

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CASANARE

Juzgamiento por audiencias

Yopal, veintiocho (28) de febrero de dos mil trece (2013).

SENTENCIA¹. Medio de control: nulidad y restablecimiento del derecho. DESCRIPTOR: Información exógena tributaria. RESTRICTORES: (1) Sanción por no enviar información. (2) Distribuidor minorista de combustible. (3) Cálculo de ingresos brutos. ASPECTOS PROCESALES. DESCRIPTOR: Costas. RESTRICTORES: (1) Procedencia. (2) Arbitrio judicial.

ASUNTO LITIGIOSO (palabras claves): SANCIÓN DE MULTA POR OMISIÓN DE INFORMACIÓN EXÓGENA. DISTRIBUIDOR MINORISTA DE COMBUSTIBLES Y DERIVADOS DEL PETRÓLEO. METODOLOGÍA Y BASE DE CÁLCULO DE INGRESOS BRUTOS. RÉGIMEN PROBATORIO. ALCANCES DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR. EXIGIBILIDAD Y OPORTUNIDAD DE LA INFORMACIÓN.

Radicado (NUIR): 850012333002-2012-00201-00.

Identificación de las partes

Por activa

Nombre o razón social	Calidad en que actúa	Identificación
Juan Harvy Durán Zapata	Demandante	C.C. 79.653.422

Por pasiva

Nombre o razón social	Calidad en que actúa	Identificación
DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Seccional Yopal)	Demandado	

ASUNTO POR RESOLVER

Surtida audiencia inicial y oídas las partes en alegaciones en desarrollo de la misma, la Sala de Decisión del Tribunal Administrativo de Casanare, conformada por los magistrados NÉSTOR TRUJILLO GONZÁLEZ (ponente), JOSÉ ANTONIO FIGUEROA BURBANO y HÉCTOR ALONSO ÁNGEL ÁNGEL, de conformidad con los artículos 179 y 187 de la Ley 1437 de 2011, adopta el fallo en los términos que se consignan en los apartes subsiguientes.

1 Asunto litigioso (acorde con la fijación del litigio):

1.1. Se discute una sanción de multa por presunta omisión de la obligación de entregar información exógena a la DIAN por un distribuidor minorista de combustibles, respecto de la vigencia fiscal (renta 2007). Según el demandante, no estaba obligado a rendirla, por no haber alcanzado los topes de ingresos, calculados con la metodología prevista en art. 10 de la Ley 26 de 1989, para el año 2006. Y de haber

¹ TAC-Ley 1437-D2- 5001-2013

estado obligado, dice haber rendido la información antes de que se produjera la sanción y, como consecuencia, no hay lugar a imponerla.

1.2. Por su parte la DIAN refuta que sí estaba obligado, pues los ingresos reflejados en la declaración de renta del año gravable 2006, en las declaraciones de retención en la fuente periodos (1 a 12) año 2006, en las declaraciones de impuesto sobre las ventas periodos (1 a 6) del año 2006 y en la información consolidada, superaron el tope de los ingresos previstos para ese año. Y porque no demostró en forma idónea el número de galones vendidos, ni explicó la fórmula establecida por el Gobierno Nacional para determinar los ingresos brutos.

1.3 Hechos aceptados², que se declararon probados en la audiencia inicial:

1.3.1 Expuestos parte actora

i) La División de Gestión de Liquidación de la DIAN sancionó al demandante por no enviar la información correspondiente al impuesto de renta y complementarios del año 2007. El actor contribuyente desarrolla la actividad de distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo; la multa fue de \$286.474.550. ii) Contra esa decisión se interpuso recurso de reconsideración, resuelto desfavorablemente a través de la Resolución 900.119 del 22 de mayo de 2012, en la cual se desecharon los reparos relativos a la inexistencia de la obligación de presentar la información exigida por cuanto, según el recurrente, no alcanzó los topes de ingresos brutos establecidos para presentar dicha información exigida (art. 10 Ley 26 de 1989).

1.3.2. La demandada aceptó los anteriores hechos expuestos por la parte actora en la demanda.

1.3.3 Hechos que continúan controvertidos:

Expuestos parte actora: No alcanzó mínimo de ingresos brutos para generar la obligación de informar y así lo acreditó ante la DIAN con documento suscrito por el contribuyente. Además, entregó la información durante la actuación administrativa.

Expuestos parte demandada: Sí alcanzó dicho mínimo y en sus cálculos el contribuyente no aplicó ni explicó la metodología fijada por el reglamento oficial para distribuidor minorista de combustible.

² Registro audiovisual, cronómetro en 7.38

1.3.4 En consecuencia, el litigio en sus presupuestos fácticos se contrae a un aspecto: si acorde con la metodología reglamentada para calcular ingresos brutos de un distribuidor minorista de combustibles y derivados del petróleo, el contribuyente alcanzó en la vigencia fiscal del año 2006 el valor previsto para hacer exigible la obligación de presentar información exógena por el año 2007.

De estar obligado, si la que rindió durante la actuación administrativa fue oportuna y adecuada para excluir la aplicación de sanción.

Los demás aspectos son discusiones jurídicas y se enuncian más adelante.

2. Tesis y fundamentos jurídicos centrales de las partes:

Demandante

1ª. Prescripción de la facultad sancionatoria (art. 638 E.T) porque, según jurisprudencia del Consejo de Estado, ella se cuenta desde la fecha prevista para declarar el periodo investigado y no de aquel en el cual debía cumplirse la obligación de informar.

2ª. Falsa motivación por imprecisión en el tipo administrativo sancionador previsto en el pliego de cargos, resolución sanción y acto que resuelve recurso de reconsideración.

3ª. Inexistencia de la obligación porque la información exógena se presentó antes de la expedición y notificación del pliego de cargos y la resolución sancionatoria (art. 651 E.T. y art. 3º -parágrafo 3º- de la Resolución DIAN # 11.774 de 7 de octubre de 2005). Dice que dicho acto fue suspendido por el Consejo de Estado mediante proveído del 23 de mayo de 2012.

4ª. Inconsistencias en la valoración de la prueba que soporta la sanción por no enviar información.

5ª. Desconocimiento de normas especiales para el cálculo de los ingresos brutos para distribuidores minoristas de combustibles - (arts. 638, 710, 733 y 744 del E.T. y art. 10 Ley 26 de 1989).

En los alegatos el demandante³ extractó los argumentos del libelo introductorio. Se ocupó de la sustentación de sus cinco tesis; enfatizó que no puede tenerse en cuenta la cifra que el interesado incluyó en la declaración de renta por el 2006 para calcular el

³ Registro audiovisual, minuto 17,38.

ingreso bruto, dado que la norma especial (Ley 26) se aplica para todos los efectos fiscales, en todos los niveles de la tributación. Insistió en que probó adecuadamente las *ventas*, pues bastaba para ello verificar sus compras y cruzar la información en las diversas fuentes exógenas de las que dispone la Administración.

Demandada

1ª. Frente a la primera de las tesis planteadas por el accionante, argumenta que la fecha de inicio de 2 años de prescripción para formular pliego de cargos cuando se imponga sanción, corresponde a la de la presentación de renta y complementarios del año en que ocurrió la irregularidad sancionable; esto es, de aquel en el que debió rendirse la información y no del ciclo fiscal cuya información no se rindió.

2ª. De igual forma, se opone a la segunda tesis al considerar que en el pliego de cargos y en la resolución sanción se señalaron los hechos por los cuales se procedió a la imposición de la sanción por enviar información por fuera del término señalado.

3ª. También se opone a la tercera, al indicar que la información fue extemporánea, según los plazos fijados por la DIAN en el art. 18 de la Resolución 1207 de 26 de octubre de 2006, el cual venció el 31 de marzo de 2008. Respecto de la aludida suspensión provisional, refiere que el mismo Consejo de Estado a través de auto de 14 de junio de 2012, expediente: 110010327000-2011-00013-00, aclaró dicho proveído en el sentido de negar la aludida suspensión provisional.

4ª. Dice que son infundadas las presuntas inconsistencias en la valoración de las pruebas que soportan la sanción por no enviar información, por cuanto la sanción impuesta se liquidó conforme al art. 651 del E.T. y los valores para aplicarla se tomaron: de la declaración de renta del año gravable 2007; de las declaraciones de retención en la fuente periodos (1 a 12) año 2007; de las declaraciones de impuesto sobre las ventas periodos (1 a 6) del año 2007; y de la información consolidada.

5ª. Finalmente, frente al último planteamiento sostiene que las pruebas presentadas al respecto por el demandante no son idóneas, pues no demuestran los ingresos por la venta de combustibles, solo reflejan la compra del mismo. De igual forma expresa que el informe que contiene la pertinente relación de ventas no está suscrito por el representante legal, ni por contador público que lo avale (art. 777 E.T.); además no detalla el número de galones vendidos, ni explica la fórmula establecida por el Gobierno Nacional para determinar los ingresos brutos.

La pasiva alegó⁴ en la misma línea que expuso al descorrer traslado de demanda; no se ofrecieron nuevos argumentos significativos.

3. Problemas jurídicos

Con excepción de los dos últimos, cuya presentación se invierte, se abordarán en la misma secuencia de los cargos ofrecidos en la demanda, a saber:

3.1.1 **Prescripción de la facultad sancionatoria** (art. 638 E.T.). Se trata de determinar, respecto de la omisión de información exógena, desde cuándo se cuenta la prescripción de la facultad sancionadora que se ejerza por separado de los actos de determinación, sea desde la fecha en que correspondía presentarse la declaración tributaria del periodo investigado fiscalmente que debió reportarse⁵; o desde la fecha en que tenía que declararse el periodo (año siguiente)⁶ en el cual debía cumplirse la obligación de informar, por entenderse que la infracción se consumó en él.

3.1.2 Tesis del Tribunal: Acoge la más reciente del Consejo de Estado⁷, también defendida por la DIAN, porque su postura se encuentran enteramente ajustada a la literalidad del precepto.

Sus presupuestos esenciales son los siguientes:

1) La sanción demandada se impuso por separado a los actos de determinación del impuesto, por ello no está atada a los plazos que el ordenamiento señala para liquidar los tributos del año (2007) que tenía que reportarse;

2) La información exógena que tenía que entregarse era la relativa al año 2007, cuya declaración de renta se rindió en el 2008. Acorde con el Estatuto Tributario (art. 638), ella era exigible en la fecha en que se presentó el denuncia fiscal por el 2007 (en el

⁴ Registro audiovisual, minuto 28,50.

⁵ Para el caso lo fue el 2007, del cual se discute la obligación de informar. Extiende el plazo para sancionar hasta el 2010.

⁶ Lo sería el 2009, cuando se declaró lo relativo al 2008. Lo extiende hasta el 2011.

⁷ C. de E., Sección Cuarta, sentencia del 26 de noviembre del 2009, ponente W. Giraldo Giraldo, radicado 66001-23-31-000-2008-00011-01(17435).

2008) y es partir de dicho momento en que empieza a contar el bienio para ejercer la potestad punitiva⁸;

3) El precepto legal que así lo dispone tiene una racionalidad que justifica esa forma de contabilizar los términos para exigir los reportes exógenos: la información se necesita por la Administración para verificar tanto la consistencia del denunciado fiscal de quien la rinda, como los *cruces* con terceros.

Y ello tiene que hacerse oportunamente; así, para el año 2007, por regla general todo proceso de determinación se inicia desde cuando se declara (mes de marzo del 2008) y tiene que haber dado paso, si hay lugar, a requerimiento ordinario antes de cumplirse dos años (el mismo mes en el 2010). Y

4) Dado que la información tenía que entregarse a más tardar en marzo del 2008, la infracción por omisión se configura en el año 2008 y corresponde a la libertad de configuración normativa del legislador facultar a la DIAN para establecer responsabilidades e imponer sanciones durante un lapso razonable, que no deje al presunto infractor en la incertidumbre indefinidamente.

La Sala encuentra que la opción legal de extender esa potestad hasta dos años después de la fecha de vencimiento del plazo para declarar por el ciclo fiscal en que ocurre la omisión (esto es, desde el 2009 hasta el 2011), no quebrantada principios ni reglas constitucionales, no hay lugar a exceptuar el ordenamiento y deberá aplicarse como fue concebido por el Congreso.

⁸ ARTÍCULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. <Artículo modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Quando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar. (Se agregaron cursivas y subrayas).

En ese mismo sentido se ha fallado en otras ocasiones, como bien lo rememoró la DIAN y en esta oportunidad no se ofrecieron razones para modificar la línea horizontal (TAC, sentencias del 5 de julio del 2012, e2011-00157-00 y e2012-00201-00, M.P. Néstor Trujillo G.). En consecuencia, no prospera el cargo.

3.2.1 Falsa motivación. Se ha predicado configurado dicho vicio del acto por imprecisión en el tipo administrativo sancionador previsto en el pliego de cargos, en la resolución sanción y el acto que resuelve recurso de reconsideración.

El cargo. Según el demandante, la imputación se hizo de manera indeterminada, con una pluralidad de tipos que impidió conocer sus exactos alcances; además, como entregó la información a la que presuntamente estaba obligado, antes de producirse sanción, debió modificarse el título de imputación, de omisión pura y simple, a entrega extemporánea. O archivarse el trámite sancionatorio.

3.2.2 Tesis del Tribunal: No existe equívoco alguno: el investigado sabía exactamente cuál era el deber omitido; para la fecha en que se produjo el aludido pliego, no había entregado la “información exógena” y tan adecuada percepción tuvo de sus obligaciones que al responder, el 19 de octubre de 2009, más de un año después de expiradas las fechas para hacerlo, allegó los formatos oficiales diligenciados para cumplir esa carga.

La censura es así infundada: la adecuación típica de la conducta sancionable por el fisco fue suficientemente precisa para desatar el derecho de contradicción y permitir la defensa y no se trata de entregar *parcialmente* la información exigida cuando se quiera, sino cuando lo ordena la ley para que sea plenamente eficaz y permita su utilización por la autoridad tributaria, pues el reporte no es para simple archivo; el “cruce” con terceros no podría hacerse si cada obligado decide entregar datos cuando le parezca, durante el proceso sancionatorio. Tampoco se trataba de variar el título de imputación, pues de principio a fin la autoridad fiscal ha sostenido que el actor *no informó* en tiempo y cuando lo hizo, la falta que penalizó estaba consumada.

3.3.1 **Inexistencia de la obligación** porque la información exógena se presentó antes de la expedición y notificación del pliego de cargos y la resolución sancionatoria (art. 651 E.T. y art. 3º -parágrafo 3º- de la Resolución DIAN # 11.774 de 7 de octubre de 2005). Alude el actor a la suspensión provisional de dicho acto, dispuesta por el Consejo de Estado mediante proveído del 23 de mayo de 2012.

3.3.2 Tesis del Tribunal: En el caso concreto se procede por omisión de reportes tributarios respecto de hechos fiscales del año 2007, cuya declaración se produjo en el 2008, con vencimiento de plazos el 31 de marzo; de manera que los procesos administrativos de determinación vencían (plazo general) en el mismo mes del año 2010, de manera que así pudiera admitirse como adecuada la información exógena que el actor dijo haber entregado a la DIAN el 16 y 17 de septiembre de 2010 (folios: 45 a 62), ya se habían consumado tanto la infracción misma, como su efecto adverso para la Administración, por ser inocua aquella para los fines que le tiene asignado el sistema de fuentes.

Por ello el eventual cumplimiento tardío de una de esas obligaciones formales no hace desaparecer la infracción objetivamente ya ocurrida; podría dar lugar a alivios fiscales, tales como reducción de sanciones, o a que se tenga en cuenta la novedad en la graduación de las mismas, pero no a que se extinga el poder punitivo estatal.

La suspensión provisional que adujo la parte actora, con relación al art. 18 de la Resolución 1207 de 2006, que fijó los plazos para declarar por el año 2007, no surtió efectos jurídicos. Tal como lo refutó la DIAN, el Consejo de Estado clarificó en auto del 14 de junio de 2012 que por error en el numeral 4 de proveído de 23 de mayo de 2012 se había declarado la suspensión provisional solicitada, cuando se desprende claramente de las consideraciones que la decisión fue la de negar dicha suspensión provisional, de manera que dicho acto administrativo siguió rigiendo; en consecuencia, el 31 de marzo de 2008 se hicieron exigibles tanto la declaración de renta y complementarios por el año 2007, como la información exógena por dicha vigencia. No prospera el cargo.

En igual sentido se dispuso en los fallos horizontales citados, por las razones que se resumen así:

(...) si el sistema de fuentes impuso específicas obligaciones formales a los contribuyentes, de facilitar al Estado información necesaria para los "cruces" o pesquisas respecto de las actividades económicas de terceros, a partir de un sujeto pasivo de aquellas y de las substanciales (liquidar, recaudar o pagar tributos), y si quien debía hacerlo no las cumple, el problema no es de prevalencia de lo substantivo sobre el rito adjetivo, sino de establecer existencia de una infracción tipificada en el ordenamiento como hecho sancionable. Y si ocurrió, graduar la pena como corresponda a su modalidad⁹.

3.4. Inconsistencias en la valoración de la prueba que soporta la sanción por no enviar información. Según el demandante, no son ciertas las bases, o no se explicaron claramente los raciocinios del Fisco y no se apreciaron adecuadamente las pruebas que soportan el cálculo de la sanción por no informar, según las voces de los arts. 742, 744 y 745 E.T.

La demandada replica que la sanción impuesta se liquidó conforme al art. 651 del E.T. y los valores para aplicarla se tomaron: de la declaración de renta del año gravable 2007; de las declaraciones de retención en la fuente periodos (1 a 12) año 2007; de las declaraciones de impuesto sobre las ventas periodos (1 a 6) del año 2007 y de la información consolidada fiscalmente.

3.5. Desconocimiento de normas especiales para el cálculo de los ingresos brutos para distribuidores minoristas de combustibles. Se invocaron los arts. 638, 710, 733 y 744 del E.T. y el art. 10 Ley 26 de 1989).

3.5.1 El cargo. El demandante sostiene que por desarrollar la actividad de distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, sus **ingresos brutos** se liquidan de acuerdo con lo establecido en el art. 10 de la Ley 26 de 1989, esto es, *por la venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.*

⁹ El primero, TAC, fallo del 28 de junio de 2012, expediente 850012331002-2011-00157-00, M.P.: Néstor Trujillo González. Reiteración en sentencia del 5 de julio del 2012, e2011-00157-00, mismo ponente.

Para el efecto, luego de aplicar la fórmula, indicó que el total de los **ingresos brutos** correspondientes al año 2006 fue de \$112.584.319, el cual debe prevalecer sobre lo que consignó (más de dos mil quinientos millones de pesos) en el respectivo renglón de la declaración de renta por esa vigencia.

3.5.2 La réplica. La DIAN dice que las pruebas presentadas al respecto por el demandante no son idóneas, pues no demuestran los *ingresos* por la *venta* de combustibles, solo reflejan la *compra* del mismo. De igual forma expresa que su informe no está suscrito por el representante legal, ni por contador público que lo avale (art. 777 E.T.); además no detalla el número de galones vendidos, ni explica la fórmula establecida por el Gobierno Nacional para determinar los ingresos brutos.

3.5.3 Los problemas que se abordan. Aquí concurren tres aristas relevantes, que se anuncian y desarrollarán sucesivamente, así:

¿Puede limitarse el contribuyente a invocar una metodología especial de cálculo de los ingresos brutos, en la etapa preparatoria o en la de discusión de una sanción por no rendir información exógena, para apartarse de los efectos fiscales del rubro que consignó espontáneamente en la respectiva declaración de renta?

Si no fuere suficiente decirlo, ¿a quién corresponde la carga de probar los ingresos brutos para determinar la exigibilidad de la obligación de rendir información exógena?

Y si la tuviere el contribuyente, en el caso concreto ¿puede apreciarse como prueba de contador público la nota remisoria de un anexo apócrifo que relaciona presuntas operaciones económicas de un declarante, sin referencia alguna a sus soportes contables?

3.5.4 Tesis del Tribunal. Los problemas jurídicos expuestos en la demanda como cuarta y quinta tesis, por unidad de materia, serán resueltos conjuntamente.

3.5.4.1 ¿Cómo se determinan los **ingresos brutos** de un distribuidor minorista de combustibles?

De acuerdo con lo indicado en el art. 10 de la Ley 26 de 1989, los ingresos brutos de un distribuidor minorista de combustibles se determinan por la *venta* de ellos; resultan de multiplicar el margen de comercialización indicado por el Gobierno, por el número de *galones vendidos*, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación. Así lo precisa la norma:

ARTÍCULO 10. Para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.

Hecho a probar y carga de la prueba. En vista de las anteriores precisiones, el hecho a probar para plegarse a ese tratamiento especial lo constituye el número de galones de combustibles líquidos y derivados del petróleo vendidos por el contribuyente en determinada vigencia fiscal, para establecer la totalidad de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en dicha vigencia.

Si no se hizo así *desde la declaración de renta*, en armonía con las periódicas del IVA, el interesado por su propia cuenta ha definido un marco tributario que induce al fisco a suponer que los *ingresos brutos declarados* exceden del mínimo en virtud del cual ha de exigir información exógena. Modificar esa apariencia, creada por el propio contribuyente, le impone la carga demostrativa, pues lo que subyace a su defensa frente a la declaración fiscal es una tardía modificación de la misma. Lo que se presume cierto es lo dicho en ella; no todas las variaciones que en el proceso de determinación del impuesto, o en otras actuaciones administrativas, un declarante pretenda introducir.

Forma de probar. En las circunstancias advertidas, en atención a la actividad ejercida por el actor, la prueba reina que debía ofrecer lo era la certificación contable para determinar de manera confiable el número de galones de combustible *vendidos* en el

año gravable 2006. Pudo pedir inspección tributaria y no lo hizo; se le abrió oportunidad de llevar el medio sustitutivo del fedatario público (contador) durante la etapa de discusión de la sanción y tampoco lo hizo (fol. 302); habría podido mejorar sus medios de defensa en sede judicial. Ya se verá que la “certificación” que allegó con la demanda carece por entero de aptitud para demostrar hechos económicos con significado contable y fiscal.

De acuerdo con el ordenamiento tributario vigente, dicha certificación, para que pueda ser apreciada y valorada por la Administración como prueba idónea, requiere del concurso de los siguientes requisitos:

“ARTÍCULO 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.

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.

[...]

ARTÍCULO 777. LA CERTIFICACIÓN DE CONTADOR PÚBLICO Y REVISOR FISCAL ES PRUEBA CONTABLE. Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.”

Los atributos que tienen que cumplir los libros de comercio pueden constatarse de dos maneras: porque el contribuyente los exhibe ante la Administración, para que los verifique directamente; o porque el contador, previa su experta mirada, *certifica* que

cumplen los estándares legales y las sanas prácticas profesionales para reflejar *razonablemente la realidad de los negocios*, lo que le impone, además, el deber de constatar la congruencia y el pertinente soporte en los comprobantes de rigor.

Se trata, ha de insistirse, de un documento que da fe pública de lo afirmado; ante las autoridades administrativas o ante los jueces. Por ello, aunque no exista fórmula sacramental para su redacción, ha de expresar los resultados de esas verificaciones. No es admisible una presentación etérea, que en nada compromete a quien la firma. No puede exigirse responsabilidad técnica o legal, ni darse crédito, a quien ninguna ha tomado a su cargo.

4. Caso concreto

4.1.1 Cálculo de los ingresos brutos – actividad económica del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo. Si bien existe norma especial para calcularlos (art. 10 Ley 26 de 1989), el actor contribuyente no la tuvo en cuenta para realizar la correspondiente declaración de renta, pues la información allí reportada respecto de la totalidad de los ingresos brutos del año 2006 (\$2.769.159.000), supera con creces el tope establecido por la DIAN en la Resolución 12690 de 2007 (\$1.500.000.000).

De ahí que fuera legítimo que la DIAN despachara un pliego de cargos el 23 de septiembre de 2010, por no presentar información exógena tributaria del año gravable 2007, en atención a que los ***ingresos brutos*** reportados en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2006 (\$2.769.159.000, fol. 124), superó con creces el tope aludido, señalado en la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007 (fs. 126 a 131). Para entonces no tenía por qué saber que, al parecer, el contribuyente depuró anti técnicamente sus partidas fiscales.

4.1.2 En la respuesta al pliego de cargos, entregada el 24 de noviembre de 2010, el demandante aclara que por desarrollar la actividad de distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, sus ***ingresos brutos*** se liquidan de

acuerdo con lo establecido en el art. 10 de la Ley 26 de 1989, esto es, *por la venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.*

Para el efecto, luego de aplicar la fórmula, indicó que el total de los ingresos brutos correspondientes al año 2006 fue de \$112.584.319 (fs. 133 y 134). Y pretendió que su simple afirmación era prueba; o que la DIAN tenía que estimar como equivalentes dos hechos económicos que no necesariamente arrojarán idénticos resultados en una vigencia: *las compras y las ventas* de bienes destinados al comercio.

4.1.3.- En vista de que la prueba aportada por el actor contribuyente en la investigación tributaria, carecía de los requisitos legales expuestos, la DIAN, para efectos de desatar el recurso de reconsideración interpuesto contra la sanción, le hizo requerimiento puntual en los siguientes términos (fol. 302):

“1. Relación de compras de combustibles durante el año gravable 2006, especificando fecha de las facturas, número, número de galones, precio de compra, total de venta de gasolina corriente, diésel, extra y ACPM.

2. Relación de ventas de combustibles por galones por el año gravable 2006, especificando fecha, número de galones, margen de utilidad, porcentaje de evaporación, margen neto, total venta, de gasolina corriente, diésel, extra y ACPM, en la que se observe para cada una de ellas, la aplicación del margen de comercialización mensual, fijado por el gobierno nacional para el respectivo año gravable y el porcentaje de evaporación, determinando los totales, en aplicación de lo establecido en el artículo 10 de la Ley 26 de febrero 9 de 1989.

En dicho requerimiento se advirtió que la información debía ser suscrita por el contribuyente y por contador público dentro de los quince (15) días siguientes al recibo de la misma. Se trataba de una pesquisa legítima, porque ante la variación intempestiva que el declarante introdujo a su denuncia fiscal del 2006, cuando había vencido el término de revisión de esa vigencia¹⁰ y frente a una prueba incompleta, elusiva, el Estado tenía que averiguar la realidad económica. Se trató de dar más garantías; ello en nada estorba al debido proceso.

¹⁰ Recuérdese que la discusión se da en el año 2010. El denuncia por el año 2006 debió presentarse en el 2007; luego pudo quedar en firme la privada desde el 2009.

4.2 La omisión probatoria del contribuyente es evidente, el demandante no la rindió; al contrario, ocultó información (ventas o número de galones vendidos) que permitiera a la Administración constatar que el monto de sus ingresos brutos, obtenidos en el año gravable 2006, fue inferior al tope establecido en la Resolución 12690 de 2007, porque a pesar de la declaración de renta, erróneamente configurada al parecer, ellos no alcanzaron la magnitud entonces reportada.

En efecto: el oficio remisario suscrito por un contador, remitido a la DIAN y del cual se trajeron copias al plenario judicial (fol. 65 antecedentes administrativos, anexos de la demanda; y fol. 429, entregadas por la pasiva), no prueba nada. Anuncia el envío de anexos; carece por entero de cifras, no certifica haber siquiera examinado libros de comercio, ni su idoneidad legal y técnica para demostrar razonablemente la realidad del negocio, ni alude a soporte alguno en comprobantes. Los aludidos anexos carecen de firmas responsables; cualquiera podría variarlos, sin consecuencia jurídica alguna, pues no tienen autor, nadie responde por ellos.

Por consiguiente, ha quedado incólume el único dato probado, por confesión espontánea del contribuyente, quien en su declaración de renta por el año 2006 dijo haber obtenido ingresos brutos superiores a dos mil quinientos millones de pesos, bastante más del mínimo regulado para hacerle exigible el deber de rendir información exógena, *oportunamente*, esto es, dentro del plazo para presentar el denuncia fiscal del año 2007. Deber formal que evidentemente no cumplió.

4.3 **El cálculo de la sanción.** El actor expresó glosas en torno a la *falta de claridad* e insuficiente explicación de las bases de cálculo de la sanción; el Fisco pasó en silencio y no ahondó en el contenido de los actos acusados.

4.3.1 **La liquidación administrativa.** La DIAN la hizo así (fol. 125):

CONCEPTO	BASE SANCIÓN	%	VALOR SANCIÓN	NORMA	FORMATO
Retenciones practicadas (1)	\$ 3.385.000	5%	\$169.250	Literal b) art. 631 E.T.; art. 5 Res. 12690 del 29 de octubre de 2007	1.002
Retenciones en la fuente que le practicaron (2)	\$ 0	5%	\$ 0	Literal c) art. 631 E.T.; art. 6 Res. 12690 del 29 de octubre de 2007	1.003
Pagos o abonos en cuenta (3)	\$ 2.733.729.000	5%	\$ 136.686.450	Literal e) art. 631 E.T.; art. 4 Res. 12690 del 29 de octubre de 2007	1.001

Impuesto sobre las ventas descontable (8)	\$ 4.140.000	5%	\$ 207.000	Literal e) art. 631 E.T.; art. 9 Res. 12690 del 29 de octubre de 2007	1.005
Ingresos recibidos en el año (4)	\$ 2.769.159.000	5%	\$ 138.457.950	Literal f) art. 631 E.T.; art. 8 Res. 12690 del 29 de octubre de 2007	1.007
Impuesto sobre las ventas generado (9)	\$ 4.826.000	5%	\$ 241.300	Literal f) art. 631 E.T.; art. 9 Res. 12690 del 29 de octubre de 2007	1.006
Saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2006 (5)	\$ 63.284.000	5%	\$ 3.164.200	Literal h) art. 631 E.T.; art. 10 Res. 12690 del 29 de octubre de 2007	1.009
Deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2006 (6)	\$ 15.820.000	5%	\$ 791.000	Literal i) art. 631 E.T.; art. 11 Res. 12690 del 29 de octubre de 2007	1.008
Información de declaraciones tributarias (7)	\$ 135.148.000	5%	\$ 6.757.400	Literal k) art. 631 E.T.; art. 12 Res. 12690 del 29 de octubre de 2007	1.011
TOTAL SANCIÓN	\$ 5.729.491.000	5%	\$ 286.474.550		

Pareciera contradictorio que la misma información exógena tardíamente entregada por el contribuyente, que sirvió de fuente en los formatos consultados por la autoridad tributaria, no libre al afectado de la sanción, y que en cambio se utilice contra él. Pero la contradicción es apenas aparente, como pasa a indicarse.

4.3.2 Verificación judicial. No es comprensible a primera vista cómo un declarante, cuyos ingresos brutos totales, según el renglón 45 del denuncia fiscal por el 2007, fueron de \$ 2.769.159.000 (fol. 124), llega a más del doble en las cifras cuya información omitió (\$ 5.729.491.000). La DIAN no explicó; los actos preparatorios de los acusados no clarifican el punto y se requiere cierto grado de experticia para inferirlo.

Al escudriñar la tabla que antecede, se identifica como causa probable que los *pagos o abonos en cuenta* (\$ 2.733.729.000), que la DIAN (nota 3 folio 125) atribuyó a la sumatoria de los renglones 51, 52, 53 y 55 de dicha declaración, hacen que la característica técnica de la contabilidad (partida doble) derive esos efectos de hechos económicos estrechamente relacionados: una operación genera *ingresos y pagos*. Unos y otros dan lugar a relaciones económicas con diferentes personas o contribuyentes; los *clientes* pagan. Los proveedores provocan que se *les pague o abone en cuenta*. Luego las partidas computadas por la Administración, que corresponden a las mismas consignadas en la declaración de renta del 2007, a las de retención en la fuente de ese año y con menor impacto a los movimientos patrimoniales, son razonables y no fueron desvirtuadas por el demandante, quien

tenía la carga de probar hipotético error o la violación del principio de justicia que ha de imperar en estos litigios¹¹.

5. **Costas**¹². Pluralidad de lecturas probables. Esta corporación conoce opciones interpretativas que se inclinan por encontrar en la norma especial de la Ley 1437 (art. 188) idéntico mandato al de los códigos de Procedimiento Civil anterior (art. 392) y General del Proceso (arts. 81 y 365), acorde con el cual, reducido el tema a su mínima expresión, *quien pierda el litigio, paga costas*, sin más consideraciones. Esa concepción se apoya en la doble connotación que tiene dicha condena: disuadir el ejercicio temerario, precipitado o negligente del derecho abstracto de acción y resarcir a quien salió avante una proporción significativa de los gastos en que haya tenido que incurrir para atender el pleito.

En virtud del principio de *efecto útil*, esta colegiatura dará significado jurídicamente relevante a la redacción diferente que se utilizó en el art. 188 de la Ley 1437, pues si bien varió la fórmula que había adoptado el art. 55 de la Ley 446 de 1998, cifrada expresamente en la valoración de la conducta de las partes, no viró hacia la inexorable imposición de costas que una vez más aparece en el Código General del Proceso.

En efecto, dice la norma propia de esta jurisdicción que, salvo en los procesos de interés público, *“la sentencia dispondrá sobre la condena en costas”*. Remitió al procedimiento civil en lo que atañe a la liquidación y ejecución, únicamente, cuando se hayan impuesto.

Ello implica, acorde con la lectura unánime que ha hecho la Sala Plena y que traza en este fallo como lineamiento para este distrito, que **disponer**¹³ acerca de las costas presupone un ejercicio analítico de presupuestos fácticos y jurídicos que delimitan el ejercicio del arbitrio judicial, excluida la discrecionalidad como *ratio* final, entre los cuales han de estar: la apariencia de legalidad del acto acusado cuando corresponda (que se presume); la de *buen derecho* de quien propone el litigio, que ha de considerarse desde cuando se evalúe la pertinencia de medidas cautelares; la posibilidad de predecir razonablemente el resultado de la litis, conocidos los estándares de la jurisprudencia, para disuadir tanto las demandas como las defensas porfiadas sin ofrecer siquiera nuevos argumentos serios; la falta de diligencia de las partes en el trámite procesal; las tácticas dilatorias; la contumacia frente a las órdenes instrumentales, sin perjuicio de otras sanciones (multas por ejemplo) expresamente previstas y, también, la justicia material, vistas las circunstancias.

Ejercicio que tendrá presente que los litigantes comparecen con *igualdad de armas procesales*, pues el Estado ha quedado despojado de privilegios de antaño y podrá, como cualquier otro contendiente ante el estrado, ser condenado a pagar costas. La balanza de la Justicia prescindirá de consideraciones relativas a la naturaleza jurídica de las partes y tomará en cuentas otros criterios, como los enunciados (no exhaustivamente) en el párrafo precedente.

El caso concreto. Atendidos los resultados, se tiene que la demanda ofreció una estructura argumentativa seria, fundada en una de las tendencias que ha seguido el Consejo de Estado para dirimir algunos de los problemas jurídicos propuestos; que la parte vencida fue acuciosa en la aducción de prueba y en las diversas etapas procesales; que la preexistencia de otros fallos horizontales adversos no excluía ab initio la posibilidad de revisar soluciones probables acorde con

¹¹ ARTÍCULO 683. ESPÍRITU DE JUSTICIA. Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

¹² La procedencia se rige por el art. 188 CPACA; ver también art. 392 del C. de P.C. y arts. 81 y 365 del C.G.P.

¹³ DRAE: *Disponer*: 2. *Deliberar, determinar, mandar lo que ha de hacerse*.

las particularidades del caso conforme a la especificidad del régimen fiscal de las actividades del demandante y que ya el contribuyente tiene a su cargo una significativa erogación fiscal. Por ello la Sala prescindirá de la condena en costas, sin que se vislumbre gravoso esfuerzo de quien salió avante ni desmedro del interés público, pues la defensa fue ejercida por un servidor de la DIAN (fol. 110).

En mérito de lo expuesto, el TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CASANARE, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

RESUELVE:

1º DENEGAR las pretensiones del demandante en este asunto tributario de JUAN HARVY DURÁN ZAPATA contra la DIAN, por actos sancionatorios, vigencia 2006.

2º Sin costas en la instancia, por lo indicado en la motivación.

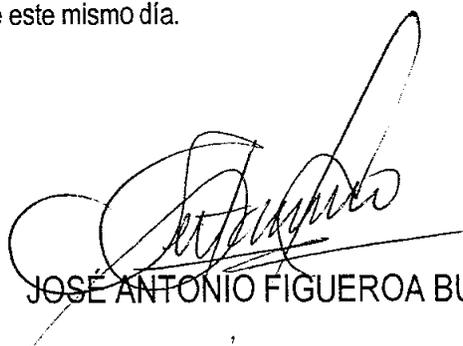
3º Ordenar el archivo del expediente cuando el fallo quede en firme, previa actualización de los registros de Secretaría. Si quedó remanente del depósito de gastos, devuélvase al interesado.

NOTIFÍQUESE

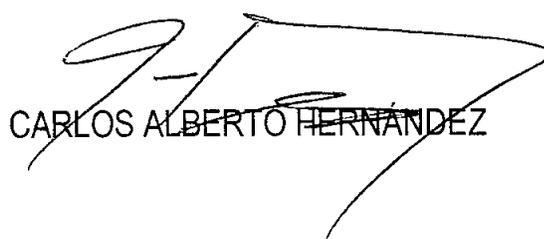
Registrada en Acta # 13 Sala de Decisión de este mismo día.

Los magistrados,


NÉSTOR TRUJILLO GONZÁLEZ


JOSÉ ANTONIO FIGUEROA BURBANO


HÉCTOR ALONSO ÁNGEL ÁNGEL


CARLOS ALBERTO HERNÁNDEZ