

**SALA DE LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO  
PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., catorce (14) de junio dos mil dieciocho (2018)

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL  
DERECHO  
**Radicación:** 25000232700020120054801  
**Número interno:** 20604  
**Demandante:** MAZAL GROUP S. A.  
**Demandado:** DIAN  
**Tema:** Impuesto sobre la renta año 2007.  
Respuesta al  
requerimiento especial. Oportunidad.  
Competencia. Costos y deducciones.  
Descuentos comerciales condicionados. Ajustes  
por diferencia en cambio.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 1.º de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B (fol. 523 c 1), que decidió:

PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

(...)

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 29 de abril de 2008, MAZAL GROUP S. A. (en adelante MAZAL) presentó la declaración del impuesto sobre renta y complementarios por el año gravable 2007, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.577.834.000.

El 3 de mayo de 2010, mediante el Requerimiento Especial nro. 312382010000046, la DIAN propuso modificar la declaración del impuesto sobre renta del año 2007 en el sentido de liquidar un impuesto neto de renta de \$1.274.810.000 y una sanción por inexactitud de \$1.442.880.000, lo que dio como resultado un total de saldo a pagar de \$766.880.000.

El 27 de diciembre de 2010, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412010000061, que modificó en los términos propuestos en el requerimiento especial, la mentada declaración del impuesto sobre renta, presentada por MAZAL.

Previa interposición del recurso de reconsideración contra la anterior liquidación, la DIAN a través de la Resolución 900.004, del 12 de enero de 2011, modificó la liquidación oficial de revisión y estableció un saldo a favor de \$875.033.000.

### **ANTECEDENTES PROCESALES**

#### **Demanda**

MAZAL en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones (fol. 4 c1):

PRIMERO: Que se DECLARE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000061 de 27 de diciembre de 2010, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyentes – División Gestión de Liquidación.

SEGUNDO: Que se DECLARE la nulidad de la Resolución No. 900004 de 12 de enero de 2011, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dirección de Gestión Jurídica -, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000061 de 27 de diciembre de 2010.

TERCERO: Que como consecuencia de lo anterior, se restablezcan los derechos de la contribuyente MAZAL GROUP S.A., devolviéndose los valores que se hayan cancelado por dicho concepto, debidamente indexados y con los intereses corrientes y moratorios que se causen hasta la fecha del pago.

CUARTO: Que se condene en costas, costos y agencias en derecho a la parte demandada.

A los anteriores efectos invocó como normas violadas las siguientes: (i) artículos 29 y 109 de la Constitución; (ii) artículos 174, 565, 683, 688, 691, 703, 705, 707, 742 y 781 del ET; (iii) artículos 3 y 35 del Decreto 01 de 1984; (iv) artículo 64 del CC; (v) artículo 174 del CPC; (vi) las Leyes 95 de 1980 y 43 de 1990; (vi) los Decretos 1418 de 1945 y 229 de 1995.

Desarrolló el concepto de la violación en los términos que se resumen a continuación:

#### 1. Extemporaneidad en la respuesta al requerimiento especial

Adujo que según la DIAN, la respuesta al requerimiento especial presentada por la demandante fue extemporánea y que por esa razón, los argumentos expuestos en esa oportunidad no fueron analizados en la liquidación oficial de revisión.

Al respecto, considera que contrario a lo señalado por la Administración, la respuesta al requerimiento especial no fue extemporánea, teniendo en cuenta que el acto fue notificado el 4 de mayo de 2010. En consecuencia, el término para responder vencía el 5 de agosto de 2010; es decir, a los tres meses siguientes de la fecha de notificación, conforme al artículo 707 del ET.

#### 2. Falta de competencia del funcionario que expidió el requerimiento especial

Estimó que de acuerdo con los artículos 12 y 13 de la Ley 43 de 1990, el funcionario encargado de proferir el requerimiento especial debe ser contador público. Igualmente, manifestó que al tenor del artículo 688 del ET, el jefe de la Unidad de Fiscalización o quien estuviere legalmente encargado de la función, es quien debe expedir el requerimiento especial. Sin embargo, afirmó que dicho acto no fue expedido por contador público, ni por el prenotado funcionario de la DIAN, sino que fue emitido por el jefe en encargo del Grupo de Auditoría Especializada Sector Servicios y Operaciones Financieras.

En este sentido, dijo que el requerimiento especial era inexistente, lo cual conlleva a que la demandada incumplió el artículo 703 del

ET, que condiciona la liquidación oficial a la expedición previa de un requerimiento. Adicionalmente, consideró que la notificación de un requerimiento especial expedido en las condiciones advertidas, no tenía la entidad suficiente para interrumpir el término de firmeza de la declaración objeto de la liquidación oficial, de conformidad con lo previsto en el artículo 705 del ET.

### 3. Violación del artículo 651 del ET y del concepto emitido por la DIAN

Sostuvo que la DIAN no le advirtió a la demandante «*acerca de la facultad que otorga la ley de subsanar la información omitida*» (fol. 17 c 1), prevista en el artículo 651 del ET, a pesar de la ratificación de la Administración mediante el Concepto nro. 22594, del 6 de agosto de 1992. En consecuencia, aseveró que el requerimiento especial no aplicó los artículos 561 del ET y 264 de la Ley 223 de 1995, y transgredió los principios de imparcialidad y justicia tributaria.

### 4. Falta de notificación del Requerimiento Ordinario nro. 312382010000094, del 1.º de marzo de 2010

La demandante alegó que la DIAN no notificó el requerimiento ordinario 312382010000094, del 1.º de marzo de 2010, mediante el envío por correo certificado conforme al artículo 565 del ET, razón por la cual no produjo efectos legales, así que la demandante no podía ser sancionada por no remitir una información que fue indebidamente solicitada. Agregó, que la notificación se surtió a una dirección errada «*u otra que no fue posible establecer*» (fol. 18 c 1).

Transcribió los artículos 201, 289 y 328 del Decreto 1418 de 1945 (reglamentario de los servicios nacionales de correos, telégrafos y teléfonos) y el artículo 6.º del Decreto 229 de 1995 (reglamentario del servicio postal). Seguidamente, razonó que la Administración no se sujetó al procedimiento previsto para notificar el requerimiento ordinario, puesto que en el expediente no reposa la guía de entrega de mensajería. Por ello, estimó que no hubo tal notificación así que no le era exigible a la contribuyente cumplir con la entrega de la información requerida. No obstante las anteriores precisiones,

afirmó lo siguiente: «*En este sentido, resulta más que justificado el hecho de que solamente se tuvo conocimiento de la existencia del Requerimiento Ordinario hasta el día 23 de marzo de 2010*» (fol. 25 c 1).

#### 5. Vicios formales en la liquidación oficial de revisión

Expuso que la liquidación oficial de revisión incurrió en falta de motivación puesto que la Administración omitió pronunciarse frente a los argumentos y las pruebas aportadas en el escrito de contestación del requerimiento especial. Igualmente, indicó que por razones de fuerza mayor le fue imposible entregar los soportes contables requeridos, debido a la ocurrencia de un siniestro en sus instalaciones.

Por otra parte, aseveró que la demandada no precisó las circunstancias que tuvo en cuenta al momento de tasar la sanción. Al efecto, dijo que la Administración no aceptó los documentos que aportó la actora; tampoco explicó las razones por las cuales dichos documentos no reunían la calidad probatoria, pues la DIAN únicamente transcribió la normativa sin dar explicaciones.

Sostuvo que la autoridad tributaria, al momento de valorar las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial, en un primer momento rechazó los documentos que acreditaban la deducción del ICA, en tanto la respuesta radicada por la demandante, era extemporánea; sin embargo, la DIAN terminó valorando dichas pruebas, puesto que indicó que algunas de las declaraciones del ICA no correspondían al año gravable y otras no tenían el respectivo pago. De esta forma, la demandante consideró que la Administración también debió pronunciarse en relación con las demás pruebas que fueron aportadas, y que pretendían demostrar los costos, deducciones y devoluciones.

Adicionalmente, indicó que la demandada no precisó aquellas declaraciones del ICA que presuntamente eran de otros años gravables y las que no tenían sello de pago; por ello, estimó que la motivación fue incompleta.

6. Falta de competencia del funcionario que expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412010000061, del 27 de diciembre de 2010

Señaló que el funcionario que expidió la liquidación oficial no era contador público, no ostentaba la calidad de jefe de la Unidad de Fiscalización y ni probó haber sido delegado por este último, conforme a los artículos 12 y 13 de la Ley 43 de 1990 y 688 del ET, respectivamente. En este sentido, adujo que tales irregularidades conllevan a que dicha liquidación no fue notificada, por ende, operó la firmeza de la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007.

7. Inadecuada valoración de la conducta de la demandante

Afirmó que de acuerdo con la sentencia del 2 de febrero de 2002, proferida por el Consejo de Estado (exp. 12543), la Administración tiene la obligación de referirse a cada una de las pruebas aportadas o recaudadas durante la investigación administrativa que dio origen a la liquidación oficial. Sin embargo, en el acto administrativo acusado la DIAN se limitó a repetir el argumento expuesto en el requerimiento especial, en el que advirtió que *«el incumplimiento de la obligación de conservar los documentos soportes y ponerlos a disposición de la DIAN, cuando se le requieran, están plenamente probados, mas no el constitutivo de fuerza mayor»* (fol. 36), sin hacer consideraciones adicionales.

Aseguró, que si bien la demandante tenía el deber de probar la ocurrencia del incendio que le impidió aportar la documentación solicitada por la DIAN, mediante escrito comunicado el 23 de febrero de 2010, la sociedad informó que no tenía el soporte documental expedido por el Cuerpo de Bomberos, quien era la entidad competente para acreditarlo, certificación que finalmente se obtuvo, el 13 de abril siguiente, y que se adjuntó con la respuesta al requerimiento especial. Junto con la referida certificación, dijo que aportó copia del informe de la empresa INTEGRA SECURITY SYSTEM S. A.; proveedora del monitoreo y control de las alarmas de la empresa demandante.

Igualmente, planteó que de ser necesario, se podía ordenar la declaración del comandante de la estación de policía de las Férias, y del teniente Manuel Ruíz del Cuerpo Oficial de Bomberos, a fin de que se interrogaran sobre la imposibilidad de acceder al inmueble después de la conflagración.

Señaló que en la respuesta del requerimiento especial y en el recurso de reconsideración, se adjuntaron copias del Oficio del 26 de marzo de 2010, por el cual reclamó a SURAMERICANA DE SEGUROS S. A. el valor de la Póliza nro. 509931-9, que cubrió el siniestro.

Insistió en que la demandante estaba en una imposibilidad física para la entrega oportuna de la información pedida en el Requerimiento Ordinario nro. 312382010000077, del 2 de febrero de 2010, pues no fue posible ingresar a las dependencias de la empresa sino hasta días después del siniestro.

Aseguró, que la DIAN sustentó las modificaciones de la declaración tributaria, a través de indicios y conjeturas, sin tener en cuenta la existencia de una fuerza mayor que le impidió dar respuesta al requerimiento ordinario.

#### 8. Eximente de responsabilidad por fuerza mayor, en la contestación del requerimiento ordinario

Sostuvo que en el derecho sancionatorio colombiano no existe responsabilidad objetiva y que ese principio también se aplica a las sanciones tributarias. Transcribió apartes de las sentencias C-597 de 1996 y C-690 de 1996, emitidas por la Corte Constitucional, asimismo, de los conceptos nros. 10045, del 5 de abril de 1995 y 16019, del 17 de agosto de 1998, expedidos por la DIAN; a continuación, concluyó que la propia Administración reconoce que no existe responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, sino que se debe evaluar el grado de culpabilidad del contribuyente y los eximentes de responsabilidad.

Insistió en que la no presentación de la respuesta oportuna del requerimiento ordinario del 2 de febrero de 2010, no se debió a un hecho imputable a la contribuyente ni a una actividad negligente por parte de esta, sino exclusivamente, a una fuerza mayor.

Finalmente, enfatizó que no fue posible acceder a la documentación requerida por la DIAN sino hasta la autorización para ingresar a las instalaciones de la empresa, y ello no devino como estrategia para entorpecer las investigaciones de las autoridades tributarias, así que, la sociedad no ocultó ni incumplió una obligación.

#### 9. Soportes contables, comprobantes de costos y gastos

Adujo que la compañía conoce de las consecuencias que implican la no contestación de un requerimiento ordinario. Sin embargo, explicó que el Requerimiento Ordinario nro. 312382010000077, del 2 de febrero de 2010 no fue atendido por imposibilidad de acceder a las instalaciones de la empresa. En torno al Requerimiento Ordinario nro. 312382010000094, del 1.º de marzo de 2010, este no fue contestado por la indebida notificación así como por las dificultades administrativas originadas por el incendio.

A continuación, relacionó los comprobantes internos y externos que aportó con ocasión de la respuesta al requerimiento especial.

#### 10. Dedución del ICA

Manifestó que la Administración rechazó la deducción del ICA con base en una escueta explicación que no es concisa ni específica, en tanto consideró que *«las declaraciones del impuesto de industria y comercio que fueron presentadas o están sin pago, o son de vigencias fiscales diferentes al año 2007»* (fol. 55). Sobre el particular, afirmó que la actora con la respuesta al requerimiento especial únicamente aportó una declaración del ICA, por el valor solicitado en deducción el cual ascendía al monto de \$41.174.000. Por ello, insistió en que no comprendió las razones que dio la autoridad tributaria para desconocer dicha prueba.

#### **Contestación de la demanda**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y, para el efecto, expuso razones de defensa en el orden en que fue desarrollado el concepto de la violación (fols. 383 a 398 vto. c 1).



Agregó que la discusión se centra en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados que modificaron la declaración del impuesto de renta del año 2007, en tanto, se rechazaron los siguientes conceptos: (i) los costos de ventas por la ausencia de facturas; (ii) los gastos operacionales de ventas debido a que no se aportaron los soportes contables; (iii) otras deducciones, toda vez que las pruebas que demostraban la diferencia en cambio, reflejaron anticipos no sujetos a deducción sino en la vigencia de la entrega de los bienes. Respecto de los descuentos comerciales, consideró que no constaban en facturas ni se evidenciaba el cumplimiento de la condición.

#### 1. Sobre la extemporaneidad en la respuesta al requerimiento especial

Explicó que a diferencia de lo aducido por la demandante, no se vulneró su derecho al debido proceso porque en la liquidación oficial de revisión se expusieron las razones por las que no fue valorada la respuesta al requerimiento especial.

Señaló que de acuerdo con el artículo 707 del ET, en concordancia con los artículos 59 y 62 de la Ley 4 de 1913, el término para responder oportunamente el requerimiento especial, venció el 4 de agosto de 2010 y no el 5 de agosto de 2010 como lo afirmó la demandante.

Por otra parte, expresó que el 4 de agosto de 2010 la DIAN interrumpió la firmeza de la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, puesto que se notificó el requerimiento especial dentro de los dos años siguientes a la solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en el respectivo denuncia tributario, lo cual tuvo lugar el 9 de mayo de 2008.

#### 2. Frente a la falta de competencia del funcionario que profirió el requerimiento especial

Adujo que el funcionario que suscribió el requerimiento especial gozaba de plena competencia para proferirlo, y que así consta en los actos administrativos que le delegaron la función de jefe del Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Especializada Sector

Servicios y Operaciones Financieras, de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, cuya copia aportó con la contestación de la demanda (fol. 408 c 1). Explicó que el jefe de dicha unidad no requiere ser un profesional en contaduría, pues tal exigencia aplica al funcionario que lleve a cabo la diligencia de inspección contable, conforme al artículo 271 de la Ley 223 de 1995, mas no es un requisito para el caso del jefe de la Unidad de Fiscalización de la DIAN.

### 3. Infracción del artículo 651 del ET y de la doctrina vigente

Sostuvo que la demandada, no impuso la sanción por no enviar información de que trata el numeral 2.º del artículo 651 del ET, sino la consecuencia jurídica prevista en la letra b) *ibidem*. Así, la DIAN explicó en el requerimiento especial, que los costos y las deducciones fueron desconocidos como consecuencia de la falta de respuesta al requerimiento ordinario, según las previsiones de la letra b) del artículo 651 *ibid*.

A continuación, precisó que no se desconoció la doctrina de la DIAN, de acuerdo con lo previsto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995; tampoco se indujo a error a la contribuyente, a pesar de que expresamente no se advirtió sobre las consecuencias previstas en el inciso final del artículo 651 del ET. Agregó, que la contribuyente está obligada a conocer la normativa.

Por otra parte, expresó que al momento de desatar el recurso de reconsideración, la Administración se pronunció sobre las pruebas aportadas por la contribuyente, y valoró aquellas que eran plena prueba. Por último, dijo que en el proceso de determinación contra MAZAL, se explicaron las razones por las que fueron desconocidas las pruebas aportadas.

### 4. Indebida notificación del requerimiento ordinario

Sostuvo que el Requerimiento Ordinario nro. 312382010000094, del 1.º de marzo de 2010, fue notificado en debida forma. Planteó que la comunicación remitida fue devuelta por la causal «*no hay quien reciba*», según consta en la guía de SERVIENTREGA nro.

1006635953, del 4 de marzo de 2010. Posteriormente, fue reenviada a la nueva dirección reportada en el RUT y recibida por la contribuyente, conforme se evidencia en la guía de SERVIENTREGA nro. 1006636375, del 19 de marzo de 2010.

Adicionalmente, indicó que el requerimiento ordinario no se notifica personalmente, de acuerdo con el artículo 565 del ET. Por el contrario, este tipo de actos admiten la notificación mediante correo. Para estos efectos, citó la sentencia del 5 de febrero de 2002, (exp. 12543).

Manifestó que las normas tributarias son especiales, y que las notificaciones por correo de las actuaciones de la Administración no se rigen por lo dispuesto en las normas reglamentarias de los servicios postales nacionales.

#### 5. Violación del debido proceso

Indicó que en el expediente administrativo, obra la prueba de que el requerimiento ordinario fue enviado por correo certificado el 19 de marzo de 2010, y recibido el 23 de marzo de 2010 en la dirección registrada en el RUT, la cual fue actualizada por la misma contribuyente.

#### 6. Falta de motivación de la liquidación oficial de revisión

Adujo que la liquidación oficial de revisión contiene una motivación más que sumaria, pues en esta, se plantearon los hechos, pruebas y fundamentos de derecho que originaron el desconocimiento de los costos y deducciones.

En relación con las afirmaciones de la parte actora, explicó que la Administración no estaba en la obligación de pronunciarse sobre los descargos de la respuesta al requerimiento especial, pues este documento fue radicado de forma extemporánea.

Así, en la liquidación oficial de revisión no se valoró la existencia del incendio invocada por la demandante puesto que, ello fue planteado en la respuesta extemporánea al requerimiento especial. No obstante, el argumento del siniestro fue estudiado en el acto

administrativo que desató el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial, toda vez que este, sí fue oportuno.

#### 7. Sobre la falta de competencia del funcionario que profirió la liquidación oficial de revisión

Afirmó que el funcionario que suscribió la liquidación oficial de revisión era competente para proferirla, debido a que era el jefe de la División de Gestión de Liquidación. Además, reiteró que la exigencia de contador público en materia tributaria, solo se aplica a la diligencia de inspección contable, conforme lo contempla el artículo 271 de la Ley 223 de 1995.

Adujo que el rechazo inicial de la deducción del ICA, efectuado en el requerimiento especial, fue modificado en el acto administrativo que desató el recurso de reconsideración, teniendo en cuenta la valoración de las pruebas aportadas por la contribuyente, tales como, las declaraciones con pago. Lo anterior no implica una violación al debido proceso ni una falta de motivación, sino que a partir de las pruebas adjuntadas con el escrito del recurso de reconsideración, se variaron los análisis y hubo lugar a modificar la glosa propuesta en el requerimiento y liquidada en el acto oficial.

#### 8. Inadecuada valoración de la conducta de la demandante

La DIAN sostuvo que las modificaciones de la declaración privada, no se propusieron con base en indicios, en tanto que el 23 de marzo de 2010, fue notificado en debida forma el requerimiento ordinario del 1.º de marzo de 2010, y dado que la demandante no respondió a lo solicitado, se originó la consecuencia prevista en la letra b) del artículo 651 del ET.

Asimismo, insistió en que, a pesar de que hubo un siniestro en el inmueble de la demandante, tal situación era insuficiente para revocar la liquidación oficial de revisión, puesto que no se aportaron las pruebas de los costos y de las deducciones cuestionadas. Al efecto, aclaró que la presentación de las denuncias y el reclamo de la póliza de seguros, evidencian la conflagración del inmueble, pero no acreditan la imposibilidad de suministrar la información o de acceder al inmueble días después del siniestro, para recaudar las

pruebas contables requeridas. Por consiguiente, las pruebas sobre la imprevisibilidad e irresistibilidad del incendio, no lo son, respecto de los costos y de las deducciones rechazadas.

#### 9. Sobre el eximente de responsabilidad por fuerza mayor en la contestación al requerimiento ordinario

La DIAN consideró que no se contravino la sentencia C-690 de 1996, emitida por la Corte Constitucional, pues en el asunto debatido no se trata de una responsabilidad objetiva, sino que mediante las pruebas practicadas se determinó el rechazo de los costos y de algunas de las deducciones declaradas por la demandante, por insuficiencia de plena prueba.

Si bien se analizó la existencia del siniestro, lo cierto es que la fecha de la conflagración fue el 10 de febrero de 2010, por lo cual, desde el 23 de marzo al 7 de abril de 2010, o al 3 de mayo de 2010, inclusive, la demandante pudo acceder a las instalaciones del inmueble a fin de obtener la información que fue requerida por la Administración. En este sentido, expresó que con la respuesta al requerimiento especial y/o con el recurso de reconsideración, la demandante tuvo la oportunidad para aportar la plena prueba de los costos y deducciones, o en caso de ser necesario reconstruirlos.

#### 10. Sobre los soportes contables de los costos y gastos

##### a) Rechazo de costos de ventas por valor de \$980.708.740

Manifestó que en la resolución que desató el recurso de reconsideración se precisó que el valor desconocido correspondía a la verificación de operaciones registradas en la cuenta 61340010. Explicó que en dicha cuenta fue registrada la operación llevada a cabo el 31 de mayo de 2007, con el tercero en el exterior MIRACLE HAY INC, por valor de \$507.662.892; sin embargo, el comprobante interno no coincidía con la factura o soporte externo. Asimismo, la Factura nro. 035362, del 27 de diciembre de 2007 que pretendía respaldar el costo por valor de \$674.730.000, fue rechazada al no concordar con el comprobante interno que registraba un valor de \$473.045.848.

Por otra parte, dijo que la actora en el escrito de demanda, adjuntó la factura del 31 de mayo de 2007 en cuantía de \$507.662.892, documento que no fue aportado, en la oportunidad procesal, esto es, ni en el proceso de determinación del tributo ni en la vía gubernativa, según términos del artículo 744 del ET.

En caso aceptarse que la factura del 31 de mayo de 2007 fue oportunamente allegada, la DIAN se opone a su valoración, puesto que el monto de la compra fue anotado en manuscrito, y el documento no fue traducido al idioma español, razón por la que incumple con los presupuestos del artículo 260 del CPC.

b) Gastos operacionales de ventas por \$32.257.113

Precisó que la DIAN rechazó la suma de \$32.257.113, registrada en la cuenta nro. 525515, debido a que la demandante no aportó, oportunamente, los comprobantes internos o externos que acreditaran el gasto. Así, las pruebas documentales que aportó MAZAL con el escrito de demanda, relacionadas con gastos por pasajes y tiquetes aéreos, hacen parte de los valores que aceptó la DIAN al momento de desatar el recurso de reconsideración, según se observa en la página 21 de dicho acto.

En este sentido, la demandada enfatizó que el valor discutido en los actos demandados, consiste en la suma de \$32.257.113, monto que hizo parte de la cuenta de cobro de Enrique Jurado Becerra, por concepto de comisiones por pagar. A este respecto, la Administración afirmó que la factura de venta no reposa en el expediente administrativo, sino únicamente el comprobante interno, lo cual contraría el artículo 771-2 del ET.

Aclaró que con la demanda se aportaron las facturas 65822 y 16091, las cuales no registran el valor rechazado por concepto de las comisiones pagadas al señor Enrique Jurado Becerra, así que insistió, en que se debe desconocer el gasto.

c) Otras deducciones

Diferencia en cambio por \$877.136.703. Adujo lo siguiente (fols. 395 anverso y 396):

Resulta inoportuna la prueba allegada con la demanda en relación con la existencia de los giros al exterior que se evidencian en las declaraciones de cambio y sus anexos ya que atenta contra lo señalado en materia tributaria en el artículo 744 del ET, además porque no en todos los casos se acompaña con las declaraciones de importación en que conste el ingreso de los bienes, ni se adjuntan los registros contables en que se demuestre la liquidación de la diferencia en cambio y la afectación al estado de resultados para que pueda ser solicitado en la declaración tributaria, y si bien se dice aportar cálculo de gastos al exterior y obra en los antecedentes el certificado de revisoría fiscal, en éstos últimos no se vislumbra la liquidación de la diferencia en cambio a fin de constatar si generó ingreso y no gasto que sea deducible.

Sobre los descuentos comerciales por \$177.556.145, advirtió que las pruebas relacionadas con esta deducción, no fueron valoradas porque no eran las idóneas conforme lo exigen las normas tributarias, esto es, las facturas o documentos externos, y tampoco se demostró la ocurrencia de la condición que avalara el respectivo descuento.

En relación con las notas de crédito y facturas de la cuenta nro. 417501, que relaciona la actora en el escrito de demanda, estas no coinciden con los conceptos rechazados por la DIAN.

Frente a la deducción del impuesto de industria y comercio, señaló que no procede el estudio del rechazo del valor de \$41.174.000, porque esa glosa se modificó, mediante la resolución que resolvió el recurso de reconsideración; es decir, tal deducción fue aceptada por la Administración.

Finalmente, pidió que se negara la pretensión del reconocimiento de costas y gastos del proceso, toda vez que no existió conducta temeraria o abusiva de la DIAN, ni mala fe que sustente la imposición de las mismas.

## **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones por las siguientes razones:

El *a quo* evidenció que según el ET, los actos administrativos de requerimientos ordinarios, deben notificarse mediante correo, a la última dirección informada por el contribuyente en su última declaración, en el RUT, en el formato oficial de cambio, o en la dirección procesal.

Seguidamente, constató de las pruebas aportadas, que el 23 de marzo de 2010, fue debidamente notificado el requerimiento ordinario, por medio del cual la DIAN solicitó los soportes de las deducciones registradas en la declaración del impuesto de renta del año 2007. En este sentido, enfatizó que para efectuar esta notificación, la demandada empleó la dirección actualizada en el RUT, según se desprende de la guía de mensajería de SERVIENTREGA.

Al respecto, indicó que la ocurrencia del siniestro, en nada afectó la correcta notificación del mentado requerimiento ordinario.

En torno al procedimiento empleado para la notificación, estableció que cumplió con las reglas contenidas en el ET, sin que fuera procedente aplicar los decretos 418 de 1945 y 229 de 1995, reglamentarios de los servicios nacionales de correo y servicio postal, respectivamente. Por lo anterior, señaló que no hubo violación del debido proceso, del principio de publicidad ni de los derechos de defensa y contradicción, pues la demandante no estaba exenta del deber de responder el requerimiento ordinario.

Precisó que resultó irrelevante la ocurrencia del siniestro en las instalaciones de MAZAL, mencionado en múltiples oportunidades para justificar el incumplimiento en la entrega de la información y de los soportes contables requeridos. Lo anterior, por cuanto en el *sub examine*, el acto administrativo que requirió a la demandante es el identificado con el número 312982010000094, del 1.º de marzo de 2010, el cual fue posterior a la conflagración del inmueble de la actora, así que el plazo para la entrega de la información, venció el 7 de abril de 2010, momento en el que no se estaba en presencia de una fuerza mayor o caso fortuito.



En todo caso, agregó que la demandante no demostró que fuera imposible el ingreso a las instalaciones de la empresa en los tres meses siguientes a la ocurrencia del incendio.

En ese orden, consideró que el siniestro constituiría una causal eximente de responsabilidad, solo respecto del requerimiento que fuera anterior al incendio y no de aquel notificado dos meses después de la ocurrencia del mismo, por lo que debió presentar los soportes requeridos y poner a disposición de la Administración la información que respaldaba las obligaciones fiscales declaradas.

Adujo que el 4 de mayo de 2010, fue debidamente notificado el Requerimiento Especial nro. 312382010000048 del 3 de mayo de 2010, de tal suerte que el 4 de agosto de 2010 vencía la oportunidad para contestar dicho acto, conforme al artículo 707 del ET y la sentencia del 7 de octubre de 2004, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado (expediente 14089). Esto, teniendo en cuenta que el plazo para contestar el requerimiento especial inicia a partir de la misma fecha en la que se surta su notificación, no a partir del día siguiente, como lo pretende el demandante, así que resultó extemporánea la respuesta radicada el 5 de agosto de 2010.

Halló que de acuerdo con las resoluciones 09 y 011 de 2008, y 0247 de 2010, proferidas por la DIAN, la competencia para expedir el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, fue delegada en los funcionarios que firmaron dichos actos, así que no se configuró una falta de competencia que conllevara la nulidad de los actos.

Igualmente, evidenció que no se requiere la calidad de contador público, para efectos de emitir el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, puesto que la única actuación dentro del proceso administrativo tributario que por mandato expreso del legislador, tiene que realizarse por contador público, es la inspección contable.

Sostuvo que la liquidación oficial de revisión estuvo suficientemente motivada, ya que se analizaron las pruebas, se relacionaron los hechos relevantes y las normas en las que se fundó la decisión. A su vez, el acto justificó las razones del rechazo de la respuesta al

requerimiento especial, y el motivo por el que no se pronunció directamente respecto de la información contable y de los soportes solicitados mediante los requerimientos ordinarios, que fueron entregados con posterioridad. En todo caso, precisó que la actora en el recurso de reconsideración, aportó los mismos documentos allegados con la respuesta al requerimiento especial, lo cual impuso a la Administración, el deber de pronunciarse respecto de cada uno de estos al momento de resolver el recurso de reconsideración. Agregó, que con dicha motivación, sustentó el rechazo de los costos y las deducciones.

Seguidamente razonó que conforme a los artículos 651 y 703 del ET, la Administración no está obligada a consignar expresamente en el texto de los actos acusados, el derecho de subsanar la omisión de entregar la información requerida, como tampoco la consecuencia legal en caso de no hacerlo, lo cual conllevaba a que la contribuyente debía presentar plena prueba de los costos y deducciones, a fin de que estos no le fueran rechazados.

En relación con el desconocimiento de la doctrina oficial invocada por la demandante, dijo que el Concepto nro. 22594 de 1997, proferido por la DIAN, no fue aportado ni siquiera en copia simple, de modo que no fue posible constatar lo dicho por la actora. Asimismo, el Concepto nro. 021750 de 2005, no fue valorado como quiera que la actora no presentó prueba de su publicación ni copia del mismo.

Respecto de los costos y deducciones rechazadas por la DIAN, el tribunal consideró lo siguiente:

a) De la diferencia en cambio

Expresó que como soporte de las operaciones, la demandante aportó durante la vía gubernativa solicitudes de giros, facturas, documento de cálculo de gastos al exterior y certificado del revisor fiscal, en el que se limitó a asegurar que todas las cifras fueron fielmente extraídas de la contabilidad.

No obstante, esa información no constituye plena prueba de la diferencia en cambio, en la medida en que los documentos aportados no reflejan la diferencia frente algunas operaciones; es

decir, la pérdida en el cambio entre el momento del perfeccionamiento de la operación y la causación del costo, derivada de la disminución del peso frente al dólar. Lo anterior, puesto que, a pesar de que se encuentra la solicitud de giro a los bancos y el valor de la operación para ese momento, lo cierto es que no se tiene el soporte de la causación, en la cual se origina la oscilación del valor de la moneda que genera la diferencia en cambio; tampoco obra en el expediente el documento contable en el que se haga la liquidación de la diferencia en cambio por la transacción.

Señaló que en otros casos, no fue posible establecer si el giro se practicó y en algunos no procedía la deducción porque de acuerdo con el informe presentado sobre la cuenta 1330 junto con los soportes, se extrajo que los giros al exterior corresponden o se les rotula bajo el concepto de anticipos, los cuales según la normativa contable se oponen por definición a la noción de causación y por ende, en materia fiscal, a la realización de la erogación, que permite su registro y detracción dentro del período gravable. Esto, porque el anticipo es un mecanismo para financiar un contrato para la prestación de un servicio o la construcción de una obra y, excepcionalmente, un medio para realizar una venta, de modo que, se realiza el ingreso, en la medida en que el servicio se preste o la obra se ejecute.

Advirtió que la demandante presentó las facturas expedidas por terceros del exterior, a fin de demostrar los costos; sin embargo, estas no fueron traducidas al idioma español, de manera que no podía valorarse como pruebas de acuerdo con los artículos 102 y 260 del CPC. Las certificaciones del revisor fiscal aportadas en la vía gubernativa no tienen la fuerza probatoria para desvirtuar las glosas de la Administración, según lo dispuesto en el artículo 777 del ET.

b) Otras deducciones – Descuentos comerciales condicionados

El *a quo* sostuvo que en el Requerimiento Ordinario nro. 312382010000094, notificado el 23 de marzo de 2010, se solicitaron las pruebas documentales y contables de los descuentos otorgados a clientes como GRANDES SUPERFICIES DE COLOMBIA S. A. e

INSCRA S. A., y para ello, la demandante debía aportar, no solo los comprobantes internos de contabilidad, sino las facturas en las que se formalizaba y se comprobaba la operación, al tiempo que permitían verificar la condición establecida y el momento en que el cliente pagó para obtener el descuento. Empero, la demandante solo aportó las pruebas de orden interno, sin entregar las facturas que acreditaran esos registros, de modo que tampoco logró demostrar la existencia de la condición y el cumplimiento de la misma, así que procedía el rechazo de estas deducciones en la suma de \$177.556.145.

c) Costo de ventas

Afirmó que la DIAN rechazó el monto de \$980.709.000 registrado en la cuenta 613540010, registrada el 31 de mayo de 2007, correspondiente a una operación realizada con un tercero en el exterior (MIRACLE HAY), en cuantía de \$507.662.892, más el registro plasmado en el comprobante interno de la Factura 035362, del 27 de diciembre de 2007, que asciende a la suma de \$473.045.848.

Al respecto, indicó que la demandante no aportó con la respuesta al requerimiento especial ni con el escrito del recurso de reconsideración, la factura de compraventa que respaldaba el comprobante interno de compras 705412 del 31 de mayo de 2007 que registra la suma de \$507.662.592, razón por la que se mantuvo el rechazo. Advirtió que el valor de dicha operación coincide con la Factura MZC005-2007; sin embargo, no es posible establecer, con certeza, que esa factura respalda la mentada operación, puesto que no fue traducida al español.

Sobre el rechazo de \$473.045.848, el tribunal mantuvo su desconocimiento, en la medida en que eran discordantes el soporte interno del registro de la operación realizada mediante la Factura nro. 35362 y la factura de venta aportada por la demandante, por valor de \$674.730.000, con la cual se pretendía respaldar el registro.

Aseguró que frente al rechazo del costo de \$473.045.848, el contribuyente no enervó esa glosa *«sino que se limita a aportar la Factura No. 35362, con base en la cual pretende soportar el costo*

*de venta registrado en su contabilidad que corresponde a \$473.045.848 (cuentas 143501005 y 613540610), es decir, pretende que se tenga como soporte del costo de adquisición la factura que él mismo expidió como consecuencia de la venta que éste le realizó a AVON COLOMBIA LTDA» (fol. 520). Así, estimó que no puede ser soporte externo de dicho costo, la factura emitida por el mismo contribuyente producto de la enajenación del bien, pues allí se demuestra un ingreso pero no el costo de su adquisición.*

#### d) Gastos operacionales por ventas

El tribunal verificó que este concepto correspondía a la comisión por venta pagada a Enrique Jurado Becerra por valor de \$32.257.113, según el soporte interno número 006 del 30 de diciembre de 2007, el cual no tenía factura de venta allegada en sede administrativa. Con la demanda, el contribuyente tampoco aportó la mencionada factura ; pero sí aportó otras, con valores que no correspondían al pago del importe rechazado. En este sentido, el *a quo* confirmó dicha glosa y en todo caso, indicó que en el evento de que dicha prueba se hubiera aportado, no podía ser valorada en vía judicial conforme a los artículos 742 a 744 y 781 del ET.

### **Recurso de apelación**

La demandante insistió en los argumentos planteados en el escrito de demanda. Agregó, que en relación con la falta de competencia del funcionario que expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 3124120100000061, del 27 de diciembre de 2010, para dicha época, esto es, la fecha de la emisión del acto, *«no se encontraba en ejercicio de la asignación que le permitiera suscribir el mencionado documento»* (fol. 554).

Por otra parte, solicitó la corrección o aclaración de la providencia recurrida, en el sentido de que la demandante sí allegó el escrito de alegaciones finales en la oportunidad conferida mediante el auto del 21 de marzo de 2013 (fol. 576).

### **Alegatos de conclusión**

La demandante y la DIAN reiteraron los argumentos de la demanda y de la contestación.

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público no rindió concepto.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por MAZAL GROUP S. A. contra la sentencia del 1.º de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó la nulidad de los actos administrativos acusados.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe decidir sobre la nulidad de las resoluciones 312412010000061, del 27 de diciembre de 2010 y 900.004 del 12 de enero de 2011, mediante las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la actora.

Se debaten en el plenario los siguientes aspectos procesales: (i) si los actos acusados son nulos, por cuanto el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, fueron expedidos por funcionarios sin competencia; (ii) si la demandada quebrantó el derecho de defensa al omitir pronunciarse sobre los argumentos planteados y las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial; y (iii) si el Requerimiento Ordinario 312382010000094, del 1.º de marzo de 2010 fue notificado.

Asimismo, el debate se concentrará en resolver los siguientes aspectos sustanciales: (i) si la conflagración del inmueble de la actora es un eximente de responsabilidad que impidió las consecuencias jurídicas previstas en el numeral 2.º del artículo 651 del ET; (ii) si se configuraron los supuestos previstos en el numeral 2.º del artículo 651 del ET y cuáles son las consecuencias jurídicas de dicha norma en el caso *sub examine*; (iii) cuál es el medio probatorio idóneo para demostrar el costo de ventas denunciado en la declaración del impuesto de renta y complementarios del año

gravable 2007; toda vez que en el expediente reposan unos documentos en idioma extranjero, respecto de operaciones con proveedores en el exterior; (iv) si la cuenta de cobro por comisiones del señor Jurado Becerra, está respaldada por la respectiva factura, conforme lo exige la normativa tributaria; (v) si se acreditaron las condiciones para la procedencia de los descuentos comerciales por valor de \$177.556.145; y (vi) si se demostró la diferencia en cambio aducida por la sociedad actora.

Para resolver se tienen como probados los siguientes hechos:

(i) El 29 de abril de 2008, MAZAL GROUP S. A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, en la que liquidó un impuesto neto de renta de \$373.010.000, retenciones en la fuente por \$1.950.844 y un saldo a favor de \$1.577.834.000 (fol. 5 ca 1).

(ii) El 26 de octubre de 2009, mediante el Requerimiento Ordinario nro. 31238200900387, la DIAN solicitó a la demandante información relacionada con los costos y gastos registrados en la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007 (fols. 150 a 154 ca 1).

(iii) El 12 de noviembre de 2009, MAZAL GROUP entregó a la DIAN la información solicitada mediante el Requerimiento Ordinario nro. 31238200900387, del 26 de octubre de 2009 (fols. 156 a 280 ca 1).

(iv) El 1.º de marzo de 2010, por medio del Requerimiento Ordinario nro. 3123820100000094, la DIAN le solicitó a la demandante información relacionada con la declaración del impuesto de renta del año gravable 2007, adicional a la remitida con respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 31238200900387 del 26 de octubre de 2009 (fols. 304 a 308 ca 1).

(v) Reporte de notificación del Requerimiento Ordinario nro. 3123820100000094, del 1.º de marzo de 2010, según el cual dicho acto fue notificado el 23 de marzo siguiente (fol. 310 ca 1).

(vi) El 3 de mayo de 2010, a través del Requerimiento Especial nro. 312382010000094, notificado por correo el 4 de mayo de 2010 (fol. 353 ca 1), la DIAN propuso modificar la declaración del impuesto de renta y complementarios presentada por la demandante por el año gravable 2007 (fols. 337 a 352 ca 1). En concreto, se rechazó la deducción de los siguientes conceptos:

| <b>Concepto</b>                      | <b>Cuenta</b>           | <b>Valor</b>  |
|--------------------------------------|-------------------------|---------------|
| Diferencia en cambio                 | 530525                  | \$877.136.703 |
| Devoluciones en ventas               | 417504                  | \$538.420.198 |
| Descuentos comerciales condicionados | 530535                  | \$177.556.145 |
| Gastos operacionales en ventas       | 525515, 525515 y 520518 | \$37.535.569  |
| Costo de ventas                      | 613540010               | \$980,708,740 |
| Impuesto de industria y comercio     | 5215                    | \$41.147.000  |

(vii) Como efecto del desconocimiento de las anteriores deducciones, la DIAN liquidó un impuesto neto de renta de \$1.274.810.000 y una sanción por inexactitud de \$1.442.880.000, lo que dio como resultado un saldo a pagar de \$766.880.000.

(viii) El 5 de agosto de 2010, la demandante presentó respuesta al requerimiento especial para oponerse a las modificaciones propuestas por la DIAN (fols. 354 a 387 ca 1).

(ix) El 27 de diciembre de 2010, se profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412010000061, en la cual la Administración modificó la declaración del impuesto de renta presentada por la demandante en los mismos términos del requerimiento especial.

(x) El 12 de enero de 2011, mediante la Resolución 900.004, que desató el recurso de reconsideración, la DIAN modificó la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412010000061, del 27 de diciembre de 2010, en el siguiente sentido:

| <b>Concepto</b>      | <b>Cuenta</b> | <b>Valor rechazado en la liquidación oficial</b> | <b>Valor confirmado</b> |
|----------------------|---------------|--|-------------------------|
| Diferencia en cambio | 530525        | \$877.136.703                                    | \$877.136.703           |



|                                      |                        |               |               |
|--------------------------------------|------------------------|---------------|---------------|
| Devoluciones en ventas               | 417504                 | \$538.420.198 | 0             |
| Descuentos comerciales condicionados | 530535                 | \$177.556.145 | \$177.556.145 |
| Gastos operacionales en ventas       | 525515, 525515, 520518 | \$37.535.569  | \$32.257.113  |
| Costo de ventas                      | 613540010              | \$980.708.740 | \$980.708.740 |
| Impuesto de industria y comercio     | 5215                   | \$41.147.000  | 0             |

(xi) Como efecto de la modificación a la liquidación oficial de revisión, la DIAN liquidó un impuesto neto de renta de \$1.075.811.000 y levantó la sanción por inexactitud, lo que dio como resultado un saldo a favor de \$875.033.000.

### **Concentración del debate jurídico**

La Sala estima pertinente advertir, que según un examen preliminar de los actos demandados, la Resolución 900.004, del 12 de enero de 2011 que desató el recurso de reconsideración, aceptó a favor de la actora: (i) la deducción del pago del ICA por la suma de \$41.174.000 (fol. 79 vto.); (ii) la deducción de los gastos por pasajes aéreos y comisiones en la suma de \$37.535.596; y (iii) levantar la sanción por inexactitud. En consecuencia, no será necesario referirse sobre estos aspectos en el *sub judice*.

Por otra parte, la memorialista solicitó la corrección o aclaración de la sentencia emitida por el *a quo*, en el sentido de que en la oportunidad procesal, adjuntó el escrito de alegaciones finales. Al respecto, se evidencia que mediante el auto del 27 de septiembre de 2013, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, concedió en el efecto suspensivo el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la demandante, contra la sentencia de primer grado. Dicho auto adquirió firmeza el 9 de octubre de 2013, sin que la decisión fuere recurrida por el interesado.

A su vez, esta corporación admitió el recurso de apelación en el auto del 28 de abril de 2014, notificado en estado el 30 de mayo de 2014, sin oposición de las partes.

De esta forma, la demandante convalidó el trámite del recurso de apelación objeto de análisis, sin que sea procedente en esta oportunidad resolver sobre solicitudes de aclaración o corrección de la providencia recurrida. Por consiguiente, la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre el particular.

**1.** Según se desprende del escrito de demanda y del recurso de apelación, a juicio de MAZAL GROUP, la DIAN incurrió en una serie de irregularidades en la expedición del requerimiento especial del 3 de mayo de 2010, que dan lugar a su inexistencia y, en consecuencia, a tener por incumplido el artículo 703 del ET, que condiciona la validez de la liquidación oficial de revisión a la expedición previa de un requerimiento especial. Igualmente, la actora aduce que el funcionario que emitió la liquidación oficial de revisión tampoco era competente.

Particularmente, la demandante alega la falta de competencia del funcionario que expidió el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, en la medida en que no ostentaban la calidad de jefe de la Unidad de Fiscalización y jefe de la Unidad de Liquidación, respectivamente, tal como lo establecen los artículos 688 y 691 del ET. Adicionalmente, los funcionarios que firmaron los actos no tenían la calidad de contador público como lo contemplan los artículos 12 y 13 de la Ley 43 de 1990. Por otra parte, planteó la invalidez del requerimiento, debido a que la DIAN no señaló expresamente a la contribuyente, sobre la posibilidad de subsanar la omisión en la entrega de la información, de conformidad con el artículo 651 del ET.

Conviene precisar que la Sala no analizará la legalidad del requerimiento especial a la luz de las causales de nulidad del artículo 84 del Decreto 01 de 1984, en la medida en que este acto al ser de trámite no es susceptible de control jurisdiccional. No obstante, es preciso verificar si se cumplieron los supuestos de existencia y de oponibilidad a fin de determinar si la demandada

cumplió con los requisitos del artículo 703 del ET, pues en caso contrario opera la causal de nulidad del numeral 2.º del artículo 730 *ibidem* y la firmeza del denunció tributario.

Así, resulta impropio analizar la legalidad de tal requerimiento, por la presunta omisión de la DIAN, que se concretó, según el dicho de la actora, por no informar la posibilidad de subsanar la omisión en la entrega de la información.

Ahora bien, en cuanto a la autoridad competente para expedir el requerimiento especial, el artículo 688 del ET establece que el jefe de la Unidad de Fiscalización de la DIAN, es la autoridad competente para ello. Dicha disposición se acompaña con las previsiones sobre la estructura interna de la autoridad fiscal, regulada en el Decreto 4048 de 2008, «*por el que se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas*», mediante el cual se autorizó al director de la DIAN para crear grupos internos de trabajo y asignarle las funciones a su cargo, de acuerdo con las necesidades del servicio y en pro del principio de eficiencia administrativa de que trata el artículo 3.º de la Ley 489 de 1998.

En el caso de la liquidación oficial de revisión, el funcionario competente es el jefe de la Unidad de Liquidación en los términos del artículo 691 del ET.

Pues bien, en relación con el requerimiento especial, en desarrollo de las facultades atribuidas al director general de la DIAN, se expidió la Resolución 011, del 4 de noviembre de 2008<sup>1</sup>, a través de la cual se creó el Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Especializada, que forma parte de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes. Esta dependencia cumple las funciones de proferir pliegos de cargos,

---

<sup>1</sup> Artículo 59. Crear el Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Especializada Sector Servicios y operaciones financieras en la División de Gestión de Fiscalización de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, para el cumplimiento de las siguientes funciones además de las dispuestas en el artículo 113º de la presente resolución:

(...)

3. Proferir emplazamientos para declarar, emplazamientos para corregir, requerimientos ordinarios de información, autos de verificación o cruce, autos de apertura, autos declarativos, autos de traslado de pruebas, autos inclusorios, autos exclusorios, autos aclaratorios, autos de inspección tributaria, autos de inspección contable, autos de archivo, pliegos de cargo, requerimientos especiales y demás actos preparatorios de la determinación de las obligaciones tributarias (...). (Se subraya).

requerimientos, emplazamientos, autos de inspección y demás actos preparatorios de la determinación de la obligación tributaria, así como proponer sanciones, y establecer oficialmente, los impuestos y gravámenes, conforme al procedimiento correspondiente.

Se debe agregar igualmente, que el artículo 46 del Decreto 4048 de 2008 confirió a las dependencias de las Direcciones Seccionales la competencia para *«Proferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargos para garantizar el derecho de defensa»*. Y el artículo 47 *ibidem* dispuso que *«son competentes para proferir las actuaciones de la Administración tributaria y aduanera los empleados públicos de la DIAN nombrados o designados como jefes de las diferentes dependencias de la Entidad»*.

En este orden de ideas, el Requerimiento Especial nro. 312382010000046, del 3 de mayo de 2010, fue expedido por el jefe encargado del Grupo de Auditoría Especializada Sector Servicios de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, así que dicha dependencia estaba habilitada para emitir dicho acto. Asimismo, el funcionario que suscribió el requerimiento fue asignado a dicho cargo, mediante la Resolución 0247, del 30 de abril de 2010, esto es, con anterioridad a la expedición del cuestionado acto administrativo, de manera que estos hechos ratifican la competencia del servidor público.

En torno al funcionario que expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412010000061, del 27 de diciembre de 2010, se constata que el funcionario Rubén Darío Suárez Alarcón fue designado Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la Resolución 0005174, del 31 de mayo de 2010, y asumió el cargo el 15 de junio de 2010, de acuerdo con el acta de posesión que obra en el folio 409 del expediente. En consecuencia, se evidencia que quien emitió el acto era competente según lo previsto en el artículo 691 del ET.

Por otra parte, la actora estima que los funcionarios que emitieron el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, debían

reunir la calidad de contador público como lo exigen las disposiciones de la Ley 43 de 1990. Al efecto, se debe precisar que la DIAN, de conformidad con el artículo 1.º del Decreto 1071 de 1999, es una unidad administrativa especial del orden nacional, técnica y especializada, con personería jurídica, autonomía administrativa, presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuyos lineamientos de política fiscal los dirige el respectivo ministerio y que adicionalmente, tiene un sistema específico de carrera administrativa.

En este sentido, la demandada tiene un sistema especial de administración de personal, nomenclatura y clasificación de planta y un sistema específico de carrera administrativa para sus servidores públicos. Precisamente, las funciones y los cargos que se desempeñan en las entidades públicas, en principio son específicos y reglados, de tal forma que las previsiones que se contemplan en otras disposiciones legales, no permean la estructura organizacional de los cargos públicos de la DIAN.

Así, es cierto que mediante el artículo 13 de la Ley 43 de 1990, se exige la calidad de contador público en los siguientes términos: *«la elección o nombramiento de empleados o funcionarios públicos, para el desempeño de cargos que impliquen el ejercicio de actividades técnico-contables, deberá recaer en Contadores Públicos»*. Sin embargo, tal disposición no tiene la aptitud de incidir en la estructura organizacional y la asignación de funciones que rigen a las entidades públicas, sin perjuicio de que en algunos cargos, se establezca como perfil del servidor público, la calidad de contador.

Como lo advirtió la DIAN, se exige la calidad de contador público para adelantar la diligencia de inspección contable de acuerdo con el artículo 782 del ET, en concordancia con el artículo 231 de la Ley 223 de 1995, mas ello no se previó para el caso del empleado que expida el requerimiento especial ni la liquidación oficial. No prosperan los cargos.

**2.** Sostuvo la demandante que el término para contestar oportunamente el requerimiento especial, finalizaba el 5 de agosto

de 2010 y no el 4 de agosto de 2010 como lo consideró la Administración. La Sala constata, que mediante guía de entrega del servicio de mensajería SERVIENTREGA nro. 1006636503, el 4 de mayo de 2010 se surtió la notificación del Requerimiento Especial nro. 312382010000046, del 3 de mayo de 2010.

Ahora bien, el artículo 707 del ET establece la oportunidad para contestar el requerimiento especial *«Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial (...)»*, norma que debe interpretarse a la luz del artículo 62 de la Ley 4 de 1913, según el cual los plazos *« (...) de meses y años se computan según el calendario; pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil»*. Luego, habida consideración de que el artículo 707 *ibidem*, previó el cómputo del plazo a partir de la fecha de notificación del requerimiento, el vencimiento de este era el 4 de agosto de 2010, día hábil como se evidencia en el calendario.

Sin embargo, la Sala advierte que en el numeral 6.º del requerimiento especial, la DIAN le informó a la demandante que *«Dentro del plazo de tres (3) meses contados a partir **del día siguiente a la fecha de notificación** del Requerimiento Especial, el responsable deberá formular por escrito sus objeciones, presentar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a Dirección Seccional se alleguen al proceso documentos que reposan en sus archivos, así como la práctica de inspección tributaria, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, (artículo 707 del Estatuto Tributario)»* (destaca la Sala) (fol. 351 ca 1).

De acuerdo con el plazo de contestación informado por la misma Administración, la actora podía radicar la respuesta al requerimiento, hasta el 5 de agosto de 2010; no obstante, la DIAN a través de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412010000061, del 27 de diciembre de 2010 informó a la contribuyente que: *«la respuesta al requerimiento especial no se tendrá en cuenta por estar por fuera de los términos otorgados por la ley para el efecto, teniendo en cuenta que el requerimiento especial se notificó el 04 de mayo de 2010 (folio 338), el término para ejercer la acción contra dicho acto precluyó el 04 de agosto de 2010, (folio 354) no*

*surte efecto legal alguno respecto de los argumentos de hecho y de derecho y modificaciones contenidas en el requerimiento especial» (fol. 87).*

Pues bien, la autoridad tributaria amplió el término de los tres meses para contestar el requerimiento especial, hasta el 5 de agosto de 2010, de manera que no podía desconocerse dicha oportunidad, puesto que fue la misma Administración la que indujo a error a la contribuyente.

Aun cuando el plazo concedido para contestar el requerimiento contiene un error, la demandante se plegó a lo informado en dicho acto administrativo, por lo cual la DIAN al momento de desconocer la respuesta entregada el 5 de agosto de 2010, vulneró los principios de confianza legítima y de buena fe, que rigen la actuación de los particulares cuando actúan al amparo de las decisiones de la Administración.

Por lo anterior, la respuesta al requerimiento especial presentada por la contribuyente fue radicada oportunamente, así que debió tenerse en cuenta al momento de expedir la liquidación oficial de revisión. Con todo, si bien la Sala reconoce que la Administración debió aceptar la respuesta al requerimiento, lo cierto es que esta irregularidad no tiene la entidad suficiente para anular la liquidación oficial de revisión, como lo pretende la demandante, en tanto que los argumentos y las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial, fueron nuevamente reproducidas al momento de interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación, y en dicha oportunidad, la DIAN sí se pronunció sobre estas. Consecuentemente, no prospera el cargo.

**3.** En relación con los cargos dirigidos contra el Requerimiento Ordinario 31238201000094, del 1.º de marzo de 2010, la demandante alega que el requerimiento no fue debidamente notificado, de tal manera que resulta improcedente la sanción impuesta, por transgredir el debido proceso.

Es preciso advertir que la DIAN impuso sanción a la demandante a través de la Resolución 312412011000016, del 21 de febrero de 2011 y su confirmatoria, la Resolución 900.044, del 5 de marzo de

2012, por no enviar la información solicitada en el Requerimiento Ordinario nro. 31238201000094, del 1.º de marzo de 2010. Dichos actos fueron demandados y esta corporación por medio de la sentencia del 5 de mayo de 2016, resolvió el recurso de apelación interpuesto contra la decisión de primer grado<sup>2</sup>. En aquella oportunidad, la Sala analizó la notificación de dicho requerimiento y puesto que fueron valorados idénticos cargos y pruebas, es pertinente para resolver la presente controversia, traer a colación los siguientes apartes:

En lo que respecta a la notificación de los requerimientos, que es el asunto que interesa en este proceso, el artículo 565 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

"ART. 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. (Modificado. art. 45, L. 1111/06). Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica.

PARÁGRAFO 1o. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de

---

<sup>2</sup> Sección Cuarta. CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Expediente 250002337000201200072-01 (20329).



los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional.

Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto. (...)"

En cuanto a la notificación por correo, según el parágrafo 1 de la citada norma, se practicará mediante la entrega de una copia del acto a la última dirección informada por el contribuyente en el Registro Único Tributario (RUT).

Según la demandante, el correo certificado tiene reglas claras que buscan dar garantía al remitente, brindando certeza de que el correo efectivamente enviado llegue a su destino, o en su defecto, sea devuelto indicándose las circunstancias de su devolución. En apoyo de dicho argumento, invocó el artículo 6 del Decreto 229 de 1995.

La Sala precisa que el Decreto 229 de 1995 reglamentaba el servicio postal. El artículo 6 describía una de las modalidades, que se conoce como mensajería especializada, y en su literal f) refiere una de las características que debe cumplir el servicio postal como es la prueba de que el documento se entregó, que puede ser exigido por el usuario del servicio, el cual debe contener la fecha y hora de entrega y firma de quien lo recibió.

Según la demandante, la constancia de notificación de Servientrega no tiene sello, firma de recibido ni documento que evidencie el cumplimiento del procedimiento, lo que indica que no se notificó el requerimiento ordinario.

2.3. Teniendo claro que la norma a tener en cuenta en este asunto es el parágrafo 1 del artículo 565 del Estatuto Tributario, lo procedente es analizar las pruebas que obran en el expediente, (...)

- El 1 de marzo de 2010, la División de Gestión de Fiscalización profirió el Requerimiento Ordinario No. 31238210000094, mediante el cual solicitó a la sociedad MAZAL GRUOUP S.A. información, la que debía ser entregada dentro de los quince días calendario contados a partir de la fecha de notificación del presente acto.

- Para su notificación el 4 de marzo de 2010, la Administración lo envió por correo a la dirección TV 69 B BIS 73 A 78 ZN COMPLEJO INDUSTRIAL, según Guía No. 1006635953 de Servientrega, obra sello Notificación Correo Certificado Servientrega Devoluciones subrayado y una (X) en la columna izquierda NO HAY QUIEN RECIBA Fecha: DIA 8 MES 3 AÑO 10 .

- Según Formulario del Registro Único Tributario, se actualizó la dirección de la sociedad MAZAL GROUP S.A., el 15 de marzo de 2010, por CR 75 24D 48.

- La Jefe GIT de Documentación mediante oficio fechado 19 de marzo de 2010, solicitó al Coordinador Logística Servientrega la entrega con carácter urgente el día Martes 23 del Acto Administrativo No. 403-312382010000094 de fecha 01 de Marzo de 2010, correspondientes a la sociedad MAZAL GROUP S.A. CARRERA 75 No. 24D-48.

- Según Guía No. 1006636375 de Servientrega, se lee: Fecha de Envío 19 03 2010; PARA: MAZAL GROUP S.A. CR 75 N 24 D 48; EL DESTINATARIO RECIBÍ A CONFORMIDAD: Leandro Mesa; FECHA: 23 03 10

2.4 Del anterior recuento se establece que la actuación de la Administración, en cuanto a la notificación del Requerimiento Ordinario No. 31238210000094 de 1 de marzo de 2010, se realizó el 23 de marzo de 2010, y se ajustó a los preceptos legales aplicables al caso concreto.

En el *sub lite*, la Administración de acuerdo con las previsiones del artículo 565 del ET, envió por correo certificado la notificación del prenotado requerimiento ordinario. Al efecto se evidencia en el folio 309 del expediente administrativo, la guía de mensajería nro. 1006636375 de SERVIENTREGA, en la cual consta que el 23 de marzo de 2010, la demandante recibió la notificación. Igualmente, reposa el informe de notificación emitido por la autoridad fiscal, en el que se relaciona la fecha de entrega de la notificación del requerimiento y la misma guía de mensajería. Por lo demás, tal como fue analizado en la sentencia del 5 de mayo de 2016, proferida por esta Sección, el trámite de notificación de los actos administrativos emitidos por la DIAN, se rigen de conformidad con el Estatuto Tributario y en el caso particular, no se observa una indebida notificación, como erradamente lo sostiene la demandante. No prospera el cargo.

**4.** Según se advirtió en el acápite de hechos probados, la DIAN mediante el Requerimiento Ordinario nro. 31238200900387, del 26 de octubre de 2009, le solicitó a la demandante información relacionada con los costos y gastos registrados en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007. Requerimiento que fue debidamente atendido por la parte actora el 12 de noviembre de 2009.

Posteriormente, la Administración en requerimiento ordinario del 2 de febrero de 2010, solicitó una serie de información relacionada con los costos y deducciones declarados en el impuesto de renta del año 2007 (fols. 290 a 293 ca 1). Al efecto, el contador de la empresa demandante, señor Orlando Gaitán García<sup>3</sup>, a través de mensaje de datos del 3 de febrero de 2010, indicó a la demandada, lo siguiente: «*He recibido su comunicado, si me gustaría que me diera más plazo, para hacerle entrega de estos soportes, debido a que nuestra Revisora Fiscal no se encuentra en el país, todos los soportes los tenemos en una entidad que maneja nuestro archivo; de igual forma estamos en Cierre Anual y el Mensual de Enero de 2010*» (fol. 294 ca 1).

De igual forma, el 1.º de marzo de 2010, mediante el Requerimiento Ordinario nro. 3123820100000094, la DIAN le solicitó a la demandante, información adicional a la remitida con la respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 31238200900387, del 26 de octubre de 2009, y nuevamente en esta oportunidad, pidió información para verificar los costos y deducciones denunciados en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2007.

A pesar de los requerimientos efectuados por la Administración, la demandante incumplió la obligación de atender el Requerimiento Ordinario nro. 3123820100000094, del 1.º de marzo de 2010, pero en esta ocasión, la actora afirmó que fue imposible allegar la información solicitada, debido a que el 10 de febrero de 2010, hubo una conflagración en las instalaciones de la empresa.

Por su parte, los actos acusados dan cuenta de estas situaciones y concluyeron sobre este aspecto (fol. 91):

Entonces, está probado que el 02 de febrero de 2010, el funcionario de la División de Gestión de Fiscalización, realizó visita en el domicilio fiscal de la sociedad y solicitó los documentos que soportaban los costos, deducciones y devoluciones en ventas, que la sociedad registró en su declaración del impuesto a la renta del año gravable 2007, que igualmente mediante Requerimiento Ordinario del 1 de marzo de 2010, debidamente notificado el 23 del mismo mes y año, se solicitó nuevamente dicha información y que el contribuyente no entregó los soportes, alegando inicialmente poseer los

---

<sup>3</sup> Según se observa de las pruebas allegadas por la demandante y que obran en el expediente, el señor Orlando Gaitán García era el contador de la empresa (fol. 265 ca 1).

mismos en la entidad que maneja el archivo y posteriormente alegó que hubo un incendio, pero no allegó prueba alguna que demostrara lo alegado.

En consecuencia, el incumplimiento de la obligación de conservar los documentos soportes y ponerlos a disposición de la DIAN, cuando se le requiera, están plenamente probados, mas no el hecho constitutivo de fuerza mayor.

No habiendo suministrado la información solicitada reiteradamente sobre algunas cuentas, como los soportes documentales y contables, facturas y documentos equivalentes, comprobantes contables y otros soportes (certificaciones, notas de crédito, etc), se desconocen los costos, deducciones y devoluciones en ventas, respecto de las cuales no se suministró la información ni se allegaron los correspondientes soportes.

Nótese que la demandada puso en evidencia la negligencia de la contribuyente para aportar los documentos que respaldaban las deducciones registradas en la declaración del impuesto de renta del período fiscal 2007; asimismo, previno a MAZAL GROUP sobre las consecuencias jurídicas que conllevaba la omisión en la entrega de la información.

Ahora bien, la Sala observa que la misma demandante informó mediante mensaje de datos del 3 de febrero de 2010, que los soportes contables los tenía una entidad que manejaba su archivo, de manera que la conflagración de las instalaciones de la empresa, acaecido el 10 de febrero siguiente, no tuvo la virtualidad de destruir los soportes solicitados. En este sentido, no concuerdan las versiones de la actora para justificar la omisión de la información requerida.

Aunado a lo anterior, la Administración interpeló a la contribuyente sobre las pruebas tendientes a reconstruir los documentos presuntamente perdidos con ocasión de la conflagración, de acuerdo con el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993; trámite que exige la denuncia por pérdida, extravío o destrucción de los libros y/o papeles contables ante la autoridad competente. Sin embargo, el expediente no da cuenta de que esta actuación se haya llevado a cabo previo al vencimiento del plazo para entregar la información requerida.

Así, la circunstancia del incendio que se invoca como eximente de responsabilidad, no tiene la entidad de justificar la omisión, pues lo

aducido por la demandante no ofrece certeza sobre las circunstancias concomitantes de imprevisibilidad e irresistibilidad del presunto incendio, más aún cuando la demandante inicialmente había informado que los soportes estaban en manos de una entidad que guardaba su archivo.

La Sala reitera los análisis efectuados en la sentencia del 5 de mayo de 2016 (proceso 2012-00072, exp. 20329), anteriormente referido, en la cual esta Sección verificó la legalidad de la Resolución 312412011000016, del 21 de febrero de 2011, que impuso la sanción a MAZAL por no entregar la información requerida. Allí se estudió la fuerza mayor y el caso fortuito como causal eximente de responsabilidad, así:

(...)

5.3.1 Respecto del siniestro constitutivo de la causal de fuerza mayor alegada se aportaron, con ocasión a la respuesta al pliego de cargos, las siguientes pruebas: i) Constancia del Cuerpo Oficial de Bomberos, de Bogotá en el que indican que la unidad atendió un Incendio Estructural, el día 10 de febrero de 2010 a la 1:17, en la Carrera 69 No. 73A- 78, propietario: Mazal Group S.A., y producto del incendio se presentaron daños y pérdidas en la edificación y en su contenido, causa: provocado. ii) Informe de Novedad de Director Operativo de Monitoreo y Reacción INTEGRÁ SECURITY SYSTEMS S.A., en el que señala que "debido al acontecimiento fue necesario destruir las puertas de entrada principal para controlar y extinguir el incendio, al interior se presentaron pérdidas materiales y según se presume el incendio fue provocado." iii) Fotocopias de fotografías a las instalaciones de la empresa. iv) Copia de la reclamación a Suramericana de Seguros S.A., póliza de incendio.

Especial mención debe hacerse de la copia de la reclamación a Suramericana de Seguros S.A de fecha **26 de marzo de 2010**, toda vez que con este documento la Gerente Administrativa de Mazal Group S.A remite a esa compañía de seguros una serie de soportes contables:

"(...) 9. Fotocopia de documentos que soportan el costo del producto como son: invoice, declaración de importación, facturas de otros gastos de cada una de las importaciones realizadas en las que se encuentran estos productos.

10. Balance general y estado de resultados a diciembre 31 de 2008, hojas (2)

11. Copias de declaraciones de IVA del año 2009

12. Fotocopia de los libros de contabilidad, página de radicación, pendiente el cierre año 2009, hojas (3)

13. Kardex de movimiento de mercancías de la bodega afectada por el siniestro por el mes de enero y febrero hasta el día 09/2010.”

A juicio de esta Sala esa prueba es indicativa de que a la fecha en que debía allegarse la información solicitada en el requerimiento ordinario (7 de abril de 2010), que, en esencia, se refería al soporte documental y contable por concepto de diferencia en cambio, descuentos condicionados, y devoluciones en ventas, la administración contaba con soportes contables de sus operaciones y que el siniestro acaecido no tuvo tal incidencia que hubiera impedido la consecución de la información requerida.

Si bien la demandante demostró que la sociedad sufrió un siniestro el 10 de febrero de 2010, que le produjo daños y pérdidas en su estructura, no probó que estos hechos le hayan impedido cumplir la obligación de entregar la información solicitada mediante el requerimiento ordinario de 1 de marzo de 2010, notificado el 23 de marzo de 2010, cuyo plazo venció el 7 de abril de ese año.

En conclusión, la Sala no observa que se hubiere presentado la causal de fuerza mayor que haya impedido el cumplimiento oportuno del deber formal de presentar información por parte de la sociedad demandante, pues de los argumentos y de las pruebas allegadas no puede considerarse que se hubieren configurado los elementos esenciales de imprevisibilidad e irresistibilidad. (Subraya la Sala)

Con apoyo en lo anterior, la Sala constata que desde el 26 de marzo de 2010 la actora contaba con los soportes contables requeridos, los cuales pudo aportar hasta el 7 de abril de 2010, fecha del vencimiento del plazo concedido. En esas circunstancias, sostuvo la Sala en la citada providencia, que no se acreditaron las circunstancias de imprevisibilidad e irresistibilidad que caracteriza a la fuerza mayor y al caso fortuito, razón por la que no se dio prosperidad al cargo y no se dará prosperidad en esta oportunidad.

La Sala considera que la demandante estaba en la obligación de suministrar la información solicitada por la DIAN. Como no lo hizo, procedía aplicar las consecuencias previstas en la letra b) del artículo 651 del ET, esto es, desconocer los costos y las deducciones que no fueron demostrados con la información requerida.

Cabe registrar que el artículo 651 *ibidem*, permite levantar la sanción, si la omisión en la entrega de la información es subsanada antes de la notificación de la liquidación oficial de revisión. De igual

forma, la norma prevé que los costos y gastos desconocidos pueden ser aceptados si son plenamente probados.

**5.** Los actos demandados hallaron que las pruebas aportadas por la actora para demostrar la mayoría de los costos y las deducciones rechazadas, no fueron plenas pruebas, por lo cual se mantuvo el rechazo de dichos conceptos en la Resolución 900.004, del 12 de enero de 2011, que desató el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial. En concreto, las deducciones rechazadas son: (i) costos de ventas por \$980.709.000; (ii) gastos operacionales de ventas por \$32.258.000; (iii) diferencia en cambio por \$877.136.703; y (iv) descuentos comerciales condicionados por \$177.556.145.

#### **5.1** Desconocimiento del costo de ventas por \$980.709.000

Mediante el Requerimiento Ordinario nro. 312382010000094, del 1.º de marzo de 2010, la DIAN le solicitó a la demandante los soportes de las operaciones registradas en la cuenta 613540010 (costo de ventas), por las mercancías importadas el 31 de mayo y el 27 de diciembre de 2007, por valores de \$507.662.892 y \$473.045.848, respectivamente (fol. 307 ca 1).

Al efecto, con la respuesta al requerimiento especial, la demandante allegó los siguientes documentos: (i) el comprobante interno de contabilidad nro. 705412 (fol. 455 ca 1) y la Factura MZC005-2007 expedida por MIRACLE HAY INC (fol. 458 ca 1), que están referidos a la operación del 31 de mayo de 2007; y, (ii) el comprobante interno de contabilidad 035362 (fol. 457 ca 1) y la Factura Cambiaria de compraventa nro. 35362 (fol. 456 ca 1), que soporta el registro de la operación del 27 de diciembre de 2007, por la venta realizada a AVON COLOMBIA LTDA.

En relación con el comprobante interno del registro contable del 31 de mayo de 2007, se observa que la operación no indica la factura que respalda la operación, aunque sí especifica que se trata de una venta de mercancía importada. Adicionalmente, el movimiento contable de la cuenta 613540010, en la cual se registró la operación de costo de venta, tiene como contrapartida el movimiento de la cuenta 221001 de proveedores al exterior; lo cual

expresa que una obligación adquirida por la contribuyente en moneda extranjera, aumentó por el cambio de la divisa al momento del cierre contable. Este tipo de operaciones normalmente se originan, cuando el importador de una mercancía que se conviene pagar en plazos, ha vendido parcial o totalmente la mercancía importada al momento de los abonos o pagos de la obligación al proveedor en el exterior. Debido al aumento del valor de la moneda extranjera y la devaluación de la moneda nacional, la obligación en pesos aumenta y por ello, el importador deberá expresarlo como un costo de venta.

El artículo 742 del ET establece que la autoridad tributaria debe probar los hechos que fundamenten los actos que determinan impuestos o imponen sanciones, de acuerdo con los medios de pruebas de dicho código o los indicados en el CPC siempre que sean compatibles.

El medio de prueba que empleó la contribuyente fue el documental, el cual está regulado en el entonces artículo 175 del CPC. Ahora bien, el artículo 260 *ibidem* indica que los documentos que se pretendan hacer valer como prueba, deben estar traducidos al español, así:

Para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como prueba, se requiere que obren en el proceso con su correspondiente traducción efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez; en los dos primeros casos la traducción y su original podrán ser presentados directamente.

Esta norma es reiterada en el actual CGP en su artículo 251, con idénticas previsiones en cuanto a su valor probatorio<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Artículo 251. Documentos en idioma extranjero y otorgados en el extranjero. Para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como prueba se requiere que obren en el proceso con su correspondiente traducción efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez. En los dos primeros casos la traducción y su original podrán ser presentados directamente. En caso de presentarse controversia sobre el contenido de la traducción, el juez designará un traductor.

Los documentos públicos otorgados en país extranjero por funcionario de este o con su intervención, se aportarán apostillados de conformidad con lo establecido en los tratados internacionales ratificados por Colombia. En el evento de que el país extranjero no sea parte de dicho instrumento internacional, los mencionados documentos deberán presentarse debidamente autenticados por el cónsul o agente diplomático de la República de Colombia en dicho país, y en su defecto por el de una nación amiga. La



Ahora bien, el artículo 50 del Código de Comercio establece la obligatoriedad de llevar los libros contables en el idioma español; no obstante de que el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, permite conservar los soportes en el idioma en el cual se hayan otorgado<sup>5</sup>, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.

El Decreto 2649 de 1993 (Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia), aplicable para la época de los hechos, tiene el siguiente ámbito de aplicación:

Artículo 2. Ámbito de aplicación. El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligadas a llevar contabilidad.

Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba.

Si bien dicha normativa regulaba el tratamiento de la contabilidad de los entes económicos y de quienes sin estar obligados a llevar contabilidad pretendan hacerla valer como prueba, el alcance de la aplicación de sus disposiciones, debe ser acorde con las reglas de procedimiento que rigen la actuación administrativa y el proceso judicial.

En dicho contexto, se detalla que el soporte externo de la operación que registra el comprobante interno nro. 705412, es según la demandante, la Factura nro. MZC005-2007, del 31 de mayo de

---

firma del cónsul o agente diplomático se abonará por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia, y si se trata de agentes consulares de un país amigo, se autenticará previamente por el funcionario competente del mismo y los de este por el cónsul colombiano.

Los documentos que cumplan con los anteriores requisitos se entenderán otorgados conforme a la ley del respectivo país.

<sup>5</sup> Decreto 2649 de 1993. Artículo 123. SOPORTES. Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle. (negrilla fuera de texto)

2007; sin embargo, la misma no está traducida al español a fin de que pudiera valorarse como prueba en el proceso<sup>6</sup>.

Por otra parte, si bien la contribuyente incumplió el deber de cumplir con los soportes solicitados en el Requerimiento Ordinario nro. 312382010000094, del 5 de agosto de 2010, lo cierto es que de conformidad con la letra b) del artículo 651 del ET, podía enervar su negligencia siempre que aportara plena prueba del costo y ello implica que hubiera empleado el medio de prueba idóneo para demostrarlo.

Sobre el particular, como primera medida el artículo 771-2 del ET, establece que los costos deben probarse con las facturas o los documentos equivalentes; dicha factura debe cumplir con los requisitos de las letras b) a g) del artículo 617, y en el caso del documento equivalente, los previstos en las letras b), d), e) y g) *ibidem*. También es preciso indicar que los documentos equivalentes del artículo 616-1 del ET son los enlistados allí, y los que el Gobierno nacional reglamente (reglamentados en el Decreto 3050 de 1997). Preciado lo anterior, se detalla que en el *sub judice*, el costo de venta registrado por la demandante, obedece a una operación con un proveedor en el exterior (MIRACLE HAY INC), de manera que para el caso de los extranjeros no residentes en Colombia, no existe la obligación de que emitan factura con los requisitos de nuestra normativa interna, por lo cual debe probarse a través del documento equivalente que dispone la norma y que para este caso, es el prescrito en el numeral 2.º del artículo 5.º del Decreto 3050 de 1997, así:

Documentos equivalentes a la factura. Además de los contemplados en otras disposiciones, constituyen documentos equivalentes a la factura los siguientes: (...) 2. Los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

Tal disposición se acompasa con el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, que en lo pertinente dispuso que: «*Para efectos de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, en el contrato respectivo deberá discriminarse el valor del impuesto*

---

sobre las ventas generado que será objeto de retención por parte del contratante. **El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios»** (destaca la Sala).

Con apoyo en lo anterior, se destaca que la demandante no adjuntó al plenario la copia traducida del contrato suscrito con la compañía en el exterior MIRACLE HAY INC, (como tampoco demostró la práctica de la retención en la fuente, en caso de que fuere procedente), el cual constituiría el medio probatorio idóneo que exige la ley, a fin de obtener el reconocimiento de los costos. Así, no prospera el cargo de apelación y se mantiene la glosa de la Administración.

Respecto del registro contable del 27 de diciembre de 2007 por valor de \$473.045.848, se advierte que los soportes contables allegados no acreditan el costo discutido, pues el comprobante interno de contabilidad 035362 informa una operación de ingreso (cuenta 41354001), en cuantía de \$599.760.000. Al mismo tiempo, el mentado comprobante respalda la Factura cambiaria de compraventa nro. 35362, del 27 de diciembre de 2007, que registra una venta realizada por la demandante a un tercero por valor de \$674.730.000, de manera que a más de que los valores no concuerdan, se evidencia que dichos documentos, comprueban un ingreso a favor de la demandante, que no un costo derivado de una compra.

De acuerdo con lo anterior, es preciso mantener el rechazo total de la glosa, por la suma de \$980.709.000. No prosperan los cargos.

## **5.2 Gastos operacionales de ventas por valor de \$32.257.113**

Mediante el Requerimiento Ordinario nro. 312382010000094 del 1.º de marzo de 2010, la DIAN le solicitó a la demandante, entre otros, el «*soporte documental y contable*» de la operación registrada el 30 de diciembre de 2007, en la cuenta 520513 por valor de \$32.257.113, concerniente al pago de una comisión a favor Enrique Jurado Becerra (fol. 307 ca 1).

Con la respuesta al requerimiento especial, la demandante allegó el comprobante interno de contabilidad 00013, y alegó que corresponde al registro efectuado en la cuenta 52013 cuyo soporte

fue requerido por la DIAN (fol. 460 ca 1). En todo caso, se precisa que en el evento de que el señor Jurado Becerra no estuviera obligado a facturar, la actora como adquirente del servicio debió emitir el soporte respectivo (Dcto. 3050 de 1997); no obstante, no ejercitó la carga de la prueba acompañando el documento idóneo que reflejara la realidad de la operación.

Así, el registro contable, no está respaldado por ningún soporte de origen interno o externo que acredite el hecho económico que se registró.

Conforme se advirtió, el artículo 651 del ET permite al contribuyente, demostrar con plena prueba los costos o deducciones desconocidos por la Administración, que sea de paso advertir, fueron desconocidos de forma parcial, esto es, algunos conceptos fueron aceptados por la autoridad fiscal en sede administrativa. Luego, el administrado debe probar plenamente los costos y los gastos rechazados por la DIAN, actuación que no fue debidamente ejercitada por la parte actora, toda vez que los documentos aportados incumplen los requisitos del artículo 771-2.

De acuerdo con lo anterior, en tanto la demandante no suministró la información solicitada ni subsanó la omisión en la que incurrió, la Sala considera que se debe confirmar el rechazo de la suma de \$32.257.113, registrada en la declaración del impuesto sobre la renta como costo por comisiones.

### **5.3 Gasto por diferencia en cambio por \$877.136.703**

Mediante el Requerimiento Ordinario nro. 312382010000094, del 1.º de marzo de 2010, la DIAN le solicitó a la demandante el «*soporte documental y contable*» de las siguientes operaciones (fol. 305 ca 1):

| <b>Tercero</b>                         | <b>Fecha</b>         | <b>Valor</b>    |
|--|----------------------|-----------------|
| Xiamen Honessty Industrial Corporation | 31 de marzo de 2007  | US\$221.120     |
| Chaozhou Chenhui Ceramic               | 31 de agosto de 2007 | US\$152.483     |
| New Nafnang Electrical Ap              | 30 de abril de 2007  | USD\$173.156,20 |
| Huayu Electrical Appliance             | 31 de agosto de 2007 | USD\$314.039,07 |

|                            |                       |                   |
|----------------------------|-----------------------|-------------------|
| Whenzhou Lucheng Foreign   | 30 de abril de 2007   | USD\$149.504,64   |
| Neutel Corporation Panam   | 31 de julio de 2007   | USD\$453.296,64   |
| Miracles                   | 31 de julio de 2007   | UDS\$2.596.565,78 |
| Mazal Tov Inc              | 30 de abril de 2007   | USD\$505.478,57   |
| Sambao Electronics Limited | 31 de octubre de 2007 | USD\$428.302,57   |

Además, solicitó «certificado expedido por el revisor fiscal de compañía, frente a la información contable aportada en el CUADRO DIFERENCIA EN CAMBIO.<sup>7</sup>

Mediante el requerimiento especial, la demandada propuso desconocer la suma de \$877.136.703 por falta de soporte de las operaciones registradas en la cuenta 530552 (gasto por diferencia en cambio), información que fue solicitada, mas no suministrada por la contribuyente.

El valor rechazado, a su vez corresponde al gasto asociado a algunas operaciones, conforme fue reportado por la demandante con la respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 3128200900337, del 20 de octubre de 2010, así (fols. 184 a 187 ca 1):

| <b>Tercero</b>                         | <b>Valor gasto por diferencia en cambio</b> |
|--|---|
| Xiamen Honessty Industrial Corporation | \$17.607.785,60                             |
| Chaozhou Chenhui Ceramic               | \$22.869.400,34                             |
| New Nafnang Electrical Ap              | \$31.173.310,72                             |
| Huayu Electrical Appliance             | \$47.099.579,72                             |
| Whenzhou Lucheng Foreign               | \$26.915.320,34                             |
| Neutel Corporation Panam               | \$91.280.292,00                             |
| Miracles                               | \$523.071.820,37                            |
| Mazal Tov Inc                          | \$91.001.307,00                             |
| Sambao Electronics Limited             | \$26.171.887,00                             |

Con la respuesta al requerimiento especial, la demandante allegó los siguientes documentos:

Terceros:

<sup>7</sup> Se refiere a la información reportada por la demandante con la respuesta al Requerimiento Ordinario 3128200900337 del 20 de octubre de 2010.

1) **XIAMEN HONESSTY INDUSTRIAL CORPORATION:** soportes US\$221.120, correspondiente a la contrapartida de la cuenta 146510, generada por los siguientes giros realizados:

- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD \$118.714,75.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1, SWIFT y legalización del giro por USD\$61.776.
- Solicitud del giro, formulario No. 1, SWIFT y legalización del giro por USD\$4.560.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD \$36.069,25 para un total de \$221.120.

2) **CHAOZHOU CHENHUI CERAMIC:** soportes US\$152.483, correspondiente a la contrapartida de la cuenta 146510, generada por los siguientes giros realizados:

- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1, SWIFT y legalización del giro por USD\$8.483.20.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1, SWIFT y legalización del giro por USD\$144.000 para un total de USD\$152.483,20.

3) **NEW NAFNANG ELECTRICAL AP:** soportes USD\$173.156,20, correspondiente a la contrapartida de la cuenta 146510, generada por los siguientes giros realizados:

- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1, SWIFT y legalización del giro por USD\$54.031,70, se nacionalizó USD\$26.280, quedando un saldo en cuenta de USD\$27.751,70.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$13.507,90.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$14.048,32.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1, SWIFT y legalización del giro por USD\$3.512,08, se nacionalizó USD\$543,40, quedando un saldo en la cuenta de USD\$2.968,68.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$51.342,72.

- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$12.835,68.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$52.879,84, se nacionalizó USD\$11.508,24, quedando un saldo en la cuenta de USD\$41.371,60.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$60.000, se nacionalizó USD\$50.670,40, quedando un saldo en la cuenta de USD\$9.329,60 para un total de USD\$173.156,20.

#### 4) **HUAYU ELECTRICAL APPLIANCE:**

- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$19.094,40.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$19.094,40.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$19.094,40.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$6.360,12.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$79.185,60.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$45.593,60.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$12.839,48. Anexamos copia del invoice No. 07HY3300469C-1, por valor de USD\$98.280.

#### 5) **WHENZHOU LUCHENG FOREIGN:**

- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$27.670,65.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$32.025,60.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1, SWIFT y legalización del giro por USD\$19.318,90.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$36.532,22.

- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$61.780,66.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1 y SWIFT por USD\$9.647,71, para un total de USD\$186.975,74.

**6) NEUTEL CORPORATION PANAM:**

- Adjuntamos conciliación.

**7) MIRACLES:**

- Invoice No. MZC0019 30/sept/2006 USD\$157.759,03.
- Invoice No. MZC0021 31/Oct/2006 USD\$459.907,62.
- Invoice No. MZC0030 30/Nov/2006 USD\$404.285,77.
- Invoice No. MZC0042 28/Dic/2006 USD\$342.501,90.
- Invoice No. MZC001-2007 31/Ene/2007 USD\$53.831,51.
- Invoice No. MZC002-2007 28/Feb/2007 USD\$56.645,04.
- Invoice No. MZC003-2007 31/Mar/2007 USD\$242.302,12.
- Invoice No. MZC004-2007 30/Abr/2007 USD\$95.113,80.
- Invoice No. MZC005-2007 31/May/2007 USD\$262.950,57.
- Invoice No. MZC006-2007 30/Jun/2007USD\$211.964,62
- Invoice No. MZC007-200731/Jul/2007USD\$333.472,14

**Para un total de USD\$2.620.734,12**

**8) MAZAL TOV INC:**

- Anexos copia de la contabilización y el acta de conciliación No. 0203/07 de USD\$505.478,57.

**9) SAMBAO ELECTRONICS LIMITED:**

- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1, SWIFT y legalización del giro por USD\$39.312, de los cuales se nacionalizó USD\$8.372, quedando un saldo en la cuenta de USD\$30.940.



- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1, SWIFT y legalización del giro por USD\$106.080.
- Solicitud del giro, nota bancaria, formulario No. 1, SWIFT y legalización del giro por USD\$79.560.
- Anexamos copias de los Invoice No. hjc-07110156 por valor de USD\$132.600.
- Anexamos copias de los Invoice No. hjc-07110155 por valor de USD\$132.600.
- Anexamos copias de los Invoice No. hjc-07110157 por valor de USD\$132.600.
- Anexamos certificación del Revisor Fiscal de la compañía frente a la información reportada de Diferencia en Cambio.

Asimismo, con la respuesta al requerimiento especial, la demandante allegó un certificado expedido por el revisor fiscal en los siguientes términos (fol. 268):

En mi calidad de Revisor Fiscal de la sociedad MAZAL GROUP S.A. NIT 830.124.924 CERTIFICO que de acuerdo con los registros contables 'auxiliares contables' y los libros oficiales la información contable aportada en el cuadro ANEXO DIFERENCIA EN CAMBIO, corresponde a cifras tomadas de la cuenta gasto por Diferencia en cambio 53.05.25 a Diciembre 31 de 2007.

Aunque el certificado afirma que el registro de la cuenta 530525, obedece a los gastos por diferencia en cambio tomados de la contabilidad de la contribuyente, para la Sala el certificado no es suficiente para infirmar la decisión administrativa, toda vez que esta no es respaldada con los soportes contables que exige la normativa tributaria. Adicionalmente, nótese que el revisor fiscal no indica sobre si dicha información ya ha sido auditada a fin de corroborar la cuenta con los demás asientos contables.

En efecto, si bien conforme al artículo 777 del ET, cuando se trata de presentar a la DIAN pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, lo cierto es que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar y sujetarse a las normas que regulan el valor probatorio de la

contabilidad. Deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio (exigencia para los años gravables anteriores al año 2007, ver Decreto Ley 019 de 2012); si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos; y, si reflejan la situación financiera del ente económico<sup>8</sup>.

Según se ha considerado, tal prueba, que debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, no puede contener simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues *«en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones»*<sup>9</sup>.

En este caso, el certificado que se analiza no menciona los números ni las fechas de los comprobantes externos e internos que los soportan, ni explica de manera concreta el concepto que originó los registros. Por lo tanto, no da certeza de que estas partidas están incluidas en la cuenta que se certificó, razón por la que dicha certificación no tiene la entidad de comprobar la diferencia en cambio.

Agréguese que al igual que en el caso de los costos de ventas rechazados, el presente concepto también es un pago al exterior que exige de un medio de prueba idóneo en los términos del artículo 771-2 del ET, en consonancia con el artículo 5.º del Decreto 3050 de 1997; es decir, que además del documento que relaciona la diferencia en cambio, era necesario aportar el contrato que originó la operación económica, así como el documento que acreditara el pago del demandante al intermediario del mercado cambiario, puesto que según se desprende de las pruebas del proceso, la demandante financió el pago de la importación a través

---

<sup>8</sup> Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. C.P. Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>9</sup> Sentencias del 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, CP Héctor Romero Díaz y del 6 de marzo de 2008, exp. 15931. CP Ligia López Díaz.

de la solicitud de giro al intermediario, pero no reposa los comprobantes del pago.

Ahora bien, revisado al detalle el acervo probatorio, la Sala encontró que no está acreditado el gasto por diferencia en cambio rechazado mediante los actos administrativos demandados, puesto que según la información reportada por la misma contribuyente, en algunos conceptos hubo diferencia en cambio por ingreso y no por gasto, a pesar de que no adjuntó los valores al cierre del período contable. Asimismo, debe enfatizarse que en ninguno de los conceptos que se aducen como gasto por diferencia en cambio, está la prueba del contrato o negocio jurídico que acredite el punto de partida de la operación, esto es, la fecha inicial que permite establecer con certeza el valor de la divisa al momento de la causación de la obligación para compararlo con la fecha del pago de la deuda, y así, determinar si hubo en efecto, gasto por diferencia en cambio. En todo caso, la información que suministró la demandante, registra lo siguiente:

a) XIAMEN HONESSTY INDUSTRIAL CORPORATION. \$17.607.785.60

En relación con este gasto, con la respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 3128200900337, del 20 de octubre de 2010, la demandante informó lo siguiente:

| Concepto              | Valor USD   | Fecha Inicial       | TRM Inicial | Fecha Final         | TRM Final  | Gasto           |
|-----------------------|-------------|---------------------|-------------|---------------------|------------|-----------------|
| Mercancía en tránsito | US\$221.120 | 31 de marzo de 2007 | \$2.190.30  | 30 de abril de 2007 | \$1.957.54 | \$17.607.785.60 |

La DIAN desconoció el valor de \$17.607.785.60, registrado como gasto por diferencia en cambio porque la demandante no acreditó la realización del giro. De lo informado por la actora, la Sala advierte que la TRM vigente al 31 de marzo de 2007, era mayor a la TRM vigente al 30 de abril de 2007, y según se interpreta de dicha información, el 30 de abril de 2007 fue la fecha del pago o giro efectivo, de modo que no hubo lugar a un mayor valor a pagar que pudiera ser imputado como un mayor gasto, sino que, por el contrario hubo lugar a un menor gasto.

b) CHAOZHOU CHENHUI CERAMIC. \$22.869.400.34

Con la respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 3128200900337, del 20 de octubre de 2010, la demandante informó lo siguiente:

| Concepto             | Valor USD               | Fecha Inicial        | TRM Inicial | Fecha Final              | TRM Final               | Gasto           |
|----------------------|-------------------------|----------------------|-------------|--------------------------|-------------------------|-----------------|
| Anticipo al exterior | US\$152.48 <sup>3</sup> | 31 de agosto de 2007 | \$2.173.17  | 30 de septiembre de 2007 | \$2.023.63 <sup>4</sup> | \$22.869.400.63 |

La demandante tampoco demostró la realización del giro del monto de \$22.869.400.34, registrado como gasto por diferencia en cambio.

La TRM vigente al 31 de agosto de 2007, era mayor a la TRM vigente al 30 de septiembre de 2007, fecha que se interpreta como si fuera la del giro; es decir, no hubo lugar a un mayor valor a pagar que pudiera ser imputado como un mayor gasto, sino que, por el contrario hubo lugar a un menor gasto.

c) NEW NAFNANG ELECTRICAL AP. \$31.173.310.72

Mediante la respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 3128200900337, del 20 de octubre de 2010, la demandante informó lo siguiente:

| Concepto              | Valor USD      | Fecha Inicial       | TRM Inicial | Fecha Final         | TRM Final  | Gasto           |
|-----------------------|----------------|---------------------|-------------|---------------------|------------|-----------------|
| Mercancía en tránsito | US\$173.156.20 | 31 de abril de 2007 | \$2.110.67  | 20 de junio de 2007 | \$2.896.72 | \$31.173.310.72 |

La Sala evidencia que las operaciones allí reflejadas dan cuenta del momento del pago, pero no es posible establecer la fecha de la operación inicial; esto es, la del contrato suscrito entre la actora y la compañía NEW NAFNANG ELECTRICAL AP, a fin de que se pudiera verificar si hubo un gasto por diferencia en cambio.

d) HUAYU ELECTRICAL APPLIANCE. \$47.099.579.72

En relación con este gasto, con la respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 3128200900337 del 20 de octubre de 2010, la demandante informó lo siguiente.

| Concepto              | Valor USD      | Fecha Inicial        | TRM Inicial | Fecha Final              | TRM Final  | Gasto           |
|-----------------------|----------------|----------------------|-------------|--------------------------|------------|-----------------|
| Mercancía en tránsito | US\$314.039.07 | 31 de agosto de 2007 | \$2.173.17  | 30 de septiembre de 2007 | \$2.023.19 | \$47.099.579.72 |

La TRM vigente al 31 de agosto de 2007 (fecha del registro de la operación), era mayor a la TRM vigente al 30 de septiembre de 2007, fecha en la que se interpreta que se dio el giro, así que no hubo un mayor valor a pagar que pudiera ser imputado como un mayor gasto, sino que, por el contrario hubo un menor gasto.

e) WHENZHOU LUCHENG FOREIGN. \$26.915.320.34

A través de la respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 3128200900337, del 20 de octubre de 2010, la demandante informó lo siguiente:

| Concepto              | Valor USD      | Fecha Inicial       | TRM Inicial | Fecha Final        | TRM Final  | Gasto           |
|-----------------------|----------------|---------------------|-------------|--------------------|------------|-----------------|
| Mercancía en tránsito | US\$149.504,64 | 30 de abril de 2007 | \$2.110.67  | 31 de mayo de 2007 | \$2.193.64 | \$26.915.320.34 |

La DIAN rechazó la suma de \$26.915.320,34 registrados como gasto por diferencia en cambio.

La Sala evidencia que las operaciones allí reflejadas dan cuenta del momento del pago, pero no es posible establecer la fecha de la operación inicial; esto es, la del contrato suscrito entre la actora y la compañía WHENZHOU LUCHENG FOREIGN, a fin de que se pudiera verificar si hubo un gasto por diferencia en cambio.

f) NEUTEL CORPORATION PANAM. \$91.280.292.00

En la respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 3128200900337, del 20 de octubre de 2010, la demandante informó lo siguiente.

| Concepto                 | Valor USD      | Fecha Inicial       | TRM Inicial | Fecha Final          | TRM Final  | Gasto           |
|--------------------------|----------------|---------------------|-------------|----------------------|------------|-----------------|
| Proveedores del exterior | US\$453.296.38 | 31 de julio de 2007 | \$1.910.80  | 31 de agosto de 2007 | \$2.173.17 | \$91.280.292.00 |

La TRM vigente al 31 de julio de 2007, era menor a la TRM vigente al 31 de agosto de 2007, fecha en la que se interpreta que se dio el giro, por lo cual en principio, hubo un mayor valor a pagar susceptible de ser imputado como un mayor gasto.

Sin embargo, la demandante no aportó ningún soporte de las operaciones que dieron lugar a ese gasto, conforme la DIAN lo solicitó. La única prueba relacionada con esta operación es la conciliación contable de la declaración del impuesto sobre la renta, que no resulta suficiente para determinar si hubo un pago, en los términos que la demandante alega.

g) MIRACLE HAY INC. \$523.071.820,37

Por medio de la respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 3128200900337, del 20 de octubre de 2010, la demandante informó lo siguiente:

| Concepto              | Valor USD        | Fecha Inicial       | TRM Inicial | Fecha Final          | TRM Final  | Gasto            |
|-----------------------|------------------|---------------------|-------------|----------------------|------------|------------------|
| Mercancía en tránsito | US\$2.597.565.78 | 31 de julio de 2007 | \$1.910.180 | 30 de agosto de 2007 | \$2.173.17 | \$523.071.820.37 |

La DIAN rechazó los \$523.071.820,37 registrados como gasto por diferencia en cambio porque la demandante no acreditó la realización del giro.

De lo informado por la demandante, la Sala advierte que la TRM vigente al 31 de julio de 2007, es mayor a la TRM vigente al 30 de agosto de 2007, fecha en la que se interpreta que se dio el giro; es decir; en principio, habría lugar a un mayor valor a pagar susceptible de ser imputado como un mayor gasto.

La demandante aportó 10 facturas expedidas por MIRACLE HAY INC, expedidas entre el 30 de septiembre de 2006 y el 31 de julio de 2007, por valores que sumados corresponden a los US\$2.597.565.78 informados (fols. 548 a 558 ca 1). Sin embargo, las facturas allegadas no demuestran que los giros correspondientes efectivamente se hayan realizado, ni tampoco las fechas en que estos fueron efectuados como tampoco el momento en que se causó la obligación a cargo de la actora y el valor de divisa para ese momento, de ahí que no sea posible determinar la diferencia en cambio solicitada como deducción.

h) MAZAL TOV INC. \$91.001.307.00.

Con la respuesta al Requerimiento Ordinario 3128200900337, del 20 de octubre de 2010, la demandante informó lo siguiente:

| Concepto             | Valor USD      | Fecha Inicial       | TRM Inicial | Fecha Final          | TRM Final  | Gasto           |
|----------------------|----------------|---------------------|-------------|----------------------|------------|-----------------|
| Anticipo al exterior | US\$505.478.57 | 30 de abril de 2007 | \$2.210.67  | 31 de agosto de 2007 | \$1.930.64 | \$91.001.307.00 |

La TRM vigente al 30 de abril de 2007, era mayor la TRM vigente al 31 de agosto de 2007, fecha en la que se interpreta que se dio el giro, de manera que no hubo un mayor valor a pagar susceptible de ser imputado como un mayor gasto.

Adicionalmente, la actora allegó al proceso copia del Acta de Conciliación nro. 0203 del 18 de diciembre de 2007, en el contencioso en el que MAZAL TOV INC convocó a la demandante, a fin de obtener el pago y la indemnización por el incumplimiento del contrato de suministro suscrito entre ambas partes (contrato nro.

062405). Allí se explicó que el contrato era para la comercialización de electrodomésticos y cerámica producida en Oriente con un plazo para el pago de 3 meses (fol. 232), en el cual se pagó un anticipo de 505.478.57 entre los años 2005, 2006 y 3 anticipos en el mes de enero de 2007; pero que debido a la imposibilidad de continuar con el contrato por el aumento de los aranceles, era necesario dar por terminado el contrato (fol. 243).

A pesar de esta información, se resalta que el contrato fue extinguido en el mismo año 2007, por incumplimiento de las obligaciones pactadas, y que los anticipos relacionados en el acta, datan del mes de enero de 2007 y no de abril y agosto como lo informó inicialmente la demandante.

i) SAMBAO ELECTRONICS LIMITED. \$26.171.887.00.

En relación con este gasto, por medio de la respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 3128200900337, del 20 de octubre de 2010, la demandante informó lo siguiente:

| Concepto                 | Valor USD      | Fecha Inicial         | TRM Inicial | Fecha Final             | TRM Final  | Gasto           |
|--------------------------|----------------|-----------------------|-------------|-------------------------|------------|-----------------|
| Proveedores del exterior | US\$428.302.20 | 10 de octubre de 2007 | \$1.999.44  | 30 de noviembre de 2007 | \$2.060.42 | \$26.171.887.00 |

La DIAN rechazó los \$523.071.820,37 registrados como gasto por diferencia en cambio, debido a que la demandante no acreditó la realización del giro.

Al igual que en los conceptos anteriormente analizados la TRM vigente al 10 de octubre de 2007, era menor la TRM vigente al 30 de noviembre de 2007, fecha en la cual se interpreta se dio el giro, de esta forma en principio, habría un mayor valor a pagar susceptible de ser imputado como un mayor gasto.

La demandante aportó documentos que acreditan giros por valores de USD\$39.312, USD\$106.080 y USD\$79.560, para un total de USD\$224.952; no obstante, esos pagos no corresponden con las fechas informadas, pues fueron efectuados el 14 de septiembre, 20 de noviembre de 2007 y 10 de enero de 2008; es decir, que las



pruebas aportadas obedecen a un gasto generado en otro período fiscal diferente al año gravable 2007, que es el que se verifica en el *sub judice* (art. 107 ET).

De acuerdo con lo anterior, la Sala confirmará el rechazo de los gastos por diferencia en cambio, en cuantía de \$877.136.703, declarados en el impuesto sobre la renta del año gravable 2007.

**6. Descuentos comerciales condicionados por valor de \$177.556.145**

Respecto de los descuentos condicionados por valor de \$177.556.145, la Administración para el rechazo de este concepto, expresó que no se aportaron las facturas de tales registros, como tampoco demostró el cumplimiento de la condición a la que estaba sometido el reconocimiento del descuento.

Por su parte, la actora aportó copias simples de notas crédito y de algunos comprobantes internos que reposan en los folios 466 a 474 del expediente administrativo uno, mas no allegó facturas, contratos u otros documentos o soportes contables que ofrecieran la certeza del acuerdo comercial con el adquirente del bien o servicio, sobre las condiciones de dichos descuentos. Adicionalmente, debía demostrarse que en efecto, se cumplió la condición que dio lugar al descuento.

Los descuentos financieros o condicionados se conceden siempre que se cumpla la condición o hecho futuro incierto. Sin embargo, no están demostradas las condiciones en que operaría el descuento en la medida en que no reposan las pruebas que darían certeza de dicha situación, como tampoco se acredita la circunstancia que ameritaba el reconocimiento de aquel.

Los descuentos condicionados que otorgó la demandante a ciertos clientes, constituyen ingresos para su beneficiario, en los términos del artículo 26 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 17 del Decreto 187 de 1975, y deben ser declarados como tales en el período en que se perciban. Como la actora no ejercitó la carga de la prueba para enervar la glosa, esta se mantendrá.

**7.** Finalmente, se observa que, a la luz del artículo 171 del Decreto 01 de 1984, no procede la condena en costas en esta instancia, teniendo en cuenta que la conducta asumida por la parte vencida no fue con temeridad ni mala fe.

Por consiguiente, se confirmará la sentencia de primer grado.

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

### **FALLA**

**Primero. CONFIRMAR** la sentencia del 1.º de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por MAZAL GROUP S. A., contra la DIAN, por las razones expuestas.

**Segundo.** Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ      JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

