



IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Obligados a llevar contabilidad / LOS PASIVOS DEBEN ESTAR SOPORTADOS DE MANERA IDÓNEA – Formalidades / PRUEBA DE LOS PASIVOS - Requisitos/DICTAMEN PERICIAL - Apreciación y valoración judicial. Normativa / FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA DIAN – Alcance. Reconocimiento de la acreencia por parte de los proveedores / CONJUNTO DE INDICIOS CONTUNDENTES - Efectos probatorios. Puede ser suficiente para determinar que el contribuyente simuló operaciones / FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS - Inversión de la carga de la prueba

[D]ebe tenerse en cuenta que la sociedad es un contribuyente obligado a llevar contabilidad, por lo que conforme con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, debe respaldar los pasivos con documentos idóneos que precisen la obligación según el origen y naturaleza del crédito, y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. Por eso, en estos casos, no basta con la contabilidad para soportar los pasivos, sino que deben aportarse los documentos externos que justifican la contabilización, en tanto estos últimos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, que es el caso de las deudas o pasivos. De hecho, conforme con el artículo 774 *ibídem*, el comprobante externo es uno de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Pero además, ese soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable. En todo caso, el artículo 771 *ibídem* permite que los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, que no cuenten con la prueba principal, puedan demostrar los pasivos con una *prueba supletoria* que consiste en “que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario”. Lo dicho, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad del pasivo. En esa medida, debe entenderse que los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario no limitan la facultad probatoria de la Administración. Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN logra probar la inexistencia de las deudas, desvirtuando la prueba principal y/o la supletoria, los pasivos pueden ser rechazados. Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributaria.



FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 283 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 770 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 774 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Configuración / CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Por cuanto no se probó su causación

[S]e mantiene la sanción por inexactitud ordenada por el Tribunal –que dio aplicación al principio de favorabilidad-, en tanto se encuentra demostrado que CI Braytex incurrió en una de las conductas tipificadas como sancionables, como es la inclusión de pasivos inexistentes. (...) En segunda instancia, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ (E)



Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 54001-23-33-000-2015-00359-01(23938)

Actor: CI BRAYTEX S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación promovido por la demandante contra la sentencia del 26 de abril de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que dispuso:

“Primero. Declárase parcialmente nulas la Liquidación Oficial de Revisión No.072412014000029 del 28 de marzo de 2014 y la Resolución No. 900407 del 29 de abril de 2015 que resuelve el recurso de reconsideración, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010, presentada por el contribuyente CI Braytex S.A., únicamente en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud de conformidad con la parte motiva de la presente providencia.



Segundo. A título de restablecimiento del derecho, téngase como valor a pagar a cargo del contribuyente por concepto de sanción por inexactitud la suma de 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el saldo a favor determinado privadamente, para el caso de \$650.362.000, de conformidad con la parte motiva de la presente providencia.

Tercero. Abstenerse de efectuar condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

Cuarto. Una vez en firme la presente sentencia, devuélvase el expediente al juzgado de origen, previas las anotaciones secretariales a que haya lugar”.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

En el año 2010, CI Braytex S.A. era una comercializadora internacional de prendas de vestir, accesorios y artículos adquiridos en Colombia, y tenía la condición de contribuyente obligado a llevar contabilidad. La comercializadora presentó la declaración de renta del año 2010, en la que registró pasivos por valor de \$21.356.412.000.

La Administración propuso la modificación de la declaración tributaria en el sentido de desconocer pasivos con proveedores en la suma de \$5.310.167.000, por considerar que no eran reales, con fundamento en las irregularidades encontradas en el cruce de información que realizó con dichos terceros y en la verificación en el sistema Muisca.

El rechazo de ese rubro generó una diferencia patrimonial no justificada en relación con el año 2009, que para la DIAN constituye una renta gravable por comparación patrimonial de \$2.223.269.000.



El contribuyente presentó declaración de corrección provocada en la que aceptó parcialmente el rechazo de pasivos en la suma de \$3.244.953.871. Pero discutió el desconocimiento de los rubros restantes -\$2.065.214.000-, alegando que las deudas son reales en tanto se encuentran soportadas en las facturas de compraventa y en la contabilidad.

La DIAN aceptó la declaración de corrección provocada. Y, continuó la actuación administrativa –Liquidación Oficial de Revisión nro. 072412014000029 del 28 de marzo de 2014 y la Resolución nro. 900407 del 29 de abril de 2015 - con el rechazo de los pasivos no aceptados por el contribuyente, esto es, la suma de \$2.065.214.000, por no haberse probado su realidad, y reiteró la aplicación de la renta por comparación patrimonial.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones.

1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:
 - Liquidación Oficial de Revisión No. 072412014000029 del 28 de marzo de 2014 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, mediante la cual se modificó la liquidación privada del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2010.
 - Resolución No. 900407 del 29 de abril de 2015, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de Cúcuta decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la citada liquidación oficial de revisión, confirmando el acto recurrido. Resolución corregida mediante la Resolución No. 004972 del 28 de mayo de 2015.



2. A título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la liquidación privada contenida en la declaración de corrección del impuesto de renta del año gravable 2010, presentada por CI Braytex el 22 de agosto de 2013.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 647, 742, 743, 745, 750, 770, 771, 772, 774, 775 y 776 del Estatuto Tributario, y 240 y 242 del Código General del Proceso.

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así:

En cuanto al rechazo de los pasivos, señaló que la DIAN se fundamenta en que algunos de los proveedores del contribuyente no reportaron información exógena o no presentaron declaración de renta por el año 2010, y los que sí la presentaron no registraron las cuentas por cobrar a cargo de la sociedad. Y, no todos los proveedores pudieron ser ubicados.

Discutió que la Administración desconoce que la sociedad soportó los pasivos con documentos idóneos, como lo exige el artículo 770 del Estatuto Tributario para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, relativos a comprobantes de orden interno y externo, que fueron verificados por la DIAN mediante una inspección tributaria.

Precisó que la contabilidad del contribuyente constituye prueba idónea de los pasivos por cuanto la misma no ha sido desvirtuada, ni fue objeto de una inspección contable. También debe tenerse como prueba las declaraciones de importación y exportación, formularios de deuda externa, carta de transporte internacional por carretera, certificado de origen, manifiestos de carga, certificado al proveedor, que fueron aportados por la sociedad como prueba de las transacciones realizadas con los terceros.



Agregó que, con la demanda se allega dictamen pericial rendido por un contador público, que ratifica la existencia de los pasivos.

Advirtió que los proveedores no desconocieron los pasivos, y que las inconsistencias encontradas en las obligaciones tributarias de los terceros no fueron objeto de fiscalización ni de sanción.

Sostuvo que el hecho de que algunos proveedores no pudieron ser ubicados o no hayan reportado la cuenta por cobrar por los citados pasivos, no impide que el contribuyente pueda demostrar con su contabilidad la realidad de los pasivos.

Consideró que las irregularidades advertidas por la DIAN se tratan de simples indicios, que no prueban la inexistencia del pasivo o de los proveedores. Más todavía, cuando la procedencia de las operaciones que dieron origen a los pasivos declarados fueron probadas por el contribuyente con documentos idóneos.

En cuanto a la sanción por inexactitud, manifestó que debe levantarse, por cuanto la sociedad demostró la procedencia de los pasivos declarados. Y, solicitó que en caso de que se confirme la sanción, debe recalcularse, porque fue determinada con un valor erróneo del saldo a pagar por impuesto determinado por la Administración.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora, por las siguientes razones:

Señaló que la contabilidad y demás documentos aportados por el contribuyente como prueba de los pasivos, fueron desvirtuados con los indicios, los cruces de información de terceros, y los testimonios recaudados por la DIAN.



Sostuvo que con esas pruebas se constató la simulación de los pasivos, porque no fueron reconocidos por los proveedores, en tanto algunos no pudieron ser ubicados, otros no presentaron declaración de renta o información exógena del año 2010, o si la presentaron, no registraron las cuentas por cobrar que supuestamente tenían a cargo del contribuyente.

Aclaró que la Administración no discute las facturas registradas contablemente, sino la existencia de una deuda por esas operaciones.

Consideró que el dictamen pericial aportado en la demanda no soporta los pasivos porque no tiene por objeto verificar la realidad de las deudas que fueron registradas en la contabilidad, sino que solo da cuenta de los registros contables.

Finalmente, afirmó que debe mantenerse la sanción por inexactitud porque está demostrado que el contribuyente declaró pasivos inexistentes.

Sentencia apelada

El *a quo* declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Consideró que el dictamen pericial aportado en la demanda solo tuvo por objeto estudiar la contabilidad de contribuyente, pero no verificar la realidad de las deudas registradas a 31 de diciembre de 2010. Esta prueba junto con las facturas, certificados al proveedor, entre otros documentos, no demuestran la existencia de los pasivos porque se tratan de soportes internos de la comercializadora.



Dijo que procede la sanción por inexactitud porque está demostrado que el contribuyente declaró pasivos inexistentes. Pero se estableció su valor en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación y el saldo a favor declarado, en virtud del principio de favorabilidad.

Y, ordenó no condenar en costas por no encontrarse probada su causación.

Recurso de apelación

La parte demandante recurrió la sentencia de primera instancia. A esos efectos, reprodujo los argumentos planteados en la demanda, y agregó:

Advirtió que el Tribunal no verificó cada una de las pruebas aportadas por el demandante para soportar los pasivos con los proveedores. Contrario a lo señalado en la sentencia, el dictamen contable sí verificó la realidad de los pagos o abonos realizados a los proveedores.

Sostuvo que la Administración limitó su actividad probatoria a verificar si los proveedores cumplieron con sus obligaciones formales de declarar y reportar información exógena, cuando en el expediente no obra prueba de que éstos tenían a su cargo dichas obligaciones. Y no puede presumirse, por el solo hecho de la devolución de los correos remitidos a las direcciones de los proveedores, que éstos no reconocen como ciertos los pasivos.

Consideró que debe levantarse la sanción por inexactitud por cuanto los pasivos declarados son reales.

Alegatos de conclusión

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



La partes insistieron en los argumentos esbozados en sede judicial.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público rindió concepto en el sentido de confirmar la sentencia apelada.

Señaló que el hecho de que no se hubiere localizado a los proveedores o la falta de presentación de información exógena no es un elemento determinante para probar que los pasivos son inexistentes.

Advirtió que no obstante lo anterior, ante los cuestionamientos de la DIAN, le correspondía al actor probar que los proveedores eran reales con el certificado de existencia y representación legal, o con otros medios probatorios adicionales a la contabilidad, como lo exige el artículo 761 del Estatuto Tributario. En consecuencia, debe mantenerse la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala debe decidir la legalidad de los actos demandados, atendiendo los precisos cargos de apelación que la demandante formuló contra la sentencia del 26 de abril de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que declaró la nulidad parcial de la actuación administrativa.

Se debe establecer la procedencia de los pasivos con proveedores por la suma de \$2.065.214.000 declarados por el contribuyente en el impuesto de renta del año 2010. La discusión se centra en el análisis probatorio de los soportes de los pasivos aportados por el contribuyente y, de las pruebas recaudadas por la DIAN que controvierten la realidad de esas deudas.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



2- A esos efectos, debe tenerse en cuenta que la sociedad es un contribuyente obligado a llevar contabilidad, por lo que conforme con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, debe respaldar los pasivos con documentos idóneos que precisen la obligación según el origen y naturaleza del crédito, y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

Por eso, en estos casos, no basta con la contabilidad para soportar los pasivos, sino que deben aportarse los documentos externos que justifican la contabilización, en tanto estos últimos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, que es el caso de las deudas o pasivos. De hecho, conforme con el artículo 774 *ibídem*, el comprobante externo es uno de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba.

Pero además, ese soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable.

En todo caso, el artículo 771 *ibídem* permite que los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, que no cuenten con la prueba principal, puedan demostrar los pasivos con una *prueba supletoria* que consiste en “que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario”.

3- Lo dicho, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad del pasivo. En esa medida, debe entenderse que los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario no limitan la facultad comprobatoria de la Administración.



Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN logra probar la inexistencia de las deudas, desvirtuando la prueba principal y/o la supletoria, los pasivos pueden ser rechazados.

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributaria.

4- En los actos demandados, la DIAN controvierte la realidad de los pasivos con proveedores declarados por el contribuyente, con fundamento en que no pudo constatar la existencia de las deudas con los supuestos acreedores, debido a las siguientes inconsistencias (ff. 264-391 c.a.2, y 432-455 c.a.3.):

Proveedor	Valor	Irregularidad
Comercializadora Logineg Ltda.	38.661.120	No reportó cuentas por cobrar a cargo del contribuyente en la información exógena ni en la declaración de renta del año 2010.
Fabián Mauricio Ortiz Cañizares	44.000.000	“ “
G & T Asociados Ltda. CI	85.000.000	“ “
CI Moda Básica S.A.	7.172.300	“ “



CI Reversión S.A.	21.401.481	“ “
Kaprichos Sport Wear y Cia. Ltda.	10.937.113	“ “
Carlos Eduardo Godoy Baene	23.328.000	“ “
Cesar Eduardo Farfán Ramírez /Farfán & Asociados -Comercializadora el Diamante	13.576.406	“ “
Fernando Sepúlveda Arenas	78.660.685	“ “
Víctor Dionel Cárdenas Arias	8.342.000	El proveedor desconoció los pasivos declarados por el contribuyente.
Pancracia Ramírez	761.590.000	No pudo ser ubicado. No reportó cuentas por cobrar a cargo del contribuyente en el 2010.
Darío de Jesús Giraldo Duque	295.699.500	El proveedor desconoció los pasivos declarados por el contribuyente.

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



CI Exitex Ltda.	848.264.270	“ “
Castañeda Rayo Erwin Fernando	122.000.000	“ “
Creaciones Ambrosia S.A.	3.181.279.200	“ “
CI Trayecto Intimo S.A.	523.432.440	“ “
Manuel Alberto Cepeda	224.000.000	No pudo ser ubicado. No reportó cuentas por cobrar a cargo del contribuyente en el 2010.
CI Indudise Ltda.	2.275.393.450	El proveedor desconoció los pasivos declarados por el contribuyente.
Friogan S.A.	297.238.800	El proveedor desconoció los pasivos declarados por el contribuyente.
CI Fabritex Med. Ltda.	121.400.000	No pudo ser ubicado. No reportó cuentas por cobrar a cargo del contribuyente en el 2010.
Industrias PPU E.U.	332.399.500	El proveedor desconoció los pasivos declarados por el contribuyente.

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



CI Seda Intimo Ltda.

635.446.024 No pudo ser ubicado. No reportó cuentas por cobrar a cargo del contribuyente en el 2010.

La Sala pone de presente que en la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente presentó declaración de corrección provocada en la que aceptó los pasivos que fueron desconocidos de forma directa por los proveedores.

La DIAN aceptó la declaración de corrección y continuó la glosa con los valores no modificados por el contribuyente (ff. 870-889 c.a.5), es decir, los referentes a los pasivos con proveedores que no pudieron ser ubicados y/o no reportaron las cuentas por cobrar a cargo del contribuyente en la información tributaria, que son a los que se circunscribe la presente discusión.

5- Para la sociedad, los pasivos discutidos son reales, como se demuestra en el dictamen emitido por un contador público sobre su contabilidad y en los documentos que dan cuenta de las operaciones realizadas con los proveedores.

i. En el dictamen contable, se informó (ff.105-161 c.p.1):

“Se evidenció que todas las cuentas por pagar a proveedores objeto de rechazo de la comercializadora internacional Braytex S.A., se encuentran debidamente registradas en la contabilidad y respaldadas por asientos contables que evidencian el reconocimiento de las obligaciones en el momento de su realización; así mismo estas obligaciones están respaldadas por facturas de compra [...] que constituyen el documento idóneo como prueba de la existencia del pasivo.



Se realizó un análisis más detallado de los 55 proveedores con saldos pendientes por pagar a diciembre 31 de 2010, verificando cada una de las transacciones realizadas, donde se confirmó el número de identificación, el nombre del proveedor, número de factura de compra, valor a pagar después de retenciones, saldo al cierre del año 2009, abonos en el año 2010, número comprobante de egreso con los que se respaldan los abonos y su respectivo medio de pago”.

Al dictamen se anexaron las facturas de venta, los registros contables, los certificados al proveedor y declaraciones de exportación suscritos por el contribuyente, las cartas de porte internacional por carretera, los manifiestos de carga internacional, y la información de endeudamiento externo a no residentes en el que figura como acreedora la sociedad demandante (ff. 162- 300 c.p.1, y 301-452 c.p.2).

Además se aportó una nota crédito del año 2008 emitida por uno de los proveedores, pero la operación fue reversada por el contribuyente devolviendo la mercancía (ff. 225 y 227 c.p.1). También se adjuntaron comprobantes de egresos emitidos por el actor en el que informa pagos a proveedores en los años 2007 al 2010 (235-237, 245-250, 255-263, 274, 292-300 c.p.1., 301, 306-318, 323-345, 348-351,388-389, 393-401, y 408-410 c.p. 2), y certificados de existencia y representación legal de los proveedores expedidos en el año 2015 (ff. 425-452 c.p. 2).

ii. Los documentos aportados como prueba son los certificados al proveedor (ff. 580, 616, 631, 645, 648, 673, 687, 697, 706, 711, 714, 723, 726, 728, 745, 747, 749 c.a.4, 766, 772, 773, 775, 778-788, 802, 806, 810-811, 830, y 835-845 c.a.5.), declaraciones de importación de un tercero (ff. Fl 583 c.a.4), declaraciones de exportación del contribuyente (ff. 585, 598-599, 604, 620, 622, 636, 662-663, 676-677, 690-691, 700, 732-733, 736-737, 74-741 c.a.4, 794 y 798 c.a.5.), certificados de origen (ff. 606, 618-619 , 635, 675, 698-699, 731, 735, 739 c.a.4, 795 y 799 c.a.5.), carta de porte internacional de carreteras y manifiesto de carga internacional



(ff. 587-589 c.a.4), información de endeudamiento externo –acreedor contribuyente.- (ff. 593, 607 , 638, 678 c.a.4., y 800 c.a.5.), y comprobantes de egreso del contribuyente. (ff. 636, 650-655, 667-668, 669-672, 707-709, 715-719, 750-752 c.a.4, 753-764, 768-770, 813-822, 832-833 c.a.5.).

Además, se allegó un mandamiento de pago del año 2009 a favor de la señora Pancracia Ramírez y en contra de la sociedad por valor de \$790.590.000 (ff. 789 c.a.5.)

6- Para la Sala, el contribuyente no aportó documento idóneo que soporte los pasivos, ni desvirtuó las inconsistencias encontradas por la DIAN que controvierten la realidad de las deudas.

En el expediente no existe el soporte externo donde conste la deuda adquirida por la sociedad con sus proveedores, y su vigencia en el año 2010, razón por la cual no existe certeza del crédito declarado.

No puede perderse de vista que conforme con el artículo 771 del Estatuto Tributario, es indispensable que la obligación se encuentre soportada en documentos que permitan establecer el pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable.

Si bien el contribuyente aportó ciertos documentos, estos no soportan los pasivos, esto es, la existencia de una obligación pendiente de pago, sino que informan operaciones de compraventa y de exportación, las cuales no se encuentran en discusión.

Las facturas de compraventa, declaraciones de exportación, certificados al proveedor, certificados de origen, cartas de porte internacional por carretera, los manifiestos de carga internacional, certificados de existencia y representación legal de los proveedores, y la



declaración de importación, no constituyen el documento idóneo para soportar los pasivos, porque no precisan el origen, la extinción y la naturaleza del crédito registrado en la contabilidad del contribuyente.

Esos documentos informan la realización de trámites que deben realizar los comerciantes y los exportadores en cumplimiento de sus obligaciones comerciales y/o aduaneras, pero de los mismos no se entrevé la existencia de una deuda originada en dichas operaciones económicas.

En relación con el documento de endeudamiento externo, se advierte que el mismo da cuenta de la existencia de una deuda en el extranjero, de la cual la sociedad es acreedora, y no deudora. Por tanto, no soporta los pasivos a cargo del contribuyente.

Los comprobantes de egreso aportados no pueden servir como prueba del pasivo, porque constituyen un documento de carácter interno, en tanto fueron emitidos por el propio contribuyente.

El documento idóneo debe ser un soporte externo, como un registro contable del tercero, o un título valor, o un certificado del contador, revisor fiscal o representante legal del tercero, o cualquier otro documento emitido por éste en el que conste la obligación.

Sería el caso de la nota crédito expedida por uno de los proveedores, pero la misma no puede tenerse como prueba del pasivo, porque la operación fue reversada como consta en el expediente. Lo mismo sucede con el mandamiento de pago en contra del contribuyente que aunque podría servir como soporte de una deuda, el mismo solo prueba la existencia de una obligación en el año 2009, pero no en el 2010 –período objeto de estudio-, como tampoco es posible constatar que se trata del pasivo aquí discutido.



Finalmente, el dictamen contable aportado por el actor, no puede tenerse como prueba de las deudas, por cuanto el concepto emitido por el contador partió del análisis de los registros contables del contribuyente, y de los anteriores documentos, que como se indicó no son los idóneos para soportar los pasivos.

Adicionalmente, el peritazgo da cuenta de la contabilización de las deudas por parte del contribuyente, pero sin respaldarlo en un documento externo en el que conste la obligación y su existencia en el año 2010, como lo exige la normativa tributaria.

7- Lo que sí está demostrado en el expediente es que la DIAN desplegó sus facultades de fiscalización para verificar los pasivos con los proveedores, así como en la información tributaria reportada por los mismos, sin poder constatar la realidad de esas acreencias.

Todo, porque algunos proveedores no pudieron ser ubicados y/o omitieron reportar la información tributaria relativa a las cuentas por cobrar a cargo del contribuyente por el año 2010.

Si bien, esas inconsistencias no prueban de manera directa que los pasivos fueron desconocidos por los proveedores, sí impidieron que la DIAN constatará la existencia del pasivo, y constituyen indicios que le restan credibilidad a los datos declarados por ese concepto.

En materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria que suple la falta de prueba directa. La Sala ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto.



8- Los indicios recaudados por la DIAN, sumado al hecho de que la actora no aportó la prueba del reconocimiento de la acreencia por parte de los proveedores, da lugar al desconocimiento de los pasivos por falta de soporte y prueba de su realidad.

Y ello es así, porque al cuestionar la Administración el valor llevado como pasivo con proveedores exigiendo su comprobación especial como permite la ley, le correspondía al contribuyente demostrar que las deudas llevadas por ese concepto son reales.

Carga que no fue cumplida por el actor, que se limitó a aportar los soportes de las operaciones comerciales, que no fueron discutidas por la DIAN, omitiendo presentar los documentos idóneos que respaldaran las obligaciones pendiente de pago a cargo de la contribuyente y a favor de los proveedores en el año 2010, que era la prueba solicitada por la Administración desde el inicio de la vía gubernativa.

En consecuencia, debe mantenerse el rechazo de los pasivos ordenado en los actos acusados. No procede el cargo para el apelante.

9- Por las razones expuestas, se mantiene la sanción por inexactitud ordenada por el Tribunal –que dio aplicación al principio de favorabilidad-, en tanto se encuentra demostrado que CI Braytex incurrió en una de las conductas tipificadas como sancionables, como es la inclusión de pasivos inexistentes.

10- En segunda instancia, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.



11- En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada. Adicionalmente, se ordenará no condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

1. Se confirma la sentencia apelada
2. No se condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidenta de la Sección



(Firmado electrónicamente) (Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ