



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 76001-23-31-000-2005-01238-01 (20047)

Actor: ALBEIRO ENRIQUE ARISTIZABAL MONTES

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Impuesto sobre la renta – año gravable 2001

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 7 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca – Sala de Descongestión, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 25 de abril de 2002, el señor ALBEIRO ENRIQUE ARISTIZABAL MONTES presentó la declaración de renta por el año gravable 2001, con un saldo a favor de \$5.349.000¹.

El 27 de junio de 2002, la Administración de Impuestos de Cali, practicó inspección contable² al contribuyente y, con base en el acta levantada por los funcionarios comisionados³, expidió el Pliego de Cargos 050632002000180 del 28 de octubre de 2002⁴, en el que propuso sanción por libros de contabilidad por la suma de \$4.902.000. El contribuyente se acogió a la sanción reducida, según lo previsto en el literal a) del artículo 656 del Estatuto Tributario.

El 26 de marzo de 2003, la Administración profirió el Requerimiento Especial 050632003000004 mediante el cual se propuso modificar la declaración de renta por el año gravable 2001, así: (i) determinar la renta líquida por comparación patrimonial por la suma de \$191.429.000 y (ii) rechazar deducciones solicitadas por valor de \$249.743.000 y que correspondían a: impuesto del 3 por mil (\$2.278.101), corrección monetaria (\$14.855.000), gastos de importación (\$187.459.405), arrendamiento de bodega (\$25.568.752) y gastos de personal (\$19.582.000)⁵. Además liquidó sanción por inexactitud por \$176.514.000, para un total saldo a pagar de \$281.486.000. El contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento, en el que se opuso al rechazo de las deducciones por gastos de importación y arrendamiento de bodega⁶.

El 13 de noviembre de 2003, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión 050642003000047, en la que mantuvo las modificaciones propuestas en el requerimiento especial⁷.

¹ Fl 196 c.a.

² Folios 380 y 381 c.a.

³ Fls. 125 a 157 c.a.

⁴ Fls. 376 a 379 c.a.

⁵ Fls. 236 a 248 c.a.

⁶ Fls. 230 a 231 c.a.

⁷ Fls. 176 a 193 c.a.

Previa interposición del recurso de reconsideración⁸, la DIAN expidió la Resolución 050662004000005 mediante la cual modificó el acto liquidatorio recurrido, para excluir de la adición el anticipo del impuesto de renta por el año gravable 2002 por \$25.870.000 para determinar el saldo a pagar en \$255.616.000⁹.

DEMANDA

El señor ALBEIRO ENRIQUE ARISTIZABAL MONTES, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que respecto de la declaración privada, *«proceden, en primer término, las deducciones relativas a los gastos de importación y de arrendamiento de bodega, y en segundo lugar, se deje sin efecto la sanción por inexactitud impuesta en los actos cuya nulidad se solicita»*¹⁰.

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 83, 95-9, 209 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 104, 105, 107, 493, 647 y 683 del Estatuto Tributario

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

1. Gastos de importación - \$187.459.405

⁸ Fls. 34 a 44 c.a.

⁹ Fls. 3 a 18 c.a.

Aclaró que nunca ha sido punto de controversia la condición de importador del actor, actividad de la cual depende el ejercicio del comercio en el establecimiento de su propiedad.

Dijo que para el ejercicio de su actividad utilizó los servicios de la sociedad Imporexport Services Ltda en todas las importaciones que llevó a cabo en el año 2001, empresa que aparece en las declaraciones de importación como declarante. Indicó que los costos en que incurren las Sociedades de Intermediación Aduanera (SIA) se trasladan al importador que utiliza el servicio y por su labor dichas sociedades reciben una comisión.

Explicó que en la actuación demandada, la DIAN desconoce como deducción la suma de \$142.303.000 que corresponde al impuesto a las ventas pagado en las importaciones -que efectivamente fue descontado en las declaraciones de IVA-, pero esa cifra no está contenida en los \$187.459.405 que llevó como deducción en el renglón 45 de la declaración de renta.

Señaló que de los documentos allegados como pruebas, en particular de los suscritos con el señor Rafael Valecilla, empleado de la SIA, al sumar cada uno de los ítems pagados, sin incluir impuestos, se llega a la suma de \$188.569.787.

Afirmó que, según los artículos 104, 105 y 107 del Estatuto Tributario, son deducibles las expensas necesarias y, en el caso particular, su actividad económica no discutida, se realiza a través de importaciones, por tanto, es razonable, lógico y jurídico que se incurra en gastos para poner la mercancía en circulación –comercialización- dentro del territorio aduanero nacional.

Sostuvo que si bien es cierto que a la fecha en que se efectuó la inspección contable no se tenía regularizada la contabilidad por cuanto estaba en proceso de sistematización, nunca se ocultó la realidad de los ingresos y operaciones, como se comprobó cuando la DIAN revisó la facturación del contribuyente, que además estaba llevada en debida forma.

Manifestó que en sede gubernativa se pretendió desvirtuar el indicio a que se refiere el artículo 781 del Estatuto Tributario, con la solicitud de las pruebas relacionadas con los gastos de importación, entre ellas, la inspección y cruces de información con la sociedad de intermediación aduanera, para que certificara los pagos recibidos por gastos de importaciones y encontrara así la relación con el señor Valecilla. Sin embargo, la DIAN hizo caso omiso de la solicitud e insistió en las irregularidades de la contabilidad para negar la posibilidad de probar la realidad de los gastos.

Resaltó que en ningún momento pretendió incluir los impuestos descontables declarados en ventas, como costo o gasto en la declaración de renta, como lo anota la DIAN y la cifra que toma esta entidad no corresponde a los conceptos que conforman la cifra rechazada (\$187.459.405).

Afirmó que ante la existencia de documentos privados correspondía a la DIAN, dentro de un concepto de equilibrio probatorio y amplias facultades, despejar las dudas que surgieran sobre la realidad del ingreso, el costo y los gastos en que incurre un contribuyente para obtener una renta gravable, pues solo así se respetan y aplican los artículos 83, 95-9, 209 y 363 de la Constitución Política.

Insistió en que las deducciones solicitadas son gastos autorizados legalmente, que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta y las pruebas aportadas, como son las declaraciones de importación y las cuentas de cobro, dan cuenta de los gastos deducibles que cumplen con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad.

2. Arrendamiento de bodega (\$25.568.752)

Expuso que respecto de este rechazo, la DIAN indicó que el señor Aristizábal no aparece en el contrato allegado con la respuesta al requerimiento especial, pero la Administración no tuvo en cuenta que en dicho contrato el actor figura como codeudor. Indicó que en esta figura se presentan las tres características de una obligación solidaria, a saber: a) pluralidad de sujetos pasivos; b) pluralidad de vínculos entre el acreedor o acreedores y el deudor o deudores y c) unidad de objeto, o sea, la prestación (pago del canon de arrendamiento).

Sostuvo que el vínculo contractual permite que la totalidad de la prestación debida sea satisfecha, bien por el deudor principal (arrendatario) o por el codeudor solidario, que fue lo que ocurrió en este caso, donde la fuente de la solidaridad se deriva del acto jurídico denominado contrato de arrendamiento.

Señaló que, como lo verificó la Administración, en la bodega se almacena la mercancía que se va a comercializar y de la cual el contribuyente es propietario, es decir, deriva un beneficio directo del objeto del contrato y de allí el motivo o causa para hacer el pago. Indicó que lo anterior se demuestra con los comprobantes de egreso en los cuales se relaciona cada uno de los cheques con que se pagó la obligación y con el sello de recibido con el nombre de la arrendadora, documentos que se allegaron con la respuesta al requerimiento especial.

Argumentó que la ley permite el pago por el codeudor solidario, hecho no desvirtuado y por el contrario confirmado por lo antes expuesto y con el acta elaborada durante la visita efectuada el 4 de junio de 2002, en la cual se deja constancia de que el predio que figura como domicilio fiscal es el mismo que es objeto del contrato de arrendamiento y que la mercancía allí depositada

también pertenece a Jairo Enrique Zuluaga Gómez, quien funge en el contrato como arrendatario (deudor principal).

3. Sanción por inexactitud

Afirmó que lo expuesto demuestra la improcedencia de la sanción por inexactitud, pues de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la sanción solo procede ante la ausencia total de soportes que amparen los gastos que se solicitan como deducibles, vale decir, que se incluyeron en el denuncia tributario expensas inexistentes o irreales, por eso resultan relevantes y oportunas las pruebas aportadas y solicitadas para corroborar las deducciones declaradas.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos.

Respecto a los gastos de importación, el contribuyente se contradice, porque en el recurso de reconsideración manifestó que en la cifra denunciada en el renglón 45 de la declaración de renta están incluidos los gastos de la nacionalización de las mercancías y que no corresponde al IVA pagado por la importación de mercancías, mientras que en la respuesta al requerimiento especial explicó que el 70% de los gastos de importación correspondía a impuestos, los cuales estaban plenamente probados con las respectivas declaraciones de importación realizadas por el contribuyente. Indicó que esa contradicción se confirma con el cuadro de los valores de las declaraciones y los soportes de los gastos de nacionalización, donde los impuestos coinciden con la suma del IVA y del arancel de las declaraciones de importación.

Precisó que en las declaraciones del IVA el impuesto descontable por operaciones de importación asciende a la suma de \$142.303.000 que es el IVA

pagado en las declaraciones de importación del año 2001 por valor de \$142.302.304.

Afirmó que el contribuyente hizo uso del beneficio contemplado en el artículo 485 del Estatuto Tributario para los responsables del impuesto sobre las ventas, al tratar como descontable en las declaraciones de IVA del año 2001, el impuesto pagado en la importación de las mercancías relacionadas en las declaraciones de importación del mismo año. Indicó que pretender la deducción en renta de un impuesto tratado como descuento, viola el artículo 493 del Estatuto Tributario que impide su tratamiento como costo o gasto en renta, una vez ha sido llevado como impuesto descontable.

En lo que tiene que ver con el rechazo de la deducción por arrendamiento de la bodega ubicada en la carrera 5ª N° 36-36 del Barrio Las Delicias de la ciudad de Cali, sostuvo que al analizar la fotocopia del contrato de arrendamiento se establece que fue suscrito por el señor Jairo Enrique Zuluaga, como representante de la DISTRIBUIDORA JAIZUL, en calidad de arrendatario y la señora Laura Robledo de Illian, en calidad de arrendadora, sin que obre en dicho contrato obligación alguna a nombre del demandante.

Afirmó que con ocasión de la inspección contable realizada el 27 de junio de 2002, no se obtuvo de parte del actor los soportes y demás documentos contables que hicieran posible tener como prueba su contabilidad, en los términos del artículo 772 y siguientes del Estatuto Tributario; por tanto, le correspondía al contribuyente acreditar plenamente las deducciones que fueron objeto de rechazo.

Explicó que el Código de Comercio establece la obligación, para todo comerciante, de llevar contabilidad regular de sus operaciones y, de conformidad con el artículo 271 del C.P.C., esta contabilidad da fe de los actos y operaciones registradas en ella; es decir, constituye prueba a favor del comerciante, supuesto confirmado por el artículo 772 del Estatuto Tributario, al

disponer que la contabilidad llevada en debida forma constituye prueba a favor del contribuyente.

Indicó que el artículo 781 del Estatuto Tributario establece que la no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente, por tanto, ese indicio da lugar al desconocimiento de costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente.

Respecto a la sanción por inexactitud, dijo que el contribuyente en la liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable 2001, en el renglón 45 “Otras deducciones”, incluyó datos o factores equivocados, completos o desfigurados que motivan la sanción por inexactitud de acuerdo con el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, que impide que un mismo hecho económico cause doble beneficio.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen así:

Estimó el *a quo* que para acceder a las deducciones previstas en la ley, el contribuyente debe aportar los medios de prueba que permitan acreditar los gastos o costos en que haya incurrido para desarrollar la actividad comercial generadora de renta, es decir, que le corresponde al interesado probar los supuestos de hecho que consagra la ley y no, como lo entiende el demandante, que la DIAN debía desvirtuar los hechos consignados en las declaraciones.

Señaló que, en esas condiciones, el demandante debió probar los gastos, diferentes al pago de impuestos, en que incurrió en el proceso de importación y nacionalización de la mercancía, pues es el interesado en obtener el beneficio tributario de la deducción; luego, al no haber aportado los documentos soportes

externos que acreditan el gasto y al no haber presentado los libros de contabilidad dentro de las inspecciones contables realizadas por la DIAN, no puede pretender invertir a la Administración la carga de la prueba para sacar adelante sus pretensiones; por tanto, aun cuando se haya realizado un dictamen pericial dentro del proceso, el cual tuvo ocurrencia en un momento posterior al proceso de fiscalización, éste no da certeza de los hechos objeto de controversia en la presente demanda.

Explicó que, como el mismo contribuyente lo señala y con base en el material probatorio, en las importaciones del demandante del año 2001, el contribuyente pagó los impuestos respectivos y fueron objeto de descuento en las declaraciones de IVA de ese período gravable, tal como se verifica en el cuadro comparativo aportado con el recurso de reconsideración. Por consiguiente, si el contribuyente realizó las deducciones de los impuestos pagados en las importaciones por IVA, no puede pretender tomar esos mismos valores como costo en la declaración de renta, pues dicho comportamiento está proscrito por la ley tributaria.

Frente al valor del arrendamiento de una bodega, solicitado como gasto necesario para llevar a cabo la actividad productora de renta, el Tribunal concluyó que le asiste razón a la DIAN cuando afirma que no puede ser tenido en cuenta como deducible, toda vez que el actor obra como codeudor.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la decisión de primera instancia, con los siguientes argumentos.

Afirmó que con los documentos acompañados con la demanda y los recaudados durante la investigación administrativa, pero, en especial, con el dictamen pericial decretado y practicado a la contabilidad del demandante, se

logra demostrar la veracidad de los datos incluidos en la declaración de renta del año gravable 2001 y, por ende, se desvirtúan las glosas propuestas por la DIAN. En este punto indicó que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha considerado que en la vía judicial es posible aducir nuevas pruebas o mejorar las practicadas en sede administrativa con el propósito de acreditar los hechos alegados.

Indicó que en el experticio practicado en el proceso y que no fue objetado por la demandada, el perito relaciona los documentos analizados y en la parte final menciona los pagos registrados en el libro mayor por \$25.568.752 en favor de la arrendadora señora Laura Robledo de Ilian en el año gravable en discusión.

Señaló que la sentencia apelada carece de contenido argumentativo, pues el mérito que le otorga a la prueba recaudada dentro del proceso, se reduce a afirmar que “no da certeza”, pero deja en incertidumbre el por qué no da certeza, si es todo o parte del dictamen o cuáles elementos de la prueba llevan a la duda o eliminan la certeza y por qué lo hacen.

Frente al rechazo del pago por el arrendamiento de la bodega, insistió en que, según los artículos 1626, 1627, 1630, 1631 y 1632 del Código Civil, el pago por terceros es absolutamente válido, máxime cando en este caso no es un tercero propiamente sino un obligado solidario, vale decir que la obligación puede exigírsele, inclusive de manera total al codeudor por parte del acreedor.

Expuso que si una persona ajena a la relación jurídica puede realizar el pago, es claro que en este caso, el codeudor, ahora declarante, puede deducir el pago que realizó, máxime cuando está probado, no solo con el dictamen pericial sino con los documentos emanados del banco, que dan cuenta de los cheques girados para pagar el arriendo de la bodega, donde el actor conserva la mercancía importada mientras se distribuye, es decir, es un pago absolutamente necesario, proporcional y tiene relación de causalidad directa

con la actividad productora de renta, requisitos exigidos por la ley para aceptar este pago.

Señaló que como corolario de lo anterior, la sanción por inexactitud debe levantarse, pues no se incluyeron costos y gastos inexistentes, según el artículo 647 del Estatuto Tributario. Indicó que no se trató de que no se hubiera incurrido en ellos o que no existieron o que son completamente falsos e irreales. Los costos y/o gastos cuyos documentos soporte adolecen de alguna formalidad o sobre los cuales existe alguna deficiencia probatoria, *per se* no pueden considerarse inexistentes ya que el hecho económico pudo existir y el contribuyente incurrió en los gastos, solo que de acuerdo con la ley carecen de requisitos para considerarse válidamente soportados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** afirmó que respecto a la deducción por gastos de importación, no es procedente que el contribuyente haga uso dos veces del beneficio, toda vez que descontó el valor de la declaración de IVA y a la vez como deducción, como costo o gasto en la declaración de renta. El descuento en el IVA, con fundamento en el artículo 485 del Estatuto Tributario, hace improcedente que lo lleve después a la declaración de renta, pues contraviene lo dispuesto en los artículos 493 del Estatuto Tributario y 23 de la Ley 383 de 1997.

En cuanto al gasto por arrendamiento, sostuvo que el demandante aportó diferentes contratos para la misma bodega, por el mismo término de duración (ambos inician en julio 1º) con arrendamientos y cánones diferentes de duración (ambos inician en julio 1º de 2001) pero en ninguno de los dos, el arrendatario es el señor Aristizabal Montes.

Dijo que tampoco están plenamente probados los pagos realizados por el contribuyente, por concepto de arrendamiento de bodega. Indicó que obran recibos de pago a nombre de la empresa PAZAVAR LTDA por los meses de enero a agosto de 2001, por concepto de canon de arrendamiento del local 225C, es decir, no se trata del arrendamiento de la bodega que está en discusión.

Aparecen otros recibos de pago por \$3.700.000 a nombre del demandante, pero no describe el inmueble por el cual se paga el arrendamiento y si bien aporta extractos bancarios, donde aparece dicho desembolso, no se demuestra el beneficiario del pago ni el concepto, es decir, no comprueba que los pagos se refieren al inmueble en discusión.

Los gastos de importación rechazados no están soportados en facturas legalmente expedidas por la SIA IMPOEXPORT SERVICE LTDA, pues, según se observa, se aportaron simples cuentas de cobro suscritas por un empleado de la SIA. No obstante, debe tenerse en cuenta que conforme con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto tributario, para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto de renta, la prueba idónea para demostrar gastos es la factura de venta, que reúna los requisitos exigidos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Manifestó que en la visita de inspección tributaria realizada el 4 de julio de 2002, se constató que el contribuyente no tenía libros oficiales de contabilidad, pues, según información del contador, se estaba implementando el sistema contable y en la inspección del 27 de junio, se encontró que los libros mayor y balances presentaban más de cuatro meses de atraso y el de inventarios y balances no fue exhibido, lo que dio como resultado el pliego de cargos, mediante el cual se impuso sanción por libros de contabilidad.

Explicó que, conforme con el artículo 781 del Estatuto Tributario, la consecuencia de no llevar contabilidad es que el contribuyente no podrá invocarla posteriormente como prueba en su favor, y tal hecho se tendrá como indicio en su contra; por consiguiente, se desconocen los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente.

Finalmente, insistió en la procedibilidad de la sanción por inexactitud.

El **demandante** y el **Ministerio Público** guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de la actuación administrativa, mediante la cual la Administración modificó la declaración de renta presentada por la actora, correspondiente al año gravable 2001.

La controversia se contrae a determinar si se encuentran debidamente sustentadas las deducciones liquidadas por gastos de importación y pago del arrendamiento de una bodega. Además, en caso de no prosperar las deducciones, si es procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

Deducción del IVA pagado en importaciones

En el *sub examine*, la Administración desconoció al actor la suma de \$187.459.405, llevada como costo en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, correspondiente al IVA que el contribuyente había pagado en las importaciones de mercancías de ese año, al considerar que ya había sido tratado como impuesto descontable en las declaraciones de IVA de los bimestres del mismo periodo gravable.

Debe precisarse que al revisar el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, la Administración rechazó inicialmente la deducción por gastos de importación, por cuanto el actor únicamente presentó como soporte externo de este gasto, unas 'comunicaciones' de los meses de febrero a diciembre de 2001, suscritas por el señor Rafael Vallecilla, en las que se relacionan algunos gastos y que se denominan «*gastos contenedor*», mientras que según el demandante y las declaraciones de importación, las operaciones habían sido realizadas a través de la SIA IMPOREXPORT SERVICE LTDA, sociedad que estaba obligada a expedir la respectiva factura y sin que el demandante hubiera presentado el soporte contable de los gastos incurridos en la importación de mercancía.

Con el recurso de reconsideración, el actor sostuvo que la prueba del gasto lo constituían las declaraciones de importación y afirmó lo siguiente: *«Es importante destacar que en relación con las ventas de los productos importados se ha declarado el correspondiente impuesto y en cada una de las declaraciones se han denunciado los impuestos descontables por las operaciones de importación (IVA), sin que sobre ellas se tenga conocimiento alguno de actuación administrativa que desvirtúe lo allí afirmado, amén de que al hacer la sumatoria de lo denunciado en el renglón 14 GB de las declaraciones del impuesto sobre las ventas por el año 2001, es igual a lo efectivamente cancelado según las declaraciones de importación, hecho que se refleja claramente en el cuadro comparativo a que se ha hecho alusión»*¹¹.

Con fundamento en lo anterior y al resolver el recurso de reconsideración, la Administración tuvo en cuenta las declaraciones de importación y el cuadro comparativo¹² realizado por el propio contribuyente para concluir que el actor reconoció que *«hizo uso del beneficio contemplado en el artículo 485 del E.T., para los responsables del impuesto sobre las ventas, al tratar como descontable en las declaraciones de IVA del año 2001, el impuesto pagado en la importación (...). Por tanto, pretender la deducción en renta de un impuesto tratado como descuento, viola el artículo 493 E.T. que impide su tratamiento como costo o gasto en renta, una vez ha sido llevado como descontable. (...)»*¹³.

¹¹ Fl. 40 c.a.

¹² Fl. 479 c.a.

¹³ Fl. 573 c.a.

Se observa que tanto en la demanda como en el recurso de reconsideración, el actor sostiene que el valor de \$142.303.000 que fue llevado a las declaraciones como IVA descontable, no está incluido en la suma de \$187.459.405 que se lleva como deducción en la declaración de renta del año gravable 2001, objeto de modificación en los actos acusados.

El demandante explica que los gastos que integran la deducción solicitada corresponden a los gastos de importación pagados a SIA IMPOREXPORT SERVICES LTDA. y que al sumar cada uno de los ítems por los cuales se pagó, sin incluir los impuestos que allí se relacionan, se llega al valor de \$188.569.787, solicitado como deducción.

Pues bien, la Sala observa que, contrario a lo sostenido por la DIAN, del recurso de reconsideración no puede deducirse que el contribuyente haya aceptado que la deducción por gastos de importación, cuestionada, ya había sido solicitada como IVA descontable en las declaraciones del año gravable 2001.

Una lectura integral del recurso permite entender que el argumento de la actora iba encaminado a sostener que existía prueba de que el demandante había realizado unas importaciones, por las cuales había pagado los respectivos impuestos y en las que tuvo que incurrir en unos gastos que son los que se solicitan como deducción. Incluso el contribuyente aclaró en el recurso de reconsideración que: *«(...) cuando lo correcto es que en la cifra denunciada en el renglón 45 de la declaración de renta están incluidos los gastos correspondientes a la nacionalización de las mercancías los cuales, conforme al cuadro comparativo que se anexa debieron forzosamente realizarse para la nacionalización de las mercancías y absolutamente indispensables para tener que haber incurrido en éstos **y no corresponden, (...), al IVA pagado por la importación de mercancías**»¹⁴.*

¹⁴ Fl. 40 c.a. 2

En efecto, como se aprecia en las copias de las declaraciones de importación del año 2001 aportadas con ocasión del recurso de reconsideración¹⁵, el valor del IVA pagado por las importaciones del año es de \$142.302.304, valor que a su vez coincide con lo declarado en el renglón 14 “Impuesto descontable por operaciones de importación” de las seis declaraciones bimestrales de IVA del año 2001 que fueron aportadas al proceso, así:

Folio cdno ppal	Bimestre 2001	Sticker N°	Fecha presentación	Valor IVA descontable
44	Primero	3500602005242	12-03-2001	0
45	Segundo	2950102053588	11-05-2001	33.419.000
46	Tercero	0780302008810	11-07-2001	19.546.000
47	Cuarto	0118005057230	07-09-2001	16.033.000
48	Quinto	0781202010931	11-01-2002	45.041.000
49	Sexto	0781202010932	11-01-2002	28.264.000
	TOTALES			142.303.000

Como se advierte, no puede inferirse, como lo hizo la Administración, que el valor total del IVA solicitado como descontable sea la misma deducción que solicitó el demandante en la declaración de renta de 2001, por valor de \$187.459.405, o que permita sustentar la glosa formulada por la Administración.

No obstante lo anterior, tal como lo señala la DIAN en la liquidación oficial de revisión, los únicos soportes que el demandante aportó para justificar los gastos de importación deducidos en la declaración de renta, son varios documentos denominados «*Relación Gastos Contenedor (...)*»¹⁶ suscritos por el señor Rafael Vallecilla, que según el contribuyente es un empleado de la SIA IMPOREXPORT SERVICE LTDA¹⁷, pero este aspecto, esto es, la relación del señor Vallecilla con la SIA no fue demostrado ni en sede administrativa ni ante esta jurisdicción, para que permita a la Sala darle validez a los soportes con los

¹⁵ Fls. 45 a 101

¹⁶ Folios 58 a 98 c.a. 1. Los gastos corresponden a conceptos tales como: Impuestos, papelería, transporte, Asesoría, bodegaje, descargue contenedor, viáticos, entre otros.

que el actor pretende demostrar la realidad de esta deducción, máxime cuando la Administración, en el requerimiento especial, cuestionó precisamente este punto y el demandante guardó silencio para insistir únicamente en la validez de dichos soportes.

En cuanto al dictamen pericial practicado en primera instancia, la Sala observa que el perito contador afirmó que la contabilidad, a la fecha de su experticio (mayo de 2010), se encontraba al día y frente a los gastos por importación sostuvo que de los soportes contables se puede establecer el «*pago de anticipos realizados a la firma IMPORESORT SERVICES LTDA. SIA (sic), por la suma de \$186.864.861 a través de su corresponsal aduanero en la ciudad de Cali el señor Rafael Valencia (sic)*».

Como se advierte, el perito contador dio validez a los soportes de los pagos realizados al señor Rafael Vallecilla, respecto de quien, se insiste, no se demostró su relación con la SIA a la cual el contribuyente dijo pagarle los gastos de importación, pues ni siquiera las relaciones de gastos aportadas por el contribuyente tienen un membrete o sello que permitiera deducir que pertenece a la SIA IMPOREXPORT SERVICES.

En esas condiciones, la Sala mantendrá el rechazo de la deducción por gastos de importación.

Deducción por arrendamiento de bodega

La Administración desconoció la deducción por arrendamiento de una bodega ubicada en la carrera 5 N° 36 A – 36 de Cali, por valor de \$25.568.752 debido a la falta de soportes de los meses de junio y de septiembre a diciembre de

¹⁷ Debe precisarse que las declaraciones de importación tienen el sello de la SIA IMPOREXPORT SERVICES y están firmadas por el señor José Ángel Rodríguez Gamboa. (ver fls. 45 a 101 c.a. 2)

2001 y, en relación con los meses de julio y agosto, porque las facturas fueron expedidas a persona diferente al contribuyente investigado.

Respecto de este gasto, el actor aportó en sede administrativa el «*Contrato de arrendamiento comercial entre Laura Robledo de Ilian y Jairo Enrique Zuluaga Gómez en representación de Distribuidora Jaizul*»¹⁸, en el que la señora Robledo figura como arrendadora y el señor Zuluaga como arrendatario, de una bodega ubicada en la **carrera 5ª N° 36 A -36** en el Barrio Las Delicias de Cali, con una vigencia de un año contado a partir del 1º de junio del año 2001 y un canon mensual de \$3.700.000. En el último folio del contrato aparecen las firmas autenticadas¹⁹ de los señores Laura Robledo y Jairo Enrique Zuluaga.

Asimismo, aparecen dentro de los antecedentes administrativos las siguientes pruebas documentales, aportadas por el demandante, referidas a dicho contrato de arrendamiento:

- Copia del comprobante de egreso, con fecha 25 de mayo de 2001 por valor de \$3.700.000 girado con el cheque 058622 de INTERBANCO a favor de Laura Robledo, que tiene como concepto «cancelación de arrendamiento bodega cra 5ª-junio». El monto girado, a su vez, se muestra como cheque pagado en el extracto del mes de mayo de 2001, de una cuenta del citado banco del señor Albeiro Aristizábal.²⁰
- Factura 0487 expedida por Laura Robledo de Ilián a nombre de Jairo Enrique Zuluaga Gómez el 1º de julio de 2001, por el cobro del arrendamiento de la bodega ubicada en la carrera 5ª N° 36A-36 de Cali del mes de julio. Copia del comprobante de egreso, con fecha 6 de julio de 2001, por \$3.700.000, girado con el cheque 058626 de INTERBANCO a favor de Laura Robledo por el concepto «cancelación factura 0487 arrendamiento bodega». El cheque mencionado se

¹⁸ Fls. 124 a 128 c.a. 2

¹⁹ La fecha de autenticación es del 23 de mayo de 2001 (fl. 128 c.a. 2)

²⁰ Fls. 108 y 109 c.a. 2

observa como pagado el 6 de julio de 2001 en el extracto del mes de julio del banco INTERBANCO, y corresponde a una cuenta de una cuenta bancaria cuyo titular es el señor Albeiro Aristizábal.²¹

- Factura 0495 expedida por Laura Robledo de Ilián a nombre de Jairo Enrique Zuluaga del 1º de agosto de 2001, por el cobro del arrendamiento de la bodega ubicada en la carrera 5ª N° 36A-36 de Cali por el mes de agosto de 2001²². Copia de comprobante de egreso del 3 de agosto de 2001 por \$3.568.752 que tiene como concepto la «cancelación arrendamiento bodega cra 5ª» y el pago se hizo con el cheque 6209741 de INTERBANCO. Extracto del mes de agosto de ese banco donde se observa el mismo cheque del comprobante de egreso, como pagado el 3 de agosto de 2001, y procedente de una cuenta del señor Aristizábal.²³
- Comprobante de egreso del 10 de septiembre de 2001 que da cuenta del cheque 6209743 de INTERBANCO girado a nombre de Laura Robledo de Ilian por \$3.500.000 por concepto de «cancelación arrendamiento bodega cra 5ª». El cheque de tal egreso aparece como pagado el 10 de septiembre de 2001 en el extracto del mes de septiembre de INTERBANCO, y corresponde a una cuenta cuyo titular es el señor Albeiro Aristizábal.²⁴
- Comprobante de egreso del 8 de octubre de 2001 como soporte del giro del cheque de gerencia 87300 del Bancolombia a nombre de Laura Robledo de Ilián por concepto de «cancelación bodega cra 5ª» por \$3.700.000. Este cheque aparece en el extracto de Bancolombia del mes de octubre de 2001 de la cuenta cuyo titular es el señor Aristizábal.²⁵

²¹ Fls. 110, 112 y 113 c.a. 2

²² Fl. 115 c.a. 2

²³ Fls. 114 a 116 c.a. 2

²⁴ Fls. 117 y 118 c.a. 2

²⁵ Fls. 119 y 120 c.a. 2

- Comprobante de egreso del 4 de noviembre de 2001 por el pago en efectivo de \$3.700.000 a nombre de Laura Robledo por la «cancelación arrendamiento bodega cr 5ª».²⁶
- Comprobante de egreso del 8 de diciembre de 2001 por el pago en efectivo de \$3.700.000 a nombre de Laura Robledo de Ilián por la «cancelación arrendamiento bodega cra 5ª».²⁷

En todos los comprobantes de egreso en el espacio para el «recibido» aparece un sello con el nombre de Laura Robledo de Ilián (arrendadora).

De las anteriores pruebas se evidencia el giro y cobro de unos cheques del Banco INTERBANCO por un valor total de \$18.168.752 y \$7.400.000 en efectivo, todos a favor de la señora Laura Robledo de Ilián, para un total de \$25.568.752.

Ahora bien, para la Sala no es suficiente la razón aducida por el Tribunal al confirmar el rechazo de la deducción por el pago del arriendo de la bodega de Cali, por el hecho de que el demandante obró como codeudor. Lo anterior por cuanto en el expediente no está probado que el señor Aristizábal haya actuado como «codeudor» del señor Zuluaga Gómez (arrendatario), es decir, como obligado solidario que, conjuntamente con el deudor principal, responde de las obligaciones contraídas pudiendo el acreedor exigir el monto debido a cualquiera de los codeudores²⁸.

²⁶ Fl. 121 c.a. 2

²⁷ Fl. 122 c.a. 2

²⁸ Art. 1568 CC. En general cuando se ha contraído por muchas personas o para con muchas la obligación de una cosa divisible, cada uno de los deudores, en el primer caso, es obligado solamente a su parte o cuota en la deuda, y cada uno de los acreedores, en el segundo, sólo tiene derecho para demandar su parte o cuota en el crédito. Pero en virtud de la convención, del testamento o de la ley puede exigirse cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda, y entonces la obligación es solidaria o in solidum. La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley.

La Sala observa que el pago realizado por un tercero es válido aún sin el conocimiento del deudor o contra su voluntad y aún la del acreedor, como lo disponen los artículos 1630 y siguientes del Código Civil²⁹, normas que establecen el pago por persona distinta del deudor como medio de extinción de obligaciones y que tienen aplicación cuando se trata de regular las relaciones surgidas entre particulares.

Debe advertirse que la bodega objeto del contrato de arrendamiento es el inmueble donde la DIAN realizó la visita de verificación que dio lugar a los actos demandados, tal como se evidencia en el Acta de visita del 18 de marzo de 2003. En esta misma Acta los funcionarios dejaron constancia de que la dirección de la bodega coincide con el domicilio fiscal registrado por el demandante, quien es comerciante y propietario del establecimiento de comercio denominado «La Bodega de la Loza China»³⁰.

Si bien es cierto que el contribuyente no tenía al día los libros de contabilidad y por eso no fue posible corroborar los datos solicitados en la declaración de renta, situación que dio lugar a proponer la sanción por libros de contabilidad³¹, tal irregularidad contable no puede llevar al desconocimiento de las deducciones que el contribuyente solicitó en el renglón 45 “otras deducciones”, toda vez que, como se señaló, el contribuyente allegó los documentos internos (comprobantes de egreso) y externos (extractos bancarios) que soportan el gasto, única causa o motivo del rechazo del gasto por parte de la DIAN.

²⁹ **ARTICULO 1630. <PAGO POR TERCEROS>**. Puede pagar por el deudor cualquiera persona a nombre de él, aún sin su conocimiento o contra su voluntad, y aún a pesar del acreedor. Pero si la obligación es de hacer, (...).

ARTICULO 1631. <PAGO SIN CONSENTIMIENTO DEL DEUDOR>. El que paga sin el conocimiento del deudor no tendrá acción sino para que éste le reembolse lo pagado; y no se entenderá subrogado por la ley en el lugar y derechos del acreedor, ni podrá compeler al acreedor a que le subrogue.

ARTICULO 1632. <PAGO CONTRA LA VOLUNTAD DEL DEUDOR>. El que paga contra la voluntad del deudor, no tiene derecho para que el deudor le reembolse lo pagado; a no ser que el acreedor le ceda voluntariamente su acción.

³⁰ Fls. 250 a 261 c.a. 2

³¹ Folio 375 a 379 c.a. 2

Con fundamento en el artículo 781 del Estatuto Tributario³², la Sala advierte que el desconocimiento de la deducción, ante la no presentación de libros, comprobantes y documentos contables, procede siempre que el contribuyente no acredite plenamente esos costos, deducciones, descuentos y pasivos y, en este caso, el actor aportó, desde la vía administrativa, soportes idóneos para acreditar el pago del arriendo de un inmueble, en el que si bien no aparece en el contrato como arrendatario, los pagos efectuados a la arrendadora cuentan con comprobantes internos y externos que demuestran la realidad de los gastos y así se desvirtúa el indicio en contra.

En relación con la aplicación del artículo 781 del Estatuto Tributario, la Sala ha precisado lo siguiente³³:

*“...Si bien es cierto, el artículo 781 del Estatuto Tributario dispone que 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 y que se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente, sobre el alcance de esta disposición, **la Sala ha señalado que para que tal indicio tenga ocurrencia se requiere que la Administración haya exigido la presentación de libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad en relación con costos, deducciones, descuentos o pasivos que se estén investigando, y que el contribuyente no los hubiera presentado.** La consecuencia es el desconocimiento de los conceptos correspondientes. Sin embargo, la norma establece que no se desconocerán si el contribuyente los acredita plenamente. ...”.*

De manera que en el presente caso, los soportes de los pagos por el arrendamiento de la bodega ubicada en la carrera 5ª N° 36 A – 36 del barrio Las Delicias de Cali, soportan en la cuantía rechazada de \$25.568.752, los gastos llevados a la declaración de renta por el año 2001.

³² ESTATUTO TRIBUTARIO. ARTICULO 781. 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.

³³ Sentencias del 5 de mayo de 2011 expediente 17708 y del 10 de marzo de 2011, Exp. 16966, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Sanción por inexactitud

En cuanto a la sanción por inexactitud, la Sala considera que es procedente respecto al desconocimiento de la deducción por gastos de importación, por valor de \$187.459.405, ya que su inclusión como menor valor de la renta bruta en la declaración de renta por el año gravable 2001 del señor Albeiro Aristizábal, provocó un menor impuesto a cargo por ese período gravable, sin que tenga su origen en *“...errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable.”* como lo dispone el inciso 6° del artículo 647 del Estatuto Tributario, ya que en este caso, el motivo del rechazo fue la falta de comprobación por el contribuyente.

Por las consideraciones anteriores, se confirmará el rechazo de la deducción por el IVA pagado en las importaciones y descontado en las declaraciones de IVA por \$187.459.405 y por otra parte se aceptará la deducción por arrendamiento de bodega en \$25.568.752, con lo cual la sanción por inexactitud será proporcional al valor rechazado, por lo cual se hace necesario efectuar la siguiente liquidación:

DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO GRAVABLE 2001

FALLO

CONCEPTOS	REGLON	LIQ PRIVADA	LIQ DIAN	LIQ C DE E
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	PG	705.254.000	705.254.000	705.254.000
TOTAL PASIVO	EL	389.496.000	389.496.000	389.496.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	PI	315.758.000	315.758.000	315.758.000
VENTAS BRUTAS	IL	980.454.000	980.454.000	980.454.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	IV	980.454.000	980.454.000	980.454.000
TOTAL INGRESOS NETOS	IG	980.454.000	980.454.000	980.454.000
TOTAL COSTOS	CT	654.996.000	654.996.000	654.996.000
COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	CE	1.920.000	1.920.000	1.920.000
INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS	DY	5.377.000	3.099.000	3.099.000
OTRAS DEDUCCIONES (CONTRIBUCION A SUPERSOCIEDADES)	CX	294.735.000	47.270.000	72.839.000
TOTAL DEDUCCIONES	DT	302.032.000	52.289.000	77.858.000
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	CI	957.028.000	707.285.000	732.854.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	GJ	23.426.000	273.169.000	247.600.000
RENTA LIQUIDA	RA	23.426.000	273.169.000	247.600.000
RENTA PRESUNTIVA	RC	7.460.000	7.460.000	7.460.000
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	RE	23.426.000	273.169.000	247.600.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	LA	1.260.000	85.711.000	76.762.000
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	LN	1.260.000	85.711.000	76.762.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	1.260.000	85.711.000	76.762.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	GR	6.474.000	6.474.000	6.474.000
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GN	135.000	135.000	135.000
MAS: SANCIONES	VS	0	176.514.000	120.803.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA		255.616.000	190.956.000
O TOTAL SALDO A FAVOR	HB	5.349.000	0	0

SANCION DE INEXACTITUD:

Impuesto a cargo presente
declaración

76.762.000

Menos: Impuesto a cargo
liquidación privada

1.260.000

MAYOR IMPUESTO PRESENTE
LIQUIDACION

75.502.000

Por tarifa de sanción de
inexactitud

160%

120.803.200,0

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

F A L L A

1. **REVÓCASE** la sentencia del 7 de junio de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, objeto de apelación. En su lugar se dispone:
2. **ANÚLANSE parcialmente** la Liquidación Oficial de Revisión 050642003000047 del 13 de noviembre de 2003 y la Resolución 050662004000005 del 29 de noviembre de 2004, actos proferidos por la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** como valor a pagar a cargo del **ALBEIRO ENRIQUE ARISTIZABAL MONTES**, por concepto de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2001, la suma de CIENTO NOVENTA MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL PESOS (\$190.956.000), de acuerdo con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

Reconócese a la doctora Sandra Liliana Cadavid Ortiz, como apoderada de la parte demandada.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ