**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., once (11) de julio de dos mil diecinueve (2019)**

**Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**Radicación: 08001-23-33-000-2014-00253-01 (22045)**

**Demandante: AMERICAN POLLO S.A. AMERICAN BROASTED CHICKEN S.A.**

**Demandado: DIAN**

**Temas: IVA 5º bimestre del año gravable 2010 – Adición de ingresos por operaciones no contabilizadas ni declaradas**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 24 de abril de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda, sin condena en costas.

**ANTECEDENTES**

El 11 de noviembre de 2010, American Pollo S.A. American Broasted Chicken S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 5 de 2010[1], en la cual registró un total saldo a pagar de $70.523.000.

El 27 de marzo de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla expidió el auto de apertura 022382012000440[2], bajo el programa «*DENUNCIAS DE TERCEROS*», en relación con la declaración tributaria referida.

El 16 de mayo de 2012, la citada División de Gestión de Fiscalización emitió el Requerimiento Especial 022382012000093[3], mediante el cual propuso modificar la declaración privada de la contribuyente, en el sentido de adicionar ingresos brutos por operaciones gravadas no contabilizadas ni declaradas en la suma de $323.658.000, imponer sanción por inexactitud de $82.856.000 y determinar un total saldo a pagar de $205.164.000. Y anunció sanciones al revisor fiscal y al representante legal.

El 26 de diciembre de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla profirió la Liquidación Oficial de Revisión 022412012000168[4], mediante la cual acogió las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración[5], que fue decidió por la Resolución 022362013000005 del 27 de noviembre de 2013[6], expedida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

**DEMANDA**

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

***«PRIMERA:*** *Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión por Ventas No. 022412012000168 del 26 de Diciembre de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN.*

***SEGUNDA:*** *Declárase la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración que Confirma No. 022362013000005 de 27 de noviembre de 2013, por medio de la cual se decide un Recurso de Reconsideración, proferido por el Jefe de la División de Gestión Jurídica de la DIAN.*

***TERCERA:*** *Como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene el archivo del expediente.*

***CUARTA:*** *Que se ordene a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN-, a pagar los perjuicios económicos ocasionados a mi poderdante, así mismo a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

Artículos 2, 29, 209 y 363 de la Constitución Política;

Artículos 647, 683, 685-1, 742, 743, 745, 746, 772, 773, 774, 775, 776, 777 y 782 del Estatuto Tributario;

Artículos 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo;

Artículos 4, 170, 171, 174 y 187 del Código de Procedimiento Civil y,

Artículos 3, 103, 104 y 138 de la Ley 1437 de 2011.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Adujo que se violó el debido proceso, el derecho de defensa y el principio de justicia, porque las operaciones cuestionadas por la DIAN están soportadas en la contabilidad de la compañía y en las pruebas aportadas en sede administrativa.

Sostuvo que los documentos electrónicos recaudados en la diligencia de registro carecen de validez, pues no se allegaron en su forma original sino en copia impresa, se almacenaron en un dispositivo USB que permite la modificación de la información, en su incorporación no intervino un perito que avalara la inalterabilidad y originalidad de la misma y no se expidió un acta de aseguramiento de pruebas.

Agregó que se inobservó la cadena de custodia al omitir identificar el ordenador en que se originó la información, y al no realizar una copia bit a bit, ni un proceso de embalaje y rotulado del material probatorio recaudado.

Anotó que la Administración se fundamentó en indicios no probados para determinar la omisión de ingresos por ventas no declaradas, porque los actos demandados se refieren al auxiliar de la cuenta 41401500 del cual se desconoce su procedencia, y no se realizó inspección contable o tributaria para confrontar los documentos recaudados con la contabilidad de la compañía, que por haber sido llevada en debida forma constituye prueba a su favor.

Alegó que los actos administrativos demandados están viciados de falsa motivación, pues no indicaron las razones de la adición de ingresos y se basaron en una hoja de Excel, cuyas falencias de información le impidieron ejercer el derecho de contradicción, y en la declaración juramentada de la revisora fiscal de la compañía, de la cual no se evidencia la citada omisión de ingresos.

Dijo que la adición originada en el retiro de dinero realizado por los socios es inválida, pues una parte corresponde a su salario y la otra a un préstamo que constituye una cuenta por cobrar para la empresa[7], circunstancias debidamente registradas en sus declaraciones tributarias.

Explicó que la sanción por inexactitud es improcedente, pues no se demostró la realización de maniobras fraudulentas por parte de la contribuyente, ni de daños al patrimonio del Estado.

Manifestó que no procede la sanción al representante legal y al revisor fiscal, pues las motivaciones de los actos cuestionados fueron desvirtuadas, y las funciones del revisor fiscal no guardan relación con los hechos cuestionados, pues «*se encarga de auditar y supervisar las operaciones de la sociedad de manera interna y no está facultado para información sistematizada que la administración de la sociedad no le proporcione».*

**OPOSICIÓN**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes razones:

Explicó que la actora no desvirtuó la validez de las pruebas recaudadas en la diligencia de registro, que la cadena de custodia de las pruebas es inaplicable en dicha diligencia, pues no se relaciona con la comisión de un delito, y que las pruebas se incorporaron al proceso en ejercicio de las facultades de fiscalización de la Administración[8].

Afirmó que la diligencia de registro cuenta con validez legal y eficacia probatoria para establecer la omisión de ingresos por ventas no declaradas, y que en ella se verificaron los auxiliares de la cuenta 41401500 donde la actora registró ingresos por restaurante no declarados ni contabilizados, que no fueron desvirtuados ni aclarados en el proceso, y que se corroboraron con el testimonio de la revisora fiscal de la contribuyente. Agregó que se determinó la presunción de ingresos por omisión del registro de compras y el retiro de dinero por parte de los socios, lo que fue verificado mediante testimonios de terceros.

Señaló que la DIAN estaba facultada para aprehender en el registro las pruebas que sirvieron de fundamento de la decisión cuestionada, entre las que se encuentran los soportes contables de la actora, que por disposición del artículo 774 del Estatuto Tributario constituyen plena prueba, y que no fueron desvirtuados en el proceso a pesar de haber sido puestas en conocimiento de la contribuyente.

Manifestó que la contribuyente no presentó los documentos necesarios para demostrar el pago de salarios de los socios y el préstamo realizado a uno de ellos.

Expuso que procede la sanción por inexactitud, pues la actora registró en su declaración datos equivocados que derivaron en un menor impuesto a pagar, así como la sanción al representante legal y al revisor fiscal, al acreditarse los supuestos legales para su imposición.

**AUDIENCIA INICIAL**

En la audiencia inicial realizada el 12 de marzo de 2015[9], el Tribunal Administrativo del Atlántico no advirtió irregularidades o nulidades que afecten lo actuado, indicó que no se presentaron excepciones previas, decretó como pruebas los documentos aportados con la demanda y con su contestación y fijó el litigio en determinar la legalidad de *«…la Liquidación Oficial de Revisión de Ventas No. 022382012000093 de fecha 16 de mayo de 2012, mediante la cual, entre otras decisiones, se modifica la declaración privada del impuesto de ventas bimestre 5 del año gravable 2010, acto administrativo que fue confirmado por la DIAN a través de la Resolución 022362013000005 del 27 de noviembre de 2013, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración*».

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Destacó que la actuación administrativa demandada se ajustó al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, y que las pruebas recaudadas por la DIAN fueron puestas en conocimiento de la contribuyente, quien pudo ejercer su derecho de contradicción con la respuesta al requerimiento especial, y no lo hizo.

Explicó que la cadena de custodia es aplicable en materia penal, pero no en los procesos de fiscalización tributaria, cuyo régimen probatorio está regulado por el Estatuto Tributario, y que en la diligencia de registro los funcionarios de la Administración están facultados para solicitar, revisar e incorporar a la investigación fiscal las pruebas necesarias para establecer omisiones en los deberes formales y sustanciales de los contribuyentes.

Sostuvo que la actora no desvirtuó la información obtenida en la diligencia de registro atendida por la revisora fiscal de la empresa, y que la decisión adoptada en los actos cuestionados se fundamentó en diferentes pruebas, entre las que se encuentran cruces de información y testimonios de trabajadores y de terceros proveedores.

Anotó que en el acta de la diligencia de registro consta que la DIAN copió «*de los sistemas de esa sociedad el detalle de las ventas 2010 correspondiente a los 12 almacenes de un total de 14*» y que «*se encontraron, soportes contables, registros dobles de los mismos restaurantes y meses, pero con cifras diferentes*», circunstancias que no fueron explicadas por la contribuyente.

Consideró que si bien la contabilidad constituye prueba idónea, la autoridad fiscal advirtió la existencia de ventas no contabilizadas ni declaradas, y que en el caso

de los pagos y préstamos a socios, no se aportaron los documentos de soporte de tales operaciones.

Advirtió que con ocasión de la diferencia existente entre la declaración privada y la liquidación de revisión procede la sanción por inexactitud, y que conforme con los artículos 658-2 y 660 del Estatuto Tributario se debe imponer la sanción «*al revisor fiscal y al representante legal de la contribuyente*».

No condenó en costas, porque no observó la existencia de una conducta temeraria que la justificara.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La sociedad demandante apeló la sentencia proferida, con fundamento en las siguientes razones:

Reiteró el desconocimiento del debido proceso, ya que la compañía aportó los soportes de las operaciones cuestionadas por la DIAN, los documentos electrónicos recaudados en el registro no se allegaron en su forma original, sino en copias impresas, se almacenaron en un medio que permite su modificación (USB), sin la intervención de un perito que garantizara la inalterabilidad y originalidad de la información.

Insistió en que la DIAN violó la cadena de custodia de las pruebas recopiladas, porque no identificó el computador en que se originó la información, no realizó una copia bit a bit de la misma y no se embalaron y rotularon los documentos recaudados.

Dijo desconocer la forma en que la DIAN obtuvo los auxiliares de la cuenta 41401500, y echó de menos la realización de una inspección contable o tributaria para confrontar la información recaudada con la contabilidad de la compañía.

Argumentó que los actos demandados no indicaron las razones de la adición de ingresos, pues se remitieron a un documento de Excel que por su contenido no permite el ejercicio del derecho de contradicción, y a la declaración de la revisora fiscal de la compañía, de la que no se concluye la omisión de ingresos debatida.

Manifestó que no procede la adición de ingresos por el desconocimiento de pagos y préstamos a socios, quienes registraron las sumas recibidas en sus declaraciones tributarias.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación, al señalar que las operaciones cuestionadas estaban debidamente soportadas, que se violó el debido proceso al recaudar las pruebas que sirvieron de fundamento a los actos cuestionados, y que no procede la adición de ingresos por pagos y préstamos a socios, quienes registraron tales conceptos en sus declaraciones tributarias.

**La DIAN**, insistió en la legalidad de los actos administrativos demandados, que se fundamentaron en diferentes medios de prueba, entre los que se encuentran los documentos obtenidos en ejercicio de las facultades de registro establecidas en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, respecto de los cuales la actora pudo ejercer sus derechos de defensa y de contradicción con ocasión del requerimiento especial.

**El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 5 del año 2010, a la sociedad American Pollo S.A. American Broasted Chicken S.A.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe determinar la legalidad del recaudo, valoración de las pruebas y motivos que sirvieron de fundamento a los actos administrativos demandados, la procedencia de la adición de ingresos por ventas omitidas en la suma de $323.658.000 y de la sanción por inexactitud.

Se precisa que si bien la actora y apelante cuestiona la *«adición de ingresos por desconocimiento de pago de salarios y préstamos a socios»*, conforme con los actos acusados, la adición de ingresos se contrae a la citada omisión de ventas en cuantía de $323.658.000.

De otro lado, aunque la sentencia impugnada advirtió que proceden las sanciones establecidas en los artículos 658-2 y 660 del Estatuto Tributario al revisor fiscal y al representante legal de la compañía, en el recurso de apelación la actora no cuestionó dicha decisión, por lo cual la Sala se releva del estudio de ese cargo.

**Pruebas en el procedimiento administrativo**

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece que «*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 la exija».*

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales»,* puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario[10].

En desarrollo de las facultades de fiscalización aludidas, el artículo 779-1 del Estatuto Tributario autorizó a la administración para ordenar mediante resolución motivada el registro de «*oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos*[11]», con el fin inmovilizar y asegurar las pruebas que considere necesarias para determinar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, evitando que sean alteradas, ocultadas o destruidas.

La Corte Constitucional, al pronunciarse sobre la constitucionalidad de la norma señalada[12], precisó que el registro «*es un mecanismo dirigido a obtener las pruebas que le permitan a la DIAN verificar la veracidad de la declaración tributaria y de la conducta del contribuyente, lo cual corresponde a la actividad investigadora de la administración recaudadora, que se fundamenta en el poder tributario del Estado*», lo que incluye la revisión y aprehensión de libros y documentos contables, en desarrollo de los artículos 15 de la Constitución Política[13] y 780 del Estatuto Tributario[14].

Las pruebas recaudadas durante el registro se consignan en un acta suscrita por los sujetos que intervinieron en la diligencia, y son puestas en conocimiento del contribuyente con el requerimiento especial[15], para que en la respuesta a dicho acto o con ocasión del recurso de reconsideración[16], y como garantía del debido proceso, ejerza los derechos de defensa y contradicción que le asisten, mediante el aporte de las pruebas que considere necesarias.

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal[17].

Ahora bien, el artículo 742 del Estatuto Tributario señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil[18]; no obstante, el artículo 743 *ib.* señala que la idoneidad[19] de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos. En ese sentido, el artículo 772 del Estatuto Tributario[20] establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal, y los artículos 773 [21] y 774 [22] *ejusdem* señalan la forma y requisitos para llevarla y que constituya prueba suficiente.

En cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *Ib.* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias[23].

Lo anterior supone que en la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, el contribuyente puede controvertir las pruebas presentadas por la autoridad fiscal en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación, mediante la incorporación de las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la autoridad fiscal por constituir una garantía del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción.

Además, la Sala ha dicho que[24] «*con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar*».

**Caso concreto**

La sociedad demandante argumentó que la DIAN violó el debido proceso al inobservar la cadena de custodia de las pruebas recaudadas en el registro, que a su juicio carecen de validez, y que las operaciones cuestionadas en los actos administrativos demandados se soportaron en la contabilidad de la compañía.

Partiendo de la precisa naturaleza de los procedimientos fiscales, cuyo objeto se concreta en asegurar «*el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales****[25]***», la Sala advierte que el ejercicio de las facultades de fiscalización es reglado, con lo cual se garantiza el debido proceso y los derechos de defensa y de contradicción de los administrados.

Sobre la naturaleza de los procedimientos fiscales, la Corte Constitucional[26], al referirse al registro establecido en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, precisó que *«la filosofía de la investigación tributaria no es la de sancionar una conducta penalmente reprochable sino la de evidenciar el cabal cumplimiento del deber de tributar, por lo que el registro está planteado como un instrumento que se dirige a verificar la conducta del contribuyente, esto es, a facilitar la búsqueda de la prueba que permite la comprobación de la declaración tributaria en los libros y documentos del contribuyente, pues es allí en donde se plasma su realidad económica»*, y agregó que, «*no corresponde a una función de policía judicial, sino que es un mecanismo dirigido a obtener las pruebas que le permitan a la DIAN verificar la veracidad de la declaración tributaria y de la conducta del contribuyente, lo cual corresponde a la actividad investigadora de la administración recaudadora, que se fundamenta en el poder tributario del Estado».*

Al revisar el contenido del artículo 779-1 del Estatuto Tributario, se evidencia que las facultades de la Administración durante el registro están limitadas al acto administrativo que lo decreta, y tienen como finalidad específica evitar el ocultamiento, destrucción o alteración de las pruebas mediante su inmovilización y aseguramiento, con lo cual la norma «*delimita entonces adecuadamente esta facultad de conservación de la prueba por la DIAN*[27]*».*

En ese sentido, los contribuyentes conocen la inmovilización y aseguramiento de las pruebas desde el momento en que se notifica la medida de registro[28], y frente a la valoración de los documentos y demás elementos probatorios recaudados pueden ejercer el derecho de contradicción con la notificación del requerimiento especial, por ser el acto de trámite mediante el cual se vinculan formalmente al proceso, y/o con el recurso de reconsideración.

Así pues, teniendo en cuenta la finalidad y la naturaleza reglada de los procedimientos fiscales, no resultan aplicables figuras propias de otros ordenamientos jurídicos, como es el caso de la cadena de custodia, que se relaciona con la sanción de conductas penalmente reprochables, y no con el cumplimiento del deber de tributar.

En el caso concreto, mediante la Resolución 010 del 9 de junio de 2011[29], el Director Seccional de Impuestos de Barranquilla ordenó el registro a la sociedad demandante, acto que se notificó en esa misma fecha a la contadora y a la revisora fiscal de la compañía, quien suscribió el acta de la diligencia[30]. Así mismo, en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión, la entidad demandada puso en conocimiento de la actora las pruebas recaudadas en el registro, permitiendo el ejercicio de los derechos de defensa y de contradicción.

Por lo anterior, la Sala considera que la DIAN se ciñó al procedimiento legalmente establecido para la aprehensión de las pruebas que fundamentaron la modificación oficial de la declaración privada del impuesto sobre las ventas de la actora, las cuales cuentan con plena validez y eficacia probatoria.

Ahora bien, con fundamento en los documentos obtenidos en el registro, y en cruces y verificaciones con terceros, la DIAN determinó: i) la utilización de dos cuentas auxiliares en las cuales se registraban, de una parte, los ingresos declarados ($319.815.583), y de otra, ingresos no contabilizados ni declarados ($323.658.000); ii) la existencia de operaciones no contabilizadas ni declaradas por la contribuyente y por terceros, y retiros de dinero de las cajas registradoras, por parte de los socios, que no fueron registrados. Entre las pruebas recaudadas se encuentran las siguientes:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Medio de prueba** | **Contenido** | **Folio** |
| Acta de la diligencia de registro | El acta indicó que «*Se copiaron de los sistemas el detalle de las ventas 2010 correspondiente a los doce (12) almacenes de un total de catorce (14) a la memoria de los funcionarios de la Administración, y otros archivos dejando los sistemas en buen estado. Se anexaron documentos soportes de la contabilidad, los cuales los funcionarios comisionados los tendrán como soportes para la investigación. Se anexa relación de documentos la cual hace parte de la presente acta».* | Fls. 447 a 449 del c.a. |
| Informe de Registro | El informe anotó que en la diligencia de registro se retiró «*documentación correspondiente a estadísticas de venta, anexos de la declaración de renta 2010, retiro de efectivo y comprobantes de pagos en efectivo…»*, y agregó que en la revisión de computadores «*se encontraron archivos de Excel con la información de las ventas del año 2010 y archivos correspondientes al retiro de efectivo por parte de los socios».* | Fls. 455 y 456 del c.a. |
| Copia de la cuenta 41401500 del mes de septiembre de 2010, en la cual se registraron operaciones no contabilizadas ni declaradas, la cual estaba marcada con un asterisco |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nombre** | **Saldo anterior** | **Débitos** | **Créditos** | **Nuevo Saldo** |
| Restaurante 1 | 73.296.809 | 0 | 4.131.445 | 77.426.254 |
| Restaurante 2 | 285.738.218 | 0 | 37.075.141 | 322.813.359 |
| Restaurante 3 | 380.022.049 | 0 | 48.366.523 | 428.388.572 |
| Restaurante 4 | 160.158.940 | 0 | 27.821.565 | 187.980.505 |
| Restaurante 7 | 88.283.193 | 0 | 4.461.893 | 92.745.086 |
| Restaurante 8 | 269.344.347 | 0 | 39.796.881 | 309.141.228 |
| Restaurante 10 | 455.839.386 | 0 | 48.536.358 | 504.375.744 |
| Restaurante 11 | 127.584.630 | 0 | 20.453.267 | 148.037.897 |
| Restaurante 12 | 107.330.775 | 0 | 3.749.556 | 111.080.331 |
| Restaurante 14 | 160.411.886 | 0 | 4.381.719 | 164.793.605 |
| Restaurante 21 | 37.901.206 | 0 | 3.818.443 | 41.719.649 |
| Restaurante 22 | 415.880.599 | 0 | 30.400.162 | 446.280.761 |
| Restaurante 23 | 191.053.208 | 0 | 24.789.720 | 215.842.928 |
| Restaurante 24 | 130.907.553 | 0 | 24.096.076 | 155.003.629 |
| Restaurante 26 | 2.146.663 | 0 | 0 | 2.146.663 |
| Restaurante 27 | 18.270.690 | 0 | 1.799.151 | 20.049.841 |
| **Total cuenta** | 2.904.170.152 | 0 | **323.657.900** | 3.227.828.052 |

 | Fl. 562 del c.a. |
| Copia de la cuenta 41401500 del mes de septiembre de 2010, en la cual se registraron las operaciones contabilizadas y declaradas |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Nombre** | **Saldo anterior** | **Débitos** | **Créditos** | **Nuevo Saldo** |
| Restaurante1 | 192.222.694 | 0 | 25.654.057 | 217.877.021 |
| Restaurante 2 | 286.124.523 | 0 | 20.326.862 | 306.451.385 |
| Restaurante 3 | 318.502.425 | 0 | 26.749.132 | 345.251.557 |
| Restaurante 4 | 215.464.980 | 0 | 20.239.938 | 235.704.918 |
| Restaurante 7 | 209.311.291 | 0 | 27.579.811 | 236.891.102 |
| Restaurante 8 | 354.080.820 | 0 | 27.972.819 | 382.053.639 |
| Restaurante 10 | 308.153.270 | 0 | 25.337.542 | 333.490.812 |
| Restaurante 11 | 209.053.970 | 0 | 13.716.064 | 222.770.034 |
| Restaurante 12 | 156.309.835 | 0 | 23.300.592 | 179.610.427 |
| Restaurante 14 | 195.182.889 | 0 | 27.167.961 | 222.350.850 |
| Restaurante 21 | 235.701.951 | 0 | 23.784.757 | 259.486.708 |
| Restaurante 22 | 240.527.811 | 0 | 16.884.739 | 257.412.550 |
| Restaurante 23 | 217.886.596 | 0 | 15.243.222 | 233.129.878 |
| Restaurante 24 | 205.318.778 | 0 | 14.738.329 | 220.057.107 |
| Restaurante 26 | 12.942.195 | 0 | 0 | 12.942.195 |
| Restaurante 27 | 114.191.843 | 0 | 11.119.698 | 125.311.541 |
| **Total cuenta** | 3.470.976.141 | 0 | **319.815.583** | 3.790.791.724 |

 | Fl. 561 del c.a. |
| Declaración juramentada de la revisora fiscal de la compañía | «*Preguntado: Qué identificación tienen los documentos OP que están registrados en el sistema? Contestó: consecutivo de egresos en efectivo. Preguntado: Dónde se registran en la contabilidad los pedidos y la precuenta que aparecen anexas a los mismos? Contestó: Se registra la factura correspondiente a esa precuenta en la cuenta 414015. Preguntado: Por qué la factura no aparece en el pedido como obligación y constancia de haberse entregado al cliente? Contestó: Porque la factura se le entrega directamente al cliente y las copias quedan en el sistema. Preguntado: Registra usted los retiros de socios mensualmente y en qué códigos contables? Contestó: Se registran en la cuenta código 132505, cuando son dinero que se le entrega a los socios para las consignaciones se registran el código 138095. Preguntado: Qué soporte se entrega a Contabilidad para el retiro de los socios?. Contestó: En el cuadre de caja diario viene un soporte o recibo con la firma de ellos. Preguntado: Cuál es el monto máximo en dinero pagado con los egresos OP u orden de pago? Contestó: No conozco montos máximos».* (Se subraya). | Fls. 452 a 454 del c.a. |
| Declaración juramentada de los representantes legales de las sociedades Contactamos de Colombia S.A.S., Tempo Ltda. y Su Servicio Temporal S.A. | Contactamos de Colombia S.A.S.: «*Preguntado: Tuvo vínculos comerciales con el contribuyente American Pollo por el año gravable 2010. Rta: Si. Preguntado: Por que concepto. Rta: Suministro de personal temporal, Preguntado: En qué cuantía. Rta: $153.720.000. Preguntado: Se contabilizaron estas operaciones. Rta: No».* | Fls. 461, 462, 469, 470, 471, 489 y 490 del c.a. |
| Tempo Ltda. «*Preguntado: Tuvo vínculos comerciales con el contribuyente American Pollo S.A. American Broasted Chicken S.A. por el año gravable 2010. Respondió: Sí Señor. Preguntado: Por qué cuantía. Respondió: Se le facturaban $12.500.000 mensuales. Preguntado: Concepto de la transacción: Suministro de personal. Respondió: Si. Preguntado: Se declararon esos ingresos: Respondió: no».* |
| Su Servicio Temporal S.A. «*Preguntado: Tuvo en el pasado transacciones comerciales con la empresa en mención* [American Pollo S.A.]. *Respondió Sí. Preguntado: Desde qué fecha. Respondió: Desde febrero de 2007 hasta agosto de 2011. Preguntado: Todas estas transacciones fueron contabilizadas: Respondió: Todo se facturó con excepción de un personal de apoyo que vincularon durante el año 2010».* |
| Relación de retiros realizados por los socios de la actora | Retiros realizados durante el año gravable 2010, por la suma de $548.841.224, de las cajas registradoras de los establecimientos de la sociedad. | Folios 526 a 548 del c.a. |

Frente a la omisión de ingresos por ventas no declaradas, el Acta o Informe al Contribuyente del impuesto sobre la renta del 13 de febrero de 2012[31], trasladada al proceso que se decide mediante auto de traslado del 16 de abril de 2012[32], anotó que:

«*Una vez analizados los auxiliares de la cuentas 41401500 de los meses relacionados anteriormente, al igual que el testimonio rendido por la revisora fiscal de la sociedad en la declaración juramentada anexa al expediente, donde se le pregunta «donde se registran en la contabilidad los pedidos y la pre-cuenta que aparecen anexas a los mismos? Respondió: Se registra la factura correspondiente a esa pre-cuenta en la cuenta 414015», se concluye que el contribuyente omitió declarar los ingresos por concepto de ventas realizadas por las pre-cuentas, las cuales se identifican con el asterisco (\*) en la cuenta 41401500 por valor de $1.729.924.295****[33]***».

En ese sentido, el requerimiento especial sostuvo lo siguiente:

*«También se evidenció con los auxiliares de contabilidad encontrados en el registro, que el contribuyente utiliza dos tipos de cuentas auxiliares para registrar sus ingresos, una identificada con el asterisco (\*) corresponde a los ingresos no declarados y no contabilizados, para este caso la venta omitida en el bimestre septiembre – octubre es de trescientos veintitrés millones seiscientos cincuenta y siete mil novecientos pesos ($323.657.900) a folio 120, el valor que aparece en el auxiliar sin asteriscos, se contabiliza y declara, y asciende a trescientos diecinueve millones ochocientos quince mil quinientos ochenta y tres pesos ($319.815.583) (…)*

*De acuerdo a lo anteriormente expuesto, en el bimestre de septiembre – octubre la venta omitida fue de trescientos veintitrés millones seiscientos cincuenta y siete mil novecientos pesos ($323.657.900) a folio 120, encontrados en los auxiliares al momento del registro, los cuales constituyen ingresos gravados, y se adicionan a los ingresos operacionales declarados por valor de $734.786.000 a folio 83, resultando una base gravable de $1.058.443.900, para aplicar la tarifa del 16% del impuesto sobre las ventas contemplada en el artículo 468 de Estatuto Tributario».*

En relación con las demás operaciones cuestionadas, que como se indicó no fueron objeto de la adición de ingresos determinada, en el citado acto sostuvo que la actora «*efectuó transacciones comerciales que no registró en la contabilidad, coligiéndose que tampoco fueron declaradas, pagando estas transacciones irregulares no contabilizadas con las órdenes de pago en efectivo a folio 50 y folios 84 a 106, no registradas en la contabilidad*», y precisó que en el expediente «*reposa la relación de retiros de dinero por valor de $548.841.224, por parte de los directivos AMERICAN POLLO S.A. AMERICAN BROASTED CHICKEN S.A., de las cajas registradoras de los distintos establecimientos producto de las ventas»*.

En las condiciones señaladas, la Sala considera que, contrario a lo afirmado por la sociedad, con fundamento en las pruebas recaudadas en ejercicio de sus facultades de fiscalización, la entidad demandada explicó las razones que tuvo para modificar la declaración privada de la actora, correspondiente al impuesto sobre las ventas del bimestre 5 de 2010.

De otro lado, respecto al argumento según el cual las operaciones declaradas están soportadas en la contabilidad de la compañía demandante, y que la misma constituye prueba a su favor, se advierte que dicha contabilidad fue desvirtuada por la DIAN mediante las pruebas legalmente recaudadas en el proceso que, a diferencia de lo indicado por la actora, no se contraen a una hoja de Excel y la declaración de la revisora fiscal, sino al referido conjunto de medios de prueba, con base en el cual se determinó la procedencia de la adición de ingresos.

En efecto, teniendo en cuenta que la demandante no cuestionó las cifras determinadas en los actos demandados, y al analizar bajo las reglas de la sana crítica las pruebas del proceso, la Sección evidencia que la actora utilizó un doble registro de la cuenta auxiliar 41401500, para contabilizar los ingresos por ventas de cada uno de los restaurantes de la compañía durante el mes de septiembre del año 2010. Así, en la cuenta marcada con asterisco, registró ingresos no declarados por la suma de $323.657.900, mientras que en el auxiliar que no estaba marcado contabilizó los ingresos declarados por la suma de $319.815.583.

En ese sentido, la demandante centró sus argumentaciones en la violación al debido proceso por la falta de aplicación de un procedimiento no previsto en la legislación fiscal, y en que las cifras declaradas estaban soportadas en la contabilidad de la compañía, sin explicar las diferencias de los documentos recaudados y sin desvirtuar las razones aducidas en los actos demandados, ni las pruebas incorporadas al proceso por DIAN en ejercicio de sus facultades de fiscalización, pues en sede administrativa y en esta instancia procesal no presentó elementos demostrativos de la veracidad de los conceptos declarados, ni presentó tacha de falsedad contra la citada cuenta 41401500.

Lo mismo ocurre con las operaciones de compra de servicios personales y de retiros en efectivo de las cajas de los restaurantes por los socios de la actora, respecto de las cuales la demandante no controvirtió las pruebas aducidas por la DIAN, entre las que se encuentran las declaraciones de los representantes legales de terceros con quienes realizó operaciones en el año gravable 2010, donde afirmaron haber realizado transacciones no contabilizadas con la actora, la declaración de la revisora fiscal mediante la cual señaló el procedimiento de los retiros de las cajas registradoras y la relación de dichos retiros.

Aunque las operaciones mencionadas no incidieron en la adición de ingresos gravados por la suma de $323.658.000, demuestran y reafirman que la contabilidad de la demandante no refleja su situación económica, por lo cual, con fundamento en el artículo 774 del Estatuto Tributario, no puede ser tenida como prueba a favor de la contribuyente. Además, los documentos contables aportados con el recurso de reconsideración y, en concreto, la cuenta 41401500, fueron procesados el 30 de enero de 2013, con posterioridad a la realización del registro[34].

Si bien en otras oportunidades[35], en las que se discutía la adición de ingresos con fundamento en archivos de Excel, la Sala consideró que la misma procedía, pues no se tuvieron en cuenta las demás pruebas recaudadas en el registro, ni la contabilidad de la contribuyente, en este caso los supuestos fácticos son diferentes, dado que la actora discutió la aplicación de un procedimiento que no opera en materia fiscal, sin controvertir las pruebas que motivaron la adición[36], ni explicar las cifras determinadas por la DIAN o las contenidas en su contabilidad, que no se soportó en un certificado de revisor fiscal y no puede ser tenida como prueba a su favor, porque no refleja la situación económica de la compañía.

Por lo tanto, en el *sub lite*, al valorar las pruebas del proceso bajo las reglas de la sana crítica, se concluye que los actos administrativos demandados fundamentaron la adición de ingresos en pruebas legal y oportunamente incorporadas al proceso, que no fueron desvirtuadas por la sociedad demandante.

**Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial**[37].

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, en la demanda se alegó que no se demostró la realización de maniobras fraudulentas por parte de la contribuyente, ni la existencia de daños al patrimonio del Estado, pero la Sala considera que es procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un menor valor a pagar, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016[38], que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el parágrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior».*

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario[39], fue modificada por la Ley 1819 de 2016[40], al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente. Así, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

Por lo tanto, se revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme con lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de sobre las ventas del bimestre 5 de 2010, para recalcular la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, así:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Concepto** | **Valor declarado** | **LOR** | **CE** | **Diferencia** |
| Ingresos brutos por operaciones no gravadas | $8.123.000 | $8.123.000 | $8.123.000 | $0 |
| Ingresos brutos por operaciones gravadas | $734.786.000 | $1.058.444.000 | $1.058.444.000 | $323.658.000[41] |
| Total ingresos brutos | $742.909.000 | $1.066.567.000 | $1.066.567.000 | $323.658.000 |
| Menos: Devoluciones en ventas | $0 | $0 | $0 | $0 |
| Total ingresos netos recibidos | $742.909.000 | $1.066.567.000 | $1.066.567.000 | $323.658.000 |
| Compras y servicios gravados | $459.425.000 | $459.425.000 | $459.425.000 | $0 |
| Compras y servicios no gravados | $206.902.000 | $206.902.000 | $206.902.000 | $0 |
| Total compras e importaciones brutas | $666.327.000 | $666.327.000 | $666.327.000 | $0 |
| Menos: Devoluciones en compras | $0 | $0 | $0 | $0 |
| Total compras netas realizadas | $666.327.000 | $666.327.000 | $666.327.000 | $0 |
| Impuesto generado al 16% | $117.566.000 | $169.351.000 | $169.351.000 | $51.785.000 |
| Total impuesto generado | $117.566.000 | $169.351.000 | $169.351.000 | $51.785.000 |
| Impuestos descontables por compras | $42.317.000 | $42.317.000 | $42.317.000 | $0 |
| IVA retenido en operaciones con el régimen simplificado | $2.501.000 | $2.501.000 | $2.501.000 | $0 |
| Total impuestos descontables | $44.818.000 | $44.818.000 | $44.818.000 | $0 |
| Saldo a pagar del período fiscal | $72.748.000 | $124.533.000 | $124.533.000 | $51.785.000 |
| Retención por IVA que le practicaron | $2.225.000 | $2.225.000 | $2.225.000 | $0 |
| Saldo a pagar por impuesto | $70.523.000 | $122.308.000 | $122.308.000 |  |
| **Sanciones** | $0 | $82.856.000 | **$51.785.000** |  |
| **Total saldo a pagar** | $70.523.000 | $205.164.000 | **$174.093.000** |  |

|  |
| --- |
| **Cálculo sanción por inexactitud** |
| Saldo a pagar determinado | $122.308.000 |
| Menos saldo a pagar liquidación privada | $70.523.000 |
| Valor base para sanción | $51.785.000 |
| Porcentaje de sanción | 100% |
| Sanción por inexactitud determinada | $51.785.000 |

Finalmente, con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso[42], la Sala no condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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.- REVOCAR** la sentencia del 24 de abril de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar se dispone:

i) **ANULAR** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 022412012000168 del 26 de diciembre de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla y su confirmatoria, la Resolución 022362013000005 del 27 de noviembre de 2013, emitida por División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla.

ii) A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** como total saldo a pagar a cargo de American Pollo S.A. American Broasted Chicken S.A., por concepto del impuesto sobre las ventas del bimestre 5 de 2011, la suma de CIENTO SETENTA Y CUATRO MILLONES NOVENTA Y TRES MIL PESOS M/CTE ($174.093.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.

**2.-** Sin condena en costas en esta instancia.

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

La presente providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[1] Fl. 609 del c.a.

[2] Fl. 443 del c.a.

[3] Fls. 571 a 580 del c.a.

[4] Fls. 386 a 399 del c.a.

[5] Fls. 630 a 642 del c.a.

[6] Fls. 363 a 385 del c.a.

[7] Las aludidas adiciones no fueron efectuadas en los actos administrativos.

[8] Citó la sentencia del 12 de julio de 2002, Exp. 12637, C.P. Germán Ayala Mantilla.

[9] Fls. 667 a 673 del c.a.

[10] **E.T. «*Art. 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.*

*c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

*d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

*e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

*f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (…)».*

[11] Excluyendo la casa de habitación para el caso de personas naturales.

[12] Sentencia C-505 del 14 de julio de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[13] El artículo 15 de la Constitución Política señala que «*para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de los libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley».*

[14] El artículo 780 del Estatuto Tributario establece que «*La obligación de presentar libros de contabilidad deberá cumplirse, en las oficinas y establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos».*

[15] Artículo 703 del Estatuto Tributario.

[16] Artículo 720 del Estatuto Tributario.

[17] Artículo 746 del Estatuto Tributario.

[18] Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

[19] Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

[20] **E.T. *«Art. 772. La contabilidad como medio de prueba.*** *Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma».*

[21] **E.T. *«Art. 773. Forma y requisitos para llevar la contabilidad.*** *Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:*

*1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.*

*2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa».*

[22] **E.T. *«Art. 774.******Requisitos para que la contabilidad constituya prueba.*** *Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:*

*1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;*

*2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;*

*3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;*

*4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;*

*5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio».*

[23] Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, y del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[24] Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[25] Artículo 684 del Estatuto Tributario.

[26] Sentencia C-505 del 14 de julio de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[27] Sentencia C-505 del 14 de julio de 1999, M.P: Alejandro Martínez Caballero.

[28] El parágrafo 2 del artículo 779-1 del Estatuto Tributario establece que «*la providencia que ordena el registro de que trata el presente artículo, será notificada en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en el lugar, y contra la misma no procede recurso alguno»*

[29] Fls. 445 y 446 del c.a.

[30] Fls. 447 a 449 del c.a.

[31] Fls. 495 a 504 del c.a.

[32] Fl. 444 del c.a.

[33] Monto correspondiente a las ventas de los meses de abril, junio, julio, agosto y septiembre de 2010.

[34] Fls. 276 a 399 del c.a. Tomo II.

[35] Sentencias del 1º de marzo de 2018, Exp. 21293, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 21 de marzo de 2018, Exp. 21224, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[36] Entre otras, cruces de información, verificaciones, declaraciones juramentadas y documentos.

[37] Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

[38] «*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones».*

[39] **E.T. «*Artículo 647.******Sanción por inexactitud.*** *(…) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente».*

[40] Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

[41] Corresponde al valor de las ventas omitidas, que originan la adición de ingresos.

[42] **Código General del Proceso *«Art. 365. Condena en costas.*** *En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (…) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

**Bogotá, D.C. diez (10) de marzo de dos mil diez y seis (2016)**

**Radicación: 680012331000200800532-01**

**No. Interno: 19624**

**Demandante: Cooperativa Agropecuaria del Nororiente Ltda.**

**Demandado: U.A.E. DIAN**

**F A L L O**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Cooperativa Agropecuaria del Nororiente Ltda. contra la sentencia del 27 de mayo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las siguientes pretensiones formuladas en la demanda:

*“1º Se DECRETE LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO CONTENIDO EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 040642007000031 de fecha 22 de octubre del año 2007 ‘por medio de la cual se le aplica una SANCIÓN ECONÓMICA TRIBUTARIA a “COAGRONOR LTDA” POR INEXACTITUD DENTRO DEL EXPEDIENTE DT-2004-2006-006106 POR CONCEPTO DE RENTA, AÑO GRAVABLE 2004, CUYO NIT ES 804014358-9. Igualmente, se DECRETA LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO CONTENIDO EN LA RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN No. 040772008000010 del 26 de Agosto de 2008, el cual MODIFICA LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN enunciada inicialmente.****[1]***

*2º CONDENAR A LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL-DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- “DIAN” a pagar a la COOPERATIVA AGROPECUARIA DEL NORORIENTE LTDA. “COAGRONOR LTDA.” los perjuicios materiales y morales, causados por el injusto actuar, el equivalente al DOBLE DEL VALOR DE LA SANCIÓN IMPUESTA, a la fecha del cumplimiento de su decisión.*

*3º. Que se aplique la Tarifa de Impuesto de rentas y complementarios sobre las bases gravables determinadas por COAGRONOR LTDA, en su declaración tributaria para la vigencia fiscal del período en que se contrae la liquidación*

*En subsidio solicito la revisión de toda la operación administrativa impositiva de la liquidación del impuesto, en procura de que se modifique la obligación fiscal fijada.*

*4º Condenar en costas y agencias en Derecho a la entidad demandada.”*

**1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

Previo requerimiento especial, la UAE DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 040642007000031 del 22 de octubre de 2007, que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del 2004, presentada por la Cooperativa Agropecuaria del Nororiente Ltda. Las modificaciones consistieron en rechazar costos por $163.758.017.000, y deducciones de $1.446.465.000, imponer sanción por inexactitud de $58.363.296.000, imponer sanción por irregularidades en la contabilidad de $419.168.000 y fijar un total a pagar de $95.259.524.000.

La Liquidación Oficial De Revisión 040642007000031 fue modificada con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, en el sentido de aceptar costos presuntos de $124.353.614.000, levantar la sanción por inexactitud de $58.363.296.000 y fijar un total saldo a pagar de $9.538.433.000.

**2. ANTECEDENTES PROCESALES**

**2.1. LA DEMANDA**

La demandante formuló las pretensiones trascritas al comienzo de esta providencia.

**2.1.1. Normas violadas**

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

·      Artículos 2, 6 y 29 de la Constitución Política.

·      Artículos 15, 16, 27 [parágrafo], 31, 32 y 42 de la Ley 52 de 1977

·      Artículos 82, 742, 745 y 781 del Estatuto Tributario.

**2.1.2. El concepto de la violación**

La parte actora disintió de la sanción por irregularidades en la contabilidad que le fue impuesta por la DIAN, al no exhibir los libros de contabilidad de la sociedad que le fueron requeridos por la entidad, para comprobar los hechos declarados en el denuncio de renta del año 2004, en particular, los valores correspondientes a costos y deducciones.

Dijo que la razón por la que no pudo entregar los libros de contabilidad cuando le fueron requeridos, se debió a circunstancias de fuerza mayor, pues estos fueron hurtados en medio de los numerosos “trasteos” que hizo el representante legal de la sociedad, producto de atentados y amenazas en contra de su vida. Agregó que, frente a esta circunstancia, la DIAN no le ilustró sobre el procedimiento o los mecanismos para reconstruir la contabilidad, y que de haberlo hecho, habría podido recolectar la información que requería la DIAN.

Indicó que el hurto de los libros es una causal justificativa de fuerza mayor para no presentarlos cuando son requeridos por la Administración, de acuerdo con el artículo 781 del Estatuto Tributario.

Adujo que por aplicación de los artículos 742 y 745 del Estatuto Tributario, las dudas que tenía la DIAN en relación con la información declarada por la sociedad, debieron ser resueltas a su favor. Así mismo, indicó que la decisión de la DIAN de modificar la declaración objeto de discusión, debió soportarse en hechos probados, lo cual no ocurrió en su caso.

Aseveró que la DIAN debió aplicar la presunción de costos del artículo 82 del Estatuto Tributario, ante la falta de prueba de los costos que declaró la sociedad.

Sostuvo que no se sabe si *“fue un error, olvido o equivocación”* de la DIAN el no haber reconocido los costos de venta y las deducciones declarados por la sociedad.

**2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado de la UAE DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

La declaración privada de renta del año 2004 fue modificada porque la demandante no probó los hechos económicos declarados. Advirtió que la sanción por inexactitud que fue impuesta en la liquidación oficial de revisión fue levantada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Dijo que a pesar de que la demandante no exhibió los libros de contabilidad cuando le fueron requeridos, tampoco acreditó por otros medios idóneos la realización de los hechos económicos declarados, en especial, los costos y deducciones declarados.

Sostuvo que si bien es cierto que el hurto de los libros de contabilidad es una eventualidad irresistible e imprevisible, constitutiva de fuerza mayor, también lo es que no tiene la virtualidad de exonerar a la demandante de la obligación legal de llevar libros de contabilidad y de exhibirlos cuando le son requeridos.

Señaló que cuatro meses antes del presunto hurto de los libros de contabilidad, la DIAN ya había requerido a la demandante para que presentara los libros, y no lo hizo. Añadió que a pesar de que, trece meses después del denuncio de la pérdida de los libros, se le notificó auto de inspección contable para los mismos fines, la demandante no aportó prueba alguna de la reconstrucción de la contabilidad, ni de la realidad de las operaciones económicas declaradas en el denuncio de renta que fue modificado.

Indicó que el Decreto 2649 de 1993 prevé el procedimiento que echa de menos la demandante para la reconstrucción de la contabilidad de la sociedad.

Dijo que ante la ausencia de actividad probatoria de la demandante, la DIAN desconoció los costos y deducciones declarados, acorde con las disposiciones legales y luego con el recurso de reconsideración. Que, en aplicación del principio de justicia, la entidad reconoció costos presuntos del 75% de los ingresos en los términos del artículo 82 del Estatuto Tributario, a pesar de la ausencia probatoria.

Afirmó que el hecho de haber justificado la pérdida de los libros de contabilidad de la sociedad no lo eximía de presentarlos una vez vencidos los términos establecidos por la ley para su reconstrucción. De tal forma que la sanción por irregularidades en la contabilidad era procedente.

En cuanto a la violación de los artículos 2, 6 y 29 de la Constitución Política, dijo que la demandante no explicó el concepto de la violación, lo que impide un eficaz y verdadero derecho a la defensa de la entidad. Y frente a la violación de los artículos de la Ley 52 de 1977, advirtió que estos fueron derogados por el Decreto Ley 624 de 1989 [Estatuto Tributario], de tal forma que no es pertinente alegar la violación de normas inexistentes.

**2.3. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

A partir del artículo 781 del Estatuto Tributario, afirmó que sólo se acepta como causa justificativa para no presentar los libros de contabilidad cuando son requeridos por la Administración, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

Consideró que el hurto de los libros de contabilidad de la sociedad actora no es un hecho constitutivo de fuerza mayor, pues la demandante debió probar que estaba libre o exenta de culpa, o que a pesar de las medidas de previsión que adoptó, se presentó el hecho irresistible e imprevisible.

Indicó que si en gracia de discusión se aceptara que se dieron las circunstancias de fuerza mayor, no sería suficiente para exonerar a la demandante de la sanción, pues el hurto de los libros ocurrió en los primeros días de septiembre de 2005, es decir, con posterioridad a la fecha en que fueron requeridos por la DIAN, el 25 de mayo de 2005, cuando se realizó la inspección en las instalaciones de la sociedad.

Manifestó que la demandante no tuvo interés o preocupación alguna en reconstruir los libros de contabilidad que fueron hurtados, y que, en su criterio, eran prueba de los costos y deducciones que declaró en el denuncio de renta del año 2004.

Advirtió que en esta instancia jurisdiccional no aportó otras pruebas que soportaran los costos y deducciones en discusión.

**2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

**Cooperativa Agropecuaria del Nororiente Ltda.** interpuso recurso de apelación contra la sentencia del *a quo.* Las razones de su inconformidad fueron las siguientes:

Insistió en que el hurto de los libros de contabilidad es un hecho de fuerza mayor que daba lugar a exonerarlo de la responsabilidad de presentar los libros ante la DIAN y de la sanción que le fue impuesta.

En cuanto a la fuerza mayor y el caso fortuito alegados, sostuvo que el entonces representante legal de la Cooperativa fue objeto de ataques contra su vida, lo que lo obligó a realizar múltiples desplazamientos y, en uno de estos, se presentó la pérdida de la documentación referida.

Resaltó que el fallo impugnado no se fundó en los principios orientadores de las actuaciones administrativas, incorporados en los artículos 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo, por cuanto desconoció la situación personal de quien fungía como representante legal de la cooperativa durante la pérdida de los libros de contabilidad, que le impidió la recopilación de la información respectiva.

Manifestó que el Tribunal no analizó los elementos de juicio expuestos, lo que vulneró el deber de velar por la efectividad del derecho material y de establecer la realidad de los hechos, y añadió que las decisiones judiciales deben soportarse en las pruebas legal y oportunamente aportadas al proceso, que para este caso demuestran que la cooperativa no violó las normas del Estatuto Tributario que se mencionan.

**2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte actora** insistió en lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación.

La **UAE DIAN** reiteró lo dicho en la contestación a la demanda.

**2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

**3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Cooperativa Agropecuaria del Nororiente Ltda. contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Santander, que negó la pretensión de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 040642007000031 del 22 de octubre de 2007 y su confirmatoria, Resolución 040772008000010 del 26 de agosto de 2008.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe decidir si la pérdida de la contabilidad de la demandante constituye una circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito, que la exime de la imposición de la sanción prevista en el artículo 655 del Estatuto Tributario.

La Sala no se pronunciará sobre la procedencia de los costos y deducciones rechazados por la DIAN, pues no fueron objeto de apelación.

Para resolver la Sala parte de los siguientes hechos probados:

·      El 5 de mayo de 2005, la DIAN expidió el auto de verificación tributaria 230, cuyo objeto era verificar las transacciones realizadas por la demandante durante el año 2004[2].

·      El 25 de mayo de 2005, la DIAN realizó visita a las instalaciones de la sociedad actora. En el informe de la visita se dejó constancia de lo siguiente[3]:

*“(…) se solicitó la información contable y financiera correspondiente, con el siguiente resultado:*

*(…)*

*En cuanto a la información correspondiente a los documentos soportes y balance a diciembre/04 no fue presentado, al igual que los libros Auxiliares y demás documentos que hace parte integral de la contabilidad; se le solicita al contribuyente que allegue esta información a las oficinas de la Administración de impuestos, División de Fiscalización piso 6 el día 27 de mayo a las 2 pm.”*

·      El 25 de mayo de 2005, se profirió el auto de apertura 040762006006106, que ordenó investigación a la sociedad actora en virtud del programa “DENUNCIA A TERCEROS”[4].

·      La DIAN, mediante la Resolución 004 del 15 de junio de 2005, ordenó el registro de las oficinas de la sociedad actora[5].

·      El 25 de noviembre de 2005, la demandante presentó denuncia por hurto de los libros de contabilidad ante la Inspección Permanente de Policía de Bucaramanga. Y luego, presentó denuncia penal ante la Fiscalía 23 Local de Bucaramanga, el 8 de febrero de 2006[6].

·      El 5 de octubre de 2006, mediante el auto de inspección contable 040762006000191, comisionó a dos funcionarios de la entidad para realizar inspección contable a la sociedad actora, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravosos o no y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales correspondientes al impuesto sobre la renta del año 2004[7].

·      El 1 de noviembre de 2006, la DIAN ordenó la realización de inspección tributaria en las instalaciones de la sociedad demandante, por medio del auto 040762006000040[8].

·      El 24 de enero de 2007, la DIAN profirió el requerimiento especial 040762006000001, en el que propuso el rechazo de egresos por costos de ventas y deducciones solicitados en los renglones 55 y 61 de la declaración de renta del año 2004, por valores de $163.758.017.000 y $1.446.465.000, respectivamente[9]. El fundamento del rechazo fue que la demandante no presentó la contabilidad y los documentos soportes de las glosas.

·      El 30 de enero de 2007, la DIAN levanta el acta de inspección tributaria 001, en la que dejó constancia de que *“[E]l contribuyente no presenta soporte de los costos y deducciones incurridos, como de las rentas exentas solicitadas, constituyen para la Administración graves indicios sobre la veracidad y exactitud de los costos y deducciones informados.”****[10]***

·      El 22 de octubre de 2007, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 040642007000031, que modificó la declaración de renta del 2004, presentada por la demandante. La DIAN rechazó costos de ventas de $163.758.017.000, deducciones de $1.446.465.000, rentas exentas de $600.337.000, impuso sanción por inexactitud de $58.363.296.000 y sanción por irregularidades en la contabilidad de $419.168.000[11].

·      Con ocasión del recurso de reconsideración, la DIAN, por medio de la Resolución 040772008000010 del 26 de agosto de 2008, modificó la Liquidación Oficial de Revisión 040642007000031 del 22 de octubre de 2007. La DIAN aceptó costos presuntos por $124.353.614.000 y levantó la sanción por inexactitud de $58.363.296.000[12].

**3.1. DE LA SANCIÓN POR NO PRESENTAR LIBROS DE CONTABILIDAD. REITERACIÓN[13]**

El artículo 655 del Estatuto Tributario establece los presupuestos de la sanción por irregularidades en la contabilidad en los siguientes términos:

***“ART. 655.*** *Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de veinte millones de pesos ($20.000.000).*

*Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.*

***PAR.*** *No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable.”*

La sanción por irregularidades en la contabilidad tiene lugar, entre otros casos, cuando el contribuyente no exhibe los libros de contabilidad cuando la autoridad tributaria los requiera [artículo 654 del E.T., literal c).

El artículo 781 del Estatuto Tributario sanciona con el desconocimiento de los costos, deducciones y pasivos contables, y con la imposibilidad de utilizar posteriormente la contabilidad como prueba, al contribuyente que no presenta los libros y documentos contables cuando son requeridos por la Administración. Al efecto dispone:

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

*La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla.”*

De acuerdo con lo anterior, la única causal justificativa para la no presentación de los libros de contabilidad por parte del contribuyente, cuando la Administración los exija, es *“la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito”.*

Ahora, conforme con el artículo 64 del Código Civil, para que un hecho configure fuerza mayor, éste debe ser imprevisible, irresistible e inimputable.

El que alega una fuerza mayor o caso fortuito debe demostrar la concurrencia de los anteriores elementos, es decir, que el hecho fue intempestivo, súbito, emergente, esto es, imprevisible; que fue insuperable, es decir, que ante las medidas tomadas fue imposible evitar que el hecho se presentara, y que fue inimputable, esto es, que el hecho no es atribuible a quien lo alega.

Bajo los supuestos indicados, desde ya la Sala advierte que la pérdida de los libros de contabilidad no puede ser considerada, *per se,* como un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, pues se trata de una circunstancia previsible que el contribuyente puede superar.

En efecto, conforme con lo dispuesto en el artículo 55 del Código de Comercio[14], aplicable por remisión expresa del artículo 773 del Estatuto Tributario[15], el comerciante debe conservar archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, con el fin de facilitar la verificación de la exactitud de los libros. Esto acorde con lo previsto en el artículo 60 del Código de Comercio, según el cual, los libros y documentos contables deben ser guardados durante un término de diez años, contados desde el cierre de aquellos o desde la fecha del último asiento, documento o comprobante.

Lo anterior, es concordante con el artículo 780 del Estatuto Tributario, según el cual “*La obligación de presentar los libros de contabilidad deberá cumplirse, en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos”.*

En esas condiciones, la guarda y cuidado de la información contable no es una actividad potestativa del contribuyente, sino una obligación. Por tal motivo, el hurto o la pérdida de los libros de contabilidad de la demandante era un hecho previsible que se dio por razones imputables a ésta, dado el precario cuidado y vigilancia que efectuó de tales documentos.

Prueba de lo anterior es la denuncia que presentó la demandante el 25 de noviembre de 2005, por la pérdida de la referida información[16], en la que se lee: “*En los primeros días del mes de septiembre del año dos mil cinco (2005), me encontraba realizando unas diligencias en el Frigorífico Vijagual y tenía los libros de contabilidad de COAGRONOR LTDA. en mi carro y al regresar al vehículo no los encontré. Los libros perdidos son los principales, auxiliares, correspondencia y documentos de los negocios. Hemos esperado su devolución o informes pero hasta el momento no se ha sabido nada*”.

Sobre el hurto de documentos, la Sala precisó[17]:

*“De conformidad con el artículo 1º de la Ley 95 de 1890, consiste la fuerza mayor o el caso fortuito, en el imprevisto a que no es posible resistir, siempre y cuando que quien lo invoca en su beneficio aparezca exento de culpa o dolo. Estas circunstancias eximentes no aparecen probadas en el proceso, pues el hecho alegado por la actora, extravío o hurto de los libros de contabilidad, respaldado con la correspondiente denuncia, es un hecho que por lo general es previsible y su sola ocurrencia no tipifica la fuerza mayor, como desacertadamente lo sostiene la recurrente, pues para aceptarse tal hecho deben también probarse las circunstancias excluyentes de culpa de la actora, demostrando que no obstante haber tomado las previsiones del caso, para la guarda y conservación, fue imposible evitar el suceso”.* (Resalta la Sala).

Se suma a lo anterior el hecho de que el contribuyente, con anterioridad al inicio del procedimiento adelantado por la DIAN, pudo reconstruir la información de sus asientos contables mediante el seguimiento del procedimiento establecido por el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, que prevé:

***“ARTÍCULO 135. Pérdida y reconstrucción de los libros.*** *El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.*

*Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.*

*Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.*

*Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición”.* (Resalta la Sala).

En el expediente no obra prueba alguna de que la cooperativa actora haya efectuado el menor esfuerzo por la recomposición de su contabilidad. Por lo tanto, para la Sala no es de recibo el alegato de que no fue posible realizar dicho procedimiento por la situación que atravesaba el entonces representante legal de la cooperativa, pues este hecho no está demostrado en el proceso.

Cabe anotar que la demandante pudo recomponer total o parcialmente la información contable de la cooperativa mediante la copia de la correspondencia comercial que debe reposar en sus archivos, como lo dispone el artículo 54 del Código de Comercio, según el cual:

***“Art. 54. Obligatoriedad de conservar la correspondencia comercial.*** *El comerciante deberá dejar copia fiel de la correspondencia que dirija en relación con los negocios, por cualquier medio que asegure la exactitud y duración de la copia. Asimismo, conservará la correspondencia que reciba en relación con sus actividades comerciales, con anotación de la fecha de contestación o de no haberse dado respuesta.”*

En ese orden, se repite, el hurto o la pérdida de la información contable de la cooperativa demandante no es una circunstancia constitutiva de fuerza mayor o caso fortuito, porque no adoptó las medidas necesarias para la guarda de sus soportes contables y, además, no realizó ningún trámite para reconstruir la información supuestamente extraviada, como lo exige el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993.

En consecuencia, la Sala le halla la razón al *a quo,* en cuanto consideró procedente la sanción por irregularidades en la contabilidad prevista en el artículo 655 del Estatuto Tributario, que le impuso la DIAN a la demandante en los actos acusados.

No prospera el recurso de apelación. Se confirma la sentencia apelada.

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

**F A L L A**

**PRIMERO. CONFÍRMASE** la sentencia del 27 de mayo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la Cooperativa Agropecuaria Nororiente Ltda. contra la U.A.E. DIAN.

**SEGUNDO. RECONÓCESE** personería al abogado Enrique Guerrero Ramírez para actuar en representación de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[1] La demanda fue corregida 8 de diciembre de 2012. Folio 108

[2] Folio 11 del cuaderno de antecedentes.

[3] Folios 42 y 43 del cuaderno de antecedentes.

[4] Folio 76 del cuaderno de antecedentes.

[5] Folios 78 y 79 del cuaderno de antecedentes.

[6] Folios 1779 y 1780 del cuaderno de antecedentes.

[7] Folio 116 del cuaderno de antecedentes.

[8] Folio 148 del cuaderno de antecedentes.

[9] Folios 1677 a 1690 del cuaderno de antecedentes.

[10] Folios 1667 a 1674 del cuaderno de antecedentes.

[11] Folios 1834 a 1853 del cuaderno de antecedentes.

[12] Folios 1875 a 1888 del cuaderno de antecedentes.

[13] Se reitera lo dicho en la sentencia del 23 de enero de 2014, expediente 680012331000201000756-01 (19245), Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

[14] **Código de Comercio *“Art. 55. OBLIGATORIEDAD DE CONSERVAR LOS COMPROBANTES DE LOS ASIENTOS CONTABLES.*** *El comerciante conservará archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, de manera que en cualquier momento se facilite verificar su exactitud”.*

[15] **Estatuto Tributario *“Art. 773.- Formas y requisitos para llevar la contabilidad.*** *Para efectos fiscales. La contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio”.*

[16] Folio 1780 del cuaderno de antecedentes.

[17] Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 17 de noviembre de 1995, expediente 7321, Consejero Ponente Julio E. Correa Restrepo.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**Bogotá D.C., veintitrés (23) de enero de dos mil catorce (2014).**

**Radicación: 680012331000201000756 01**

**Número interno: 19245**

**Demandante: COOPERATIVA AGROPECUARIA DEL NORORIENTE LIMITADA – COAGRONOR LTDA.**

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

**Asunto: Renta 2005**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 26 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

El 18 de abril de 2006, la cooperativa demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005.

Mediante el Auto de Apertura Nº 040762008000395 del 1º de abril de 2008, proferida en el marco del programa VR “EVASIÓN SIMPLE”, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos Nacionales de Bucaramanga inició investigación administrativa a la actora, en relación con la declaración señalada.

El 1º de abril de 2008, la mencionada dependencia expidió el Auto de Inspección Tributaria Nº 040762008000116 y el 16 de mayo del mismo año, profirió el Auto de Inspección Contable Nº 040762008000014, diligencia que se llevó a cabo el 5 de junio siguiente.

El 3 de julio de 2008, la División de Fiscalización expidió el Requerimiento Especial N° 040762008000021, al cual la actora dio respuesta el 1º de octubre del mismo año.

Conocida la respuesta al requerimiento especial, la Administración, modificó la declaración privada mediante la Liquidación Oficial de Revisión N° 042412009000008 del 26 de marzo de 2009, en la que estableció un mayor impuesto de $4.096.985.000; impuso sanción por inexactitud en la suma de $6.555.176.000 y por irregularidades en la contabilidad por valor de $441.080.000, para un total mayor valor determinado de $11.093.241.000.

Frente a la liquidación señalada, la actora interpuso recurso de reconsideración el 28 de mayo de 2009, recurso que fue resuelto mediante la Resolución N° 900044 del 22 de abril de 2010, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

**LA DEMANDA**

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó que se decrete la nulidad de la liquidación oficial practicada; que se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN a pagar a la COOPERATIVA AGROPECUARIA DEL NORORIENTE LTDA. COAGRONOR LTDA., por su injusto actuar, como perjuicios materiales y morales, el equivalente al doble del valor de la sanción impuesta, a la fecha del cumplimiento de su decisión; que se confirme la liquidación privada que presentó y que se condene en costas y agencias en derecho a la entidad demandada.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

·      Artículos 2º, 6º, 29 y 228 de la Constitución Política;

·      Artículos 27, 742, 745 y 781 del Estatuto Tributario;

·      Artículo 4º del Código de procedimiento Civil.

**Concepto de la violación.**

Aseveró la cooperativa que los actos administrativos demandados parten de premisas que no están soportadas en el Estatuto Tributario, pues si bien no se presentó la contabilidad en el momento en que la solicitó la Administración, fue por circunstancias constitutivas de fuerza mayor y caso fortuito, en razón a que la totalidad de los documentos fueron hurtados, lo cual fue objeto de denuncia ante las autoridades competentes.

Se refirió a los artículos 742, 745 y 781 del Estatuto Tributario, para señalar que las circunstancias anotadas justifican la no presentación de los libros y documentos exigidos por la autoridad fiscal y, en ese contexto, la Administración debió absolver las dudas generadas a favor del contribuyente, en razón a que los actos en materia tributaria se deben fundar en hechos debidamente comprobados.

Indicó que de conformidad con el artículo 228 de la Constitución Política, los funcionarios deben velar por la efectividad del derecho material y deben establecer la realidad de los hechos, para lo cual deben observar las pruebas legal y oportunamente incorporadas al proceso.

Señaló que los datos consignados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005 son veraces y de estos se puede inferir que la cooperativa no realizó ninguna actividad de la que pudiera generar ingresos. Por lo tanto, consideró que los actos demandados le impusieron un impuesto por una renta que no le pertenece.

Alegó que la Administración no efectuó las diligencias necesarias para determinar la obligación fiscal que le asiste, como lo es acudir a la información exógena suministrada por otros contribuyentes.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se sintetizan a continuación:

Afirmó que los actos administrativos demandados modificaron la declaración privada del contribuyente porque éste no probó los hechos económicos denunciados y, en consecuencia, fue desvirtuada la presunción de veracidad de la misma.

Alegó que la falta de demostración por parte de la actora sobre los hechos económicos llevados a la declaración tributaria, dio lugar a la aplicación de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Adujo que el hurto de documentos y libros de contabilidad atribuidos a la fuerza mayor o caso fortuito, no tienen la virtualidad de exonerar a la demandante de la obligación de llevar los libros de contabilidad y de exhibirlos cuando lo disponga la autoridad fiscal.

Mencionó que si bien es cierto que la cooperativa presentó un denuncio por la pérdida de la documentación referida, lo es también que no reconstruyó la contabilidad como lo ordena el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993.

Añadió que cuatro meses antes de la supuesta pérdida de los libros de contabilidad, la Administración había requerido al contribuyente para que los presentara pero no lo hizo. Además, tres años después de dicha pérdida se le notificó el auto de inspección contable para los mismos fines, sin que se aportara prueba del inicio de la reconstrucción.[1]

Precisó que la carga probatoria sobre los hechos económicos declarados le corresponde a la actora, lo cual no se dio en el presente caso, siendo esta la razón por la que se desconocieron los costos y deducciones denunciadas y se gravara el excedente fiscal que corresponde al beneficio neto para invertir en el año 2006; sin embargo, resaltó que se aplicó el estimativo de costos previsto en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

Estimó que la Administración adelantó el procedimiento legalmente establecido para el efecto y, por tanto, no se dio la vulneración a las normas de rango constitucional alegada por la actora.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Santander desestimó las súplicas de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Explicó que conforme con lo dispuesto por el artículo 19 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del régimen tributario especial, del cual hace parte la actora en su calidad de cooperativa, deben destinar el 20% de sus excedentes para financiar cupos y programas de educación formal, con el fin de acceder a los beneficios previstos en los artículos 356 y 364 ibídem y les sea aplicada una tarifa única del 20% sobre el beneficio neto o excedente a título de impuesto sobre la renta.

Anotó que quien pretenda el efecto jurídico del régimen tributario especial señalado, debe demostrar el cumplimiento del supuesto de hecho previsto en la norma, mediante el aporte de las pruebas respectivas.

Aclaró que, eventualmente, la Administración puede ordenar la práctica de inspecciones tributarias o contables, para constatar directamente la veracidad de los hechos llevados a las declaraciones tributarias privadas.

Se refirió al deber de los comerciantes de llevar en debida forma la contabilidad, pues ésta constituye una prueba a su favor, en razón a su naturaleza técnica. No obstante, precisó que este no es el único medio de prueba con que cuenta el contribuyente para demostrar los supuestos exigidos por el régimen tributario especial.

Estimó que, en el presente caso, la actora no cuenta con prueba alguna para respaldar sus afirmaciones y, por ende, la Dian puede establecer la realidad económica del contribuyente mediante la determinación de unos costos presuntos, en aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario.

Mencionó que el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 estableció los pasos a seguir en caso de la pérdida de los libros contables, así: denuncio ante las autoridades competentes sobre la pérdida de la documentación, constancia del registro de los libros antes de la pérdida y reconstrucción de los mismos dentro del término de seis meses.

Al respecto, desestimó la denuncia efectuada por el otrora representante legal de la demandada, porque en esta se relacionó la pérdida de la contabilidad de una empresa diferente a la actora[2] y, además, no se allegó el documento en el que constara el resultado de la investigación adelantada con ocasión de tal denuncio.

Señaló que el artículo 55 del Código de Comercio le impone al comerciante la obligación de conservar archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, de manera que se facilite verificar su exactitud, lo cual no se dio en el caso de marras.

Dijo que la actora no reconstruyó los libros de contabilidad dentro del término previsto en la norma, a pesar de que contaba con los medios suficientes para tal cometido.

Consideró que la fuerza mayor y el caso fortuito alegados por la demandante, sólo podría justificar el deber de exhibir los libros de contabilidad, pero no cuenta con la virtualidad de demostrar el cumplimiento de los requisitos del artículo 19 del Estatuto Tributario, ni menos para eximir su responsabilidad en la sanción prevista en el artículo 647 del mismo compendio normativo.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La actora apeló la sentencia de primera instancia por las siguientes razones:

Expresó que los actos administrativos demandados le impusieron una sanción sustentada en la no presentación de los libros de contabilidad; que, sin embargo, en la liquidación oficial de revisión se afirma que dichos documentos sí se presentaron, aunque no haya sido en debida forma, en razón a la pérdida de la mayor parte de dichos documentos, lo que corresponde a una circunstancia constitutiva de fuerza mayor.

En cuanto a la fuerza mayor y el caso fortuito alegados, sostuvo que el entonces representante legal de la Cooperativa fue objeto de ataques contra su vida, lo que lo obligó a realizar múltiples desplazamientos y, en uno de estos, se presentó la pérdida de la documentación referida.

Sobre el análisis efectuado por el *a-quo* sobre la inaplicación del artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, relativa a la reconstrucción de los libros de contabilidad, dejó entrever la imposibilidad de reunir la información pertinente en razón a *“la cantidad de transacciones comerciales de la cooperativa”*, así como también a la situación personal del entonces representante legal de la cooperativa.

Resaltó que el fallo impugnado no se fundó en los principios orientadores de las actuaciones administrativas, incorporados en los artículos 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo, por cuanto desconoció la situación personal de quien fungía como representante legal de la cooperativa durante la pérdida de los libros de contabilidad, que le impidió la recopilación de la información respectiva.

Manifestó que el Tribunal no analizó los elementos de juicio expuestos, lo que vulneró el deber de velar por la efectividad del derecho material y de establecer la realidad de los hechos, y añadió que las decisiones judiciales deben soportarse en las pruebas legal y oportunamente aportadas al proceso, que para este caso demuestran que la cooperativa no violó las normas del Estatuto Tributario que se mencionan.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

·      **La actora** reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación.

·      **La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

·      **El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2005, presentada por la actora.

Para tal efecto, la Sala debe establecer si la pérdida de la contabilidad de la demandante constituye una circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito, que la exime de la imposición de las sanciones previstas en los artículos 647 y 655 del Estatuto Tributario.

El artículo 781 del Estatuto Tributario establece que la única causal justificativa para la no presentación de los libros de contabilidad por parte del contribuyente, cuando la Administración los exija, es *“la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito”.*

Al respecto, cobra especial relevancia la definición de fuerza mayor y caso fortuito traída por el artículo 1º de la Ley 95 de 1890, incorporado al artículo 64 del Código Civil, que dispone:

*“Se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”.* (Resalta la Sala).

Se advierte, en primer lugar, que quien alega la ocurrencia de la fuerza mayor o caso fortuito como circunstancia eximente de responsabilidad, debe demostrar[3] que en el hecho que la originó se presentan simultáneamente tres elementos a saber: la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la inimputabilidad; esto es, que se trate de un hecho intempestivo, que a pesar de las medidas adoptadas no fue posible evitar y que, además, no es atribuible a quien lo invoca.

Bajo los supuestos indicados, desde ya la Sala advierte que la pérdida de los libros de contabilidad no puede ser considerada como un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, pues se trata de una circunstancia previsible que el contribuyente pudo superar.

En efecto, conforme con lo dispuesto en el artículo 55 del Código de Comercio[4], aplicable por la remisión expresa que hace el 773 del Estatuto Tributario[5], el comerciante debe conservar archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, con el fin de facilitar la verificación de su exactitud, lo cual es acorde con lo previsto en el artículo 60 del Código de Comercio, según el cual, los libros y documentos contables deben ser guardados durante un término de diez años, contados desde el cierre de aquellos o desde la fecha del último asiento, documento o comprobante.

Lo anterior, es concordante con el artículo 780 del Estatuto Tributario, según el cual “*La obligación de presentar los libros de contabilidad deberá cumplirse, en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos”.*

En esas condiciones, la guarda y cuidado de la información contable no es una actividad potestativa del contribuyente, sino una obligación y, por tal motivo, el hurto o la pérdida de los libros de contabilidad de la actora era un hecho previsible que se dio por razones a ésta imputables, dada la precaria vigilancia que de tales documentos efectuó.

Prueba de lo anterior es la denuncia presentada el 25 de noviembre de 2005 por la pérdida de la referida información[6], en la que se lee: “*En los primeros días del mes de septiembre del año dos mil cinco (2005), me encontraba realizando unas diligencias en el Frigorífico Vijagual y tenía los libros de contabilidad de COAGRONOR LTDA. en mi carro y al regresar al vehículo no los encontré. Los libros perdidos son los principales, auxiliares, correspondencia y documentos de los negocios. Hemos esperado su devolución o informes pero hasta el momento no se ha sabido nada*”.

Sobre el hurto o la pérdida de documentos, la Sala precisó[7]:

*“De conformidad con el artículo 1º de la Ley 95 de 1890, consiste la fuerza mayor o el caso fortuito, en el imprevisto a que no es posible resistir, siempre y cuando que quien lo invoca en su beneficio aparezca exento de culpa o dolo. Estas circunstancias eximentes no aparecen probadas en el proceso, pues el hecho alegado por la actora, extravío o hurto de los libros de contabilidad, respaldado con la correspondiente denuncia, es un hecho que por lo general es previsible y su sola ocurrencia no tipifica la fuerza mayor, como desacertadamente lo sostiene la recurrente, pues para aceptarse tal hecho deben también probarse las circunstancias excluyentes de culpa de la actora, demostrando que no obstante haber tomado las previsiones del caso, para la guarda y conservación, fue imposible evitar el suceso”.* (Resalta la Sala).

Se suma a lo anterior que el contribuyente, con anterioridad al inicio del procedimiento adelantado por la Administración, pudo reconstruir la información de sus asientos contables mediante el seguimiento del procedimiento establecido por el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, que prevé:

***“ARTÍCULO 135****. Pérdida y reconstrucción de los libros. El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.*

*Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.*

*Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.*

*Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición”.* (Resalta la Sala).

A pesar de lo anterior, en el expediente no obra prueba alguna de que la cooperativa haya efectuado el menor esfuerzo por la recomposición de su contabilidad y, por tanto, para la Sala no es de recibo el argumento de que no fue posible realizar dicho procedimiento por la situación que atravesaba el entonces representante legal de la cooperativa, pues además de que este hecho no está demostrado en el proceso, lo alegado en vía gubernativa difiere notablemente de tal aseveración; es así como en la respuesta al requerimiento especial del 3 de julio de 2008, la demandante señaló[8]:

*“Así también, precisa la Norma Tributaria* – artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 - *que los Registros en los libros debe* (sic) *reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a la pérdida, extravío o destrucción, toman do* (sic) *como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y demás documentos que se consideren pertinentes, infortunadamente la totalidad de la documentación fue hurtada, y por obvias razones se ha tornado costoso y con tropiezos la recuperación de dicha información”*. (Resalta la Sala).

Cabe anotar que la actora pudo recomponer total o parcialmente la información contable de la cooperativa mediante la copia que la correspondencia comercial que debe reposar en sus archivos, como lo dispone el artículo 54 del Código de Comercio, que reza:

*Art. 54. Obligatoriedad de conservar la correspondencia comercial. El comerciante deberá dejar copia fiel de la correspondencia que dirija en relación con los negocios, por cualquier medio que asegure la exactitud y duración de la copia. Asimismo, conservará la correspondencia que reciba en relación con sus actividades comerciales, con anotación de la fecha de contestación o de no haberse dado respuesta.*

Así las cosas, el hurto o pérdida de la información contable de la cooperativa no es una circunstancia constitutiva de fuerza mayor o caso fortuito, porque la actora no adoptó las medidas necesarias para la guarda de sus soportes contables y, además, no realizó ningún trámite para reconstruir la información supuestamente extraviada, como lo exige el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993.

En consecuencia, la Sala confirmará la sanción prevista en el artículo 655 del Estatuto Tributario, relativa al rechazo de costos, gastos, deducciones, exenciones y demás conceptos no soportados, así como la sanción del 0.5% del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición.

Por otra parte, de haberse demostrado la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito en la pérdida de los libros de comercio, solo podría eximirse a la actora de la sanción por no presentarlos prevista en los artículos 655 y 781 del Estatuto Tributario, y no de la sanción por inexactitud a que se refiere el artículo 647 de ese mismo compendio normativo, pues en el expediente está demostrado que la Cooperativa llevó a su declaración tributaria datos no soportados.

Si bien es cierto que conforme el artículo 746 del Estatuto Tributario, *“se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias”,* lo es también que dicha presunción se desvirtúa mediante la comprobación especial que la Administración haga de éstos, como en efecto aconteció en el presente caso.

En efecto, en el expediente está probado que la Administración, mediante oficio del 1º de noviembre de 2007 le solicitó al contribuyente la información sobre la liquidación del excedente contable, el valor de la inversión en educación, la información de la entidad en la que efectuó las inversiones y la copia de los soportes correspondientes, debidamente certificados por la entidades competentes.

El 11 de marzo de 2008, la Administración se dirigió a la dirección reportada en el RUT por la actora, con el fin de recopilar la información antes descrita, sin que esto fuera posible pues en dicha dirección no funcionaba la cooperativa demandante.

Asimismo, con ocasión de la notificación de los autos de inspección tributaria y de inspección contable, el representante legal de la cooperativa afirmó que su representada no tenía libros de contabilidad ni soportes contables del año 2005.

Es claro, entonces, que la no presentación de los soportes contables al momento en que fueron exigidos por la Administración, constituye un indicio en contra del contribuyente, quien no demostró la existencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, como lo exige el artículo 781 del Estatuto Tributario y, que además, no desvirtuó las glosas hechas por la Administración, lo cual implica que los hechos consignados en la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005 fueron desvirtuados, dando lugar a la imposición de la sanción por inexactitud dispuesta en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

De otro lado, la Sala no se pronunciará sobre la supuesta presentación parcial de los libros de comercio alegada en el recurso de apelación, pues esta argumentación no fue objeto de debate en el procedimiento adelantado en vía gubernativa, lo que por demás se contradice con la supuesta imposibilidad que tuvo la actora para reconstruir la contabilidad de la cooperativa.

Por lo tanto, la Sala confirmará la sentencia del 26 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las súplicas de la demanda.

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**

**PRIMERO.- CONFÍRMASE** la sentencia del 26 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, objeto de apelación.

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

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[1] En el folio 90 de la contestación de la demanda, la actora anotó: ”*…cuatro meses antes de la presunta pérdida de los libros, la administración tributaria había requerido al contribuyente para que presentara los libros de contabilidad y no lo hizo y tres años meses (sic) después de la pérdida de los libros, se le notificó el auto de inspección contable (…)”.*

[2] En el acervo probatorio obran dos denuncias a saber: la primera visible en el folio 67 relativa a la demandante y la segunda, visible en el folio 147, relacionada con la pérdida de los libros de contabilidad de la empresa *“COTRANORTE”*.

[3] Según el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil *“Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”.*

[4] Código de Comercio *“Art. 55. OBLIGATORIEDAD DE CONSERVAR LOS COMPROBANTES DE LOS ASIENTOS CONTABLES. El comerciante conservará archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, de manera que en cualquier momento se facilite verificar su exactitud”.*

[5] Estatuto Tributario *“Art. 773 .- Formas y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales. La contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio”.*

[6] Visible en el folio 67 del cuaderno principal.

[7] Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 17 de noviembre de 1995, expediente 7321, consejero ponente Julio E. Correa Restrepo.

[8] Visible en el folio 21 del cuaderno principal.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_