

**Sentencia N° 18766 de 24-05-2012. Consejo de Estado.
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**Bogotá D.C, veinticuatro (24) de mayo de dos mil doce (2012)
Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de ValenciA
Radicación: 25000 23 27 000 2006 00716 01 [18766]
Actor: Alimentos Finca S.A. (NIT. 860.004.828-1)
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Impuesto sobre la Renta - 2000**

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada y la apelación adhesiva de la demandante contra la sentencia del 10 de diciembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“PRIMERO: ANÚLANSE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No 310642004000129 de 23 de noviembre de 2004 y la Resolución la (sic) No. 310662005000019 de 3 de noviembre de 2005 mediante las cuales se determinó el Impuesto de Renta correspondiente al período gravable de 2000 de la sociedad ALIMENTOS FINCA S.A., de acuerdo con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, FÍJASE, el saldo a favor de ALIMENTOS FINCA S.A. en la suma de DOS MIL CIENTO NOVENTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS VEINTE MIL PESOS (\$2.192.520.000)”.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2001, ALIMENTOS FINCA S.A. presentó declaración de renta por el año 2000, en la que liquidó un saldo a favor de \$2.192.520.000. La declaración inicial se corrigió el 27 y el 29 de agosto de 2001.

Por Resolución 1578 de 16 de noviembre de 2001, la DIAN ordenó la devolución del saldo a favor que la demandante solicitó (\$2.192.520.000)[1].

El 19 de septiembre de 2003, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 31063200300024, en el que propuso modificar la declaración de renta de la compañía para: i) adicionar ingresos por omisión en el registro de compras por \$6.199.057.000; ii) desconocer del costo de ventas \$279.626.000; iii) rechazar deducciones por \$25.110.000; y iv) liquidar sanción por inexactitud por \$2.873.886.000[2].

El 12 de noviembre de 2003, ALIMENTOS FINCA S.A. corrigió su declaración de renta del año 2000, para disminuir el costo de ventas en \$260.775.000, y a su vez, adicionar al renglón “otras deducciones” la suma de \$290.775.000[3]. Esta declaración no fue tenida en cuenta por la Administración.

El 18 de marzo de 2004, la DIAN profirió la Ampliación al Requerimiento Especial 310642004000002[4].

El 23 de noviembre de 2004, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000129. En el acto, la adición de ingresos por omisión en el registro de compras se redujo a \$4.464.673.000, se mantuvieron el desconocimiento del costo de ventas y el rechazo de deducciones y se liquidó una sanción por inexactitud de \$1.902.632.000[5].

La actora interpuso recurso de reconsideración, sobre el cual la Administración se pronunció en la Resolución 310662005000019 de 3 de noviembre de 2005. Allí, la DIAN estableció que la adición de ingresos por omisión del registro de compras equivalía a \$3.342.927.758, determinó que la sanción por inexactitud ascendía a \$1.554.925.000, y confirmó la liquidación oficial de revisión en lo restante[6].

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., ALIMENTOS FINCA S.A. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000129 de 23 de noviembre de 2004, y de la Resolución No. 310662005000019 de 3 de noviembre de 2005, proferidas por la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare la firmeza de la declaración de corrección de 12 de noviembre de 2003 y, en subsidio, pidió que se declare la firmeza de la declaración de corrección de 27 de agosto de 2001 (sic).

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 62, parágrafo 1° del artículo 65, 125, 125-1, 580, 588, 589, 590, 594, 594-2, 647, 692, 703, 708, 709, 710, 730, 742, 743, 746, 744, 760 y 782 del Estatuto Tributario.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Decreto 1481 de 1989.

En el concepto de la violación expuesto en la demanda y en su corrección, el demandante propuso los siguientes cargos:

La Administración no podía ignorar la última declaración de renta presentada por Finca.

La declaración de corrección que ALIMENTOS FINCA S.A. presentó el 12 de noviembre de 2003 goza de existencia y validez; por lo tanto, la DIAN no podía desconocerla.

La demandada debió decretar la invalidez de la declaración de corrección dentro de un proceso de determinación oficial, en el que se permitiera al contribuyente controvertir las decisiones de la Administración, y que pudiera ser revisado por las autoridades judiciales.

Dentro de las causales para tener las declaraciones por no presentadas que señalan los artículos 580 y 594-2 del Estatuto Tributario no figura la presentación de las declaraciones dentro del término de respuesta al requerimiento especial.

Por mandato del artículo 692 ibídem, toda declaración de corrección que presente el contribuyente debe incorporarse al proceso administrativo, pues de lo contrario, el trámite es nulo.

Los artículos 588, 589, 590 y 709 del Estatuto Tributario permiten la corrección de las declaraciones tributarias sin exigir que las modificaciones coincidan con las glosas planteadas en los actos administrativos.

No obstante, la corrección del 12 de noviembre de 2003, presentada con ocasión del requerimiento especial, aceptó expresamente algunas de las glosas planteadas por la DIAN.

Así, la declaración de corrección de 12 de noviembre de 2003 sustituyó la declaración de corrección de 29 de agosto de 2001, y por ende, la DIAN no podía modificar la última.

La declaración privada de Finca de 12 de noviembre de 2003 quedó en firme, por cuanto la Administración no profirió la liquidación de revisión dentro de los seis meses siguientes al vencimiento para dar respuesta al requerimiento especial.

El requerimiento especial se notificó el 25 de septiembre de 2003, de manera que la sociedad podía dar respuesta al mismo a más tardar el 26 de diciembre siguiente. De acuerdo con las anteriores fechas, la DIAN podía proferir liquidación oficial de revisión hasta el 27 de junio de 2004; sin embargo, la notificación del acto tuvo lugar el 26 de noviembre de 2004.

El término para la notificación de la liquidación oficial de revisión no se suspendió, pues si bien la demandada notificó a la sociedad la ampliación al requerimiento especial el 19 de marzo de 2004, el acto no cumplía con los requisitos legales que le otorgan validez.

La ampliación al requerimiento especial se expidió para motivar la sanción por inexactitud cuya imposición se propuso en el requerimiento especial, lo cual se opone a los fines del artículo 708 del Estatuto Tributario, pues la ampliación es para

incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento especial y no para subsanar los vicios del requerimiento especial.

La indebida motivación del requerimiento especial frente a la sanción por inexactitud hace que la misma no pueda ser impuesta.

El procedimiento administrativo está viciado de nulidad, pues se adelantó con violación al derecho de defensa de Finca.

La demandada practicó pruebas contables sin acatar los requisitos legales y vulneró el derecho de defensa de la sociedad al negarse a practicar las pruebas técnicas que se le solicitaron.

La inspección contable es el mecanismo idóneo que contempla la ley para obtener información acerca de los libros y registros contables del contribuyente. La inspección tributaria y los requerimientos de información no sustituyen esta prueba, ya que su práctica requiere de la presencia de personal calificado y del seguimiento de ciertas formalidades.

Para iniciar la investigación en contra de la sociedad, la DIAN se apoyó en el acta de verificación e inspección de hechos que en realidad es una inspección contable practicada sin el cumplimiento de los requisitos legales, teniendo en cuenta que no existe prueba de que se hubiera comisionado a algún funcionario, ni que quien la practicó fuera contador público. Así mismo, el acta de inspección contable debió formar parte de la actuación administrativa, y al no estar presente, el proceso es nulo.

La adición de ingresos en cuantía de \$4.464.673.000 por omisión en el registro de compras carece de fundamento legal.

Conforme al artículo 760 del Estatuto Tributario, para que la Administración de Impuestos pueda presumir ingresos gravados, debe constatar directamente que el contribuyente omitió registrar compras destinadas a operaciones gravadas, y para que dicha presunción se aplique en todo el año gravable, es necesario que se compruebe la ocurrencia del hecho en al menos cuatro (4) meses de un mismo año. En el sub-lite, la DIAN presumió que ALIMENTOS FINCA S.A. omitió registrar compras pero no constató la ocurrencia del hecho.

Por estar obligada a presentar la declaración de renta suscrita por revisor fiscal, ALIMENTOS FINCA S.A. debe utilizar el sistema de inventarios permanentes, que supone el registro constante de las entradas y las salidas de inventario.

En el sistema de inventarios permanentes que emplea la sociedad no existe el registro de compras y el valor de las mismas debe obtenerse a partir de métodos indirectos. Sin embargo, la DIAN solicitó a la compañía que rindiera la información relativa al costo de ventas bajo el formato Fastrack que sigue los parámetros del sistema de juegos de inventarios. Lo anterior pudo ser la causa de las diferencias

en el registro de compras que advirtió la Administración y que se habría evitado si un contador hubiera analizado las cifras.

La demandada estableció la omisión en el registro de compras al confrontar el costo total de la mercancía vendida con el costo de ventas de la industria manufacturera que es un rubro del primero, es decir, tomando bases diferentes que no son comparables.

En el inventario de materias primas nacionales más las compras no existen diferencias. El valor que registra el inventario inicial no equivale a compras del año gravable 2000, se trata de compras registradas en la contabilidad de la compañía a 31 de diciembre de 1999. En consecuencia, no puede afirmarse que la diferencia determinada son compras no registradas en el año 2000.

La diferencia de \$279.926.000 en el costo de ventas proviene del análisis errado de la información contable.

La DIAN rechazó del costo de ventas la suma de \$279.626.000 porque no analizó en su integridad las cuentas contables 613514, 1405 y 1465.

La DIAN examinó los datos consignados en el kárdex de materias primas, sin tener en cuenta que, en ocasiones, luego de la nacionalización de la mercancía y su registro en el kárdex, se deben efectuar ajustes por mayores o menores valores en la importación. Sólo se ajusta el kárdex cuando la mercancía nacionalizada no se movió, pero si los productos se consumieron o se vendieron, no es necesario trasladarlos de la cuentas 1465 - inventarios en tránsito a la 1405 - inventarios de materias primas y finalmente a la 61351401 – comercio al por mayor y por menor.

En la situación descrita, ALIMENTOS FINCA S.A. efectuó ajustes por mayor o menor valor del costo de ventas de la mercancía, sin apartarse de la finalidad que persigue el kárdex. La sociedad no podía consignar en el kárdex productos que no existían, mas aún si la cuenta 1405 está prevista para unidades que se encuentran en el inventario.

Las importaciones se registran inicialmente en la cuenta 1465, pero si estas se consumen o se venden entre el momento en que inicia el proceso de nacionalización hasta cuando entran a la bodega, se ajusta la cuenta de costos.

La Administración de Impuestos confunde los sistemas para la determinación del costo de ventas con los métodos para la valuación de inventarios y sostiene que en aplicación del sistema de valoración de inventarios por promedio, la sociedad debió efectuar el registro primero en la cuenta 1405 “inventarios de materias primas” y luego trasladarlo a la cuenta 6135 “costo de ventas”.

Por último, el valor de \$260.775.000, incluido en la declaración de corrección de 12 de noviembre de 2003, es el IVA implícito en la importación de inventarios que en

un inicio se cargó al costo de ventas pero que después se rechazó por un hecho sobreviniente, consistente en un requisito para su devolución en el año 2004.

Las deducciones por donaciones al fondo de empleados de Finca sí eran procedentes.

La DIAN rechazó la deducción por donaciones, por cuanto, en su criterio, el Fondo de Empleados de Finca S.A. no hace parte de las entidades enumeradas en el artículo 125 del Estatuto Tributario.

La norma en comentario permite deducir las donaciones efectuadas a entidades asociativas sin ánimo de lucro que realicen programas de desarrollo social y de interés general y, a su vez, el Decreto 1481 de 1989 describe a los fondos de empleados como empresas asociativas, carentes de ánimo de lucro, cuyos excedentes se destinan a servicios de carácter social.

Entonces, las donaciones efectuadas a fondos de empleados son deducibles.

La sanción por inexactitud es improcedente

La sanción por inexactitud impuesta a la sociedad es improcedente, ya que la glosa no fue debidamente motivada en el requerimiento especial como lo exige el artículo 703 del Estatuto Tributario.

La falsa motivación de la sanción en el requerimiento especial no quedó subsanada con la ampliación al requerimiento.

Además, se presentan diferencias de criterio entre la demandante y la Administración, frente a la glosa relativa a la deducción por donaciones y respecto de la naturaleza jurídica de los Fondos de Empleados.

La sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario no puede aplicarse sobre la adición de ingresos derivada de la supuesta omisión de registro de compras y de la no justificación del mayor valor de ventas, pues, la entidad demandada no demostró que tales hechos ocurrieron. Además, tampoco se demostró que el contribuyente hubiera incurrido en maniobras fraudulentas para disminuir impuestos.

De otra parte, la DIAN impone sanción por inexactitud sobre el mayor valor del costo de ventas, pues asume que la sociedad no lo justificó de acuerdo con la dinámica contable y asevera que los registros contables no hacen parte del anexo de las importaciones. Los argumentos de la demandada se desvirtúan con el dictamen que se aportó como prueba con la corrección de la demanda y, por consiguiente, no existen razones válidas para mantener el rechazo.

Finalmente, la ausencia de pruebas contables no significa que la erogación sea falsa o inexistente, luego los supuestos de hecho para la imposición de la sanción por inexactitud no se configuran.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación:

Los contribuyentes pueden corregir sus declaraciones privadas en bancos, de manera voluntaria o provocada. Son voluntarias las correcciones que realiza el contribuyente libremente, y son provocadas las que se efectúan como consecuencia de la actividad de la Administración.

Las correcciones voluntarias se pueden efectuar dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de la notificación del requerimiento especial o del pliego de cargos, mientras que las correcciones provocadas deben presentarse dentro del término de respuesta al requerimiento especial, a la ampliación de este requerimiento, o dentro del plazo que se otorga para la interposición del recurso de reconsideración.

La corrección de las liquidaciones privadas en bancos que se formalice con posterioridad a la notificación del requerimiento especial, está limitada a las glosas propuestas en el requerimiento especial o que se hayan efectuado en la liquidación oficial de revisión.

Los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario disponen que el contribuyente debe aceptar total o parcialmente los cargos que se plantean en los actos de determinación para que pueda corregir la declaración privada luego del requerimiento especial o de la liquidación oficial de revisión.

La declaración de corrección que presentó la sociedad el 12 de noviembre de 2003 no es válida porque no guarda relación alguna con el requerimiento especial. Por lo anterior, la Administración actuó conforme a la ley al continuar el proceso de fiscalización con base en la declaración de 29 de agosto de 2001.

La normativa tributaria otorga a la DIAN amplias facultades para la práctica de pruebas que pueden ser ejercidas a discreción de los funcionarios de fiscalización sin mayores limitaciones.

En el caso en estudio, no se practicó inspección tributaria ni inspección contable, sólo se enviaron requerimientos ordinarios y se profirieron autos de verificación o cruce. La práctica de inspección tributaria no fue necesaria porque en la información remitida por el contribuyente se encontraron las inconsistencias en la declaración de renta que no se desvirtuaron después.

Las amplias facultades de fiscalización permiten a la Administración verificar la contabilidad del contribuyente sin acudir a la inspección contable, y por esta misma razón, no es necesario que funcionarios especializados estén a cargo de las diligencias de constatación.

Los comprobantes de orden interno y externo se deben presentar a la Administración Tributaria cuando ésta los requiera, ya que de no hacerlo, el contribuyente no puede invocar después tales documentos como prueba a su favor.

La omisión del registro de compras se encontró en la información relativa a la totalidad del año presentada por el mismo contribuyente. Por consiguiente, no se requería de la constatación directa del hecho en cuatro (4) meses del año.

La información que remitió el contribuyente se considera prueba contable pues está certificada por el revisor fiscal de la sociedad y esto indica que los datos proporcionados coinciden con la contabilidad.

El monto de ingresos que se adicionó es el resultado de sumar las diferencias que se encontraron entre el inventario de materia prima nacional y las compras. No se trata de la comparación entre el total del costo de la mercancía vendida y el costo de ventas de la industria manufacturera.

La diferencia de \$5.391.321.747 por omisión en el registro de compras se advirtió al cotejar el estado de costos que se llevó a la declaración de renta y la contabilidad de la sociedad. Por ende, la Administración contaba con argumentos suficientes para presumir que la compañía no había contabilizado compras. Toda vez que la presunción busca establecer ingresos en materia del impuesto sobre la renta, se aplican todas las compras que pueden dar origen a ingresos gravados con dicho impuesto.

ALIMENTOS FINCA S.A. maneja el sistema de inventarios permanentes y determina el costo por el sistema de promedio ponderado. Los ajustes en los costos en el sistema de inventario permanente se reflejan directamente en la cuenta de inventario. Así, no es válido que el contribuyente arguya que los ajustes por mayores valores en la importación no se podían hacer directamente porque las mercancías ya habían sido vendidas, pues esto no es factible en el sistema de promedio ponderado, en donde el mayor valor del costo se promedia entre las mercancías que aún se encuentran para la venta.

Según el Decreto 2650 de 1993, las importaciones de materias primas inicialmente se registran en la cuenta 1465 – Inventarios en Tránsito, luego, cuando la mercancía es nacionalizada, se descargan y trasladan a la cuenta de inventarios 1405 – Materias Primas, y esto puede ser concomitante con la venta efectiva. No se registra la unidad física existente, sino la unidad que entra a formar parte del inventario de materias primas desde la nacionalización, que puede consumirse o venderse. De esta manera, es necesario que el costo pase por la cuenta de inventario de materias primas.

La tesis que se planteó en el párrafo anterior no se opone a la posición que adoptó la DIAN en el concepto que la actora citó en la demanda.

Los costos son las erogaciones y los cargos relacionados con la adquisición o la producción de bienes o la prestación de los servicios que permiten a los entes económicos obtener ingresos.

El artículo 13 del Decreto 2649 de 1993 establece que los costos y gastos asociados a los ingresos obtenidos en cada período se deben registrar simultáneamente.

De acuerdo con el artículo 62 del Estatuto Tributario, a partir del año 1995, los contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal deben determinar el costo de enajenación de sus inventarios por el sistema de inventarios permanentes.

En el sistema de inventarios permanentes, se manejan las cuentas de ventas, de costo de ventas y de inventario de mercancías, la cual se afecta cada vez que se realiza una venta.

Los métodos de valuación del inventario, FIFO ó LIFO, permiten tener el control directo sobre el costo del inventario; por consiguiente, el valor del inventario al final del ejercicio debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta.

La Administración no cuestiona el sistema de inventarios, ni el método de valuación, que utiliza la sociedad; por el contrario, se refiere a los mismos para demostrar que la demandante podía establecer las cantidades y el valor de sus inventarios en cualquier momento.

Los mayores o menores valores en los costos en el sistema de inventarios permanentes se reflejan en la cuenta de inventario, entonces, no es cierto que los ajustes en el inventario no pudieran hacerse porque la mercancía ya había sido vendida.

La disminución en el costo de ventas efectuada por la sociedad en la declaración de corrección de noviembre de 2003 debe tomarse como confesión de que la compañía se llevó un costo de ventas mayor al que le correspondía.

La deducción por donaciones al Fondo de Empleados de Finca S.A. no es procedente, dado que la naturaleza y el objeto social de las entidades destinatarias de la deducción han sido expresamente señalados en la ley y las características de los fondos de empleados no coinciden con lo indicado en la norma.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, por haberse configurado los presupuestos de hecho previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y practicó nueva liquidación del impuesto por las siguientes razones:

Facultad de corregir y firmeza de las declaraciones

La declaración de corrección que ALIMENTOS FINCA S.A. presentó el 12 de noviembre de 2003 no se contrajo a las glosas propuestas en el requerimiento especial. Por lo tanto, se considera voluntaria y, como tal, se presentó por fuera de término previsto en el artículo 588 del Estatuto Tributario.

Dado que dicha declaración de corrección fue extemporánea, la Administración no estaba obligada a formular nuevas glosas en la ampliación al requerimiento especial, ni a iniciar un proceso de fiscalización distinto frente a la misma.

Requerimiento especial y su ampliación

Según el artículo 708 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia, la ampliación al requerimiento especial no sólo puede incluir puntos nuevos, sino corregir el requerimiento especial. En esta medida, su expedición amplió el plazo con el que la Administración Tributaria contaba para notificar la liquidación oficial de revisión, que, por ende, se notificó dentro del término legal.

Facultad de fiscalización de la Administración

De conformidad con los artículos 684, 684-1 y 742 del Estatuto Tributario, las decisiones que adopte la DIAN deben fundamentarse en los medios de prueba que obren dentro del proceso, y las únicas pruebas válidas son las que se pidieron, practicaron o aportaron oportunamente.

El artículo 743 ibídem establece la tarifa legal de prueba para ciertos casos y precisa que la eficacia de cada medio de prueba depende del cumplimiento de los parámetros fijados por la ley.

En el presente caso, la Administración no vulneró el derecho al debido proceso de la sociedad, ya que la información contable que permitió a la DIAN efectuar las modificaciones que ahora se controvierten provino de la compañía y fue suministrada con ocasión de la respuesta al requerimiento ordinario de información y de los autos de verificación o cruce.

La entidad demandada legítimamente podía prescindir de la práctica de la inspección contable, debido a que podía sustentar sus actuaciones mediante el estado de costos que había sido certificado por el revisor fiscal de la sociedad.

A la DIAN le es permitido expedir requerimientos ordinarios y realizar cruces de información para obtener datos contables de los contribuyentes sin necesidad de

practicar inspección contable ni de elevar el acta respectiva. Por ello, no son de recibo los cargos de falta de competencia, falta de levantamiento y de traslado del acta de inspección contable.

El inciso 3° del artículo 760 del Estatuto Tributario establece que cuando la omisión de compras se constate en al menos cuatro (4) meses de un mismo año, se presume que la omisión se presentó en todos los meses del año. El inciso en comentario se refiere al impuesto sobre las ventas y no aplica para el impuesto sobre la renta, ya que en éste la presunción recae sobre los ingresos constitutivos de renta líquida, sin que sea necesario que la omisión ocurra durante cuatro meses del mismo período gravable.

Presunción de ingresos por omisión en el registro de compras

En la presunción de ingresos por omisión en el registro de compras, la DIAN debe demostrar la abstención del contribuyente a través de medios de prueba que sean pertinentes, conducentes y eficaces.

En el proceso gubernativo, la Administración no comprobó que existieran inventarios no registrados mediante conteo físico porque era materialmente imposible; tampoco estableció la realidad de los inventarios a través de la revisión de la información y los soportes contables que se pusieron a su disposición.

La DIAN presumió ingresos únicamente con base en el estado de costos elaborado por el revisor fiscal de la sociedad en el que se siguió el formato fastrack, el cual no es apto para determinar técnicamente el valor de las compras y puede generar errores u omisiones en la información suministrada por no existir una cifra global que sirva de punto de comparación.

La diferencia de \$890.000.000 en el inventario de materias primas, en realidad corresponde al inventario de materias primas finales de la sociedad a 31 de diciembre de 1999, por consiguiente, no se trata de compras no registradas en el año 2000.

El valor correcto de compras de materias primas, empaques, envases e insumos, materiales y mercancías realizados por la sociedad en el año 2000 era de \$116.983.424.739, tal y como consta en la contabilidad de la compañía.

De igual manera, el valor del costo de producción y ventas del año 2000, equivalente a \$124.267.521.242, fue correctamente determinado, registrado y declarado por la sociedad.

La presunción de ingresos por omisión en el registro de compras se desvirtuó, toda vez que la demandada no demostró que la demandante hubiera omitido registrar costos y, por su parte, la sociedad acreditó las inconsistencias que presentaba el estado de costos, mediante una prueba pericial que no fue cuestionada por la DIAN.

Costo de venta de inventarios

En las importaciones, el inventario de mercancías se registra inicialmente en la cuenta 1465 y se descarga al momento de la nacionalización, para luego ser registrado en la cuenta de inventarios 1405. Normalmente, el registro en el inventario ocurre primero y la enajenación después, pero también el registro y la enajenación pueden ser concomitantes.

El contribuyente pudo haber efectuado el registro en la cuenta 1405 el mismo día en que vendía o consumía una unidad porque el Decreto 2650 de 1993 así lo dispone y el sistema de inventarios permanente lo permite.

En aplicación de los artículos 743, 776 y 771-2 del Estatuto Tributario, el contribuyente debió demostrar la realidad de las importaciones realizadas y de las operaciones de venta o consumo de la materia prima con comprobantes externos e internos. Dado que no lo hizo, no logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos acusados.

Deducción por donaciones a fondo de empleados

Los artículos 125, 125-1, 125-2, 125-3 y 125-4 del Estatuto Tributario condicionan la procedencia de la deducción por concepto de donaciones a que se verifiquen la naturaleza, calidades y el objeto social del beneficiario del donativo, entre otros aspectos.

En este caso, no se acreditó el cumplimiento de los requisitos previstos en las normas en mención, pues la actora tan sólo sostuvo que las donaciones efectuadas al Fondo de Empleados de Finca S.A. eran deducibles, pero no adjuntó certificado de revisor fiscal o de contador público que permitiera corroborar lo afirmado.

En consecuencia, la deducción por donaciones que la sociedad incluyó en su declaración de renta no era procedente.

Sanción por inexactitud

El Tribunal modificó la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, teniendo en cuenta la improcedencia de la adición de ingresos por omisión en el registro de compras y que el rechazo de la deducción por donaciones se produjo por falencias probatorias que, como lo ha dicho la jurisprudencia, no implican que la erogación fuera inexistente, falsa, o que proviniera de operaciones simuladas.

Frente al costo de ventas rechazado, el a-quo decidió mantener la sanción porque, en su criterio, se incluyeron costos inexistentes e incompletos.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia con los argumentos que a continuación se sintetizan:

La Administración aplicó la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario apoyándose en la información que le suministró el contribuyente y que certificó su revisor fiscal, que, por demás, constituye prueba contable.

En vía gubernativa, la sociedad no allegó las pruebas que introdujo en sede judicial. Sobre el particular, el artículo 761 ibídem consagra que las presunciones de ingresos admiten prueba en contrario, pero cuando se pretenda desvirtuar los hechos base de la presunción con la contabilidad, el contribuyente debe acreditar pruebas adicionales.

Conforme con el artículo 742 ibídem, las decisiones de la Administración Tributaria deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente por los medios señalados en la ley. En materia tributaria, después de que el fisco ha modificado la liquidación privada, le corresponde al contribuyente la carga de la prueba, de manera que debe allegar los soportes de las operaciones y transacciones que se incluyeron en el denunció rentístico.

Los comprobantes de contabilidad son los soportes de las partidas incluidas en los libros contables. Si la DIAN solicita dichos soportes y el contribuyente no los allega en sede administrativa, la procedencia de la deducción no puede ser sustentada después con los libros contables, salvo que se esté ante la presencia de hechos constitutivos de caso fortuito o fuerza mayor.

La Administración Tributaria aplicó la presunción de ingresos por omisión de compras respaldada en las pruebas obrantes en el expediente que revelaron diferencias entre lo declarado y lo informado por el contribuyente en relación con el costo de ventas. Si el estado de costos certificado por el revisor fiscal presentaba errores, el contribuyente debió presentar en vía gubernativa los soportes necesarios para aclarar el yerro.

En el recurso de reconsideración, la demandante aportó una nueva discriminación del costo de ventas que arrojaba como saldo final la suma de \$124.267.521.242 que coincidía con el valor contabilizado y declarado. La discriminación de las cuentas presentaba diferencias respecto de lo que se había certificado previamente y el documento no había sido suscrito por revisor fiscal.

La presunción de ingresos de que trata el artículo 760 del Estatuto Tributario no fue desvirtuada por el contribuyente, quién tenía la carga de la prueba y debía probar la ausencia de omisión en el registro de compras.

El Tribunal, al valorar el dictamen pericial que aportó la demandante y al tenerlo como cierto, desconoció el derecho de defensa y de contradicción de la DIAN. Si la DIAN, en vía gubernativa, hubiera tenido la oportunidad de valorar las pruebas que

la actora aportó con la demanda, en los actos demandados se habría referido a ellas, bien para confirmar las glosas o para reconocerlas.

De igual manera, la demandante vulneró el derecho de defensa de la demandada al aportar en sede judicial pruebas que no presentó en la vía gubernativa.

Procede la sanción por inexactitud que se liquidó en los actos oficiales, derivada de la adición de ingresos por omisión del registro de compras. También procede la sanción por la inclusión de deducciones improcedentes, porque se cumplen los requisitos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

La demandante adhirió al recurso de apelación interpuesto por la demandada, para lo cual reiteró los argumentos de la demanda y su corrección, en cuanto a que (i) el proceso administrativo que adelantó la DIAN es nulo por haberse adelantado sin tener en cuenta la última declaración de corrección presentada el 12 de noviembre de 2003, que goza de existencia y validez; (ii) por ser inválida la ampliación al requerimiento especial y (iii) porque la liquidación oficial de corrección se notificó fuera del término legal.

Además, insistió en los siguientes argumentos:

La DIAN debió recaudar la información contable mediante inspección contable, en la medida en que era necesario que un profesional en la materia analizara los libros y registros contables del contribuyente.

De acuerdo con el artículo 743 del Estatuto Tributario, los medios de prueba que se aporten al proceso deben ser idóneos y suficientes para constatar el hecho objeto de discusión, es decir, las pruebas deben ser conducentes, pertinentes y útiles para resolver la discusión.

La inspección contable o la inspección tributaria eran las pruebas idóneas a las cuales debió acudir la DIAN para establecer la omisión en el registro de compras y que no podían ser reemplazadas con requerimientos ordinarios y autos de verificación o cruce.

El “acta de verificación e inspección” es en realidad una inspección contable que se practicó sin seguir los parámetros previstos en los artículos 780 y 782 del Estatuto Tributario.

Así, las pruebas recaudadas por la DIAN no cumplen con los requisitos mínimos legales, lo que constituye violación del derecho al debido proceso de la sociedad y, por tanto, los efectos jurídicos de tales pruebas son nulos de pleno derecho.

Las pruebas que soportan los costos rechazados se aportaron con el recurso de reconsideración, estas son, fotocopias de los comprobantes en que se registraron las materias primas que se importaron durante el año 2000.

En el experticio que se anexó a la demanda consta que, en su mayoría, las materias primas que vendió la sociedad durante el año 2000 eran importadas. Así mismo, en el dictamen se explicó la realidad contable de la compañía.

Dado que el experticio anexo a la demanda revela que el costo de ventas declarado fue real, el costo de ventas por \$279.626.000, cuyo rechazo confirmó el Tribunal, debe ser reconocido.

Por otro lado, en el presente caso se debe establecer si los fondos de empleados son entidades beneficiarias de las donaciones deducibles en el impuesto de renta.

El Decreto 1481 de 1989 establece que los fondos de empleados son empresas asociativas que carecen de ánimo de lucro y que sus excedentes se destinan a la prestación de servicios de carácter social.

Las características anotadas indican que los fondos de empleados pueden ser entidades destinatarias de las donaciones deducibles en el impuesto de renta.

Las donaciones efectuadas al Fondo de Empleados de Finca S.A. cumplen con los requisitos del artículo 125 del Estatuto Tributario, y por ello, son deducibles.

La sanción por inexactitud es improcedente por no haberse sustentado en debida forma en el requerimiento especial y porque el rechazo de las glosas que la originaron se produjo por vacíos probatorios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos de la demanda, la corrección a la misma y el escrito de apelación adhesiva.

La demandada insistió en los planteamientos de la contestación a la demanda, la contestación a la corrección de la demanda y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público estimó que el fallo de primera instancia debe confirmarse, por los siguientes motivos:

En la adición de ingresos por omisión del registro de compras, la DIAN presumió la ocurrencia del hecho sancionable con fundamento en indicios y no en hechos probados.

La sanción por inexactitud no debe imponerse, en la medida en que por la inclusión del costo de venta y la deducción que se rechaza, no se disminuyó el impuesto a cargo ni se aumentó el saldo a favor.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000129 de 23 de noviembre de 2004 y de la Resolución 310662005000019 de 3 de noviembre de 2005, proferidas por la DIAN, actos mediante los cuales se modificó la declaración privada del impuesto de renta que ALIMENTOS FINCA S.A. presentó por el año 2000.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada y de la apelación adhesiva de la demandante se debe determinar: (i) si el trámite administrativo que adelantó la DIAN vulneró el derecho de defensa y el debido proceso de la sociedad; (ii) si la presunción de ingresos por omisión del registro de compras podía aplicarse en el presente caso; (iii) si el rechazo de costos por \$279.926.000 era procedente, (iv) si las donaciones que la compañía realizó al Fondo de Empleados eran deducibles, y (v) si la sanción por inexactitud debió imponerse a la demandante.

1. Nulidad del trámite administrativo por violación del derecho de defensa y del debido proceso de ALIMENTOS FINCA S.A.

Los siguientes hechos aparecen probados en el expediente:

- El 9 de abril de 2001, la actora declaró renta por el año 2000 con saldo a favor de \$2.192.520.000[7]. La declaración fue corregida el 27 y el 29 de agosto de 2001 sin modificar el saldo a favor[8].
- La DIAN profirió requerimiento especial en el que propuso modificar la declaración de renta de la demandante para: i) adicionar ingresos por omisión en el registro de compras por \$6.199.057.147; ii) desconocer del costo de ventas \$279.625.983.95; iii) rechazar deducciones por \$25.110.000; e iv) imponer sanción por inexactitud por \$2.873.886.000[9].
- El requerimiento especial se notificó por correo a la sociedad el 25 de septiembre de 2003[10].
- El 12 de noviembre de 2003, ALIMENTOS FINCA S.A. corrigió su declaración, para disminuir el costo de ventas declarado en \$260.775.000, y a su vez, adicionar al renglón “otras deducciones” la suma de \$290.775.000[11].
- La demandada expidió la Ampliación al Requerimiento Renta Sociedades[12], notificada el 19 de marzo de 2004, para anunciar que la declaración de corrección que la sociedad presentó el 12 de noviembre de 2003 carecía de validez por no cumplir con los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario y fundamentar mejor la sanción por inexactitud propuesta en el requerimiento especial.
- La DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión[13] que se notificó el 26 de noviembre de 2004[14] y la Resolución Recurso de Reconsideración[15] que se notificó el 17 de noviembre de 2005[16].

La actora aseguró que la declaración de corrección que radicó en bancos el 12 de noviembre de 2003 se presume válida y veraz, por esta razón, la DIAN no podía simplemente desconocerla. Por tanto, debió modificarla dentro de un proceso de determinación oficial del impuesto independiente.

De otro lado, la sociedad afirmó que la liquidación oficial de revisión es extemporánea porque la ampliación al requerimiento especial carece de validez. En efecto, la ampliación se expidió para motivar la sanción por inexactitud que se propuso en el requerimiento especial, no obstante que de conformidad con el artículo 708 del Estatuto Tributario, el objeto de la misma es incluir hechos y conceptos que se omitieron en el requerimiento especial, no subsanar los vicios que pudiera contener el requerimiento especial.

ALIMENTOS FINCA S.A. también sostuvo que la DIAN debió practicar la inspección contable que el contribuyente le solicitó, bajo los parámetros que fija el Estatuto Tributario.

1.1. Corrección a la declaración privada dentro del término de respuesta al requerimiento especial

Las correcciones a las declaraciones tributarias iniciales pueden ser voluntarias o provocadas.

En las correcciones voluntarias, el contribuyente, actuando con fundamento en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, modifica por cuenta propia su liquidación privada inicial, bien sea que mantenga o varíe el impuesto a cargo o el saldo a favor. En este evento “está facultado para modificar todos los rubros iniciales y rehacer su declaración, ya sea a su favor o en su contra”[17].

En las correcciones provocadas que consagran los artículos 709 [18] y 713 [19] ibídem interviene previamente el fisco, por cuanto estas correcciones se restringen exclusivamente a la aceptación total o parcial de las glosas propuestas y/o determinadas fiscalmente, con el propósito específico de reducir la sanción por inexactitud en proporción al monto aceptado y de acuerdo con la etapa del proceso en que se encuentre[20].

Así, la validez de la declaración de corrección provocada depende del cumplimiento de los requisitos que señalan las normas en mención, sin los cuales el contribuyente no obtiene la reducción de la sanción por inexactitud y dicha declaración no puede incorporarse al proceso de discusión del tributo. La figura jurídica en comentario difiere de las causales que el artículo 580 [21] ibídem consagra para tener las declaraciones tributarias por no presentadas; por tanto, no se requiere la notificación del auto declarativo[22].

En el caso en estudio, la declaración de corrección que ALIMENTOS FINCA S.A. radicó el 12 de noviembre de 2003 es provocada, por haberse presentado dentro del término de respuesta al requerimiento especial. Por lo tanto, para que se

considere válida, es necesario que se acredite el cumplimiento de los requisitos que trae el artículo 709 del Estatuto Tributario, a saber:

1. Que se presente con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación.
2. Que se acepten total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento.
3. Que se corrija la liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte, y
4. Que a la respuesta al requerimiento se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

De acuerdo con el artículo a que se ha hecho alusión, la corrección de la declaración privada que se efectúe dentro del término de respuesta al requerimiento especial se debe limitar a las glosas propuestas por la Administración de Impuestos en el requerimiento especial, ya que sólo se permite incluir los mayores valores y la sanción por inexactitud que en forma expresa acepte el contribuyente. Por consiguiente, la modificación de la liquidación privada en aspectos no cuestionados por la DIAN excede el alcance del artículo 709 del Estatuto Tributario e invalida la declaración de corrección, sin que la entidad demandada deba proferir un acto administrativo independiente que anule la declaración.

En la declaración de corrección que ALIMENTOS FINCA S.A. presentó con ocasión de la respuesta al requerimiento especial se modificaron los renglones 20 y 24 de la declaración para disminuir el costo de ventas en \$260.775.000. No obstante, la sociedad, únicamente, aceptó el rechazo de \$110.000 por concepto de deducciones[23], lo que indica que no existe aceptación expresa del contribuyente frente al rechazo de costos que la DIAN propuso. Al mismo tiempo, la compañía incrementó las deducciones de los renglones 45 y 46 en \$290.775.000, a pesar de que la DIAN había propuesto un rechazo de deducciones por \$25.110.000.

Dado que la corrección provocada por el requerimiento especial no se limitó, exclusivamente, a la aceptación total o parcial de las glosas propuestas por la DIAN en dicho acto administrativo, la declaración del 12 de noviembre de 2003 carece de validez, pues no reúne los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario, y, en esta medida, no podía servir de fundamento para la expedición de los actos acusados ni la DIAN debía modificarla en un proceso independiente.

1.2. Ampliación al requerimiento especial

El artículo 708 del Estatuto Tributario permite al funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial ordenar la ampliación al mismo.

La Administración Tributaria puede decretar, en la ampliación, las pruebas que estime necesarias e incluir hechos y conceptos que no se contemplaron en el requerimiento especial; también, puede proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones.

Sobre los factores que puede contener la ampliación al requerimiento especial, esta Corporación ha sostenido que la Administración Tributaria, además de complementar y corregir el requerimiento inicial, puede proponer nuevos puntos, hechos y conceptos, de los que pueda surgir una nueva liquidación del impuesto o las sanciones[24].

En el Requerimiento Especial, la DIAN propuso imponer a la demandante sanción por inexactitud por valor de \$2.873.886.000 y argumentó que el procedimiento que utilizó la sociedad para determinar la renta líquida en su declaración de renta del año 2000 fue errado.

Posteriormente, en la Ampliación al Requerimiento Especial se aclaró que se proponía la imposición de la sanción por inexactitud como consecuencia de las omisiones detectadas en el registro de compras, del mayor valor del costo de ventas, y de la inclusión de deducciones improcedentes.

Así, es válida la ampliación al requerimiento especial que se expidió en el caso en estudio, en la medida en que corrigió la motivación que se había planteado en el requerimiento especial para la imposición de la sanción por inexactitud, lo que es permitido por el artículo 708 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, el Requerimiento Especial se notificó por correo a la sociedad el 25 de septiembre de 2003, de manera que el plazo para que el contribuyente presentara la respuesta al mismo vencía el 25 de diciembre de 2003[25].

El artículo 708 del Estatuto Tributario establece que el funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial puede ordenar su ampliación dentro de los tres meses siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para responderlo.

Dado que el término para la respuesta del contribuyente vencía el 25 de diciembre de 2003, el fisco tenía hasta el 25 de marzo de 2004 para notificar la ampliación al requerimiento especial.

El 19 de marzo de 2004 se notificó la Ampliación al Requerimiento Especial No. 310642004000002 de 18 de marzo de 2004. Allí se precisó que la respuesta debía presentarse dentro de los tres meses siguientes a la notificación del acto, entonces, ALIMENTOS FINCA S.A. podía radicar su respuesta a más tardar el 19 de junio de 2004.

El término para notificar la liquidación oficial de revisión es de seis meses, contados a partir de la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación[26]. Si el término para la respuesta a la ampliación del requerimiento especial vencía el 19 de junio de 2004, la DIAN podía notificar la liquidación oficial de revisión hasta el 19 de diciembre de 2004, pues, de lo contrario, el denuncia rentístico del contribuyente adquiriría firmeza[27].

La demandada notificó a la sociedad la liquidación oficial de revisión el 26 de noviembre de 2004. Por consiguiente, la declaración privada de la sociedad no quedó en firme, como lo sostiene la demandante.

1.3. Inspección contable

En ejercicio de las potestades concedidas por el artículo 684 del Estatuto Tributario, la DIAN expidió el Requerimiento Ordinario 310632002000275 de 12 de junio de 2002[28] y el Auto de Verificación o Cruce 3110632003000114 de 4 de febrero de 2003[29].

En dichos actos, la DIAN solicitó a la contribuyente la remisión de diversa información de tipo contable por el año 2000, tal como estados financieros, conciliación contable y fiscal de diferentes cuentas asociadas a la declaración de renta, relación de los pagos efectuados, estado de costos, copia del libro mayor y balances, los auxiliares contables de las cuentas 6120, 6135 y 6145, y los soportes de algunas deducciones, entre otros documentos. La sociedad entregó la información que le fue pedida[30].

La demandante afirma que el recaudo de las pruebas contables en mención debió realizarse mediante una inspección contable que cumpliera con los requisitos señalados en el artículo 782 del Estatuto Tributario.

A partir de lo anterior, resulta pertinente aclarar que, básicamente, la prueba contable es la certeza que se adquiere sobre las operaciones de un ente económico a partir de sus libros, comprobantes y soportes contables. Esta prueba se puede obtener por diversos medios; por ejemplo, de la respuesta dada por parte del contribuyente a los requerimientos efectuados por la Administración Tributaria, de los certificados suscritos por contador o revisor fiscal, o de la práctica de inspección contable.

Los hechos consignados en las respuestas a los requerimientos administrativos se consideran ciertos en virtud del artículo 746 del Estatuto Tributario[31]; las certificaciones suscritas por los contadores o revisores fiscales se tienen como prueba contable suficiente según el artículo 777 ib., y en virtud del artículo 782 ibídem se entiende que los datos consignados en el acta de inspección contable están fielmente tomados de los libros.

La prueba contable que le permitió a la DIAN modificar el denuncia rentístico de la sociedad se obtuvo de la respuesta que ésta dio a los requerimientos de la Administración y de los certificados de revisor fiscal que la propia compañía aportó al proceso administrativo.

De esta manera, la demandada contaba con los elementos de juicio suficientes para cuestionar la veracidad de la declaración privada, sin que fuera necesario recurrir a la inspección contable, teniendo en cuenta que el ordenar su práctica es potestativo para la Administración.

2. Presunción de ingresos por omisión del registro de compras

En el asunto sometido a consideración de la Sala, la DIAN, mediante requerimiento ordinario, solicitó a la demandante que remitiera un estado de costo de ventas en el que detallara los conceptos y valores que reportó en el renglón 30 (Costos de Venta) de su declaración de renta del año 2000[32].

La demandada exigió a la sociedad que, al elaborar el estado de costos, tomara el inventario inicial, le adicionara las compras y le restara el inventario final[33]. Esta fórmula corresponde al sistema de juego de inventarios a que se refiere el artículo 63 del Estatuto Tributario[34].

La demandante utiliza el sistema de inventarios permanentes que le obliga a llevar el control de las mercancías mediante tarjetas u hojas especiales que deben contener, entre otros, los siguientes datos[35]:

- El número de unidades compradas, vendidas, consumidas o trasladadas.
- Las existencias.
- El costo de lo comprado, vendido, consumido, etc.; y
- El costo de las existencias.

El formato que debía seguir la sociedad para reportar el costo de ventas no guarda relación con el sistema de inventarios que utiliza; sin embargo, la información que requirió la DIAN, esto es, el inventario inicial, las compras y el inventario final, son factores que el contribuyente podía determinar en su contabilidad.

La Administración Tributaria encontró diferencias entre el estado de costo de ventas y los demás documentos que la compañía allegó en respuesta a los requerimientos de la entidad.

Las inconsistencias se hallaron en el valor del inventario inicial de materias primas básicas, en el total de las compras y en las importaciones[36]:

Diferencia en el inventario inicial de materia prima básica	\$ 890.000.000
Más: Diferencia en compras	\$ 2.935.156.341
Más: Declaraciones de importación no registradas contablemente	\$ 2.048.393.989
Total diferencia en materias primas disponibles	\$ 5.873.550.330
Menos: Obsequios y ajustes de productos terminados	\$ 482.228.583
Total diferencia	\$ 5.391.320.000

En vista de lo anterior y con fundamento en el artículo 760 del Estatuto Tributario, la entidad demandada profirió requerimiento especial en el que propuso adicionar

la suma de \$6.199.057.147 a los ingresos que la compañía declaró en su denuncia rentístico del año 2000.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN determinó que la compañía registró en su contabilidad las importaciones por valor de \$2.048.393.989[37] y, por tal motivo, el valor de las compras objeto de debate se redujo a \$3.882.962.000:

Omisión en el registro de compras según requerimiento especial	\$5.931.320.000
Menos: valor demostrado en la respuesta al requerimiento especial	\$2.048.394.000
Total base para determinar la omisión del registro de compras	\$3.882.926.000

Nótese que la Administración se equivocó al transcribir la cifra que corresponde a la omisión en el registro de compras, pues en el requerimiento especial se concluyó que ascendía a \$5.391.320.000 mientras que en la liquidación oficial de revisión se dijo que era de \$5.931.320.000.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN reconoció el error en que incurrió y estableció que las compras no registradas por la sociedad ascendían a \$3.342.927.758[38]:

Omisión en el registro de compras según requerimiento especial	\$5.391.321.747
Menos: valor demostrado en la respuesta al requerimiento especial	\$2.048.393.989
Total base para determinar la omisión del registro de compras	\$3.342.927.758

En resumen, las inconsistencias en el registro de compras que motivaron la presunción de ingresos que aplicó la DIAN son las que se indican a continuación:

Diferencia en el inventario inicial de materia prima básica	\$ 890.000.000
Mas: Diferencia en compras	\$ 2.935.156.341
Total diferencia en materias primas disponibles	\$ 3.825.156.341
Menos: Obsequios y ajustes de productos terminados	\$ 482.228.583
Total diferencia	\$ 3.342.927.758

Ahora bien, el artículo 760 del Estatuto Tributario dispone:

“Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento

(100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.

El porcentaje de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).

En los casos en que la omisión de compras se constate en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, se presumirá que la omisión se presentó en todos los meses del año calendario.

El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista.”

La norma en comentario permite a la DIAN presumir ingresos gravados en cabeza del responsable del impuesto, si detecta que éste omitió registrar compras. Una vez la DIAN aplique la presunción de ingresos, la carga de la prueba se traslada al contribuyente, quien puede acudir a su contabilidad para desvirtuar los hechos base de la presunción, pero, en tal caso, debe aportar pruebas adicionales[39].

En el sub-lite, de los documentos que la propia compañía le entregó al fisco, se estableció la omisión en el registro de compras destinadas a operaciones gravadas.

Los hechos consignados en las respuestas a los requerimientos administrativos se consideran ciertos por el artículo 746 del Estatuto Tributario, y, por el artículo 777 *ibídem*, las certificaciones de contador público y de revisor fiscal se consideran pruebas contables suficientes. De esta manera, el fisco contaba con elementos de juicio suficientes para concluir que la demandante omitió registrar compras, lo que a su vez le permitía presumir ingresos gravados en cabeza de la sociedad. Por lo anterior, a la demandante le correspondía desvirtuar la presunción que le aplicó la DIAN.

La Administración Tributaria encontró que la demandante omitió registrar compras por valor de \$890.000.000 porque en el estado de costos del 5 de junio de 2003 la compañía reportó que su inventario inicial de materias primas básicas por el año 2000 era de \$6.094.075.279[40], mientras que en el balance de comprobación figura la suma de \$6.984.075.279.47.

La Sala advierte que el inventario inicial de materias primas básicas que la sociedad informó en el estado de costos es errado. En efecto, el inventario inicial de materias

primas básicas de la sociedad por el año 2000 ascendía a \$6.984.075.279.47, pues así consta en el balance general[41] y en el balance de comprobación[42] que la compañía aportó en respuesta a los requerimientos de la DIAN.

De lo anterior se concluye que el inventario inicial de materias primas básicas que la DIAN determinó coincide con el que figura en los libros de la sociedad; por consiguiente, no existe omisión alguna en el registro de compras que permita presumir ingresos por este concepto.

Por otra parte, la omisión en el registro compras por \$2.935.156.341[43] se estableció al comparar el total de las compras que efectuó ALIMENTOS FINCA S.A. según la relación por terceros que se entregó a la DIAN el 22 de julio de 2003 por valor de \$116.012.094.196[44], con el valor que la sociedad reportó en el estado de costos del 5 de junio de 2003 (\$113.076.937.885)[45].

Con la demanda, se aportó una nueva relación por terceros que indica que las compras de la compañía del año 2000 ascienden a \$116.983.424.738,62.

En este orden de ideas, la Sala debe determinar el valor de las compras que la sociedad efectuó durante el año 2000 y si las mismas se registraron en la contabilidad de la compañía.

En el experticio técnico que se anexó a la demanda y que se rindió con base en la contabilidad del contribuyente, se determinó que en el año 2000 se realizaron compras por \$116.983.424.739. Para llegar a esta conclusión, el perito ejecutó la siguiente operación[46]:

II. CONFORMACIÓN DEL COSTO DE PRODUCCIÓN Y VENTAS AÑO 2000 DE \$124.267.521.242:	
SISTEMA DE INVENTARIOS: PERMANENTES, CONTINUOS O PERPETUOS.	
71. COSTO DE MATERIAS PRIMAS, EMPAQUES, MERCANCÍAS, MATERIALES E INSUMOS.	\$ 110.443.376.922
MENOS AJUSTES VARIOS AL COSTO	\$ -1.867.570
61. COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR:	
6135. COSTO DE VENTAS	\$ 4.681.145.907
6145. COSTO DE TRANSPORTE, ALMACENAMIENTO Y COMUNICACIONES	\$ 140.996.335
61. COSTO DE PRODUCTOS NO FABRICADOS POR LA EMPRESA	\$ 484.096.152

TOTAL COSTO DE MATERIA PRIMA, EMPAQUES, MERCANCÍAS, MATERIALES E INSUMOS UTILIZADOS	\$ 115.747.74 7.746
MÁS: CARGA FABRIL	
72. MANO DE OBRA DIRECTA	\$ 1.648.079. 467
73. COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN	\$ 7.392.953. 931
TOTAL CARGA FABRIL	\$ 9.041.033. 398
TOTAL COSTO DE PRODUCCIÓN	\$ 124.788.78 1.144
DIFERENCIAS DE INVENTARIOS DE PRODUCTOS FABRICADOS POR LA EMPRESA:	
1430. INVENTARIO INICIAL, EN DICIEMBRE 31 DE 1999	\$ 1.929.243. 454
1430. INVENTARIO FINAL, EN DICIEMBRE 31 DE 2000	\$ - 2.450.503. 356
TOTAL COSTO DE PRODUCCIÓN Y VENTAS DEL AÑO 2000	\$ 124.267.52 1.242

III. DETERMINACIÓN DEL TOTAL DE COMPRAS DE MATERIAS PRIMAS, EMPAQUES, ENVASES, MERCANCÍAS, MATERIALES E INSUMOS ADQUIRIDOS EN EL AÑO 2000.	
MÉTODO DEDUCTIVO:	
TOTAL COSTO DE PRODUCCIÓN Y VENTAS DEL AÑO 2000 (DATO DEL PUNTO II)	\$124.267 .521.243
MENOS MANO DE OBRA DIRECTA Y CARGA FABRIL, NO CONSTITUTIVA DE COMPRAS	\$ - 9.041.03 3.397
SUBTOTAL	\$115.226 .487.846
MÁS: INVENTARIOS FINALES, EN DICIEMBRE 31 DE 2000 DE:	
MATERIAS PRIMAS	\$ 8.635.11 2.762

EMPAQUES Y ENVASES	\$ 777.773. 652
SUMAN LOS INVENTARIOS FINALES	\$ 9.412.88 6.414
MENOS INVENTARIOS INICIALES, EN DICIEMBRE 31 DE 1999 DE:	
MATERIAS PRIMAS	\$ 6.984.07 5.279
EMPAQUES Y ENVASES	\$ 685.250. 201
PRODUCTOS NO FABRICADOS POR LA EMPRESA	\$ 25.655.3 60
SUMAN LOS INVENTARIOS INICIALES	\$ 7.694.98 0.840
DIFERENCIA NETA ENTRE LOS INVENTARIOS INICIALES Y FINALES	\$ 1.717.90 5.574
MÁS: INVENTARIO FINAL DE PRODUCTOS FABRICADOS POR LA EMPRESA	\$ 2.450.50 3.355
MENOS: INVENTARIO INICIAL DE PRODUCTOS FABRICADOS POR LA EMPRESA	\$ - 1.929.24 3.454
DIFERENCIA NETA DEL INVENTARIO INICIAL Y FINAL DE PRODUCTOS TERMINADOS NO FABRICADOS POR LA EMPRESA	\$ 521.259. 901
MENOS VALOR DEL COSTO DE OBSEQUIOS Y AJUSTES DE PRODUCTO TERMINADO, NO CONSTITUTIVO DE COMPRAS	\$ - 482.228. 582
VALOR TOTAL DE LAS COMPRAS REALIZADAS EN EL AÑO 2000, SEGÚN LIBROS	\$ 116.983. 424.739

Se compararon las cifras del experticio técnico con los valores de los estados financieros, el balance general, el balance de comprobación consolidado y el libro mayor y balances que la compañía entregó a la DIAN en el trámite administrativo y que reposan en los antecedentes administrativos.

Las cifras coinciden en su mayoría. Sin embargo, el costo de materias primas, empaques, mercancías, materiales e insumos que informó el perito

(\$110.443.376.922) no concuerda con los saldos de la cuenta 71[47] y el costo de productos no fabricados por la empresa (\$484.096.152) no figura en el detalle de la cuenta 61[48]:

CUENTA 71 - MATERIA PRIMA						
MES	SALDO INICIAL	DEBITO	CRÉDITO	SAL DO FINA L	FOLIOS C.A.	
ENERO	\$ -	\$ 10.113.427.896,85	\$ 10.113.427.896,35	\$ 0,50	373 517	Y
FEBRERO	\$ 0,50	\$ 9.252.558.316,11	\$ 9.252.558.316,58	\$ 0,03	370 510	Y
MARZO	\$ 0,03	\$ 10.212.098.669,98	\$ 10.212.098.670,01	\$ -	367 503	Y
ABRIL	\$ -	\$ 9.825.367.366,56	\$ 9.825.367.366,11	\$ 0,45	364 495	Y
MAYO	\$ 0,45	\$ 10.669.871.976,04	\$ 10.669.871.976,04	\$ 0,45	361 487	Y
JUNIO	\$ 0,45	\$ 10.139.037.134,12	\$ 10.139.037.134,12	\$ 0,45	358 479	Y
JULIO	\$ 0,45	\$ 8.573.643.175,97	\$ 8.573.643.175,97	\$ 0,45	355 471	Y
AGOSTO	\$,45	\$ 8.627.060.756,68	\$ 8.627.060.756,41	\$ 0,72	352 463	Y
SEPTIEMBRE	\$ 0,72	\$ 8.814.246.555,12	\$ 8.814.246.555,84	\$ -	349 455	Y
OCTUBRE	\$ -	\$ 9.802.515.398,55	\$ 9.802.515.398,24	\$ 0,31	346 447	Y
NOVIEMBRE	\$ 0,31	\$ 9.975.013.404,50	\$ 9.975.013.404,50	\$ 0,31	343 439	Y
DICIEMBRE	\$ 0,31	\$ 8.992.104.137,87	\$ 8.992.104.138,18	\$ -	340 431	Y

TOTALES		\$ 114.996.944.78 8,35	\$ 114.996.944.78 8,35		
---------	--	------------------------------	------------------------------	--	--

CUENTA 61 - COSTO DE VENTAS					
ME S	SALDO INICIAL	DEBITO	CRÉDITO	SALDO FINAL	FOLI OS C.A.
EN E	\$ -	\$ 9.479.057.319, 09	\$ 287.843.622, 29	\$ 9.191.213.696, 80	373 Y 530
FE B	\$ 9.191.213.696, 80	\$ 9.492.173.774, 86	\$ 295.962.002, 08	\$ 18.387.425.469 ,58	370 Y 529
MA R	\$ 18.387.425.469 ,58	\$ 12.129.121.526 ,66	\$ 210.471.584, 61	\$ 30.306.075.411 ,63	367 Y 528
AB R	\$ 30.306.075.411 ,63	\$ 10.829.571.181 ,86	\$ 242.813.438, 48	\$ 40.892.833.155 ,01	364 Y 527
MA Y	\$ 40.892.833.155 ,01	\$ 11.526.669.117 ,95	\$ 281.563.555, 90	\$ 52.137.938.717 ,06	361 Y 526
JU N	\$ 52.137.938.717 ,06	\$ 13.026.189.336 ,45	\$ 1.160.321.64 1,36	\$ 64.003.806.412 ,15	358 Y 525
JU L	\$ 64.003.806.412 ,15	\$ 9.659.340.066, 86	\$ 311.494.358, 81	\$ 73.351.652.120 ,20	355 Y 524
AG O	\$ 73.351.652.120 ,20	\$ 9.973.529.237, 38	\$ 528.636.373, 75	\$ 82.796.544.983 ,83	352 Y 523
SE P	\$ 82.796.544.983 ,83	\$ 13.376.867.205 ,65	\$ 2.499.485.28 4,12	\$ 93.673.926.905 ,36	349 Y 522
OC T	\$ 93.673.926.905 ,36	\$ 10.837.807.358 ,14	\$ 445.105.354, 43	\$ 104.066.628.90 9,07	346 Y 521
NO V	\$ 104.066.628.90 9,07	\$ 11.470.801.029 ,99	\$ 686.726.160, 93	\$ 114.850.703.77 8,13	343 Y 520
DI C	\$ 114.850.703.77 8,13	\$ 10.587.832.557 ,21	\$ 1.171.015.09 3,02	\$ 124.267.521.24 2,32	340 Y 519

TOTALES	\$	\$		
	132.388.959.71	8.121.438.46		
	2,10	9,78		

Por el contrario, el costo de materias primas, empaques, mercancías, materiales e insumos de la cuenta 71 por valor de \$110.443.376.922 que el perito tomó como base para determinar el valor de las compras, coincide con la cifra que la sociedad reportó por el mismo concepto en el estado de costos de 5 de junio de 2003[49], que la demandante modificó sin explicación alguna en dos ocasiones, esto es, el 24 de junio de 2003[50] y en la demanda[51]:

DETALLE	ESTADO DE COSTOS INICIAL	ESTADO DE COSTOS CORREGIDO	ESTADO DE COSTOS DEMANDA
Materias Primas			
Inventario de Materia Prima Básica	\$ 6.094.075.279	\$ 6.984.075.279	\$ 6.984.075.279
Inventario de Materias Primas Auxiliares	\$ -	\$-	\$ -
Inventario de Empaques	\$685.250.201	\$ 685.250.201	\$685.250.201
Productos no fabricados por Finca	\$-	\$-	\$ 25.655.360
Total de Inventarios Iniciales	\$6.779.325.480	\$7.669.325.480	\$7.694.980.840
Más Compras de Materias Primas			
Materia Prima Básica	\$109.723.337.635	\$111.716.491.683	\$112.945.699.182
Materias Primas Auxiliares	\$-	\$-	\$-
Empaques	\$3.353.600.220	\$3.380.047.928	\$3.406.671.000
Productos no Fabricados por Finca	\$-	\$-	\$458.440.792
Otras Compras	\$-	\$-	\$-
Total Compras	\$113.076.937.855	\$115.096.539.611	\$116.810.810.974
Materias Primas Disponibles (Inventarios Iniciales + Compras)	\$119.856.263.335	\$122.765.865.091	\$124.505.791.814
Menos Inventarios Finales			
Inventario Final Materia Prima Básica	\$8.635.112.762	\$8.635.112.762	\$8.635.112.762

Inventario Final Materias Primas Auxiliares	\$-	\$-	\$-
Inventario Final Empaques	\$777.773.652	\$777.773.652	\$777.773.652
Productos no Fabricados por Finca	\$-	\$-	\$-
Total Inventarios Finales	\$9.412.886.414	\$9.412.886.414	\$9.412.886.414
Costo de Materias Primas Utilizadas y/o vendidas (Materias Primas Disponibles - Total Inventarios Finales)	\$110.443.376.921	\$113.352.978.677	\$115.092.905.400

Es factible que el perito contable haya determinado el costo de materias primas, empaques, mercancías, materiales e insumos (\$110.443.376.922) y el costo de productos no fabricados por la empresa (\$484.096.152) mediante cálculos especiales; pero de ser así, no aclaró cómo se realizaron dichas operaciones, ni indicó las pruebas que las soportan. En relación con este último aspecto, la Sala, en sentencia de 25 de marzo de 2010, Exp. 16663, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, explicó:

“La valoración del dictamen pericial no está sometida a una tarifa legal, ni tiene valor de plena prueba. El artículo 241 del Código de Procedimiento Civil señala que “al apreciar el dictamen se tendrá en cuenta la firmeza, precisión y calidad de los fundamentos, la competencia de los peritos y los demás elementos probatorios que obren en el proceso”. Es decir, si el juez no encuentra que la prueba está bien fundamentada, tiene la facultad de separarse de ella.

La prueba pericial se valora de acuerdo con la sana crítica. En virtud de este principio el juez tiene la facultad de analizar el dictamen, no sólo por sus conclusiones, sino por los elementos que tuvo en cuenta para emitirlo. De manera que si alguno de esos elementos no otorga la certeza suficiente para soportar el dictamen, simplemente, el dictamen pierde su valor, sin que esto signifique que se confunda la prueba pericial con otro medio probatorio, como en este caso, la prueba documental.” (Subraya la Sala)

En resumen, la Sala concluye que la demandante acreditó el registro de \$890.000.000 en el inventario inicial de materias primas que la DIAN cuestionó en los actos acusados. Frente a las compras por valor de \$2.935.156.341 no ocurrió lo mismo. En consecuencia, la cifra que se tomará como base para liquidar ingresos presuntos de acuerdo con los incisos 1° y 2° del artículo 760 del Estatuto Tributario será la siguiente:

Diferencia en compras	\$ 2.935.156.341
Menos: Obsequios y ajustes de productos terminados	\$ 482.228.583
Total omisión en el registro de compras	\$ 2.452.927.758

Si bien el experticio que se anexó a la demanda no se tuvo en cuenta para resolver el cargo por las inconsistencias que presenta, es necesario aclarar que no podía descartarse ab initio por no haber sido presentado en vía gubernativa, como argumentó la DIAN.

La Sala en anterior oportunidad[52] precisó que los administrados acuden a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos, y, con tal fin, pueden aportar nuevas pruebas o mejorar las que se presentaron en sede administrativa, pues, por el artículo 117 del Código de Procedimiento Civil, corresponde a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

El experticio que la actora anexó a la demanda por ser una prueba regular y oportunamente allegada al proceso, debía ser valorado por el juzgador al momento de decidir, como indica el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo. Además, en este caso, la sociedad aportó la prueba contable que la DIAN requirió, cosa distinta es que demandada no hubiera accedido a decretar la inspección contable.

Por consiguiente, el Tribunal no vulneró el derecho de defensa y de contradicción de la demandada.

Finalmente, se aclara que para que la DIAN presumiera ingresos gravados en cabeza de la demandante, no era necesario que constatará la omisión en el registro de compras en al menos cuatro meses, toda vez que el cumplimiento del requisito previsto en el inciso 3° del artículo 760 del Estatuto Tributario se exige únicamente cuando la Administración presuma ingresos en el impuesto sobre las ventas y no en el impuesto de renta.

En efecto, el artículo 756 del Estatuto Tributario, en su redacción original[53], permitía a los funcionarios de la DIAN adicionar ingresos en el impuesto sobre las ventas, aplicando la presunción del artículo 760 ibídem, entre otras[54].

El artículo 760 del Estatuto Tributario, también en su redacción inicial, sólo contenía los cuatro primeros incisos. El inciso quinto, que permitió aplicar la presunción de ingresos por omisión del registro de compras en el impuesto de renta, se adicionó con el artículo 58 de la Ley 6 de 1992, por ende, es claro que la exigencia del inciso 3° del artículo 760 del Estatuto Tributario no tiene cabida cuando los ingresos se presuman en el impuesto de renta.

Por lo expuesto, se liquidará el impuesto a cargo de la sociedad, teniendo en cuenta los ingresos presuntos que se liquiden sobre la base que se estableció en esta instancia.

3. Desconocimiento del costo de ventas por \$279.626.000.

En los actos acusados, la Administración Tributaria desconoció \$279.626.000 del costo de ventas que la sociedad incluyó en su declaración de renta del año 2000, porque el saldo de la cuenta 613514 – Costo de Materia Prima Agropecuaria (\$4.140.575.900) y el saldo de la cuenta 140505 – Materias Primas (\$3.860.949.917) a 31 de diciembre de 2000 no coinciden.

La actora aclaró que importa materias primas y, en ocasiones, debe efectuar ajustes por mayores o menores valores en la importación luego de nacionalizar la mercancía y registrarla en el kárdex. Si los productos no se movieron, los ajustes se efectúan en el kárdex, pero si los productos se consumieron o se vendieron el valor que se registra en la cuenta 1465 – Inventarios en Tránsito, se traslada directamente a la cuenta 6135 – Costo de Ventas, sin pasar por la cuenta 1405 – Inventario de Materias Primas, pues las normas contables no lo exigen. Los ajustes descritos generaron la diferencia entre los saldos de las cuentas 613514 y 140505 que la DIAN descontó del costo de ventas que la compañía declaró.

El Tribunal le otorgó la razón a la demandada, ya que de acuerdo con la legislación contable, el registro en la cuenta 1405 se debe efectuar al nacionalizar la mercancía.

En relación con este rechazo, la Sala confirma la decisión del a-quo por las siguientes razones:

El artículo 5° del Decreto Reglamentario 2650 de 1993 establece que el Plan Único de Cuentas – PUC para los comerciantes, debe ser aplicado por todas las personas naturales y jurídicas que estén obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.

A su vez, el numeral 1° del artículo 6° ibídem prescribe que el catálogo de cuentas y su estructura son de aplicación obligatoria. El numeral 2° del mismo artículo dispone que las dinámicas y las descripciones son de uso obligatorio; por lo tanto, todos los asientos contables deben efectuarse de conformidad con lo establecido en ellas.

La Clase 1 del PUC pertenece al activo, y dentro del activo, el Grupo 14 es para los inventarios que según la norma contable son todos aquellos artículos, materiales, suministros, productos y recursos renovables y no renovables, que se utilizan en los procesos de transformación, consumo, alquiler o venta dentro de las actividades propias del giro ordinario de los negocios del ente económico.

En el grupo 14 figuran las cuentas 1465 – Inventarios en Tránsito y 1405 – Materias Primas.

La cuenta 1465 – Inventarios en Tránsito se utiliza para registrar el valor de las erogaciones que efectúe el ente económico en las importaciones y en las compras realizadas en el país de materias primas, suministros y repuestos, entre otros. El

registro en esta cuenta se realiza desde el momento en que se inicia el trámite y hasta cuando los bienes ingresan a la bodega como adquisiciones del período.

La dinámica de la cuenta es la siguiente:

DÉBITOS	CRÉDITOS
a) Por el valor de los bienes en tránsito; b) Por los costos y gastos incurridos hasta la colocación del bien en condiciones de utilización o uso, y c) Por el valor de los ajustes por inflación.	a) Por el valor de la legalización de los bienes recibidos.

En la cuenta 1405 – Materias Primas se registra el valor de los elementos básicos adquiridos a nivel nacional o internacional, para uso en el proceso de fabricación o producción y que requieren procesamiento adicional. El costo se integra por el valor del artículo más los cargos incurridos hasta colocarlos en bodega para ser utilizados.

A esta cuenta le corresponde la siguiente dinámica:

DÉBITOS	CRÉDITOS
a) Por el costo de materias primas adquiridas para los procesos, excluido el impuesto a las ventas que sea deducible de los recaudos por ventas del producto transformado; b) Por los ajustes de inventario de materias primas; c) Por el valor de las materias primas devueltas por los clientes; d) Por el valor del inventario final al cierre del ejercicio, cuando el ente económico utiliza el sistema periódico, y e) Por el valor del ajuste por inflación.	a) Por el valor de las materias primas que se entreguen para su utilización o producción; b) Por las notas débito a proveedores por devolución de materias primas; c) Por el costo de las ventas de materias primas; d) Por el costo de las materias primas dadas de baja; e) Por los ajustes de inventario de materias primas, y f) Por el valor del inventario inicial al cierre del ejercicio, cuando el ente económico utiliza el sistema periódico.

Por otra parte, dentro de la Clase 6 del PUC se encuentra el Grupo 61 – Costo de Ventas y Prestación de Servicios que “Comprende el monto asignado por el ente económico a los artículos y productos vendidos y a los servicios prestados durante el ejercicio contable”.

En el Grupo 61 aparece la cuenta 6135 – Comercio al Por Mayor y al Por Menor en la que se “Registra el valor de los costos incurridos por el ente económico en la adquisición, manejo y enajenación de bienes o productos que no sufren transformación”.

La dinámica de la cuenta es la que a continuación se indica:

DÉBITOS	CRÉDITOS
a) Por el costo de los bienes o mercancías vendidas; b) Por el costo de manejo de los bienes o mercancías vendidas; c) Por el inventario inicial cuando el ente económico utilice el sistema de inventario periódico; d) Por la cuenta respectiva del grupo 62 - compras-, cuando el ente económico utilice el sistema de inventario periódico, y e) Por el valor de los ajustes por inflación.	a) Por el inventario final cuando el ente económico utilice el sistema de inventario periódico, y b) Por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio.

Así, en la importación de materias primas que se disponen para la venta, es decir, que no se utilicen para la producción de otros bienes o que el ente económico no las consuma, el manejo contable es el siguiente:

- El valor de los bienes, al igual que los costos y gastos en que se incurre para colocarlos en condiciones de utilización o uso, se registran en el débito de la cuenta 1465 – Inventarios en Tránsito.
- Una vez las materias primas se nacionalizan, el valor de las mismas se acredita de la cuenta 1465 – Inventarios en Tránsito, y se debita en la cuenta 1405 - Materias Primas, pues en ésta se registra el costo de las materias primas adquiridas para los procesos.
- Si las materias primas no se destinan a la producción o al consumo y se venden, el valor de las mismas se acredita de la cuenta 1405 – Materias Primas, ya que allí se registra el valor de las materias primas que se entreguen para su utilización o producción, y se debita a la cuenta 6135 – Comercio al Por Mayor y al Por Menor en la que se incluye el costo de los bienes o mercancías vendidas.

De lo expuesto se infiere que en la importación de materias primas que se disponen para la venta, es necesario que el valor de los bienes se registre en el inventario de materias primas luego de la legalización, para que finalmente pueda pasar al costo de ventas.

En el sub-lite, la demandante incluyó \$279.626.000 en el costo de ventas, los cuales no registró en su inventario de materias primas, por lo que dichos costos carecen de fundamento, tal y como lo indicó la DIAN en los actos demandados; en consecuencia, se mantendrá el rechazo de costos por valor de \$279.626.000.

4. Dedución de donaciones a fondos de empleados

La DIAN rechazó la deducción que la sociedad incluyó en su declaración por concepto de la donación que efectuó al Fondo de Empleados de Finca S.A. por \$25.110.000. La Administración Tributaria argumentó que la expensa no es deducible debido a que la naturaleza jurídica y el objeto social del Fondo de Empleados de Finca S.A. no son propios de las entidades destinatarias de la deducción.

El Tribunal mantuvo el rechazo en razón a que no es posible establecer la procedencia de la deducción con base en las pruebas que obran en el expediente.

Ahora bien, el artículo 125 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes deducir en su declaración de renta el valor de las donaciones que se efectúen a las entidades del artículo 22 ibídem[55] y a entidades como las asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general (Art. 125 E.T. inc. 2).

La actora sostiene que el Fondo de Empleados de Finca S.A. es una asociación sin ánimo de lucro que cumple con las características anotadas y que, por tal motivo, la donación que efectuó a dicha entidad era deducible.

Para probar la deducibilidad de la expensa, la sociedad aportó las certificaciones que el Fondo de Empleados de Finca S.A.[56] expidió en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 125-1 [57] y 125-3 [58] del Estatuto Tributario.

Los documentos en mención demuestran que el Fondo de Empleados de Finca S.A. es una empresa asociativa, de derecho privado y sin ánimo de lucro; sin embargo, la demandante no aportó prueba que permita establecer el objeto social y las actividades que desarrolla la entidad.

De esta manera, la actora no desvirtuó las razones que la DIAN invocó para desconocer la deducción, pues no existe certeza de que el objeto social y las actividades del Fondo de Empleados de Finca S.A. correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia o a programas de desarrollo social. Por consiguiente, se mantendrá el rechazo de la deducción.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala mantendrá el rechazo de costos de ventas y de deducciones por donaciones como lo dispuso la DIAN y lo confirmó el a-quo y mantendrá parcialmente la adición de ingresos por omisión del registro de compras.

5. Sanción por inexactitud

Se liquidará la sanción por inexactitud sobre el mayor impuesto a cargo de la sociedad que se determinó en el presente fallo, pues la Sala ha dicho que la inclusión de costos y deducciones que carezcan de respaldo probatorio, de las cuales se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor, son conductas que dan lugar a la sanción por inexactitud, dado que para que un factor de la declaración se tenga como real y verdadero, es necesario que se pruebe la realización del mismo, que existió y que se efectuó.

Así mismo, la Sala aclaró que la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero sí se requiere que los datos declarados sean reales[59].

En el presente caso, la actora no demostró que los ingresos, costos y deducciones que se reportaron en la declaración de renta fueran reales y verdaderos, razón que justifica la sanción impuesta.

Por último, la Sala considera que no se presenta diferencia de criterios en el rechazo de la deducción por donaciones.

La DIAN en vía gubernativa sostuvo que la donación al Fondo de Empleados de Finca S.A. no cumplía con los requisitos que la ley exige para que sean deducibles.

En esta instancia se mantuvo el rechazo porque la actora no demostró que el objeto social y las actividades que desarrolla la entidad beneficiaria de las donaciones corresponden con aquellos señalados en los artículos 125-1 y 125-3 del Estatuto Tributario.

De lo anterior se colige que el rechazo de la glosa se produjo porque la demandante no logró probar la realidad y veracidad de la expensa, lo cual, como ya se explicó, da lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada en cuanto anuló parcialmente los actos acusados y se practicará nueva liquidación:

CONCEPTOS	RENG	LIQ. PRIVADA	LIQ. DIAN	LIQ. CONS. EST.
VENTAS BRUTAS	IL	142.897.455.00 0	146.741.226.0 00	145.717.885.0 00

INTERESES RENDIMIENTOS FINANCIEROS	Y	IC	663.862.000	663.862.000	663.862.000
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES		IE	7.251.199.000,	7.251.199.000	7.251.199.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS		IV	150.812.516.00	154.656.287.00	153.632.946.00
MENOS: DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS		IR	7.496.876.000	7.496.876.000	7.496.876.000
TOTAL INGRESOS NETOS		IG	143.315.640.00	147.159.411.00	146.136.070.00
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)		CV	124.267.521.00	123.987.895.00	123.987.895.00
MAS: OTROS COSTOS (INCL. COSTO ACT PEC Y OTROS DIST. DE LOS ANT.)		CG	246.521.000	246.521.000	246.521.000
TOTAL COSTOS		CT	124.514.042.00	124.234.416.00	124.234.416.00
MAS: COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS		CE	392.515.000	392.515.000	392.515.000
SALARIOS PRESTACIONES Y OTROS PAGOS LABORALES (INCLUIDOS APOR. PARAFISC.)	Y	DC	5.495.168.000	5.495.168.000	5.495.168.000
INTERESES DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	Y	DF	4.397.453.000	4.397.453.000	4.397.453.000
DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN, AGOTAMIENTO		DP	1.045.152.000	1.045.152.000	1.045.152.000
OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.)		CX	4.881.501.000	4.856.391.000	4.856.391.000
TOTAL DEDUCCIONES		DT	16.211.789.000	16.186.679.00	16.186.679.00

RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	GJ	2.589.809.000	6.738.316.000	5.714.975.000
COMPENSACIÓN POR PÉRDIDAS	GK	2.559.809.000	2.559.809.000	2.559.809.000
RENTA LÍQUIDA	RA	30.000.000	4.178.507.000	3.155.166.000
RENTA PRESUNTIVA	RC	1.401.855.000	1.401.855.000	1.401.855.000
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	RE	1.401.855.000	4.178.507.000	3.155.166.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	LA	490.649.000	1.462.477.000	1.104.308.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	LC	490.649.000	1.462.477.000	1.104.308.000
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	LN	490.649.000	1.462.477.000	1.104.308.000
TOTAL IMP. CARGO/IMP. GENERADO POR OPERACIONES GRAV.	A FU	490.649.000	1.462.477.000	1.104.308.000
RENDIMIENTOS FINANCIEROS	MC	436.000	436.000	436.000
AUTORRETENCIONES	MJ	2.682.733.000	2.682.733.000	2.682.733.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	GR	2.683.169.000	2.683.169.000	2.683.169.000
MAS: SANCIONES	VS	-	1.554.925.000	981.854.000
TOTAL SALDO A PAGAR	A HA	-	334.233.000	-
O TOTAL SALDO A FAVOR	HB	2.192.520.000	-	597.007.000
RENLÓN IL: VENTAS BRUTAS				145.717.885.000
Valor declarado por el Contribuyente			142.897.455.000	
Más: Ingresos Presuntos establecidos por el Consejo de Estado:				
Diferencia en compras (Fl. 41 Sentencia Consejo de Estado)		2.935.156.341		
Menos: Obsequios y ajustes de productos		482.228.583		

terminados (Fl. 41 Sent. Estado)	(Fl. Cons. Estado)			
Total Omisión en el Registro de Compras (Fl. 41 Sent. Cons. Est.)		2.452.927.758		
Utilidad Bruta = 142.897.455.000 - 124.267.521.000 = 142.897.455.000		13,03%		
Ingreso Determinado = 2.452.928.000	=	2.452.928.000	2.820.430.000	
100% - 13,03%		86,97%		
RENLÓN IV: TOTAL INGRESOS BRUTOS				153.632.946.000
Valor declarado por el Contribuyente			150.812.516.000	
Más Ingresos Presuntos establecidos por el Consejo de Estado			2.820.430.000	
RENLÓN IG: TOTAL INGRESOS NETOS				146.136.070.000
Renglón IV: Total Ingresos Brutos			153.632.946.000	
Menos: Renglón IR: Devolución, Descuentos y Rebajas			7.496.876.000	
RENLÓN GJ: RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO				5.714.975.000
Renglón IG: Total Ingresos Netos			146.136.070.000	
Menos: Renglón CT: Total Costos			124.234.416.000	
Menos: Renglón DT: Total Deducciones			16.186.679.000	
RENLÓN RA: RENTA LÍQUIDA				3.155.166.000
Renglón GJ: Renta Líquida del Ejercicio			5.714.975.000	
Menos: Renglón GK: Compensación por Pérdidas			2.559.809.000	

REGLÓN RE: RENDA LÍQUIDA GRAVABLE			3.155.166.000
REGLÓN LA: IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE			1.104.308.000
Renglón RE: Renta Líquida Gravable		3.155.166.000	
Por Tarifa de Impuesto		35%	
REGLONES LC, LN Y FU: IMPUESTO NETO DE RENTA, TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA, TOTAL IMP. A CARGO			1.104.308.000
REGLÓN VS: SANCIONES			981.854.000
SANCIÓN DE INEXACTITUD:			
Valor Impuesto a cargo presente liquidación		1.104.308.000	
Menos. Impuesto Liquidación Privada		490.649.000	
MAYOR IMPUESTO		613.659.000	
Porcentaje de Sanción de Inexactitud		160%	
REGLÓN HB: O TOTAL SALDO A FAVOR			597.007.000
Renglón FU: Total Impuesto a Cargo		1.104.308.000	
Menos: Renglón GR: Total Retenciones Año Gravable		2.683.169.000	
Más: Renglón VS: Sanciones		981.854.000	

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. **CONFÍRMASE** el numeral primero de la sentencia apelada.
2. **MODIFÍCASE** el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“A título de restablecimiento del derecho, FÍJASE, el saldo a favor de ALIMENTOS FINCA S.A. en la suma de quinientos noventa y siete millones siete mil pesos mcte. (\$597.007.000)”, según liquidación practicada por la Sala.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ