



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintiséis (26) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00311-01 (27139)
Demandante: Bodegas Nacionales Ltda.
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2013. Competencia funcional. Rechazo de pasivos.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 09 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 145):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Sin costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412016000222, del 28 de diciembre de 2016 (ff. 492 a 503 caa), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora para el año gravable 2013, en el sentido de desconocer pasivos con los socios; adicionar ingresos operacionales; rechazar costos de ventas; determinar una renta gravable por la inclusión de pasivos inexistentes; y sancionar por inexactitud. Esa decisión fue modificada por la Resolución 000056, del 04 de enero de 2018, que disminuyó la sanción por inexactitud impuesta en aplicación del principio de favorabilidad (ff. 559 a 579 caa).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 11):

1. Se declare la nulidad de la Resolución 000056, del 04 de enero de 2018, notificada personalmente día 19 de enero de 2018, por la cual se decidió el recurso de reconsideración, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, y que modificó la Liquidación Oficial de Revisión 322412016000222, del 28 de diciembre de 2016, con la

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 14 de octubre de 2022 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 presentada por la actora, la cual consecuentemente debe ser declarada nula.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución; y 688, 691, 712 y 730 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 4 a 11):

Planteó que la demandada vulneró el debido proceso y su derecho de defensa por la falta de competencia del funcionario que profirió el auto de verificación o cruce y el requerimiento especial. Explicó que, aunque el mismo funcionario expidió los dos actos se identificó con cargos diferentes, *i.e.* «*analista IV*» y «*jefe (A) GIT de auditoría Tributaria II*», respectivamente, por lo cual dedujo que era incompetente para proferir el requerimiento especial, conforme a lo previsto por el artículo 688 del ET. Asimismo, cuestionó la competencia funcional de quien emitió la liquidación oficial, porque su contraparte se negó a entregar las actas de nombramiento. Sostuvo que la Administración también violó esas garantías constitucionales al identificar el periodo revisado en el acto definitivo, pues se refirió al año gravable 2014, siendo las glosas a la autoliquidación del periodo 2013, conduciéndola a error al interponer el recurso de reconsideración.

Por otra parte, censuró que su contraparte rechazara pasivos que fueron debidamente registrados en la contabilidad y soportados mediante pagarés y letras de cambio. Agregó que esos pasivos fueron incluidos en las declaraciones del impuesto sobre la renta de los acreedores que podía verificar la Administración en sus bases de datos. Se opuso a la adición de ingresos, argumentando que las pruebas que allegó al procedimiento de revisión demostraban que declaró todos los réditos que percibió en el periodo revisado. Discutió el rechazo de los costos, porque cumplían con los requisitos para su aminoración de la base gravable, *i.e.* eran erogaciones que estaban asociadas a su actividad económica, necesarias y proporcionales, además, estaban registradas en la contabilidad y debidamente soportadas. Con todo, señaló que el incumplimiento de esos requisitos o la falta de soporte no implicaba la inexistencia de los rubros. Por lo expuesto, sostuvo que no incurrió en la conducta sancionable por inexactitud y que, de haberlo hecho, habría sido como consecuencia de un error en la comprensión del derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 95 a 111), para lo cual indicó que los funcionarios que profirieron los actos previos y la liquidación oficial eran los competentes, de conformidad con lo establecido en los autos por inclusión del 30 de octubre de 2015 y del 28 de diciembre de 2016. Adujo que si hubo alguna referencia al año gravable 2014 en la liquidación oficial fue por un error de transcripción que, en su criterio, no podría conllevar la nulidad de los actos, puesto que era claro que el objeto del procedimiento de revisión fue la modificación de la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2013.

Sostuvo que los pagarés y letras de cambio no eran la prueba idónea para demostrar los pasivos rechazados, porque fueron allegadas sin las cartas de instrucción (artículo 622 del CCo, Código de Comercio, Decreto 410 de 1971), de manera que no demostraban el tipo de deuda y su vigencia al cierre del periodo gravable. También descartó que las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por los acreedores –quienes eran los socios de la actora– pudieran tenerse como la prueba supletoria, toda vez que daban cuenta de cifras globales que, por sí solas, no permitirían establecer el monto adeudado por la actora al cierre del periodo.



Alegó que procedía la adición a los ingresos, porque se sustentó en las remisiones de mercancía que no fueron facturadas, lo que descartaba que la demandante hubiera facturado todas las ventas realizadas. También se probó con una nota contable del 28 de diciembre del 2013, que daba cuenta de la entrada de recursos por salida de inventarios, en tanto afectó la cuenta nro. 143530 «*mercancía para la venta*» y las cuentas nros. 110505 «*caja general*» y 111005 «*bancos*», pero no se reportó en las cuentas de ingreso como lo dictaba la normatividad contable.

Defendió el rechazo de los costos. En concreto, indicó que el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares no cumplía los requisitos del artículo 107 del ET para su aminoración de la base gravable, toda vez que era un ingreso de los departamentos que la actora estaba obligada a trasladar a los consumidores finales. Señaló que la erogación soportada en la nota contable del 28 de noviembre de 2013 se registró dos veces en la contabilidad –la primera soportada en la nota contable del 31 de octubre de 2013– y, por tanto, era improcedente que se detrajera dos veces de la base gravable, además que, por tratarse de la devolución de mercancía no podía afectar la cuenta del costo de ventas sino la de inventarios. Planteó que tampoco procedía el costo originado en compras a dos vendedoras que no estaban soportadas en facturas. Al respecto, explicó que los cheques que giró la demandante carecían de idoneidad para acreditarlas porque fueron cobrados por su mensajero, al igual que las cuentas de cobro y los documentos equivalentes, pues las proveedoras estaban obligadas a facturar. En cuanto a las compras a otra vendedora, sostuvo que era improcedente el costo, dado que la demandante omitió verificar si estaba registrada en el RUT (artículo 177-2 del ET). Por otra parte, se opuso a la procedencia del costo que se originó en un «*ajuste para llevar el costo de ventas a la realidad económica de la sociedad*», argumentando que su contraparte no aportó las pruebas que dieran cuenta de la razonabilidad del ajuste y aseguró que, al verificar la relación costo-ingresos en las entidades que desarrollaron la misma actividad lucrativa, constató que correspondía al 51% y no al 65% que refirió la actora, con lo cual su costo de ventas declarado se ajustaba a las cifras del sector económico. Por lo anterior, insistió en que eran procedentes las glosas a la declaración presentada por la demandante, en tanto que omitió desvirtuar los motivos que conllevaron su modificación.

Por último, defendió la sanción por inexactitud, porque la actora incurrió en la conducta infractora.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora sin condenarla en costas (f. 145). Señaló que, si bien de acuerdo con los artículos 688 y 691 del ET el jefe de la unidad de fiscalización era el funcionario competente para proferir los actos previos y el jefe de la unidad de liquidación para proferir las liquidaciones oficiales, dado que las competencias al interior de la entidad eran funcionales –que no personales–, podían delegarse esas potestades en los funcionarios de la unidad respectiva, tal y como lo señaló expresamente el artículo 49 del Decreto 4048 de 2008. A partir de lo anterior, verificó que mediante el artículo 5.º de la Resolución 009 de 2009 (modificado por el artículo 1.º de la Resolución 7234 de 2009), se delegó al jefe del «*Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria II de la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas*» la potestad para proferir, entre otros, los requerimientos especiales; y del artículo 1.º de la Resolución 4491 de 2011 se delegó al jefe del «*Grupo Interno de Trabajo de Determinaciones Oficiales de la División de Liquidación*» para expedir, entre otros, las liquidaciones oficiales de revisión. Por ende, juzgó que en el *sub lite*, esos actos fueron proferidos por los funcionarios competentes quienes, según las actas de nombramiento



que obraban en el plenario, tenían los cargos de «*jefe de GIT de auditoría tributaria II de la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas*» y «*jefe de GIT de determinaciones oficiales de la División de Liquidación*», respectivamente.

Sobre el fondo, avaló el rechazo de los pasivos y la consecuente renta gravable dispuesta en el artículo 239-1 del ET, pues la actora omitió demostrar el origen, propósito, monto, los abonos realizados y el saldo de las deudas al cierre del periodo gravable. En cuanto a los títulos valores, juzgó que no llevaban al convencimiento sobre la procedencia de los pasivos, porque fueron aportados después de que concluyó la investigación, las fechas en que se suscribieron no coincidían con los registros contables y, en todo caso, no demostraban las circunstancias de tiempo, modo y lugar de las deudas. Por esas mismas razones descartó la idoneidad probatoria de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los acreedores.

Sobre los ingresos, constató las facturas que aportó la actora como prueba de la contabilización y declaración de los réditos adicionados con sustento en las remisiones, pero descartó su valor probatorio, porque una de las facturas había sido anulada y la otra identificaba una remisión diferente a las debatidas por la autoridad de impuestos. Añadió que como la demandante omitió aportar esos soportes en la etapa de investigación persistían dudas sobre su contabilización. Sobre la salida de inventarios y la entrada de recursos a las cuentas de caja y bancos, señaló que los registros contables demostraban que se trató de ventas no facturadas. Precisó que, si la actora pretendía dar de baja inventarios para ajustarlos a su realidad económica, debió seguir las normas contables.

Estuvo de acuerdo con la demandada en que el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares no era una expensa asociada a la actividad económica de la demandante, quien tenía que trasladar el tributo al consumidor. Frente al rubro respaldado en una nota contable que se registró dos veces en la cuenta del costo de ventas, juzgó que la actora omitió entregar los soportes que dieran cuenta de su procedencia y, en todo caso, negó que la devolución de mercancías a los proveedores tuviera el tratamiento tributario de costo. Sostuvo que procedía el rechazo de las compras que no estaban soportadas en facturas, pese a que las proveedoras estaban obligadas a facturar. Agregó que esa omisión probatoria no se subsanó con los cheques allegados, porque fueron girados a nombre de un tercero. También avaló el rechazo de las compras a la proveedora que no estaba inscrita en el RUT, pues su comprobación era necesaria para establecer si la vendedora estaba exonerada del deber de facturar y, consecuentemente, la demandante como adquirente debía emitir el documento equivalente a la factura para la procedencia del costo. Por otra parte, descartó el cálculo del ajuste a los costos que realizó la demandante en una proporción del 65% en relación con los ingresos, porque no fue justificado, incluso, la autoridad de impuestos comprobó que las empresas del mismo sector económico de la actora tenían costos del 51%.

Entonces, al haberse acreditado la ocurrencia de la conducta infractora, sin que se constatará la ocurrencia de un error en la comprensión del derecho aplicable, avaló la multa impuesta a título de sanción por inexactitud.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (f. 145), para lo cual insistió en la falta de competencia funcional de los funcionarios que profirieron los actos administrativos del *sub lite*. Al efecto, planteó que los jefes de la División de Fiscalización y de la División de Liquidación no estaban autorizados para delegar la competencia para expedir los requerimientos especiales y las liquidaciones oficiales, pues el único autorizado para tal



efecto era el director general de la entidad, de manera que, aunque estuvo de acuerdo en que el acto previo y la liquidación oficial se emitieron por los funcionarios a quienes se les habían delegado las funciones del «jefe de Fiscalización» y del «jefe de la División de Liquidación» de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, respectivamente, sostuvo que estos eran incompetentes por no obrar en el plenario los actos de delegación emitidos por el director general.

Por otra parte, reiteró que procedían los pasivos declarados, porque estaban soportados mediante los títulos valores y la contabilidad que aportó a la actuación administrativa. Asimismo, pidió verificar las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta presentadas por los acreedores, las cuales demostraban que fueron incluidos como parte de sus activos. También insistió en que era improcedente la adición de ingresos, toda vez que aportó las pruebas que acreditaban que fueron debidamente incluidos en la autoliquidación del impuesto. Frente a los costos, planteó que eran erogaciones que cumplían los requisitos del artículo 107 del ET y estaban soportados con los registros contables y las facturas.

Por último, adujo que era improcedente la sanción por inexactitud impuesta, porque no incurrió en la conducta sancionable y, si lo hubiera hecho, sería como consecuencia de un error de comprensión del derecho aplicable.

Pronunciamiento sobre el recurso

La demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. Por tanto, la Sala deberá definir si los funcionarios que profirieron el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión carecían de competencia para tal efecto. En seguida, se establecerá si era improcedente el rechazo de los pasivos, en la medida en que estaban debidamente acreditados en el plenario. Por último, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta.

En cambio, la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre las glosas a los ingresos y al costo de ventas, pues la apelante no formuló cargos concretos contra los planteamientos expuestos por el tribunal para avalarlas, sino que se limitó a reiterar lo expuesto en la demanda, *i.e.* que declaró todos los ingresos que percibió en el periodo gravable *sub examine* y que las expensas rechazadas tenían relación de causalidad y necesidad con su actividad productiva y estaban debidamente registradas en la contabilidad y soportadas con facturas. Pero sucede que esos argumentos no controvierten la decisión de primera instancia que se sustentó atendiendo a la connotación de cada uno de rubros glosados, así:

1.1- En cuanto a los ingresos, la demandada añadió rubros a la autoliquidación del impuesto sobre la renta presentada por la actora, porque constató que había salidas de mercancías del inventario soportadas mediante remisiones –documento soporte de la entrega de mercancía– que no estaban asociadas a facturas de venta. Asimismo, verifiqué



que una nota crédito del 28 de diciembre de 2013 demostraba que la demandante obtuvo ingresos por ventas que omitió registrar como tal, en la medida en que daba cuenta de una disminución del inventario y un incremento en las cuentas de bancos y caja, que no se reportó en las cuentas contables de ingresos (ff. 495 vto. y 496 caa). El *a quo* consideró que procedía la adición de esos rubros, puesto que las facturas de ventas que aportó la actora no estaban asociadas a las remisiones que sustentaron la decisión de la Administración y una de esas facturas había sido anulada; y porque la actora tampoco demostró que la salida de inventarios soportada mediante la nota crédito del 28 de diciembre de 2013 fuera por una baja de inventarios para ajustar los registros contables al inventario físico y, en su lugar, los registros contables daban cuenta de una salida de mercancía concomitante a la entrada de recursos en las cuentas de caja y bancos que no fueron registrados como ingresos (f. 145). En el recurso de apelación, la actora se limitó a señalar que allegó «*todos los documentos y soportes contables*» que demostraban que los ingresos que consideró omitidos la Administración «*realmente si se encuentran declarados como ingresos en la declaración del impuesto de renta año 2013*» (f. 145). Según se observa, esos planteamientos no se oponen a la decisión del tribunal según la cual la actora no desvirtuó las pruebas del plenario que demostraban entregas de mercancía que no fueron facturadas y salidas del inventario y entrada de recursos a las cuentas del patrimonio que no se reflejaron en las cuentas de ingresos pues, aunque el *a quo* negó idoneidad probatoria a las facturas allegadas por la demandante, en la apelación, se limitó a asegurar que había declarado todos los ingresos que percibió y que la prueba de ello eran las facturas aportadas, pero sin discutir el análisis probatorio en el que se basó el tribunal para considerar que esos documentos no estaban asociados a las operaciones que originaron la omisión de ingresos que comprobó la autoridad tributaria mediante los soportes internos de su propia contabilidad.

1.2- Esa misma consideración tiene la Sala respecto a los costos, pues el *a quo* analizó cada uno de los rubros rechazados y expuso el sustento para avalar su rechazo así: (i) sobre el costo que se originó en el pago del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares el *a quo* juzgó que no era una expensa de la actora, sino que era un ingreso de los departamentos que debía trasladarse al consumidor final; (ii) frente a la devolución de mercancías a un proveedor declarada como costo, descartó que pudiera asignársele ese tratamiento tributario y que la demandante ya había aminorado la base gravable con el costo de esos bienes; (iii) en cuanto a las compras a dos proveedoras que estaban obligadas a facturar, la decisión se sustentó en que esas operaciones no estaban soportadas con facturas, sino mediante documentos que carecían de idoneidad probatoria para tal efecto, como unos cheques que fueron girados a un tercero; (iv) asimismo, se encontraron improcedentes las compras a otra proveedora, porque no estaba inscrita en el RUT, siendo esa comprobación necesaria para establecer si la vendedora estaba exonerada del deber de facturar y, consecuentemente, la actora debía emitir el documento equivalente a la factura para la procedencia del costo (artículo 177-2 del ET); y (v) por último, se descartó el cálculo del ajuste a los costos que realizó la demandante en una proporción del 65% en relación con los ingresos, porque no fue justificado y, en cambio, la autoridad de impuestos probó que las empresas de ese sector económico tenían costos del 51%, es decir, menores a los declarados.

Frente a todo esto, la apelante solo indicó que los costos rechazados eran erogaciones que cumplían los requisitos generales para la deducibilidad de las expensas y estaban soportados con facturas, lo que para la Sala resulta insuficiente e incongruente para descartar los planteamientos del tribunal que no se basaron en el incumplimiento de los requerimientos del artículo 107 del ET sino en otras razones que omitió discutir la actora, *i.e.* la obligación de trasladar el importe del impuesto al consumo a los consumidores finales, el tratamiento tributario que sería aplicable a la devolución de mercancías, el



documento soporte de los costos cuando las proveedoras son obligadas a facturar, la verificación de la inscripción en el RUT de los vendedores del régimen simplificado del IVA como requisito para la procedencia de los costos y la comprobación de los datos del sector como requisito para ajustar el costo de venta.

1.3- Al respecto, la Sala destaca que, según los artículos 320 y 322 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente, respecto de los reparos concretos formulados por la apelante contra la providencia apelada (sentencias del 06 de noviembre de 2019, exp. 23476, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto y del 05 de mayo de 2022, exp. 25553, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Además, en virtud del principio de justicia rogada, el fallador de segunda instancia sólo debe estudiar la apelación respecto a la inconformidad planteada a la sentencia de primer grado. Por consiguiente, dado que la actora, apelante única, no formuló cargos concretos contra la decisión del tribunal sobre la adición de ingresos y el rechazo de parte del costo de ventas resulta improcedente pronunciarse en esta instancia sobre el particular.

Análisis del caso concreto

2- Sobre la primera cuestión discutida, el tribunal consideró que el requerimiento especial y la liquidación oficial se proferieron por los funcionarios competentes, *i.e.* el «*jefe de GIT de auditoría tributaria II de la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas*» y la «*jefe de GIT de determinaciones oficiales de la División de Liquidación*», respectivamente. Así porque si bien los artículos 688 y 691 del ET otorgaban esa competencia a los jefes de la unidad de fiscalización y de la unidad de liquidación, esa era una potestad funcional que, por mandato del artículo 49 del Decreto 4048 de 2009, podía delegarse en los funcionarios de la respectiva unidad, tal y como ocurrió en el *sub lite*. A esa decisión se opone la apelante única, porque considera que, de conformidad con los artículos 688 y 691 del ET, el único autorizado para delegar esas funciones era el director general de la entidad y no los jefes de las unidades, de manera que, en su criterio, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión se expidieron sin competencia, pues no obran en el expediente los actos de delegación de funciones emitidos por el director general.

En esos términos, la Sala deberá determinar si los funcionarios que proferieron el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión carecían de competencia para emitirlos, en la medida en que el director general de la entidad no fue quien delegó esas potestades.

2.1- Al respecto, el artículo 688 del ET señala que le «*corresponde al Jefe de la Unidad de Fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones ...*». A su vez, el artículo 691 del ET establece que «*corresponde al Jefe de la Unidad de Liquidación, proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión; corrección y aforo; la adición de impuestos y demás actos de determinación oficial de impuestos, anticipos y retenciones ...*».

2.2- Para la época de los hechos, la estructura de la autoridad de impuestos nacionales estaba prevista en el Decreto 4048 de 2008 (posteriormente derogado por el Decreto 1742 de 2020). Dispuso el artículo 4.º que la entidad tendría tres niveles, entre estos, el denominado «*nivel local*», integrado por las «*Direcciones Seccionales de Impuestos, Direcciones Seccionales de Aduanas y Direcciones Seccionales de Impuestos y*

Aduanas», cuyas dependencias se identificaron en el artículo 46 *ibidem* que señala que la división que ejerza las funciones de fiscalización tributaria tendrá la potestad para «proferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargo para garantizar el derecho de defensa» (ordinal 1.2), mientras que la división que ejerza las funciones de determinación será la competente para «proferir los actos de determinación de impuestos, de decomiso de mercancías y/o de imposición de sanciones» (ordinal 2.2). Para ello, el artículo 47 *eiusdem* establece como funcionarios competentes a «los empleados públicos de la DIAN nombrados o designados como jefes de las diferentes dependencias de la Entidad» y el artículo 49 *ibidem* expresamente señala que «las funciones previstas en las normas pertinentes para quienes se desempeñen en las jefaturas de las Divisiones de las Direcciones Seccionales podrán ser delegadas en empleados públicos de la DIAN de las mencionadas dependencias, mediante resolución de quien ejerza la jefatura de la Dirección Seccional». Además, el artículo 50 *ibidem* prevé que las dependencias de la entidad se organicen «con Grupos Internos de Trabajo, que contarán con sus respectivos jefes y desempeñarán las funciones que se les asigne en el acto de creación», para lo cual faculta al director general de la entidad para «crear, suprimir y fusionar los grupos internos de trabajo necesarios para garantizar la adecuada gestión tributaria, aduanera y cambiaria».

En ejercicio de esa potestad, el director general de la demandada profirió la Resolución 11, del 04 de noviembre de 2008, mediante la cual creó «los Grupos Internos de Trabajo de Auditoría Tributaria I, II, III y IV en la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá», para que cumplan, entre otras, la función de «proferir ... requerimientos especiales y demás actos preparatorios de la determinación de las obligaciones tributarias ... en relación con las investigaciones que estén a su cargo y de las funciones propias de la División» (artículo 74.5). También creó, para la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, el «grupo interno de trabajo de determinaciones oficiales en la División de Gestión de Liquidación» al que le asignó, entre otras, la función de «proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales, las liquidaciones oficiales y demás actos de determinación oficial de los impuestos...» (artículo 82.2). En línea con lo anterior, la Directora Seccional de Impuestos de Bogotá mediante la Resolución 4491, 12 de octubre de 2011 (ff. 136 y 137), decidió «delegar en el funcionario ubicado y designado como Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Determinaciones Oficiales de la División de Gestión de Liquidación de esta Dirección Seccional la facultad de proferir», entre otros actos, «las liquidaciones oficiales de revisión, con cuantía igual o inferior a 16.000 UVT, de la diferencia que se genere entre el valor del saldo a pagar por impuesto o el saldo a favor declarado por el contribuyente en su liquidación privada y el determinado». Asimismo, en el requerimiento especial se indicó que el artículo 1.º de la Resolución 2132 de 2014, le delegó al Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Auditoría la potestad para expedir los actos previos (ff. 443 caa).

2.3- A partir de las disposiciones analizadas se concluye que, contrariamente a lo señalado por la demandante, las funciones de gestión administrativa tributaria pueden delegarse en los funcionarios de la autoridad de impuestos por decisión del director seccional correspondiente y no únicamente por el director general de la entidad, así lo prevé expresamente el artículo 49 del Decreto 4048 de 2008. Además, para el caso de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, el Director General mediante la Resolución 11, del 04 de noviembre de 2008, creó grupos internos de trabajo y les asignó a los jefes de estos la potestad para proferir los actos previos y definitivos para la determinación oficial de los impuestos. Por consiguiente, la Sala concluye que los actos acusados se profirieron por los funcionarios competentes, como quiera que correspondían a empleados de la entidad demandada designados como «jefe del GIT de



auditoría interna II de la División de Gestión de Fiscalización para personas jurídicas y asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá» –Resoluciones 4620 del 19 de octubre de 2015 y 0131, del 19 de enero de 2016 (f. 140 y 141)–; y «jefe del grupo interno de trabajo de determinaciones oficiales de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá» –Resolución 008093, del 21 de octubre de 2016 (f. 130)–, respectivamente. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

3- Adicionalmente, la demandante, apelante única, plantea que era improcedente el rechazo de los pasivos con los socios, porque estaban soportados mediante los títulos valores y la contabilidad que aportó a la actuación administrativa. Asimismo, pide que la Sala verifique las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta presentadas por esos acreedores, pues considera que estas demuestran que declararon las acreencias como parte de sus activos. A lo anterior se opone la demandada, para quien los pagarés y letras de cambio aportadas por la actora no eran la prueba idónea para demostrar los pasivos rechazados, porque fueron allegadas sin las cartas de instrucción, de manera que no demostraban el tipo de deuda y su vigencia al cierre del periodo gravable. Asimismo, descarta que las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por los acreedores pudieran tenerse como la prueba supletoria de los pasivos, toda vez que esas autoliquidaciones dan cuenta de cifras globales que, por sí solas, no permiten establecer el monto adeudado por la actora al cierre del periodo. De conformidad con esos planteamientos, la Sala deberá definir si la demandante probó en debida forma los pasivos que rechazó la autoridad tributaria.

3.1- De conformidad con los artículos 283 (entonces vigente) y 770 del ET, para el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el reconocimiento fiscal de los pasivos se encuentra condicionado a que estén respaldados en documentos idóneos y satisfagan todas las formalidades exigidas para su contabilidad o, en su defecto, que hayan sido oportunamente declarados por el beneficiario, en los términos de la hipótesis supletoria del artículo 771 *ejusdem*. De modo que la contabilidad con la que pretendan probarse los pasivos no solo debe contar con soportes internos y externos que precisen el tipo de obligación, el origen y la naturaleza del crédito, sino que los registros contables deben haberse efectuado de conformidad con las exigencias legales². Al respecto, la Sala³ ha precisado que deben aportarse los documentos externos que justifiquen la contabilización, en tanto estos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, como lo son los pasivos, lo cual además, se acompasa con el artículo 774 *ibidem*, según el cual el comprobante externo es uno de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba; por ello, «ese soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del periodo gravable» (sentencia del 13 de agosto de 2020, exp. 23938, CP: Julio Roberto Piza). Lo anterior, sin perjuicio de la facultad fiscalizadora que puede ejercer la autoridad tributaria para verificar la realidad del pasivo; por lo que, si en ejercicio de esa facultad la Administración logra probar la inexistencia de los pasivos, desvirtuando la prueba principal o la supletoria, los pasivos pueden ser rechazados.

3.2- De otra parte, según los artículos 2221 y 2222 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873) el contrato de mutuo es real porque se perfecciona con la tradición o entrega de la cosa (artículo 754 *ibidem*) y no está sometido a solemnidad alguna, de modo que, como lo ha precisado la Sala, no se requiere que conste por escrito, pero «es indispensable que la obligación se encuentre soportada con documentos que permitan establecer la existencia

² Sentencias del 05 de junio de 2014 (exp. 18627, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 24 de agosto y del 06 de diciembre de 2017 (exps. 20843 y 20469, CP: *ibidem*) y del 08 de octubre de 2020 (exp. 22606, CP: Julio Roberto Piza).

³ Sentencias del 13 de agosto de 2020 (exp. 23938, CP: Julio Roberto Piza) y del 25 de noviembre de 2021 (exp. 24564, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).



del pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable» (sentencia del 24 de agosto de 2017, exp. 20469, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

3.3- Al tenor de las premisas jurídicas expuestas y con miras a desatar la litis trabada entre las partes, la Sala encuentra acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 15 de abril de 2014, la contribuyente presentó su autoliquidación del impuesto sobre la renta del periodo de la litis en la que reportó pasivos en cuantía de \$398.066.000 (f. 12 caa).

(ii) En acta de visita del 17 de diciembre de 2015, la Administración le solicitó a la contribuyente entre otros documentos, los estados financieros, el balance de prueba y la relación detallada de los pasivos (ff. 26 a 28 caa). Con la respuesta, la actora aportó entre otros, los siguientes documentos:

(a) Balance general comparativo de los años 2012 y 2013, en el cual se registran pasivos con los socios por valor de \$153.631.490, en comparación con la suma de \$182.124.651 que se registró al cierre del año 2012 (f. 38 caa).

(b) Libro mayor y balance con corte a 31 de diciembre de 2013 que demuestra que la cuenta contable 235510 «*deudas con accionistas o socios*» tuvo un saldo final de \$153.631.560 (f. 48 caa).

(c) Balance de prueba con corte a 31 de diciembre de 2013 que demuestra que la cuenta contable 235510 «*deudas con accionistas o socios*» tuvo un saldo inicial de \$182.124.651, con movimientos débito por \$428.865.633 y crédito por \$400.372.542; y un saldo final de \$153.631.560 (f. 52 caa). Adicionalmente, se aportó la nota contable nro. 95, según la cual hubo una reclasificación de la cuenta contable 235510 «*deudas con accionistas o socios*» a la cuenta contable 233550 «*servicios*» por \$406.413.894 (ff. 83 y 93 a 97 caa); y el comprobante de egreso nro. 08554 que da cuenta de un pago parcial a una de las accionistas por \$24.000.000 (f. 98 caa).

(d) En la relación de pasivos, la actora informó que a 31 de diciembre del periodo gravable tenía deudas con cuatro de sus socias –personas naturales– por \$61.452.624, \$30.726.312, \$30.726.312 y \$30.726.312, respectivamente (f. 77 caa).

(iii) En visita del 25 de enero de 2016, la demandada constató que las deudas con las socias «*viene desde hace varios años atrás, pues en la contabilidad existen registros desde el 2008, que fue cuando se comenzó a utilizar el programa contable actual*» (f. 83 caa). Asimismo, en visita del 05 de febrero de 2016, revisó los estados financieros de periodos anteriores y comprobó que, desde el año 1998, se registran pasivos con los accionistas en la cuenta contable 235510 «*deudas con accionistas o socios*». Por ello, precisó que «*el pasivo actual con socios viene desde el año 2001 y 2002 donde se evidencia un incremento representativo de esta partida y en el año 2008 nuevamente se observa un incremento en la cuenta de socios*» y expuso que al indagar sobre el origen del pasivo la contribuyente informó que «*en el año 2003 hubo la necesidad de la compra de insumos y materias primas para lo que inicialmente se acudió a los bancos pero... no fue posible conseguir los recursos... y los socios [los] aportaron*». En línea con ello, dejó constancia de que la representante legal de la compañía manifestó no tener «*conocimiento de que existan pagarés y no recuerda si los recursos llegaron a la empresa directamente a caja o a bancos o se pagaron a proveedores*» (ff. 140 y 141 caa).



(iv) En el curso de la visita realizada el 05 de febrero de 2016, la actora entregó copia de las actas de junta de socios nros. 15, del 06 de agosto de 1994, 16, del 03 de abril de 1995, 29, del 18 de febrero de 2003, 30, del 14 de abril de 2003, 38, del 06 de febrero de 2008 y 41, del 24 de abril de 2008, en las que «se evidencia la situación de la sociedad en esos periodos y la necesidad de recursos para continuar con su actividad» (ff. 143 a 153 caa). Se destaca que en la única acta en la que se hizo referencia a un endeudamiento con los socios, fue en la 30, del 14 de abril de 2003, en la que se «sugiere estudiar la posibilidad de tomar un crédito bancario, o con socios, para capital de trabajo» (f. 151 caa).

(v) Basándose en los anteriores medios probatorios, mediante requerimiento especial (ff. 441 a 448 vto. caa), la demandada propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora para el año gravable 2013, entre otras, para rechazar los pasivos con las socias por \$153.631.560 y añadir esa suma como una renta gravable por la inclusión de pasivos inexistentes, toda vez que «la contribuyente no aportó los documentos idóneos que soportaran los pasivos, de manera que no era posible verificar la trazabilidad y finalidad de este endeudamiento y tampoco comprobar su realidad» (f. 444 vto. caa).

(vi) Al contestar el requerimiento especial, la actora afirmó que «ha constituido unos pasivos adquiridos directamente a través de los socios, los cuales se encuentran debidamente soportados en la contabilidad de la empresa desde el año 1998 hasta el año 2013» (f. 468 caa) y con el propósito de acreditar su existencia allegó los pagarés 001 a 004, del 30 de junio de 2013, expedidos a nombre de cada una de las socias acreedoras, por las sumas de \$61.452.624, \$30.726.312, \$30.726.312 y \$30.726.312, respectivamente. En las condiciones expuestas en los títulos valores se destaca que «el pago de la mencionada obligación se efectuará de común acuerdo con abonos parciales, de acuerdo a la disponibilidad de caja» y que se pagarían «intereses corrientes anuales a la tasa DTF más 2 puntos» (ff. 474 a 477 caa). Adicionalmente, entregó letras de cambio 001 a 004, de la misma fecha, i.e. del 30 de junio de 2013 y por los mismos valores de los pagarés (ff. 479 a 481 caa).

(vii) Sobre el punto que interesa a la litis, mediante la liquidación oficial (ff. 491 a 503 caa), la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta revisada en el sentido propuesto. Así porque consideró que los pagarés y las letras de cambio no constituían la prueba idónea de los pasivos con los socios, debido a que a partir de ellos no era posible determinar las condiciones en que fueron establecidas las deudas, el plazo para el pago, los intereses pagados y la existencia de estas al final del periodo fiscal. Además, resaltó que esos pasivos estaban registrados en la contabilidad de la actora desde el año gravable 2003 (f. 495 caa). Esa decisión sobre el rechazo de los pasivos con las socias fue confirmada por la Resolución 000056, del 04 de enero de 2018 (ff. 559 a 579 caa).

3.4- Considerando los fundamentos fácticos y jurídicos expuestos, la Sala comparte la decisión de la autoridad tributaria –avalada por el *a quo*– según la cual las pruebas que aportó la contribuyente carecen de idoneidad para establecer el tipo del pasivo que contrajo con las socias, su vigencia y existencia al final del período de la litis. En concreto, se observa que, aunque en las actas de reuniones de la junta de socios se menciona la situación económica de la sociedad y la necesidad de liquidez, solo en una de ellas se sugiere la alternativa de un endeudamiento con los socios, pero sin adoptar una decisión particular al respecto. Asimismo, los registros contables de la demandante dan cuenta de que esas deudas provienen de periodos anteriores al 2013 y que en ese año tuvieron una disminución por el supuesto pago que se efectuó a una de las acreedoras. Pero esto es

inconsistente con los títulos valores que pretende hacer valer como prueba de los pasivos, ya que los pagarés y las letras de cambio fueron emitidos el 30 de junio de 2013 –i.e. con posterioridad al registro contable de las deudas– y entregados a la Administración después de que fue expedido el acto previo, incluso cuando la representante legal de la Compañía había indicado que no tenía conocimiento de la existencia de títulos ejecutivos que respaldaran esas obligaciones con las socias. Todos esos datos llevan a la Sala a negarle valor probatorio a esos títulos valores, dado que no llevan al convencimiento de la realidad de los pasivos.

3.5- En cuanto a la prueba supletoria de los pasivos cuya valoración solicitó la demandante, la Sala observa que en el expediente no obran las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por las acreedoras pues, si bien con la demanda con la que acudió ante esta judicatura solicitó que se ordenara a su contraparte allegarlas, se verifica que el tribunal negó la práctica de esa prueba en la audiencia inicial del 02 de marzo de 2020, porque *«no se acredita en el expediente que hubiera sido solicitada de manera previa mediante petición ante la Administración»* y era una solicitud *«incompleta por no haber referido de manera específica la individualización de las personas respecto de las cuales requería la información»* (f. 129 vto.). Como esa decisión no fue controvertida por la actora está debidamente ejecutoriada y, por no obrar en el plenario las autoliquidaciones tributarias de las acreedoras, la Sala no podría emitir un pronunciamiento sobre su idoneidad probatoria para acreditar los pasivos debatidos. En definitiva, dado que las pruebas analizadas no llevan al convencimiento sobre la realidad de los pasivos, corresponde avalar su rechazo, en la forma que determinó el tribunal. No prospera el cargo de apelación.

4- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud. Al respecto, precisa la Sala que el artículo 647 del ET, tipifica como conductas punibles la omisión de ingresos, así como la inclusión de pasivos y costos inexistentes o inexactos en la autoliquidación de los impuestos, de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente; sin perjuicio de lo cual exonera de consecuencias punitivas por la comisión de la infracción, cuando quiera que concurra al caso alguna circunstancia constitutiva de error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso), en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche sancionador, toda vez que se requiere argumentar y probar en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). En vista de que en el caso enjuiciado se acreditó que la actora omitió declarar ingresos e incluyó pasivos y costos inexistentes e inexactos, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta ni haya sido demostrada la existencia de un error en la apreciación del derecho aplicable. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que las funciones de gestión administrativa tributaria pueden delegarse en los funcionarios de la autoridad de impuestos por decisión del director general de la entidad o del director seccional correspondiente. Además, se reitera que, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el reconocimiento fiscal de los pasivos se encuentra condicionado a que estén respaldados en documentos idóneos que den cuenta de la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable y satisfagan todas las formalidades exigidas para su contabilización.



Con arreglo a esas pautas, la Sala confirmará la sentencia del tribunal que negó las pretensiones de la demanda, porque el requerimiento especial y la liquidación oficial se prohirieron por los funcionarios competentes y se constató que la demandante no aportó pruebas que llevaran al convencimiento sobre la realidad de los pasivos con los socios que declaró.

Costas

6- Por otra parte, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

Notifíquese y 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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>