



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ (E)**

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de noviembre de dos mil veinte (2020)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 54001-23-33-000-2014-00328-01 (24318) acumulado 54001-23-33-000-2014-00339-00  
**Demandante:** Comercializadora Internacional Gomuz S.A.S. en liquidación y Carlos Alberto Carrillo Pacheco  
**Demandando:** Dian  
**Tema:** Impuesto de renta. Desconocimientos de pasivos. Sanción al revisor fiscal.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por los demandantes contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander el 25 de octubre de 2018, que dispuso (ff. 292 a 315 cuaderno principal):

**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412013000022 del 11 de abril de 2013, correspondiente al impuesto de renta año gravable 2009 del contribuyente C.I. GOMUZ S.A.S y de la Resolución No. 900.134 del 9 de mayo 2014, a través de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior, sólo en relación con la sanción por inexactitud impuesta, de conformidad con lo anteriormente expuesto.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho **TÉNGASE** como valor a pagar a cargo del contribuyente C.I. GOMUZ S.A.S. por concepto de sanción por inexactitud la suma del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente, para el caso la suma de \$3.776.187.000, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

**TERCERO: NEGAR** las pretensiones de las demandas.

**CUARTO: ABSTENERSE** de condenar en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**QUINTO: DEVÚELVASE** a las partes actoras el valor consignado como gastos ordinarios del proceso o su remanente, si lo hubiere.

**SEXTO:** Una vez en firme la presente, **ARCHÍVESE** el expediente, previas las anotaciones secretariales de rigor.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 21 de abril del 2012, la sociedad demandante presentó la declaración de renta año gravable 2009.



La Dian profirió el Requerimiento Especial No. 072382012000038 del 9 de julio de 2012, por medio del cual propuso modificar la declaración privada así: i) disminuir en inventarios el valor de \$129.686.000, ii) disminuir en pasivos el valor de \$11.193.356.000, iii) aumentar en ingresos brutos no operacionales la suma de \$129.686.000, iv) aumentar en intereses y rendimientos financieros el valor de \$310.000, v) disminuir en gastos operacionales de administración la suma de \$103.701.731, vi) aumentar en rentas gravables el valor de \$11.193.356.000 e vii) imponer sanción por inexactitud por el valor de \$6.033.485.000. Con estas modificaciones se propuso un impuesto a cargo de \$3.770.928.000.

Adicionalmente, se propusieron sanciones a la representante legal y al revisor fiscal, este último el señor Carlos Alberto Carillo Pacheco, por la suma de \$113.340.000 para cada uno (ff.586 a 609 cuaderno 4 a.a.)

Tras respuestas al requerimiento especial por parte de la sociedad demandante y el revisor fiscal, la Administración expidió la Liquidación Oficial No. 072412012000022 del 11 de abril de 2013, por medio de la cual se acogieron las modificaciones propuestas en el requerimiento y modificó el monto de las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal a la suma de \$97.428.000 para cada uno (ff. 1424 a 1464 cuaderno 8 a.a).

Los demandantes presentaron recursos de reconsideración contra la liquidación, que fueron resueltos mediante Resolución No. 900.134 del 9 de mayo de 2014. En este acto se confirmó la liquidación oficial (ff. 1508 a 1558 cuaderno 8 a.a.)

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### 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), los demandantes formularon las siguientes pretensiones (ff 2 a 3 c1 exp. 2014-00328 y 131 a 132 c1 exp. 2014-00339):

Exp. 2014-00328. Comercializadora Internacional Gomuz S.A.S.:

#### PRETENSIONES PRINCIPALES

1. Se declare la nulidad de la LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD-REVISIÓN No.072412013000022 del 11 de abril de 2013, proferido por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta.
2. Se declare la nulidad de la Resolución No. 900.134 del 09 de mayo de 2014, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, mediante la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión.
3. Que a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada del Impuesto de Renta y Complementarios del año gravable 2009, presentada por la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL GOMUZ S.A.S. identificada con NIT 900.145.567-1, el día 21 de abril de 2010, con el número No. 91000085285132 y Formulario N°1109600626773.

#### PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

PRIMERO: Que se declare la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos:

Liquidación Oficial de Revisión N°072412013000022 del 11 de abril de 2013, proferido 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

2



2009.

Resolución No. 900.134 del 09 de mayo de 2014, notificada el 03 de junio de 2014, por medio de 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.

SEGUNDO: Que a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada del Impuesto de Renta y Complementarios del año gravable 2009, presentada por la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL GOMUZ S.A.S. el día 21 de abril de 2010 con el con el número No. 91000085285132 y Formulario N°1109600626773, en cuanto hace a los pasivos declarados.

Exp. 2014-00339. Carlos Alberto Carrillo Pacheco:

**DECLARATIVAS:**

PRIMERA: Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) RESOLUCIÓN QUE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACION 900.134 de mayo 9 de 2014; 2) LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NRO 072412013000022 de abril 11 de 2013; nulidad que se solicita única y exclusivamente en cuanto hace relación a la sanción impuesta al doctor CARLOS ALBERTO CARILLO PACHECHO c.c.88.232.383 en su condición de Revisor Fiscal de la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL GOMUZ SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADAS -C.I. GOMUZ S.A.S., identificada con el NIT 900.145.567-1, y en consecuencia manifestar que mi poderdante no debe pagar suma alguna por la sanción que se pretende imponer en su contra.

**CONDENATORIAS:**

PRIMERA: Que a título de restablecimiento del derecho se declare que el doctor CARLOS ALBERTO CARILLO PACHECHO c.c.88.232.383 en su condición de Revisor Fiscal de la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL GOMUZ SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADAS -C.I. GOMUZ S.A.S., identificada con el NIT 900.145.567-1, no debe suma de dinero alguno producto de los actos de los que se declara la nulidad e igualmente se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente CARLOS ALBERTO CARILLO PACHECHO c.c.88.232.383, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la Dian, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.

SEGUNDA: Que a título de restablecimiento del derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a pagar al doctor CARLOS ALBERTO CARILLO PACHECHO c.c.88.232.383 en su condición de Revisor Fiscal de la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL GOMUZ SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADAS -C.I. GOMUZ S.A.S., identificada con el NIT 900.145.567-1, el monto correspondiente a la pérdida de valor adquisitivo del peso colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga su fallo respectivo.

TERCERA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

CUARTA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dineros liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, moratorios después de este término.

QUINTA: Que se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del Código Contencioso Administrativo.



Los demandantes invocaron como normas violadas los artículos 13, 29, 83 y 363 de la Constitución; 283, 658-1, 683, 703, 704, 706, 711, 730, 742, 743, 745, 746, 770, 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario, 175, 177, 185 y 187 del Código de Procedimiento Civil, y 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Los conceptos de violación planteados se sintetizan así (ff. 5 a 23 del c1 exp. 2014-00328 y 6 a 16 c1 exp 2014-00339):

*Expediente 2014-00328 Comercializadora Internacional Gomuz S.A.S.:*

Destacó que la Administración no decretó ni practicó inspección contable a la sociedad demandante, puesto que solo se realizaron visitas parciales en desarrollo de la inspección tributaria, pero que no son suficientes para desvirtuar la contabilidad del contribuyente, más cuando se cuenta con todos los comprobantes internos y externos que respaldan las operaciones y existe correspondencia entre los valores declarados y los registrados en la contabilidad.

Si bien la Dian hace referencia a indicios, estos no se encuentran debidamente probados, lo que desconoce lo dispuesto en el artículo 742 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, en materia tributaria prevalecen los medios de prueba consagrados por las normas fiscales, como en el caso de los pasivos, los cuales deben probarse con pruebas documentales.

La Dian rechazó la suma de \$129.686.000 declarada en inventarios dado que en la inspección se constató que se trataba de mercancía para exportar pero que no fue exportada. No obstante, no tuvo en consideración que esa mercancía fue hurtada y decidió adicionar dicho valor como ingresos no operacionales, pese a que tal modificación no está consagrada en las normas tributarias.

Referente al desconocimiento de pasivos señaló que proviene de cruces de información realizados por la administración, pero la jurisprudencia del Consejo de Estado (sentencia del 09 de diciembre de 1986, exp. 1986 C.P. Jaime Abella Zárate) ha establecido que este cruce en sí mismo no es una prueba sino un procedimiento. Aún en el evento de aceptarlos como pruebas, estos cruces o indicios recolectados por la Dian no tienen un nexo causal que lleve a la consecuencia lógica de desconocer pasivos, puesto que ignoran la prueba contable que afirman totalmente lo contrario.

Realizó un recuento de los hallazgos de la administración frente a sus 10 proveedores y destacó que i) se desconoció la contabilidad de la demandante que constituye prueba contable para los pasivos; ii) en algunos casos la Dian sostiene que no se pudo comprobar la existencia del proveedor, de lo que se desprende que no obtuvo ninguna prueba para demostrar la inexistencia de la operación, mientras que la demandante cuenta con los debidos soportes contables, es por esto, que, la ausencia de pruebas en que se soporta el rechazo desvirtúa la actuación de la Administración; iii) si bien algunos proveedores negaron las operaciones, el artículo 781 del Estatuto dispone que en estos casos el contribuyente solo está obligado a informar las circunstancias de tiempo y modo en que se realizó la operación, lo cual hizo la sociedad demandante con su contabilidad; iv) el hecho de que un proveedor no haya declarado renta no significa que no exista el pasivo; v) se recaudó información de terceros que no tienen conocimiento de los hechos que se controvierten; vi) las declaraciones de los proveedores que reconocen los pasivos es prueba a favor de la contribuyente; y vii) el hecho de no encontrar a un proveedor en su domicilio no es prueba de la inexistencia de la operación comercial.



Solicitó la aplicación del artículo 10 del CPACA, con relación a un listado de sentencias<sup>1</sup> proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, al considerar que se tratan de situaciones con los mismos supuestos fácticos y jurídicos (rechazo y prueba de pasivos).

Argumentó que en sede administrativa se originó una nulidad, por cuanto en la respuesta al requerimiento especial solicitó la tacha de testigos, específicamente de sus proveedores, sin embargo, la Administración no dio trámite al mismo, pese a que se cumplieron los requisitos señalados en el artículo 218 del C.P.C. y se expusieron las razones por las cuales se pone en duda la credibilidad de los testigos. Esta omisión da lugar a la nulidad, en los términos del artículo 140 numeral 5 del C.P.C., dado que se omitió darle trámite a este incidente con el que se busca defender los derechos del contribuyente.

Insistió en que su contabilidad es llevada en debida forma, razón por la cual, es una prueba a su favor. Esta contabilidad siempre estuvo a disposición de la Administración. Además, la Dian no desvirtuó la misma.

Manifestó que no se dio aplicación al principio desarrollado en el artículo 745 del Estatuto, esto es que en los casos de dudas provenientes de vacíos probatorios se deben resolver a favor del contribuyente.

Indicó que en este caso no se configuran los presupuestos legales para la imposición de la sanción por inexactitud y citó nuevamente el listado de providencias del Consejo de Estado relacionados con la solicitud de aplicación del artículo 10 del CPACA para concluir que no se configura la sanción cuando i) hay diferencia de criterios, ii) los valores cuestionados por la Dian no corresponden a datos falsos o desfigurados y iii) la Administración no puede imponer sanción por hechos no previstos en la norma.

*Expediente 2014-00339. Carlos Alberto Carrillo Pacheco:*

Se presenta una vulneración al debido proceso por cuanto no existe correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Esto porque en el requerimiento especial se citaron varias normas por diferentes conductas tratando de encasillar en todas al revisor fiscal. Igualmente se pretendió que la Junta Central de Contadores impusiera otra sanción, por lo que se sancionaría dos veces por el mismo hecho.

Además, en el requerimiento se menciona que el revisor fiscal firmó la declaración, pero no se argumenta por qué dicha acción encaja en lo dispuesto en el artículo 658-1 del Estatuto. Solo en la liquidación se manifestó que había lugar a la sanción porque no expresó que firmaba con salvedad, cuando esta obligación solo surgió con la Ley 1474 de 2011, por lo que para el año 2009 no se permitía firmar con salvedades.

Se desconoció el principio de tipicidad porque los verbos rectores de la sanción son ordenar y aprobar, más no firmar, como se expuso en los actos. Se tiene, entonces, que lo pretendido es acomodar la tipicidad de la conducta.

En el presente caso operó la prescripción dado que han transcurrido más de tres años desde el hecho (21 de abril de 2010) y “*el acto en el cual se impone a la fecha de presentación de esta demanda*”.

### **Contestación de la demanda**

<sup>1</sup> Procesos 17688, 17480, 16604, 18627, 19793, cuyas sentencias fueron proferidas en los años 2010, 2011, y 2014.



La Dian se opuso a la prosperidad de las pretensiones (ff.144 a 158 y 190 a 195 del c1 exp. 2014-00328, y 153 a 161 c1 exp 2014-00339).

*Expediente 2014-00328 Comercializadora Internacional Gomuz S.A.S.:*

La administración realizó una investigación en cumplimiento de las funciones consagradas en el artículo 684 del Estatuto Tributario. En este procedimiento se expuso que existen indicios de los cuales se concluye la inexistencia de las operaciones comerciales entre la sociedad demandante y algunos de sus proveedores. Igualmente, obran pruebas relacionadas con el rechazo de inventarios, pasivos y deducciones y de la adición de los ingresos brutos no operacionales, las cuales se originan de las consultas de Rut, obligaciones financieras, declaraciones tributarias de la demandante y terceros, cruces de información, visitas de verificación e información contable suministrada.

Sobre el desconocimiento de los pasivos hizo una relación de los proveedores y los hallazgos encontrados en la investigación, los cuales se resumen así: i) no se aportaron documentos soportes de las operaciones, ii) no fue posible su ubicación, iii) se certificó por parte del proveedor que no se tuvieron operaciones, iv) se recibieron algunos testimonios sobre las actividades de los proveedores, v) se declararon cuentas por pagar con valores inferiores a los reportados por la sociedad contribuyente. Estos indicios permitieron establecer una simulación de las operaciones declaradas por la hoy demandante.

Hizo un recuento de la definición de simulación y sus características y destacó que, si bien el responsable quiso demostrar la realización de las operaciones con su contabilidad y con la tacha de testigos, los indicios de la Administración comprueban la simulación de las transacciones, dado que lo que se busca es la verdad material y no formal, para lo cual citó la sentencia del 13 de diciembre 1995, expediente 7159, proferida por el Consejo de Estado. Así mismo, referenció la sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional en la que se expuso que la factura o documento no es suficiente para llegar al convencimiento de las operaciones. Así las cosas, la Dian demostró que eran procedentes las modificaciones de la liquidación privada.

Sobre el artículo 10 del CPACA destacó que dicha disposición pretende la aplicación uniforme de las normas constitucionales, legales y reglamentarias en situaciones con los mismos supuestos fácticos y jurídicos, lo cual fue observado por la Administración, toda vez que en este caso no fue posible probar la existencia de las transacciones y la actuación adelantada por la demandante no fue suficiente para desvirtuar los indicios recolectados. Mencionó la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 9 de febrero de 2012, exp. 17721 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Sobre la tacha de testigos destacó, en primer lugar, que en materia fiscal los cruces de información, así como las declaraciones rendidas ante la administración tienen el carácter de testimonios. Segundo, estas pruebas testimoniales fueron puestas en conocimiento de la sociedad demandante con el fin de que ejerciera su derecho de contradicción. Tercero, los testimonios presentados fueron de las personas que el mismo contribuyente señaló como sus proveedores o de personas que se encontraban en las direcciones reportadas en el rut por estos últimos. Cuarto, la tacha de testigos es un procedimiento propio de los procesos judiciales y no es compatible con las actuaciones administrativas, máxime cuando la prueba testimonial en materia tributaria tiene un procedimiento especial. Quinto, sin perjuicio de lo anterior, en los actos demandados se expusieron que las razones de la tacha presentada por la sociedad demandante no son circunstancias que encajen en lo dispuesto por el artículo 217 del C.P.C. Sexto, no hay lugar a nulidad alguna porque la actuación de la



Dian procuró el respeto de las formas propias del procedimiento adelantado.

Lo pretendido por la Administración era demostrar la realidad de las operaciones, la cual prima sobre la verdad formal de las facturas y soportes contables. Dentro del proceso se le permitió a la demandante desvirtuar los hallazgos de la administración.

No puede hablarse de dudas en materia probatoria, puesto que son numerosos, coincidentes, convergentes y determinantes cada uno de los hechos probados mediante un conjunto de indicios que llevaron a cuestionar la realidad de las operaciones.

En este caso el contribuyente solicitó pasivos provenientes de compras inexistentes de lo cual derivó un menor impuesto a pagar. Esta circunstancia da lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

Sobre el dictamen aportado en la demanda destacó que el mismo se limitó a verificar que la contabilidad de la demandante fuera llevada en debida forma. No obstante, reiteró que en el caso concreto lo que se pretende es demostrar la realidad material de las operaciones y no la realidad formal de las mismas, por lo cual, esta prueba en nada modifica los planteamientos de la Dian.

*Expediente 2014-00339. Carlos Alberto Carrillo Pacheco:*

En el proceso se demostró que había lugar a la modificación de la declaración privada, esta circunstancia se puso en conocimiento del revisor fiscal, quien pudo intervenir en las etapas correspondientes.

En los actos proferidos se advirtió de la sanción para el revisor fiscal, explicando que se origina por la firma de la declaración que fue modificada por la administración. Si bien se citaron varias normas sobre sanciones y responsabilidades, lo cierto es que en este caso solo se tipificó una conducta por la cual se impuso la sanción (artículo 658-1 del Estatuto Tributario).

La sanción está debidamente determinada dado que no superó las 4.100 uvts

No se desconoció el principio *non bis in idem*, dado que la posible imposición de sanción por parte de la Junta Central de Contadores es un proceso independiente al adelantado por la Dian, pues el primero busca determinar si se cometieron irregularidades en el ejercicio de la profesión, mientras que el segundo, hace referencia a la firma de una declaración que fue modificada por la administración, cuya sanción es de tipo pecuniario.

El mencionado artículo 658-1 es claro en determinar los casos en los cuales los revisores fiscales responden por su firma, por lo que no es necesario realizar una valoración exhaustiva sobre la configuración de los elementos de esta sanción. De esto se desprende que no es cierta la afirmación del demandante cuando asegura que no se determinó la sanción en el requerimiento especial.

Tampoco es cierto que solo desde el año 2011 era posible firmar con salvedades, dado que el sistema electrónico permitía esta opción para las declaraciones de renta año 2009.

Desde el 26 de abril de 2010 se cuentan los dos años para notificar el requerimiento especial. Sin embargo, dentro de ese término se profirió auto de inspección tributaria, la cual suspende por 3 meses este término. Así las cosas, la Administración tenía hasta el 26 de julio de 2012 para notificar el requerimiento, lo cual se materializó el 13



de julio del mismo año, es decir, oportunamente. Desde la notificación se deben contar los tres meses para contestar el requerimiento y luego 6 meses para proferir la liquidación oficial, es decir, hasta el 13 de abril de 2013, razón por la cual la notificación hecha el 11 de abril de 2013 es legal y oportuna. Se tiene, entonces, que no operó la prescripción alegada.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. No obstante, declaró la nulidad parcial de los actos en lo relacionado con la sanción por inexactitud (ff.292 a 315 cuaderno principal).

Expediente 2014-00328-00

Manifestó que el valor probatorio reconocido por las normas tributarias a la contabilidad no impide a la Administración que desvirtúe el contenido de la misma mediante otros medios probatorios, dado que el valor probatorio de la contabilidad es una presunción de hecho que puede ser desvirtuada mediante otros medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la Ley. Es por esto, que, la prevalencia de la prueba contable y de la existencia de las facturas que pretende hacer valer la demandante no es absoluta, puesto que los resultados obtenidos de la inspección tributaria, de los cruces de información y de otros medios de prueba, desvirtuaron el mérito probatorio de la prueba contable. Como sustento de estas afirmaciones citó la sentencia proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 20 de febrero de 2017, radicado No. 15001233300020130065801.

La Administración rechazó la suma de \$11.193.356.291 de pasivos al encontrar pruebas que desvirtuaron las facturas y los demás documentos de la demandante. Algunas de estas son: sobre los proveedores que no fue posible ubicar, bien sea porque la dirección no existe, un vecino afirmó que cambió de domicilio, es otra persona la que lleva mas de 10 años viviendo en esa dirección o porque los requerimientos fueron devueltos por causales se trasladó y no la conocen, destacó que el RUT es el mecanismo idóneo para identificar, ubicar y clasificar a los contribuyentes, quienes tiene la obligación de mantener la información actualizada.

Además, algunos proveedores declararon cuentas por cobrar con un menor valor a los reportados por la demandante. Igualmente, destacó que sobre un proveedor a quien se le adeudaba la suma de \$3.079.604.003, se recibió un testimonio indicando que dicho proveedor se desempeñaba como vendedor ambulante y el tribunal encontró que se encuentra registrado en el régimen subsidiado de seguridad social, al cual pertenecen las personas mas pobres y que no cuentan con capacidad de pago.

También llamó la atención que i) dos proveedores certificaron mediante sus representantes legales y revisores fiscales que no sostuvieron ninguna operación comercial con la demandante, ii) un proveedor manifestó en la visita realizada por la Dian que no tuvo transacciones con la sociedad actora, iii) otro proveedor mencionó que la deuda era menor a la reportada por la sociedad actora y que fue pagada tanto en el año 2008 como en el 2009, iv) un proveedor se comprometió a aportar los soportes pero nunca lo hizo, y v) un proveedor no cuenta con la documentación solicitada porque la demandante canceló lo adeudado.

Concluyó el tribunal que la Dian demostró la inexistencia de los pasivos registrados, por lo que le correspondía a la demandante demostrar que las transacciones realmente existieron, pero no lo hizo pues se limitó a sostener que estas se encontraban debidamente registradas en su contabilidad. Así las cosas, la Dian desvirtuó la veracidad de la declaración mediante un conjunto de indicios, los cuales



son suficientes para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló las operaciones, invirtiendo la carga de la prueba y, por tanto, debió ser la contribuyente quien demostrara que las operaciones declaradas eran reales.

Si bien se aportó con la demanda un dictamen que da cuenta que los pasivos se encuentran soportados contablemente, la Dian verificó que dicha contabilidad no ofrecía suficiente credibilidad, puesto que en la investigación adelantada se buscaba verificar la veracidad de la información declarada. Sobre la ausencia de la inspección contable destacó que la misma es potestativa para la administración y que no es la única actividad que puede desplegar la Dian en el ejercicio de sus facultades de fiscalización e investigación.

El artículo 750 del Estatuto consagra una ficción legal según la cual la información suministrada por terceros son pruebas testimoniales, por lo que es importante diferenciar las pruebas recaudas en la investigación y antes del requerimiento especial y las pruebas testimoniales propiamente dichas previstas en el Código General del Proceso. Para el tribunal a esta ficción del artículo 750 no le es aplicable la tacha de testigos regulada por el entonces C.P.C., puesto que es un procedimiento propio del proceso judicial, porque la norma consagra que la tacha se debe formular antes de la audiencia de recepción del testimonio, la cual no aplica en el procedimiento de investigación dado que se recauda en la etapa preliminar del proceso tributario, sin que le sea posible a la parte participar directamente en las declaraciones. Esto obedece a que las declaraciones o testimonios se obtienen antes del requerimiento especial, la cual es la etapa en la que se vincula al contribuyente. Además, destacó que no hay lugar a excluir ningún testimonio por sospechoso, dado que esta calidad se deriva del parentesco, dependencia, sentimiento o interés con relación a las partes o sus apoderados, antecedentes personales u otras causas, que no se evidencia de ninguno de los citados.

No hay vulneración del artículo 10 del CPACA toda vez que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha expuesto que si la Dian, en ejercicio de su facultad fiscalizadora, logra probar la inexistencia de las transacciones que el contribuyente pretende demostrar con facturas o documentos equivalentes, los costos, pasivos e iva descontable pueden ser rechazados.

Consideró que hay lugar a la sanción por inexactitud porque se incluyeron pasivos inexistentes que dan un menor impuesto o saldo a pagar, más cuando se acreditó que los hechos y valores declarados no se ajustan a la realidad. No obstante, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria es procedente reducir el porcentaje de la sanción del 160% al 100%.

Expediente 2014-00339-00

Expuso que no se presenta una doble sanción, dado que la sanción impuesta por la Dian es de carácter administrativo, mientras que la de la Junta Central de Contadores es de carácter disciplinario, es decir, ambas tienen distinta naturaleza. Además, solo se aprecia la sanción impuesta por la Dian y el oficio enviado a la Junta, razón por la cual, si esa dependencia decide imponer sanción, esta estará sujeta a los recursos administrativos y judiciales pertinentes.

Contrario a lo expuesto en la demanda, en el requerimiento especial la Administración sustentó el motivo por el cual el revisor fiscal debía ser sancionado, y que consiste en que con su firma avaló los valores declarados sin que exista salvedad alguna, siendo, entonces, acreedor de la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario. De igual forma, en los actos demandados se expusieron los fundamentos jurídicos de la sanción y se liquidó debidamente.



De igual forma, en la liquidación oficial se expusieron los hechos que certifica el revisor fiscal con su firma (artículo 581 E.T). Estas circunstancias fueron puestas en conocimiento del demandante quien al interponer el recurso de reconsideración pudo ejercer su derecho de defensa.

Sobre los verbos rectores de la sanción, expuso que con su firma el revisor fiscal aprobó la información de la declaración, la cual, según se demostró, no correspondía con la realidad. Igualmente, se debe hacer un análisis armónico del artículo 658-1 del Estatuto que contempla la sanción y el 581 ibídem, que hace referencia a las certificaciones del revisor fiscal con su firma.

Si bien el demandante indica que para el año gravable 2009 no era posible firmar con salvedad, dado que esta surge con la Ley 1474 de 2011, advirtió el Tribunal que para ese año gravable en la declaración existía una casilla que permitía marcar si la firma se realizaba con salvedades. Igualmente, la Dian certificó que el demandante no hizo uso de esta posibilidad.

Sobre la prescripción, expuso que existe norma especial que dispone que cuando la sanción se impone en liquidación oficial, el término de prescripción es igual al que se tiene para practicar la liquidación.

En este caso la declaración se presentó el 21 de abril 2010, fecha que se toma para el conteo dado que según el último dígito del Nit, la demandante tenía hasta el 16 de abril de 2010 para declarar. La Administración tenía hasta el 22 de abril de 2012 para proferir el requerimiento especial, pero como profirió auto de inspección tributaria se suspende el término por 3 meses y, por ende, el requerimiento debía ser notificado a más tardar el 22 de julio de 2012 y como fue notificado el 13 de julio del mismo año, se tiene como oportuno.

El demandante tenía hasta el 14 de octubre de 2013 para dar respuesta al requerimiento y desde esa fecha se cuentan los 6 meses para proferir liquidación, es decir, hasta el 15 de abril de 2014 y como la liquidación oficial fue notificada el 12 de abril de 2014, la misma se entiende realizada en término. Así las cosas, no operó la prescripción alegada.

### **Recursos de apelación**

La sociedad demandante apeló la decisión de primera instancia (ff. 329 a 340 cuaderno principal). Insistió que, tratándose de obligados a llevar contabilidad, como es su caso, procede el reconocimiento de los pasivos que se encuentran debidamente soportados en documentos idóneos. No obstante, la Administración no practicó inspección contable a la demandante.

No se desconocen las amplias facultades de fiscalización de la Dian, sin embargo, es procedente la valoración del dictamen pericial y de los documentos contables que cumplen con los requisitos legales para probar la existencia de los pasivos, máxime cuando existe tarifa legal probatoria.

No es cierto que la demandante no asumió su carga probatoria dado que tanto en sede administrativa como judicial se aportaron los documentos que soportan los pasivos, cosa distinta es que la Dian considerara que no eran suficientes y que no hayan merecido valoración alguna por el Tribunal.

Sobre los indicios realizó un estudio sobre sus características y, puntualmente, dijo que en los casos en que los requerimientos enviados a los proveedores fueron



devueltos, aun cuando hayan sido enviados a las direcciones reportadas en el rut, lo relevante es que no surgió ninguna prueba que se pueda considerar como indicio. En los casos en que la administración considera que no hay prueba de las operaciones no se tuvo en cuenta que la contabilidad de la demandante sí demuestra la realidad de estas. Además, frente a los valores declarados por los proveedores por un valor menor a los de la demandante, no se debió desconocer la totalidad del pasivo, sino que se debió reconocer como pasivo el valor declarado por sus proveedores. No puede valorarse el testimonio de personas que atendieron las visitas, pero de las que se desconoce su identidad, más cuando no hay soporte documental de sus afirmaciones.

La Dian no asumió la carga de la prueba de sus afirmaciones pues no profundizó en los motivos por los cuales los proveedores no cumplieron con sus obligaciones como la información exógena o buscó otras direcciones distintas a las del RUT. La actuación de la Dian generó dudas, las cuales debieron resolverse a favor de la contribuyente.

Se tiene entonces que como no se demostró la inexistencia de los pasivos, estos no tienen la vocación de aumentar la renta líquida gravable. Así mismo, no hay lugar a la sanción por inexactitud puesto que la Dian no demostró con pruebas idóneas que los pasivos rechazados fueran inexistentes.

El demandante Carlos Alberto Carillo Pacheco presentó recurso de apelación (ff. 318 a 328 cuaderno principal) en el que reiteró dos argumentos de la demanda, que son i) violación al debido proceso por dos motivos, el primero por falta de correspondencia entre el requerimiento y la liquidación, dado que en el acto previo no existe argumentación sobre la conducta sancionable, y el segundo por que se vulnera el principio de non bis idem, puesto que también se pretende una sanción por parte de la Junta Central de Contadores; y ii) desconocimiento del principio de tipicidad, dado que los verbos rectores de la sanción son ordenar y aprobar y la administración impone la sanción por firmar la declaración.

Indicó que del testimonio rendido por la representante legal de la sociedad demandante se desprende que el revisor fiscal y el contador no tenían injerencia en los negocios que la sociedad realizaba, *“lo cual confirma lo manifestado por este abogado cuando decía que muchos de los rechazos realizados por la Dian no obedecen a errores en la contabilidad, que es la conducta reprochable conforme lo indica el artículo 658-1 del Estatuto Tributario”*.

Igualmente se presentó un dictamen pericial que no fue objetado por la Dian y en el cual se reconoció que la contabilidad de la sociedad, sobre la cual, sí tiene responsabilidad el revisor fiscal, es llevada en debida forma.

### **Alegatos de Conclusión**

La sociedad demandante insistió en los argumentos expuestos en el recurso de apelación (ff. 360 a 366 cuaderno principal). Realizó un recuento de los hallazgos de la Administración frente a algunos proveedores y concluyó que los mismos generan dudas, las cuales deben resolverse a su favor. Insistió que la actividad adelantada por la Dian y las pruebas obtenidas no son suficientes para demostrar la inexistencia de las operaciones y que no hay lugar a la sanción.

El demandante (revisor fiscal) enfatizó nuevamente en los argumentos de la demanda y el recurso de apelación (ff. 367 a 375 cuaderno principal).

La entidad demandada (ff.376 a 389 cuaderno principal) enfatizó que en sede



administrativa se concluyó, mediante análisis a los proveedores y los resultados de visitas e inspección tributaria, que había lugar al rechazo de costos y deducciones registrados por el contribuyente, dado que no fue posible constatar la realidad de las operaciones.

Frente a la sanción al revisor fiscal indicó que desde el requerimiento se le expusieron las normas infringidas. Este acto fue puesto en conocimiento del interesado quien tuvo la oportunidad de plantear descargos. La firma del contador o del revisor fiscal implica que los hechos consignados en las declaraciones son auténticos y reales, por lo que no es de recibo la afirmación expuesta en el recurso de apelación de que el revisor fiscal no tenía incidencia en los negocios de la demandante, pues con su firma avala la presentación de la declaración.

Señala que es procedente la condena en costas a su favor debido al desgaste en el que incurrió para su defensa en vía judicial.

### **Concepto del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia.

Señaló que las visitas de verificación y los cruces de información constituyen un medio de prueba idónea para desvirtuar la contabilidad y las facturas, puesto que permiten a la Dian verificar directamente la realidad de las operaciones que se soportan en esos documentos. Una vez desvirtuada esa realidad, se traslada la carga de la prueba al contribuyente para que aporte las pruebas que acrediten la existencia de la operación.

Si bien los libros contables llevados en debida forma constituyen prueba a favor del contribuyente, es necesario que no se haya desvirtuado por otros medios probatorios.

En el caso concreto existen pruebas directas que desvirtúan la suficiencia de la contabilidad: i) declaraciones de proveedores que niegan la existencia de operaciones económicas con el contribuyente, lo que muestra la irrealidad del registro contable; ii) el registro de operaciones con proveedores que no desarrollan actividades económicas que den lugar al suministro de los bienes que dijo la demandante que adquirió; iii) falta de prueba que demostrara la calidad de los proveedores, lo que evidencia la ausencia de capacidad productiva; y iv) las diferencias entre los registros contables y la información suministrada por los proveedores, lo que prueba la poca fidelidad de los saldos registrados en la contabilidad a 31 de diciembre de 2009.

Estas inconsistencias hacen que la contabilidad pierda credibilidad, por lo que no es prueba suficiente para acreditar los hechos económicos reportados en la declaración. Le correspondía entonces a la demandante desvirtuar los hallazgos de la Dian, pero se dedicó a reiterar lo consignado en las facturas y los documentos contables, sin adelantar alguna actuación para ubicar a sus proveedores o demostrar su existencia, con el fin de comprobar la realidad de las operaciones cuyos pasivos fueron rechazados.

Hay lugar a la sanción por inexactitud al incluirse pasivos inexistentes. No se presenta una diferencia de criterio por cuanto la sanción fue impuesta como consecuencia que la actora no desvirtuara la labor de la Administración sobre la inexistencia de los pasivos.

Indicó que la firma del revisor fiscal implica que los hechos consignados en las declaraciones son auténticos, verídicos y reales, y que todo se ha ejecutado de



conformidad con las leyes aplicables. Es por esto, que, al probarse que la información de la declaración no es verídica se configura el hecho sancionable en el artículo 658-1 del E.T., dado que el revisor aprobó unos hechos que no corresponden a la realidad económica. Máxime cuando con un simple cruce de información con los proveedores se evidencian irregularidades considerables. Se tiene, entonces, que la sanción impuesta al revisor fiscal se sustenta en las irregularidades encontradas en el denuncia fiscal auditado.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. La Sala procede a juzgar la legalidad de los actos demandados de conformidad con lo expuesto en la sentencia de primera instancia y los recursos de apelación presentados por la sociedad demandante y el revisor fiscal.

En los anteriores términos le corresponde a la Sala primero establecer si había lugar al rechazo de pasivos declarados por la contribuyente correspondientes a la suma de \$11.193.356.000 para el año gravable 2009. 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

Segundo, debe determinarse si es procedente la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad demandante. Tercero, analizar la sanción impuesta al revisor fiscal que se origina por el hecho de haber firmado la declaración privada.

Si bien la declaración privada fue modificada en otros conceptos como inventarios, ingresos brutos operaciones, intereses y rendimientos financieros, y gastos operacionales de administración, sobre estos aspectos no se presentó reparo alguno en el recurso de apelación, razón por la cual no se hará pronunciamiento de fondo sobre estos.

2. A estos efectos, se reitera (sentencia del 13 de agosto de 2020, expediente 23938 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E)) que, en los casos en que el contribuyente es un obligado a llevar contabilidad, como en el presente, 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, de conformidad con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario.

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 declarados por el contribuyente, con fundamento en que no pudo constatar la existencia de las deudas con los supuestos acreedores, debido a los siguientes hallazgos (acta de inspección tributaria ff.569 a 588 c3 a.a.):

Pash S.A.S. antes Facol S.A.S: el revisor fiscal mencionó una operación que se realizó en el año 2008, pero que por razones que desconoce la mercancía solo fue entregada en el 2009. No obstante, no aportó los documentos soporte de la transacción (facturas, notas de contabilidad) ni del pago de esta, por lo que no fue posible probar la realidad de la operación.

Salomón Cueros Ltda: No se pudo comprobar la existencia física y legal de la sociedad. La dirección informada en el Rut no existe, sí se encuentra la calle y la carrera, pero no existe el número registrado.

Comercializadora Fermoran S.A.S: El representante legal y su revisora fiscal certificaron que en el año 2009 no tuvieron operaciones con la demandante. Por correo electrónico se solicitó información sobre las cuentas por cobrar a 31 de diciembre de 2009 y el representante contestó por ese mismo medio que enviaría certificación porque le parecía que en marzo de 2009 la demandante había cancelado lo adeudado en el año 2008. No obstante, no se recibió certificación de su parte.

Inversiones Beleño S.A.S: El representante legal y la contadora certificaron que esa sociedad nunca ha tenido relaciones comerciales con la demandante.

Cherry Navarro Carrillo: El contribuyente indicó que no tiene soportes contables ni libros de contabilidad porque se le extraviaron en un cambio de domicilio. Manifestó que no recuerda los valores de las transacciones pero que fueron pagadas en el 2008 y 2009, *en el 2010 y 2011 no le debían nada, todo se pagó en el 2009*. Igualmente expuso que desde el 2009 no produce ni fabrica productos para la venta.

Fabiola Palacios Méndez: El auto de cruce fue remitido por correo y fue devuelto por dirección incorrecta. Un funcionario se desplazó hasta la dirección y se entrevistó con el señor Alfonso Hernández, vecino de la señora Fabiola, quien informó que la señora vivió en ese lugar hasta el 2011 y que trabajaba vendiendo correas en un vehículo como vendedora ambulante, que no tenía empresa alguna y que vivía del día a día.

Cooperativa Comercializadora Coproagrícola: Se remitió requerimiento ordinario el cual fue devuelto por la causal “destinatario de (sic) traslado”. Se envió mensaje al correo electrónico registrado en el Rut pero no se recibió respuesta.

Comercializadora Yolis: El requerimiento ordinario fue devuelto con causal “no conocen al destinatario”.



Esper Peña Moyano: En su declaración de renta 2009 registró como cuentas por cobrar a diciembre el valor de \$939.386.000, el cual es inferior al reportado por el contribuyente.

Luego de proferido el requerimiento se aportó acta de visita a este proveedor en el que consta que no aportó los documentos solicitados (fl 1444 c8 a.a.)

Claudia Patricia Aldana Sánchez: el valor declarado en cuentas por cobrar en el 2009 es inferior al reportado por la sociedad demandante.

Con posterioridad al requerimiento especial se allegó el acta de visita que fue atendida por la señora Marcela Carvajal, quien afirmó que lleva viviendo 10 años en la dirección que aparece en el rut de la proveedora y que no conoce a la señora Claudia (fl 1445 c8 a.a.).

María Clemencia Sánchez Peña: Declaró para el año 2009 cuentas por cobrar por un monto inferior al declarado por la demandante.

En el informe de visita aportado con posterioridad al requerimiento especial se expuso que no se aportaron los documentos que soporten las operaciones (ff. 1445 y 1446 c8 a.a.)

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.

En el dictamen contable se concluyó (f. 14 cuaderno de anexos de la demanda):

2. La contabilidad de la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL GOMUZ S.A.S., constituye prueba a su favor, toda vez que esta se lleva en debida forma y cumple con los requisitos establecidos en los artículos 772, 773, 774, 775 y 776 del E.T.

3. Las obligaciones por pagar por concepto de proveedores registradas en las cuenta 2205 denominada PROVEEDORES NACIONALES objeto de rechazo por parte de la DIAN por valor de \$11.193.3355.791, al cierre del año 2009 se encuentran debidamente soportadas por documentos idóneos como la factura con el lleno de los requisitos establecidos en el artículo 617 del E.T. y las formalidades exigidas por la contabilidad para el reconocimiento de los pasivos, por tanto de conformidad con los artículos 283 y 770 del E.T. son procedentes fiscalmente.

4. Los pagos o abonos a las obligaciones referidas en el punto anterior se encuentran respaldados por los comprobantes de pago (comprobantes de egreso) firmados por los beneficiarios, con el lleno de los requisitos establecidos por la contabilidad y constituyen prueba de reconocimiento de pasivos de conformidad con el numeral 1 del artículo 283 E.T.

Con el dictamen se anexaron facturas de ventas, comprobantes de egreso emitidos por la demandante en el que informa pagos a proveedores y certificados de existencia y representación legal de sus proveedores (ff. 38 a 380 cuaderno de anexos de la demanda)

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 2009, 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.

Las facturas de compraventa y los certificados de existencia y representación legal de los proveedores 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 en cumplimiento de sus obligaciones comerciales, pero de los mismos no se entrevé la existencia de una deuda originada en dichas operaciones económicas.

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.

Finalmente, el dictamen contable aportado por la sociedad demandante 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, dicho dictamen 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 2009, 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 2009. 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.

Además, en sede administrativa, algunos proveedores expresaron que no tenían cuentas por cobrar a la demandante o que no realizaron transacciones económicas con la demandante que dieran lugar al pasivo registrado. Igualmente, algunos



proveedores no presentaron los soportes correspondientes a las operaciones comerciales.

Se destaca que la Administración en el cruce de información encontró que algunos proveedores reportaron cuentas por cobrar por valores inferiores a los pasivos registrados. Para la demandante se debió reconocer el valor declarado por los proveedores, sin embargo, no hay constancia que los mismos correspondan únicamente a la sociedad actora, razón por la cual no puede considerarse como un reconocimiento del pasivo.

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 a la contribuyente demostrar que las deudas llevadas por ese concepto son reales.

Carga que no fue cumplida por la sociedad demandante, 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 pendientes de pago a cargo de la contribuyente y a favor de los proveedores en el año 2009.

En consecuencia, debe mantenerse el rechazo de los pasivos ordenado en los actos demandados.

9. Por las razones expuestas, se encuentra demostrado que la actora incurrió en una de las conductas tipificadas como sancionables, como es la declaración de pasivos inexistentes. Adicionalmente, la Sala encuentra que i) en este caso no se presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte y ii) la Dian no se pronunció sobre la cuantificación de la sanción en un 100% en aplicación del principio de favorabilidad consagrado en el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016.

Por tanto, se mantiene la sanción por inexactitud determinada por el Tribunal.

10. En cuanto a la sanción del artículo 658-1 del E.T. impuesta al revisor fiscal Carlos Alberto Carillo Pacheco (exp. 2014-00339), se encuentra que el demandante discute que la DIAN i) no determinó la sanción a imponer en el requerimiento especial puesto que se limitó a exponer normas sin explicar cuál era la conducta reprochable y solo en la liquidación se estableció que la sanción correspondía al artículo 658-1, lo que es contrario al principio de correspondencia y ii) que se imponen dos sanciones por el mismo hecho, la de la Dian y la de la Junta Central de Contadores.

Además, afirmó que la firma de la declaración de renta no es un supuesto de infracción del artículo 658-1 del E.T.



10.1 La sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario está prevista cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad, e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 del E.T. Se impone igualmente al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.

La sanción consiste en multa del 20% de la impuesta al contribuyente infractor, sin exceder de 4.100 UVT, la cual se debe proponer, determinar y discutir de manera individualizada dentro del proceso que a éste se adelante.

10.2 El artículo 711 del E.T. consagra el principio de correspondencia, según el cual la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos expuestos en el requerimiento especial o en su ampliación.

Verificados los antecedentes administrativos, se observa que, en el requerimiento especial proferido al contribuyente, la DIAN propuso la sanción del artículo 658-1 del E.T. a la representante legal de la sociedad demandante y al revisor fiscal por ser quienes firmaron la declaración de renta.

No se desconoce que en el requerimiento también se mencionaron los artículos 659 y 660 del Estatuto Tributario, el primer artículo habla de la sanción que impone la Junta Central de Contadores y el segundo hace referencia a la suspensión de la facultad de firmar declaraciones y certificaciones tributarias. Sin embargo, se observa que al momento de liquidar la sanción expresamente se hace referencia al artículo 658-1 del Estatuto y dentro del contenido del acto se expuso como conducta sancionable la firma de la declaración privada.

Así las cosas, no hay duda de que en el requerimiento se manifestó que la sanción a imponer sería la del artículo 658-1 ibidem.

Igualmente, al notificar este acto al revisor fiscal se expuso (fl. 614 c4 a.a.):

Me permito NOTIFICARLE de conformidad con los artículos 37 y 38 del C.P.A (sic), el Requerimiento Especial No. 072382012000038 de fecha 09/07/2012 proferido al contribuyente COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL GOMUZ S.A.S NIT 900.145.567-1 por el impuesto de Renta y Complementarios año 2009, mediante el cual se propuso sancionar a CARLOS ALBERTO CARILLO PACHECO identificado con la cédula de ciudadanía No. 88.232.383 en su calidad de Revisor Fiscal en el año 2009 de la sociedad investigada y quien firmó la declaración del impuesto de Renta y Complementarios año 2009, objeto de investigación, conforme al artículo 658.1 del Estatuto Tributario

Por estas razones, no es procedente que el demandante alegue que en el acto preparatorio no le fue determinada qué sanción se impondría en la liquidación oficial. Súmese a ello que, el requerimiento especial le fue notificado al revisor fiscal con un oficio que indica el valor de la sanción. Todo esto, permitió que la sancionada presentara respuesta al requerimiento (ff. 750 a 759 c4 a.a.), discutiendo la sanción, actuación que ratifica que desde el inicio del procedimiento el sancionado conocía la sanción.

Es por lo anterior, que existe correspondencia entre el requerimiento y la liquidación puesto que en ambos se indicó la sanción respectiva, por lo que no prospera el cargo de violación al debido proceso, máxime cuando el interesado conoció los fundamentos



de hecho y de derecho de la sanción y pudo controvertirla, tanto en la respuesta al requerimiento como en el recurso de reconsideración.

10.3 En este caso, es aceptado por las partes que el señor Carlos Alberto Carrillo Pacheco firmó la declaración de renta del contribuyente por el año 2009. Estas conductas demuestran que el revisor fiscal debió conocer las irregularidades sancionables.

En efecto, en su calidad de revisor fiscal (art. 207, Código de Comercio, y Ley 43 de 1990) estaba obligada a verificar que los actos y operaciones desarrollados por la empresa se ajustaran a lo establecido en los estatutos y la ley, y que la empresa cumpliera con las obligaciones que tiene con las entidades del Estado, como es el acatamiento de obligaciones formales y sustanciales en lo relativo a impuestos, así como advertir la existencia de irregularidades a los órganos de dirección de la empresa o a las entidades respectivas, como la DIAN.

De acuerdo con el artículo 581 del E.T., cuando el revisor fiscal firmó la declaración de renta del contribuyente certificó que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, y que reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa. Por tanto, la sola firma del contador o revisor fiscal en la declaración tributaria supone asumir la responsabilidad por el total de su contenido.

En tal sentido, la responsabilidad del revisor fiscal que lo hace acreedor de la sanción del artículo 658-1 del E.T., surge del hecho de haber ejercido la revisoría fiscal durante el período gravable 2009 y haber firmado la declaración de renta modificada por la Administración por la inclusión de pasivos inexistentes. Esto, porque en el ejercicio de sus funciones, tuvo conocimiento de los hechos irregulares que dieron origen a la modificación de la declaración tributaria (sentencia del 9 de julio de 2020, expediente 24371 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E)).

El único eximente de responsabilidad que contempla la norma sancionatoria, es que el revisor fiscal hubiere expresado la salvedad correspondiente, pero en este caso, no está probado que el revisor fiscal hubiere advertido a la empresa o a la DIAN las operaciones simuladas que declaraba el contribuyente.

10.4 Ahora bien, el hecho de que la Dian remitiera un oficio a la Junta Central de Contadores no significa que se sancione dos veces por el mismo hecho. Nótese que se tratan de sanciones distintas, la acá impuesta es de carácter pecuniaria, mientras que la otra es disciplinaria. Igualmente, no obra en el expediente prueba de que efectivamente se haya impuesto sanción por parte de esa junta.

11. Finalmente, la Sala, de conformidad con el numeral 8º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA), no condenará en costas en esta instancia al no encontrarse probadas en el proceso.

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

- 1- **Confirmar** la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
- 2- Reconocer personería a la abogada Myriam Rojas Corredor, como apoderada de



la parte demandada, en los términos del poder visible a 427 del cuaderno principal.

3- Sin condena en costas en esta 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)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**