



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., doce (12) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-33-000-2016-00366-01 (25876)
Demandante: COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL ANYELOR'S LTDA.
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2011. Pasivos. Prueba. Sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 15 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que resolvió:

«PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412015000007 del 18 de marzo de 2015, correspondiente al impuesto de renta año gravable 2011 del contribuyente Comercializadora Internacional ANYELOR'S LTDA., y de la Resolución No. 002627 del 11 de abril de 2016, a través de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior, solo 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 Comercializadora Internacional ANYELOR'S LTDA., 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 \$6.748.657.000, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

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

ANTECEDENTES

El 24 de abril de 2012, Comercializadora Internacional Anyelor's Ltda., presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, corregida el 29 de junio de 2012 y el 24 de julio de 2012, en la que liquidó un total saldo a pagar de cero (\$0).

El 20 de junio de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta formuló el Requerimiento Especial 900.002, mediante el cual propuso desconocer pasivos por \$20.450.477.000 y adicionarlos como renta gravable, imponer sanción por inexactitud de \$10.797.851.000 y determinar el total saldo a pagar en \$17.546.508.000. Dicho acto se respondió oportunamente por la contribuyente.



El 18 de marzo de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la citada dirección seccional expidió la Liquidación Oficial de Revisión 072412015000007, que acogió las glosas formuladas por el requerimiento especial.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN mediante Resolución 002627 del 11 de abril de 2016, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«PRETENSIONES PRINCIPALES

1.- Se declare la nulidad de la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN RENTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD – REVISIÓN No. 072412015000007 del 18 de marzo de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta.

2.- Se declare la nulidad de la Resolución No. 002627 del 11 de abril de 2016, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, mediante la cual se confirmó la Liquidación Oficial de revisión, notificada el 21 de abril de 2016.

3.- Que a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada del impuesto de Renta y Complementarios del año gravable 2011, presentada por la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL ANYELOR'S LTDA., identificada con NIT 900.145.567-1 el día 24 de julio de 2012, con el número No. 830.510.370-1.

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

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

Se declare la nulidad de la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN RENTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD – REVISIÓN No. 072412015000007 del 18 de marzo de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta.

Se declare la nulidad de la Resolución No. 002627 del 11 de abril de 2016, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, mediante la cual se confirmó la Liquidación Oficial de revisión, notificada el 21 de abril de 2016.

SEGUNDO: Que a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada del impuesto de Renta y Complementarios del año gravable 2011, presentada por la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL ANYELOR'S LTDA., identificada con NIT 900.145.567-1 el día 24 de julio de 2012, con el número No. 830.510.370-1».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 283, 683, 742, 743, 745, 770, 772, 773, 774, 777 y 787 del Estatuto Tributario

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:



Los actos demandados violan la normativa invocada y los principios de defensa y de contradicción, porque la prueba de la inexistencia de pasivos corría por cuenta de la Administración, quien debió practicar inspección contable a la sociedad y solicitar documentos de soporte, pero como no lo hizo, no desvirtuó su contabilidad, que refleja los pasivos declarados y constituye prueba a su favor.

La DIAN fundó su decisión en indicios no probados, sin demostrar la inexistencia de las operaciones que originaron los pasivos debatidos, y solo valoró las pruebas de terceros proveedores, mas no las objeciones de la sociedad, omitiendo que, cuando la carga probatoria recae en la autoridad fiscal, los vacíos probatorios se resuelven a favor del administrado.

Entre los vacíos probatorios sobre la inexistencia de las operaciones se encuentran acreedores que, no presentaron información exógena, no fueron ubicados, declararon valores diferentes, negaron la existencia de pasivos y requerimientos ordinarios devueltos por correo bajo las causales «*destinatario desconocido, cambio de domicilio o no dieron respuesta*», circunstancias que son ajenas a la contribuyente y no demuestran la aludida inexistencia. Además, no se podían rechazar las deudas con proveedores calificados de ficticios con posterioridad a los hechos en discusión.

En esa medida, los indicios en que se basó la demandada para establecer la inexistencia de los pasivos declarados no están demostrados; por el contrario, tales pasivos constan en pagarés, facturas y certificados de proveedor que, para el caso de sociedades de comercialización internacional, «*será documento suficiente para demostrar la no causación del Impuesto Sobre las Ventas IVA ni de la Retención en la Fuente*», y ampara las compras del periodo. Así mismo, como los actos demandados avalaron inventarios y ventas contabilizadas, no es coherente el rechazo de pasivos que también estaban registrados en la contabilidad.

Los actos demandados contradicen la jurisprudencia del Consejo de Estado que avaló la demostración de pasivos con soportes internos y externos que demuestran su contabilización, y no con pruebas de terceros.

No se cumplen los supuestos para imponer sanción por inexactitud, en tanto en las operaciones cuestionadas existen y los conceptos declarados se ajustan a la realidad.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

En ejercicio de las facultades de fiscalización y con fundamento en la normativa aplicable, la DIAN practicó inspección tributaria, en virtud de la cual se realizaron visitas de verificación, cruces de información y se expidieron requerimientos ordinarios a terceros proveedores para demostrar la realidad de las transacciones que originaron los pasivos cuestionados, con lo cual se pudo determinar la inexistencia de los mismos.

La contabilidad y los soportes presentados por la sociedad no constituyen tarifa legal y fueron desvirtuados con diferentes medios de prueba, entre los que se encuentran indicios probados, información exógena de terceros, requerimientos ordinarios no respondidos o devueltos por correo, falta de ubicación de proveedores, diferencias en



los registros de cuentas por cobrar de terceros o en los valores declarados frente a los pasivos debatidos, declaratorias de proveedores ficticios, falta de presentación de soportes de transacciones con la actora, inexistencia de capacidad para realizar transacciones y negación de pasivos de supuestos acreedores, pruebas que al ser valoradas en sana crítica demuestran la inexistencia de los pasivos debatidos.

La jurisprudencia del Consejo de Estado aducida por la demandante corresponde a situaciones diferentes a la discutida.

La sanción por inexactitud se impuso por el registro de pasivos inexistentes en la declaración privada de la contribuyente, que resultaron en un menor impuesto a pagar.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 24 de octubre de 2017, el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades en lo actuado, declaró que no se presentaron excepciones previas, decretó como pruebas las aportadas y pedidas por las partes¹, y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados para ajustar la sanción por inexactitud al 100 % por favorabilidad y no condenó en costas, por las siguientes razones:

Las pruebas practicadas por la Administración a proveedores de la contribuyente, con quienes realizó las operaciones constitutivas de pasivos (*información exógena, requerimientos ordinarios a terceros, pasivos informados por la contribuyente, RUT de proveedores, devoluciones de requerimientos, declaraciones tributarias de proveedores, actas de visita y cruces de información, entre otros*) no fueron desvirtuadas por la sociedad, quien se limitó a indicar que los indicios en que se fundaron los actos demandados no estaban probados.

Así, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, la DIAN desvirtuó mediante indicios probados la contabilidad y los pasivos debatidos, pues su valoración bajo las reglas de la sana crítica permite determinar la inexistencia de las operaciones que los generaron, lo cual no fue invalidado por la contribuyente, sobre quien recaía la carga de hacerlo.

La práctica de inspección contable es facultativa de la autoridad fiscal y no era necesaria, pues la DIAN recaudó diferentes pruebas que infirmaron la contabilidad de la sociedad. Si bien el dictamen pericial aportado con la demanda se soportó en la contabilidad con sus soportes, no frustra los hallazgos de la Administración, que en ejercicio de sus facultades de fiscalización le restaron credibilidad a la misma.

La entidad demandada no desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado, pues las pruebas de pasivos a que alude la legislación fiscal no impiden que, en ejercicio de las facultades de fiscalización, la DIAN desvirtúe las transacciones que las soportan.

¹ El 27 de febrero de 2017 se realizó audiencia de pruebas (Fls. 231 a 239 del c. p.) en la cual se incorporó la prueba pericial aportada por la demandante.



Se mantiene la sanción por inexactitud, porque la contribuyente declaró datos equivocados que resultaron en un menor impuesto a cargo, aunque se disminuye al 100% por principio de favorabilidad, y no se condena en costas pues prosperan parcialmente las pretensiones de la demanda y no se advierten maniobras temerarias o dilatorias de las partes.

RECURSOS DE APELACIÓN

La actora interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

Procede el reconocimiento de los pasivos cuestionados, que estaban soportados en la contabilidad, con sus comprobantes de orden interno y externo, sin que se advirtieran irregularidades en la misma, en tanto no se realizó inspección contable.

Los pasivos estaban registrados en facturas y documentos idóneos, como lo corrobora el dictamen pericial presentado ante la jurisdicción *-que no fue objetado por la demandada-*, y demuestran «*la realidad de las compras generadoras de los pasivos declarados*», con los cuales la sociedad asumió la carga probatoria que le correspondía.

Los indicios en que se fundó la DIAN no son idóneos ni demuestran la inexistencia de operaciones constitutivas de pasivos, pues esa entidad se limitó a recaudar y valorar documentos de terceros, sin solicitar los pertinentes a la sociedad y sin desvirtuar su declaración tributaria. Además, no se tuvo en cuenta que las dudas provenientes de vacíos probatorios se absuelven a favor de la contribuyente cuando no esté obligada a demostrar determinados hechos.

No hay lugar a imponer sanción por inexactitud, porque la Administración no demostró la inexistencia de los pasivos cuestionados, mientras la sociedad demostró la procedencia y realidad de los mismos.

Comoquiera que no se requiere decretar pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar (artículo 247 CPACA). El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, presentada por Comercializadora Internacional Anyelor's Ltda.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si los pasivos cuestionados están acreditados y si hay lugar a imponer sanción por inexactitud.

La demandante argumenta que los pasivos debatidos están acreditados con la contabilidad y sus soportes, circunstancia avalada mediante prueba pericial, que la Administración fundó su decisión en indicios no probados y que sobre esta última recaía la carga de demostrar la inexistencia de las operaciones constitutivas de pasivos.

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las*



declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija».

La Sala ha dicho que la anterior disposición establece una presunción legal, en tanto el contribuyente no está exento de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos².

Lo anterior implica que dicha presunción admite prueba en contrario y que la autoridad fiscal, para asegurar el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario³.

Así pues, a la autoridad tributaria le corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; y ante una comprobación especial o una exigencia legal, dicha carga corre por cuenta del contribuyente⁴.

En tal sentido, si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor cuando se llevan en debida forma⁵, y el numeral 4 del artículo 774 *ejusdem* precisó que serán prueba suficiente, siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley».

Así pues, la eficacia probatoria de los libros de contabilidad no es absoluta, ya que está sujeta a la verificación de la autoridad fiscal, quien en desarrollo de sus facultades de fiscalización puede solicitarla y, si es del caso, desvirtuarla a través de medios de prueba directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.

En cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *lb.* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias⁶.

² Entre otras, sentencias del 1º de marzo de 2012, Exp. 17568, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C. P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de mayo de 2018, Exp. 20727, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³ E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

a. *Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

b. *Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

c. *Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

d. *Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

e. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

f. *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).*».

⁴ Artículo 746 del ET.

⁵ Artículo 774 del Estatuto Tributario.

⁶ Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, y del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Lo anterior supone que en la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración el contribuyente puede controvertir las pruebas presentadas por la autoridad fiscal en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación, mediante la incorporación de las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la autoridad fiscal como garantía del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción.

Además, la Sala ha dicho que⁷ «con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar».

Caso concreto

Para verificar la realidad de la declaración tributaria de la contribuyente, que registró pasivos por \$33.344.435.000, la Administración expidió el Auto de Inspección Tributaria 072382014000005 del 15 de enero de 2014, en virtud del cual se practicaron diferentes medios de prueba frente a la contribuyente y terceros proveedores.

En cuanto a los pasivos cuestionados, mediante requerimiento ordinario la DIAN solicitó a la contribuyente información sobre cada uno de los acreedores, concepto del pasivo, valor del mismo a 31/12/2011 y el auxiliar de pasivos por terceros del periodo en discusión⁸.

Con fundamento en la información suministrada por la sociedad, se estableció que de los pasivos declarados en \$33.344.435.000, \$31.377.024.713 correspondían a terceros proveedores, a quienes se les solicitó información sobre las obligaciones que los generaron⁹, mediante requerimientos ordinarios enviados a la dirección registrada en el RUT. Además, fueron objeto de visitas y cruces de información, y se verificó su RUT, información exógena, obligación financiera y NIT.

De la información recaudada la DIAN encontró lo siguiente:

N.º	Tercero proveedor	Valor rechazado	Pruebas recaudadas
1	Creaciones Chazari S.A.	\$14.000.000	En los valores certificados por el proveedor no se encuentra la suma rechazada, que fue contabilizada por la contribuyente.
2	Velazco Cobos Julio César	\$49.824.400	Mediante visita no fue posible su ubicación, pues no residía desde hace dos años en la dirección informada. Las cuentas por cobrar declaradas son inferiores al pasivo debatido, y según información exógena no hay registro de compras en el periodo en que dicho pasivo supuestamente se generó.
3	Durán García Carolina	\$51.117.000	Certificó que en el periodo discutido no tuvo transacciones ni saldos pendientes con la contribuyente.
4	Baby's Dress Ltda	\$51.590.700	Manifestó que en el periodo discutido no tuvo transacciones ni saldos pendientes con la contribuyente.
5	Rangel Ortega José Antonio	\$52.100.000	En visita el tercero informó que en el periodo en discusión no existían obligaciones pendientes, lo cual se corrobora en su declaración tributaria.

⁷ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁸ Requerimiento ordinario 07238201400023 publicado el 30/01/2014. Antes de la publicación del mismo no se pudieron adelantar visitas a la contribuyente en la dirección informada en el RUT, por cuanto su domicilio se encontraba cerrado.

⁹ Entre otros, certificación de ventas realizadas a la contribuyente indicando facturas, fechas de las mismas, montos, valor de los abonos y saldos, y certificación de las cuentas pendientes por cobrar en el periodo.



6	Carrillo Hernández Luis	\$52.368.200	No fue posible su localización. Las cuentas por cobrar declaradas son inferiores al pasivo debatido, y según información exógena no hay registro de compras en el periodo en que dicho pasivo supuestamente se generó.
7	Sánchez Peña María Clemencia	\$55.181.776	Precisó que no realizó operaciones con la contribuyente en el periodo en discusión, y que su matrícula mercantil y RUT estaban cancelados desde el año 2009.
8	Cardona Lucía Emérita	\$68.282.356	Requerimiento devuelto por correo por la causal «no conocen al destinatario». Las cuentas por cobrar declaradas son inferiores al pasivo debatido, y según información exógena no hay registro de compras en el periodo en que dicho pasivo supuestamente se generó.
9	Comercializadora Villamar del Oriente Ltda	\$77.679.902	Requerimiento devuelto por correo bajo la causal «No conocen al destinatario». El RUT del proveedor está suspendido, las cuentas por cobrar declaradas (\$856.000) son inferiores a los pasivos contabilizados por la actora, a pesar de estar obligado no presentó información exógena y su capital social es de \$2.000.000, por lo que carece de capital para realizar transacciones por las sumas cuestionadas.
10	C.I. Assecomex Ltda.	\$81.590.000	Auto de verificación o cruce devuelto por correo; el RUT del proveedor está suspendido, no presentó declaración tributaria ni información exógena en el periodo discutido.
11	Fernández Bayona Gloria	\$66.766.000	En los valores certificados por el proveedor no se encuentra la suma rechazada, lo cual es acorde con su declaración tributaria.
12	Estrada Arroyabe Gustavo Antonio	\$99.260.796	Manifestó que para el periodo debatido no tenía cuentas por cobrar con la contribuyente, lo cual coincide con su denuncia privado.
13	Martínez Vargas Iván Darío	\$104.487.100	No respondió el requerimiento ordinario ni presentó información exógena, las cuentas por cobrar que declaró no coinciden con el pasivo registrado por la actora, lo cual es acorde con información de terceros, donde no aparecen compras a dicho proveedor.
14	Hegaseo Ltda.	\$111.441.748	No existen registros contables de transacciones con la contribuyente, lo cual coincide con las cuentas por cobrar que reportó. Indicó que su facturación fue falsificada.
15	Grupo Moro Ltda.	\$119.592.454	Certificó que las obligaciones pendientes de pago a cargo de la contribuyente fueron canceladas, por lo que a 31/12/2011 no había saldos pendientes.
16	González Morales Domingo Javier	\$133.521.253	No respondió el requerimiento ordinario. Las cuentas por cobrar declaradas son inferiores al pasivo debatido, y según información exógena no hay registro de compras en el periodo en que dicho pasivo supuestamente se generó.
17	Duque Botero Ltda.	\$154.725.700	Certificó que en el periodo debatido no realizó ventas a la contribuyente y no había obligaciones pendientes, lo cual coincide con su reporte de información exógena.
18	Sighinofli Group Colombia S. A.	\$159.681.880	Certificó que en el periodo en discusión no existían saldos pendientes por cobrar a la contribuyente.
19	Manufacturas de Cuero Beltman	\$160.475.696	Certificó que en el periodo discutido no tuvo transacciones ni saldos pendientes con la contribuyente
20	Jerez Reyes Lizzeth	\$162.600.048	En los valores certificados por el proveedor no se encuentra la suma rechazada, lo cual es acorde con su declaración tributaria.
21	Colors Sense Ltda.	\$176.033.492	El auto de verificación o cruce fue devuelto por correo bajo la causal «destinatario se trasladó», y los valores de compras informados en exógena no coinciden con el pasivo contabilizado por la contribuyente.
22	Cooperativa Comercializadora Agrícola de Santander	\$258.250.000	El requerimiento ordinario fue devuelto por correo por la causal «destinatario se trasladó» y los valores de compras informados en exógena no coinciden con el pasivo contabilizado por la contribuyente. El RUT del proveedor fue suspendido.
23	Cooperativa de Comerciantes de Santander	\$296.195.000	El requerimiento ordinario fue devuelto por correo por la causal «no conocen al destinatario» y tanto en su



			declaración tributaria del periodo debatido, como en la información exógena que suministró, no obra el pasivo contabilizado por la contribuyente.
24	López Bernal Leonilde	\$306.405.200	El requerimiento ordinario fue devuelto por correo por la causal «no conocen al destinatario» y es omisa en la presentación de la declaración privada del periodo debatido. Según información exógena de terceros, de dicha proveedora no obran registros de compras en el año 2011.
25	Curtiembres la Palma Ltda.	\$351.496.360	No respondió el requerimiento ordinario ni presentó información exógena. Según información exógena de terceros, respecto a dicho proveedor no obran registros de compras entre los años 2008 a 2013. Además, las cuentas por cobrar declaradas no coinciden con el pasivo contabilizado por la contribuyente.
26	Astrid Yamile Gómez Avendaño	\$400.372.095	No respondió el requerimiento ordinario. Se suspendió su RUT por haber sido declarada proveedor ficticio y en información exógena de terceros no hay registros de compras que sustenten las operaciones que originaron el pasivo registrado por la contribuyente.
27	Moreno Wilson	\$425.097.940	El requerimiento ordinario fue devuelto por correo bajo la causal «No conocen al destinatario». Según información exógena de terceros, para el momento en que supuestamente se originó el pasivo no hay registros de compras que sustenten las operaciones que originaron el pasivo registrado por la contribuyente. Dicho proveedor no presentó declaración de renta en el periodo en discusión.
28	Curtifac Ltda	\$446.287.945	El requerimiento ordinario fue devuelto por correo bajo la causal «Destinatario se trasladó». Es omiso en su deber de declarar por el año 2011 y las cuentas por cobrar informadas por terceros contienen valores mínimos en el periodo en que supuestamente se originó el pasivo debatido.
29	Specialized Ltda	\$450.895.300	No respondió el requerimiento ordinario y las cuentas por cobrar que registró en el periodo en que supuestamente el pasivo se generó son mínimas frente a los valores registrados por la contribuyente.
30	Cooperativa de Productos Agrícolas de Santander	\$458.391.000	El requerimiento ordinario fue devuelto por correo ordinario y las cuentas por cobrar que registró en el periodo en que supuestamente el pasivo se generó son mínimas o fueron canceladas, respecto al pasivo declarado por la contribuyente. El RUT del proveedor se suspendió por ser declarado proveedor ficticio.
31	Flores Martínez Vladimir Arnulfo	\$475.392.540	No respondió el requerimiento ordinario y en información exógena de terceros no obran cuentas por cobrar o se presentaron irregularidades en las mismas en el periodo en que supuestamente el pasivo declarado por la contribuyente se originó.
32	Ramos Tovar Jorge Enrique	\$508.439.560	El requerimiento ordinario fue devuelto por la causal «dirección incorrecta», su RUT fue suspendido y no presentó declaraciones tributarias. Además, según información exógena de terceros, no obran registros de compras que justifiquen el pasivo debatido.
33	Campos Luis Omar	\$636.881.952	No respondió el requerimiento ordinario, su RUT fue suspendido y según información exógena de terceros no obran registros de compras en el periodo en que supuestamente se originó el pasivo.
34	Moreno Gutiérrez Pedro Antonio	\$172.919.288	El requerimiento fue devuelto por correo por la causal «No conocen al destinatario» su RUT fue suspendido y la información exógena de terceros, relacionada con las compras del periodo en que supuestamente el pasivo se originó, no coinciden con los valores que declaró ni con el monto del pasivo debatido. No presentó declaración en el año 2011.
35	Niño Hernández Luis Ángel	\$788.564.000	En visita realizada el 21/03/2014 se estableció que el proveedor llevaba 5 años privado de la libertad y en información exógena de terceros no figuran compras



			que sustenten el pasivo debatido.
37	Daza Montes Orlando Alberto	\$878.022.500	Mediante visita se estableció que la dirección del proveedor correspondía a una casa de familia donde se encuentra un negocio de disfraces. No declaró cuentas por cobrar en el año en que supuestamente se originó el pasivo con la contribuyente y en información exógena de terceros no figuran compras o transacciones que dieran origen al pasivo cuestionado.
38	Mil Elvers Ltda.	\$917.861.600	En la dirección informada funciona otro establecimiento, Las cuentas por cobrar declaradas por el proveedor son inferiores frente al pasivo debatido y en información exógena de terceros no obran compras que sustenten el pasivo declarado.
39	Niño Villamizar Manuel	\$940.536.567	Mediante vista se estableció que en la dirección informada funciona una bodega y una casa de habitación, sin que nadie atendiera la visita. Las cuentas por cobrar declaradas por el proveedor no coinciden con los pasivos debatidos y en información exógena de terceros no hay registro de compras que sustenten tales pasivos.
40	Rios León Wilmar	\$983.107.346	Manifestó que en el periodo discutido no tuvo ninguna transacción con la contribuyente, no presentó declaración tributaria entre los años 2008 y 2011, y en información exógena de terceros no obran reportes de transacciones con ese proveedor.
41	Italpieles DC EU	\$1.079.974.067	En la dirección informada por el proveedor manifiestan que no lo conocen, su registro de cámara de comercio fue liquidado el 17/08/2011, en información exógena de terceros no se reportan compras de dicho proveedor y las cuentas por cobrar declaradas en periodos anteriores no coinciden con el pasivo contabilizado por la contribuyente.
42	Editorial Mundo Libro C.I. Ltda	\$1.092.839.000	Mediante información exógena de terceros se estableció que en el periodo en que supuestamente se generó el pasivo no figuran compras realizadas por dicho proveedor, el cual fue omiso en la presentación de declaraciones de los años 2007 a 2010, y en el año 2011 las cuentas por cobrar fueron inferiores a los pasivos debatidos.
43	Fernandez Barrios Jairo	\$1.360.191.200	El proveedor no presentó soportes de transacciones con la actora; en información exógena de terceros no figuran compras de dicho proveedor para el año en que se originó el pasivo y las cuentas por cobrar que declaró son inferiores y no coinciden con los pasivos declarados. Tampoco se acreditó la capacidad de ventas para realizar dichas transacciones.
44	Flores Martín Mónica Edith	\$1.439.720.700	En la dirección informada no conocen al proveedor, a quien tampoco se pudo ubicar en el teléfono aportado. En información exógena de terceros no figuran compras de dicho proveedor, y las cuentas por cobrar que declaró son inferiores y no coinciden con los pasivos debatidos. En otros procesos la proveedora utilizó facturas hurtadas y se probó la inexistencia de operaciones.
45	Pérez Angulo Eduardo	\$1.555.333.010	Certificó que no tuvo relaciones comerciales con la actora, lo cual se soportó en auxiliares de las cuentas de ingresos y clientes de diferentes periodos. No presentó declaraciones entre los años 2008 a 2011 y en información exógena de terceros se estableció la inexistencia de registro de compras en tales periodos.
46	Palacios Méndez Fabiola	\$2.224.982.222	Tiene el RUT suspendido por declaratoria de proveedor ficticio. En visita a la dirección informada se estableció que la proveedora vive en Venezuela desde hace 10 años y no tenían la capacidad de realizar transacciones de esa magnitud.
Total rechazo			\$20.450.477.393



Al valorar bajo las reglas de la sana crítica las pruebas practicadas por la Administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización (*visitas, requerimientos ordinarios y respuestas a los mismos, cruces de información e información exógena, entre otros*), se advierte que la contabilidad y los soportes de la misma presentados por la contribuyente como respaldo de los pasivos rechazados fueron desvirtuados con la demostración de que las operaciones constitutivas de pasivos eran inexistentes.

En esa medida, la carga de demostrar la existencia y veracidad de dichas operaciones corría por cuenta de la contribuyente, quien se limitó a señalar que los pasivos estaban soportados en la contabilidad de la sociedad, junto con sus soportes, sin aportar otros elementos demostrativos que evidenciaran la existencia de las transacciones cuestionadas por la DIAN.

Se considera que la presentación de los mismos documentos -contabilidad y soportes- que fueron desvirtuados por la autoridad fiscal al establecer la inexistencia de las operaciones constitutivas de pasivos, no desacredita los hallazgos determinados (*entre otros, imposibilidad de ubicar terceros proveedores, negación de operaciones con la contribuyente, inexistencia de compras de los proveedores en periodos en que supuestamente se originaron los pasivos, inexistencia o falta de coincidencia de cuentas por cobrar frente a los pasivos debatidos, inexistencia de capacidad para realizar operaciones, proveedores privados de la libertad o fuera del país desde tiempos anteriores al origen de los pasivos, proveedores omisos en presentación de declaraciones tributarias, con cancelación del RUT o declarados proveedores ficticios*) ni implica el cumplimiento de la carga probatoria del contribuyente, pues se echa de menos la demostración de la existencia de las operaciones que dieron lugar a los pasivos.

En ese sentido, como el dictamen pericial aportado con la demanda se fundamentó en la contabilidad y en los soportes presentados por la sociedad, no tiene la entidad de desvirtuar los hallazgos señalados, de los cuales se evidenció la inexistencia de operaciones.

Se reitera que la eficacia probatoria de los libros de contabilidad no es absoluta, pues está sujeta a la verificación de la autoridad fiscal, quien en desarrollo de sus facultades de fiscalización puede desvirtuarla a través de medios de prueba directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley, como ocurre en este caso, en el cual se probó, bajo las reglas de la sana crítica, que las transacciones constitutivas de los pasivos debatidos no existieron, circunstancia sobre la cual la contribuyente no mermó el valor demostrativo de los medios de prueba practicados por la administración.

Por lo anterior, conforme con el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, «*Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión*» y «*El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud*», como se estableció en los actos demandados.

Sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.



En este caso se considera procedente la sanción *-que el a quo fijó en el 100 % en desarrollo del principio de favorabilidad-*, porque la contribuyente incluyó datos equivocados relacionados con pasivos inexistentes, lo cual constituye inexactitud sancionable.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁰, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran 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 y por autoridad de la ley,

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia del 15 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

¹⁰ C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...)* 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».