



Radicación: 41001-23-33-000-2021-00313-01 (28186)
Demandante: Hennio Alejandro Valencia Peralta
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., tres (3) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2021-00313-01 (28186)
Demandante: **HAVP**
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-
Temas: Impuesto sobre la renta - Año 2016. Rechazo de costos y gastos. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, Sala de decisión nro. 5, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 13241202000009 del 23 de junio de 2020, por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2016 presentada por el señor **HAVP** el 6 de agosto de 2019, en la que liquidó como total a pagar la suma de \$33.192.000.

En dicha liquidación oficial, la administración determinó un total de saldo a pagar por concepto de impuesto a cargo de \$931.070.000, al adicionar al valor declarado en el renglón de ingresos brutos operacionales la suma de \$365.159.000, rechazó costos por \$777.757.446, gastos operacionales de administración por \$77.119.980, gastos operacionales de ventas por \$167.592.000, otras deducciones por \$15.027.749 y otras retenciones por \$9.181.000. Igualmente, impuso sanción por inexactitud por \$448.939.000.

El demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial mencionada, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 5410 del 23 de julio de 2021, confirmando en su totalidad la liquidación oficial.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento

¹ Documento nro. 39 del expediente electrónico de primera instancia en la plataforma Samai (<https://samairj.consejodeestado.gov.co/>).



Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el señor **HAVP** formuló las siguientes pretensiones²:

- “1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 13241202000009 del 23 de junio de 2020, por medio de la cual se modifica la Declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año 2016.
2. Declarar la nulidad de la Resolución N°. 005410 de 23 de julio de 2021, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración confirmando la liquidación oficial antes mencionada.
3. Que se declare la firmeza de la declaración privada, presentada por mi poderdante de renta correspondiente al año 2016”.

Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas los artículos 2, 6 y 29 de la Constitución Política; 50 y 51 del Código de Comercio; 26, 128, 746, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario; 38 del Decreto 2649 de 1993, y 1.6.1.4.6 del DUR 1625 de 2016.

Concepto de la violación³

Deducción por provisión de cartera

A juicio del demandante, no hay lugar a rechazar la deducción por provisión de cartera incluida en la declaración cuestionada, ya que en el balance general aportado se identifican el monto de las cuentas por cobrar, discriminando los conceptos que generaron la provisión de cartera para deudas de dudoso o difícil cobro, la cual cumple con los requisitos para que sea deducible del impuesto a la renta. Existen pruebas que demuestran la realidad y conducencia del gasto, la forma como fue calculada, así como los soportes internos y externos que la sustentan, por lo que resulta plenamente procedente.

Deducción por depreciación de activos fijos

Alegó que la disminución del valor por depreciación de activos fijos cuestionada por la administración tributaria sí es procedente, porque el demandante está obligado a llevar contabilidad, los activos objeto de depreciación han contribuido a generar renta en el periodo gravable, y la depreciación fue calculada según las normas tributarias. Igualmente, afirmó que por medio del balance general a 31 de diciembre de 2016 certificado por contador público, se demostró la disminución del valor del activo por depreciación, por la suma de \$18.627.000, en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario.

Improcedencia de la adición de ingresos brutos operacionales

En los actos demandados, la DIAN incluyó como ingresos por ventas la suma de \$365.159.000, con base en información reportada por terceros, los cuales no fueron declarados como ingresos por corresponder a devoluciones y descuentos.

² Folio 2, c.p. (documento nro. 7 en Samai).

³ Folio 2 a 11, c.p. (documento nro. 7 en Samai).



Si bien el demandante registró en su contabilidad devoluciones y descuentos en sus ventas, estas sumas no fueron llevadas como ingreso en la declaración de renta del año gravable 2016, porque estas operaciones no constituyen una obligación dineraria a su favor y no cabe incluirlos en la base gravable del impuesto de renta.

Costos de venta

La DIAN rechazó los costos de ventas declarados porque el demandante no utilizó el sistema de inventarios permanentes para estimarlos, y no tenía un programa informático (*software*) adecuado para determinarlos, a pesar de que contaba con un registro fiel de los mismos. La contabilidad aportada por el demandante no fue valorada conforme a los criterios de la sana crítica, a pesar de ser llevada en debida forma y contar con los soportes internos y externos, con lo cual se vulneró la presunción de veracidad de la declaración tributaria, y se violó el derecho al debido proceso del demandante.

Expuso que en el trámite administrativo el demandante aportó facturas, tiquetes de ventas y documentos equivalentes que cumplen con los requisitos de los artículos 617 y 771-2 del Estatuto Tributario, los cuales, junto con los auxiliares de ventas, desvirtúan plenamente las diferencias presuntamente encontradas en la contabilidad y permiten establecer las operaciones realizadas, el valor de las mismas, el número de factura, el medio y la fecha de pago, así como la existencia de las transacciones, sus devoluciones, rebajas y descuentos.

Los documentos allegados al expediente permiten concluir la realidad de las operaciones efectuadas y declaradas, sin que haya pruebas o indicios que demuestren lo contrario. En cambio, la administración violó el principio de asociación entre ingresos y costos, pues el rechazo de estos últimos no obedeció a la ausencia de solemnidades para acreditarlos, sino a los indicios utilizados en los actos administrativos para cuestionar las operaciones declaradas como ventas, los cuales no pueden desvirtuar las pruebas que obran en el expediente.

Gastos operacionales de administración

Expuso que la DIAN desconoció injustificadamente gastos de administración como pagos de seguridad social, así como gastos operacionales de ventas tales como pagos realizados por concepto de canon de arrendamiento, acarreos y compras de materiales para la instalación del sistema de seguridad, a pesar de que todos fueron debidamente probados y cumplen con los requisitos para su deducibilidad establecidos en los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario. El pago de los aportes al sistema de seguridad social fue debidamente probado con las planillas de liquidación y pago, sin que sea necesario contar con un paz y salvo de las entidades beneficiarias de las cotizaciones como única prueba para validar su deducibilidad.

Finalmente, afirmó que, teniendo en cuenta que no omitió ingresos, ni solicitó costos y deducciones improcedentes, no hay lugar a modificar la declaración de renta ni a imponer sanción por inexactitud.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** se opuso a las pretensiones de la demanda⁴.

A juicio de la administración, el demandante no presentó el inventario, ni soportes internos y externos -facturas- para probar los ingresos, costos y deducciones en los que incurrió en su actividad generadora de renta. Por lo tanto, son insuficientes las pruebas aportadas para desvirtuar las glosas que modificaron la declaración privada de renta.

Defendió la improcedencia de la provisión de cartera para deudas de dudoso o difícil cobro, porque el demandante no logró demostrar en el desarrollo del proceso de determinación tributaria a qué correspondía, ya que no identificó el valor de la deuda, ni si esta cumple con los requisitos legales. Si bien en la respuesta al requerimiento especial allegó unas tablas determinando los porcentajes, no individualizó al cliente, ni la fecha de la constitución de la misma y la vigencia; por lo tanto, no probó que no fue posible cobrar esa cartera. Tampoco fue registrada en la contabilidad, sino que tomó como base para la deducción una cifra consignada en el balance general, que no se encuentra respaldada con comprobantes externos.

Sobre la disminución del valor de los activos fijos por depreciación, sostuvo que si bien los activos son objeto de depreciación para el año gravable 2016, el accionante no la registró, ni se realizó bajo las normas establecidas. La contabilidad del demandante no refleja ningún movimiento de depreciación de los bienes, y tampoco anexó ninguna prueba con la cual se pueda determinar el valor histórico, ni la depreciación por el uso durante el año gravable.

En cuanto a la adición de ingresos, adujo que el demandante no presentó las notas débito ni en sede administrativa ni en sede judicial, donde se evidencie qué mercancías fueron devueltas, la proporción del IVA, el número de factura y fecha de devolución. La DIAN adiciona ingresos como quiera que se probó, con las certificaciones expedidas por terceros, la omisión de estos.

En sede administrativa, la DIAN solicitó los comprobantes de las ventas efectuadas mediante el sistema POS, sin obtener respuesta por parte del demandante; independientemente de la forma de facturación, estas deben estar reportadas en la contabilidad porque son ventas, y constituyen un ingreso.

Se probó que el contribuyente por el año gravable 2016 no contaba con el *software* adecuado, ya que el sistema utilizado mostraba movimientos de las cantidades mas no su costo, y no logró demostrar la existencia de un programa contable que mostrara el costo de la venta. De igual forma, no soportó el movimiento diario de ventas y compras, sino que determinó el costo de forma manual, sin soportes que respaldaran el cálculo.

El demandante estaba obligado a llevar un inventario permanente o continuo, pero decidió, por fallas en el sistema, llevarlo por un sistema de juego de inventarios. Al revisar la contabilidad, y frente a la manifestación de llevar de forma manual el

⁴ Folios 3 al 24 del documento nro. 14 en Samai.



inventario, en la inspección contable no se pudo determinar cuál fue el movimiento del inventario.

Por otra parte, el contribuyente no aportó pruebas idóneas para controvertir la información de los terceros, pues no entregó las notas débito donde se determinen sobre qué facturas se realizaron las devoluciones, y respecto de qué productos. Aunque la contabilidad del contribuyente quedó desvirtuada porque fue presentada incompleta, se pueden probar los costos con los comprobantes externos e internos, los cuales no fueron aportados por el demandante en este caso.

No había lugar a reconocer los pagos por aportes a seguridad social, porque no se aportaron los comprobantes correspondientes conforme lo exige el parágrafo 2 del artículo 108 del E.T. La prueba denominada “histórico de pago de seguridad” no es idónea para acreditar el cumplimiento de esta obligación, ya que es imposible determinar la base sobre la cual se liquidó el aporte.

Los gastos operacionales de venta rechazados corresponden a servicios de acarreo o transporte, arrendamiento y servicios diversos, sobre los cuales el demandante no demostró los pagos al sistema de seguridad social por concepto de servicios personales, ni la realidad de la erogación en la que incurrió, así como tampoco la relación de causalidad con el ingreso, ni la injerencia que tiene el gasto en la actividad generadora de renta.

Por todo lo anterior, concluyó que la sanción por inexactitud resulta procedente en razón a que se incurrió en las conductas de omisión de ingresos e inclusión de costos no procedentes, sancionables de conformidad con el artículo 647 del E.T.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Huila** negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, al concluir que el contribuyente, ni en vía administrativa ni judicial, no desvirtuó las objeciones de la administración planteadas en los actos demandados⁵.

Sobre la provisión de cartera, no obra prueba alguna a partir de la cual pueda detallarse su composición, ni en la demanda se hace referencia a los documentos contables que respalden dicha operación.

Observó que en el balance general a 31 de diciembre de 2016 no se discrimina la disminución de activos fijos por depreciación y tampoco se evidencia en el detalle de cuentas contables. El demandante no identificó con claridad y precisión el origen de la suma deducida; además, de las pruebas aportadas no se extrae el método empleado, como tampoco la operación o cálculo realizado. La ausencia de pruebas al respecto impide verificar que se tratara de activos fijos utilizados en la generación de renta del año gravable 2016.

En cuanto a la adición de ingresos brutos operacionales, el demandante no aportó pruebas que acreditaran que tales ingresos no constituyeran renta por haber sido descuentos y devoluciones no reportadas adecuadamente por terceros, y no se encontró el registro contable correspondiente.

⁵ Documento nro. 39 en Samai.



Estaba en cabeza del demandante acreditar los costos de ventas y justificar las diferencias con terceros proveedores, para probar la veracidad de lo afirmado en la respuesta al requerimiento especial; sin embargo, para el Tribunal, el demandante se centró en que *“solo puede saber tanto el inventario exacto como el costo de venta, en el momento de hacer un conteo físico, lo cual por regla general se hace al final de un periodo”*, recurriendo para ello al juego de inventarios, sin desvirtuar las sumas glosadas por la DIAN.

La verificación del pago de aportes a la seguridad social como requisito para la procedencia de los gastos operacionales de administración y de venta a favor de contratistas independientes sí era exigido para tal fecha, en virtud de lo dispuesto en el Decreto 1703 de 2002. El contratante debía verificar no solo el tipo de planilla -en este caso, planilla tipo I -sino también que el pago de las contribuciones realizado por los contratistas fuera concordante con los ingresos pagados por el contratante, y correspondiese al 40% de estos. En cambio, el demandante se limitó a afirmar que el gasto era procedente conforme a las certificaciones de pago allegadas, en las cuales no se evidencia la base de cotización, información que resulta indispensable para verificar que el aporte se hubiese efectuado de acuerdo con los ingresos obtenidos por los pagos del contribuyente.

Radica en el contribuyente la carga demostrativa y argumentativa sobre las circunstancias de causalidad, necesidad y proporcionalidad que darían lugar a la deducción de las expensas correspondientes al transporte de mercancías, carga probatoria que no surtió el demandante, por lo que no hay lugar a su reconocimiento.

Finalmente, el Tribunal avaló la imposición de la sanción por inexactitud, en tanto no se desvirtuó la legalidad de la liquidación oficial demandada.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**⁶ cuestionó la sentencia de primera instancia, insistiendo en que su contabilidad, contrario a lo esbozado en la sentencia impugnada, refleja la situación fiscal y económica del negocio, por lo que considera que es razón suficiente para tenerla como prueba idónea para desvirtuar las modificaciones realizadas por la Administración Tributaria.

Para el demandante, su contabilidad fue elaborada en cumplimiento de las normas contables y de los artículos 773 y 774 del ET. En consecuencia, debe considerarse como válida para justificar los hechos que se pretenden probar, pues se registraron correcta y oportunamente los libros mayor, de balances e inventarios y de actas, junto con los soportes y auxiliares que guardan correspondencia con los asientos contables.

En tanto los libros contables del demandante se encontraban al día, era posible que la administración verificara la realidad de las operaciones allí consignadas con base en la contabilidad. Aunque la DIAN afirmó que el *software* utilizado no reflejaba la realidad económica del contribuyente, debió revisar los soportes contables que hacen parte de los antecedentes administrativos para avalar la procedencia de los costos y deducciones contenidos en la declaración privada.

⁶ Folios 3 al 7 del documento nro. 45 en el expediente del Tribunal en Samai.



Los costos y deducciones solicitados en la declaración de renta del año 2016, y en particular los asociados al transporte de mercancías cumplen con los presupuestos esenciales de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 107 del E.T. Así, tienen relación de causalidad, en tanto se probó que los costos que reclama por servicio de transporte están relacionados con su objeto social (venta de víveres y abarrotes) pues, además de su venta, necesitan ser entregados a los compradores. El requisito de proporcionalidad también resulta probado, puesto que el costo del transporte se encuentra plenamente justificado con el valor de las mercancías transportadas.

Los comprobantes externos de los asientos contables, como documentos que emanan de terceros, tienen valor probatorio de acuerdo con la ley, por lo que no puede desconocerse que las facturas de venta o los contratos son documentos autónomos que soportan el registro contable del pago y prueban el ingreso asentado.

Alegó que el Tribunal no valoró conforme a la sana crítica la copia de las facturas de compra, contratos y comprobantes que se aportaron, configurándose el llamado “defecto fáctico por omisión y valoración defectuosa del material probatorio”. Las pruebas aportadas eran determinantes para desvirtuar las glosas propuestas en la actuación administrativa acusada, y dan la convicción de que el contribuyente sí efectuó las compras que generaron los impuestos descontables y la procedencia de los costos y deducciones incurridas en la generación de la renta líquida, de acuerdo con la fórmula descrita en el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Sobre la sanción por inexactitud, afirmó que la Administración Tributaria debió fundamentarse en una prueba objetiva, real y cierta y no en meras suposiciones o apreciaciones subjetivas y que, a su juicio, no existen argumentos para tipificar la conducta y cuantificar el valor de la sanción.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación fue admitido mediante auto del 6 de diciembre de 2023⁷ y al no decretarse pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 del 2021, no se corrió traslado para alegar; sin embargo, la parte **demandada** presentó memorial reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda⁸ y de igual manera el **demandante** presentó escrito insistiendo en los argumentos expuestos en el recurso de apelación⁹.

El **Ministerio Público** no se pronunció durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 6.º del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala

⁷ Documento nro. 4 en Samai.

⁸ Documento nro. 11 en Samai.

⁹ Documento nro. 13 en Samai.



procederá a determinar si había lugar a rechazar las deducciones por provisión de cartera, la disminución de activos fijos por depreciación, así como adicionar ingresos brutos operacionales y rechazar los costos de ventas, y los gastos operacionales y de ventas por falta de soporte probatorio de los mismos; y si había fundamento para imponer la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados.

Rechazo de deducciones por provisión de cartera

Sobre la deducción de deudas de dudoso o difícil cobro, el artículo 145 del Estatuto tributario establece lo siguiente:

“ARTICULO 145. DEDUCCIÓN DE DEUDAS DE DUDOSO O DIFÍCIL COBRO. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, podrán deducir las cantidades razonables que fije el reglamento como deterioro de cartera de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales”.

Adicionalmente, el artículo 72 del Decreto 87 de 1975, compilado en el Decreto 1625 de 2016, en su artículo 1.2.1.18.19. regula sobre las características requeridas para este tipo de deducciones, a saber:

“(…) Los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación tendrán derecho a una deducción de la renta bruta por concepto de provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que llenen los requisitos siguientes: 1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso. 2. Que se haya originado en operaciones propias de la actividad productora de renta. 3. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores. 4. Que la provisión se haya constituido en el año o periodo gravable de que se trate. 5. Que la obligación exista en el momento de la contabilización de la provisión. 6. Que la respectiva deuda se haya hecho exigible con más de un año de anterioridad y se justifique su carácter de dudoso o difícil cobro. (...)”.

En este caso en el balance general a 31 de diciembre de 2016¹⁰ que obra en el expediente que las cuentas por cobrar ascienden a la suma de \$613.937.323, lo cual es contrario al valor indicado en su declaración de renta; es decir, no coincide con la provisión de cartera por valor de \$5.935.000 alegada. Adicionalmente, en el expediente una tabla¹¹ que relaciona el saldo total de las cuentas por cobrar en relación con su edad, identificándose la suma de \$17.985.791 para la cartera superior a un año, al que le extrae el 33% de deducibilidad.

Sin embargo, el demandante no aporta ningún otro documento que soporte el cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad, contenidos en el artículo 145 del Estatuto Tributario y su reglamento, que suponen la demostración de hechos que no constan en la contabilidad del demandante, que es su principal argumento en la apelación, por lo cual resulta forzoso concluir que no se acreditaron los requisitos exigidos en la ley para evaluar su deducibilidad. En consecuencia, no prospera el cargo.

Rechazo de disminución de activos fijos por depreciación

Sobre la depreciación de activos fijos, el artículo 128 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

¹⁰ Folio 54, Tomo 5 a.a. (documento nro. 16 del expediente electrónico de primera instancia).

¹¹ Folio 104, Tomo 13 a.a. (documento nro. 16 del expediente electrónico de primera instancia).



“ARTICULO 128. DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los obligados a llevar contabilidad podrán deducir cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar la diferencia entre el costo fiscal y el valor residual durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable”.

Observa la Sala que en el balance general a 31 de diciembre de 2016, obrante en el expediente, no se discrimina la depreciación. Si bien el demandante aporta una tabla¹² en donde identifica los activos fijos, su vida útil, fecha inicial, fecha final y el valor objeto de depreciación, no se indica el método de depreciación utilizado, ni el cálculo realizado para determinar el monto objeto de depreciación.

Adicionalmente, con las pruebas aportadas, no hay manera de establecer si la depreciación cuestionada por la administración tributaria corresponde a activos fijos utilizados de propiedad del demandante. Por lo tanto, no prospera el cargo.

Adición de ingresos brutos operacionales

El argumento del apelante es que su contabilidad refleja la situación fiscal y económica del negocio, y que es razón suficiente para tenerla como prueba idónea que desvirtúe las glosas de la administración. Al respecto, se tiene que la DIAN a lo largo de todo el proceso administrativo afirma que los descuentos y devoluciones no tienen sustento en la contabilidad, pues el demandante no soporta las operaciones con sus respectivas notas crédito de terceros donde se evidencien las mercancías que fueron devueltas, ni ningún otro comprobante interno que lo acredite o justifique.

En el expediente se observa que en el libro de inventario y balance se registran devoluciones en ventas, sin embargo, esto no acredita la veracidad de las afirmaciones del demandante, ni logra explicar las diferencias halladas con los reportes de terceros. El Tribunal señaló que la adición de ingresos operacionales por devoluciones y descuentos no contaba con los asientos contables que sustentaran esas operaciones, y el demandante no logró demostrar una omisión probatoria en el análisis del Tribunal, que dé lugar a modificar su decisión en relación con este punto.

Por lo anterior, no prospera el cargo.

Rechazo de costos de ventas

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar 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.”*

Dicha presunción admite prueba en contrario y la administración, 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. Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias corresponde en principio a la administración tributaria, y se

¹² Folio 190, Tomo 9 a.a. (documento nro. 16 del expediente electrónico de primera instancia).



traslada al contribuyente cuando la autoridad fiscal requiere de una comprobación especial o cuando la ley la exige.

Por otra parte, el artículo 771-2 del E.T. establece que la prueba documental idónea para acreditar la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto de renta, son las facturas o documentos equivalentes que cumplan con los requisitos del artículo 617 del E.T. Sin embargo, esto no impide que la administración despliegue su facultad fiscalizadora, para corroborar la veracidad de las transacciones económicas que dieron lugar a dichos costos¹³.

Según lo dispuesto en el artículo 772 del E.T., la prueba contable constituye prueba a favor del contribuyente, siempre que los libros de contabilidad los lleve en debida forma. Y, se llevan en debida forma cuando se cumplen los requisitos previstos en los artículos 773 y 774 del E.T. Dicen estas normas:

“Artículo 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.

Artículo 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.

(Subraya la Sala)

Toda vez que la contabilidad debe revelar al detalle la realidad económica de los hechos económicos que ejecuta el contribuyente, la prueba contable resulta ser una de las pruebas más importantes en materia tributaria, al punto que la contabilidad prevalece sobre la declaración de renta cuando la declaración difiere de los asientos contables; pero así mismo, prevalecen los comprobantes externos sobre los asientos de contabilidad cuando las cifras registradas en esos asientos contables referentes a

¹³ Cfr. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 3 de septiembre de 2020, exp. 24372, M.P. Milton Chaves García.



costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos exceden del valor de los comprobantes y, por lo tanto, esos conceptos se entenderán comprobados hasta concurrencia del valor de los comprobantes (arts. 775 y 776 del E.T.).

En este caso, la administración solicitó una comprobación específica relativa a los costos de venta declarados por el demandante, al concluir que no llevaba el control de estos mediante la utilización de un programa (*software*) idóneo para ello. Dado que la utilización de un *software* adecuado permitiría determinar el movimiento diario del inventario del demandante, y su correspondencia con sus asientos contables, ante el requerimiento de la administración el demandante debía acreditar ese movimiento mediante los soportes contables idóneos, que sustentaran el movimiento de sus inventarios.

No obstante, al verificar el expediente con las pruebas allegadas, se advierte que el demandante aportó como prueba de los movimientos de inventarios copia del libro mayor y balance mes a mes¹⁴, pero sin determinar la forma como calculó las cifras allí consignadas, de manera que pudiera corroborarse que tales cifras se ajustaran a los asientos contables. A pesar de haber sido requeridas por la administración tributaria, no se presentaron documentos que dieran cuenta al detalle de las diferencias halladas por la DIAN relativas a los movimientos de inventarios, ni que sustentaran los valores consignados en las copias simples del libro mayor y balances.

Así, aunque el demandante debía probar la veracidad de los costos de ventas reportados en su declaración de renta, conforme a los requerimientos de la administración, se limitó a afirmar que la contabilidad reflejaba tales costos y que esta cumplía a cabalidad con los requisitos exigidos en la norma, sin llegar a superar la exigencia probatoria que le demandaba la DIAN respecto al registro de sus inventarios. No prospera el cargo.

Rechazo de gastos operacionales de administración y de ventas

La procedencia de la deducción de expensas se encuentra regulada en el artículo 107 del Estatuto Tributario, que establece:

“ARTÍCULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

(...)”

El Consejo de Estado ha fijado el alcance del citado artículo en Sentencia de Unificación del 26 de noviembre del 2020, en cuanto a la carga probatoria, en los siguientes términos¹⁵:

“4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y

¹⁴ Folios 181 y siguientes, Tomo 8 a.a. (documento nro. 16 del expediente electrónico de primera instancia).

¹⁵ Sentencia del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza.



carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.

(...)"

En el caso concreto, el demandante insistió en su recurso de apelación que los gastos de transporte tienen relación de causalidad con su actividad comercial, que es la venta de víveres y abarrotes, y que existe proporcionalidad con este gasto frente al valor de las mercancías objeto de transporte, para concluir que se cumple con los requisitos para la deducción de estos gastos. La administración rechazó esas operaciones por considerar que no tenían relación con el ingreso obtenido, y porque no existía contrato que diera cuenta de la actividad de transporte; por su parte, el Tribunal estimó que no habían sido probadas la necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad de las expensas declaradas por este concepto, por lo que no había lugar a reconocerlas.

Para la Sala, si bien en el expediente se encuentran pruebas suficientes relativas a la realidad y necesidad de las expensas en que incurrió el demandante para adelantar actividades de transporte de mercancías, en tanto acreditó la copropiedad del vehículo en el que se llevaba a cabo la actividad¹⁶, así como órdenes de despacho de mercancía expedidas a nombre del demandante¹⁷, el apelante no desvirtuó las conclusiones del Tribunal respecto del cumplimiento de los demás requisitos exigidos en el artículo 107 del E.T. para validar el carácter deducible de tales expensas.

Cabe anotar que la administración tributaria cuestionó la necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad de los gastos correspondientes a transporte declarados por el demandante, al señalar en la liquidación oficial de revisión que no existía un contrato de transporte que justificara la realización de pagos mensuales por ese concepto, ni se había dado cuenta del monto mensual de esa erogación. Sobre el particular, si bien no hay lugar a exigir el texto del contrato de transporte como requisito para demostrar su realidad, dado el carácter consensual del mismo (art. 981 inc. 2, C.Co.), también objetó el monto de las erogaciones por este concepto, por lo que el demandante debía ofrecer una prueba que sustentara el cumplimiento de ese requisito.

Se reitera que el carácter necesario de las expensas debe examinarse en relación con la actividad productora de renta, antes que con el ingreso obtenido; y en el caso concreto, puede concluirse que su carácter necesario está determinado por su utilidad en el desarrollo de su actividad comercial. No obstante, no se ofrecieron pruebas que den cuenta de que las expensas en que incurrió el demandante por este concepto son proporcionales frente al valor de las mercancías transportadas, como lo afirma en la apelación, ni respecto de los valores que se cobran por esa misma actividad en el mercado, por lo que se impone negar el cargo de apelación.

Sanción por inexactitud

En el caso concreto, se mantiene la sanción por inexactitud impuesta por la administración en los actos demandados, al mantenerse las glosas propuestas por la DIAN y no desvirtuarse la legalidad de los actos demandados.

¹⁶ Folios 128 a 130, Tomo 9 a.a. (documento nro. 16 del expediente electrónico de primera instancia).

¹⁷ Folios 130 y siguientes, Tomo 9 a.a. (documento nro. 16 del expediente electrónico de primera instancia).



Radicación: 41001-23-33-000-2021-00313-01 (28186)
Demandante: Hennio Alejandro Valencia Peralta
FALLO

Por las razones expuestas, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Condena en costas

Finalmente, conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condena en costas en esta instancia.

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,

FALLA

PRIMERO: **Confirmar** la sentencia apelada, del 29 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, Sala de decisión nro. 5.

SEGUNDO: **No se condena en costas** en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>