**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

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

Bogotá, D.C., nueve (9) de julio de dos mil veinte (2020)

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Radicación:** 54001-23-33-000-2014-00243-01 (24371)

acumulado con 54001-23-33-000-2014-00269-00

**Demandante:** CI Logística de exportación ltda. y mary luz aristizabal serrano

**Demandado:** Dian

**Tema:** Impuesto de renta (2009). Prueba de la realidad de operaciones de comercialización. Sanción revisor fiscal.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación promovidos por los demandantes contra la sentencia del 25 de octubre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander (ff. 444 a 465), que dispuso:

Primero.– Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 072412013000002 del 25 de febrero de 2013, correspondiente al impuesto de renta año gravable 2009 del contribuyente CI Logística de Exportación Ltda., y de la Resolución nro. 900.077 del 21 de marzo de 2014, a través de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior, de conformidad con lo expuesto.

Segundo.- A título de restablecimiento del derecho, téngase como valor a pagar a cargo del contribuyente CI Logística de Exportación Ltda., por concepto de sanción por inexactitud la suma de 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente, para el caso, la suma de $1.264.125.000, 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.

Quinto.- Devuélvanse 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 20 de abril de 2010, el demandante presentó declaración del impuesto de renta del año gravable 2009, que fue corregida el 27 de julio de 2010, registrando un saldo a pagar de $2.603.000 (ff. 118 y 119 cp1 exp. 2014-00269)

Previa expedición del requerimiento especial (ff. 21 a 33 cp1 exp.2014-00269), la Administración profirió Liquidación Oficial de Revisión nro. 072412013000002 (ff.86 a 126 c.p. 1, exp. 2014-00243), del 25 de febrero de 2013, para modificar la liquidación privada, en el sentido de desconocer costos de venta en la suma de $3.830.680.000, por derivarse de operaciones de comercio simuladas. Lo que llevó a imponer una sanción por inexactitud de $2.022.600.000 y determinar el saldo a pagar en $3.289.328.000.

Adicionalmente, la DIAN impuso sanción por violar normas que rigen la profesión al representante legal de la sociedad y, a sus revisores fiscales, entre estos, la señora Mary Luz Aristizábal Serrano, por cuanto omitieron informar a la entidad fiscal la simulación de operaciones de la CI.

Contra esa decisión, el contribuyente y la revisora fiscal Mary Luz Aristizábal Serrano presentaron recursos de reconsideración (ff. 55 a 57 cp1, exp. 2014-00243 y 75 a 81 cp.1 exp. 2014-00269). La CI sostuvo que sus proveedores no son ficticios, como se constata en las facturas, la contabilidad y las pruebas de la exportación de las mercancías que no fueron valoradas por la DIAN. Y, la revisora fiscal afirmó que no tenía conocimiento que las operaciones del contribuyente no eran reales.

Los recursos fueron resueltos por la Administración mediante la Resolución nro. 900.077 (ff.53 a 85, exp. 2014-00243), del 21 de marzo de 2014, confirmando el acto de determinación.

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), los demandantes formularon las siguientes pretensiones (ff. 2 y 3 cp1. exp. 2014-00243, y 2 cp1 exp. 2014-00269).

Exp. 2014-00243. CI Logística de Exportación Ltda:

1. Se declare la nulidad de Liquidación Oficial Renta de Sociedades y/o naturales obligados a llevar contabilidad – Revisión nro. 072412013000002 del 25 de febrero 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 nro. 900.077 por la cual se decide un recurso de reconsideración del 21 de marzo de 2014, proferido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos.
3. Ordénese a la DIAN, que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la declaración del impuesto de renta del año gravable 2009 de la CI Logística de Exportación Ltda.

Exp. 2014-00269. Mary Luz Aristizábal Serrano:

* Declarativas:
1. Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono:
2. Liquidación Oficial Renta de Sociedades y/o naturales obligados a llevar contabilidad – Revisión año 2009 nro. 072412013000002 del 25 de febrero de 2013, y
3. Resolución nro. 900.077 del 21 de marzo de 2014.
4. Que como producto de la anterior declaratoria, se diga que la doctora Mary Luz Aristizábal Serrano, CC. 60.363.493, en su condición de revisor fiscal de la sociedad CI Logística de Exportación Ltda., Nit. 900.110.183-6, no debe pagar suma alguna por la sanción que se pretende imponer en su contra.
* Condenatorias:
1. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que la doctora Mary Luz Aristizábal Serrano, CC. 60.363.493, en su condición de revisor fiscal de la sociedad CI Logística de Exportación Ltda., Nit. 900.110.183-6, no debe suma de dinero alguna producto de los actos de los que se declara 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, Mary Luz Aristizábal Serrano, CC. 60.363.493, 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.
2. 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 a la doctora Mary Luz Aristizábal Serrano, CC. 60.363.493, en su condición de revisor fiscal de la sociedad CI Logística de Exportación Ltda., Nit. 900.110.183-6, el monto correspondiente a la pérdida del 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 efectivo el fallo respectivo.
3. 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 CPC en armonía con el artículo 188 del CPACA.
4. 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, y moratorios después de ese término.
5. Que se ordene a la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme con lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del CCA.

A los anteriores efectos, invocaron como violados los artículos 2, 4, 6, 29, 83, 95, 228 y 363 de la Constitución Política, 485, 489, 658-1, 683, 703, 704, 706, 711, 730, 742, 743, 745, 746, 771-2, 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario, 175, 177, 185 y 187 del CPC y, 3 y 137 CPCA.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así (ff. 9 a 45 cp1 exp. 2014-00243 y 5 a 15 cp1 exp.2014-00269):

Expediente 2014-00243:

Afirmó que no es procedente que la modificación del tributo se fundamente en infracciones que cometieron los proveedores, como las inconsistencias encontradas en las declaraciones de IVA, renta, y retención, y en el RUT, porque esos hechos u omisiones no permiten inferir que el contribuyente cometió maniobras fraudulentas.

Consideró que imputarle a la CI una presunta operación comercial simulada, por errores de terceros en sus responsabilidades propias con el Estado, constituye un traslado de responsabilidad personal al contribuyente, que no se admite en materia tributaria.

Señaló que la DIAN se sustenta en simple conjeturas, suposiciones y pruebas que no tienen nexo causal con la operación comercial de la CI. Agregó que no existe norma legal que autorice que la ausencia de pruebas, como la falta de ubicación de los proveedores, o que el RUT esté desactualizado, pueda llevar a presumir que una operación económica no se realizó.

Indicó que las pruebas que la DIAN recaudó respecto de los proveedores, evidencian el comportamiento evasor e irregular de los mismos, debido a las irregularidades en el RUT y las declaraciones tributarias, por esa razón, estos terceros constituyen testigos sospechosos y de poca credibilidad.

Advirtió que la modificación del tributo del año 2009 se sustenta en una investigación que se practicó 17 meses despúes, cuando los hechos y condiciones eran diferentes a las ocurridas en la vigencia gravable discutida. Las pruebas recaudadas por la DIAN se encuentran afectadas por el estado de emergencia económica que declaró el Gobierno Nacional en las ciudades de frontera, mediante el Decreto 2693 de 2010, por causa de la crisis de económica de Venezuela.

Consideró que esas circunstancias especiales, llevaron a que en el momento de la investigación, la DIAN verificara respecto de los proveedores, que los negocios estaban cerrados, o se trasladaron de domicilio, o no tenían capacidad productora, o habían cambiado de actividad económica.

Alegó que la Administración se limitó a investigar la relación de la CI con los proveedores, y no la exportación que realizó la CI de las mercancías adquiridas de esos terceros, desconociendo que la exportación se encuentra soportada en la inspección realizada por las autoridades aduaneras de Colombia y Venezuela, en el certificado de origen del Ministerio de Industria y Comercio, en los trámites realizados por el agente aduanero Sian Inter Staff y Sia Distribuidora Ana María, el cambio de divisas, el almacenamiento en bodegas de la empresa Panamericana y la Laguna, en la declaración y pagos de la deuda externa por la exportación, en las facturas, y en la contabilidad que no ha sido desvirtuada.

Precisó que las ventas de productos no requieren de una infraestructura con gran capacidad, puesto que estas se hacen sobre pedido y tienen destinación específica, lo que hace innecesario bodegas en stock y un establecimiento de comercio abierto al público.

Afirmó que el hecho de que algunas operaciones se hubieren pagado a otros beneficiarios que no son los proveedores, no constituye un indicio de inexistencia de la operación comercial, porque no existe norma que prohiba la libre circulación del dinero, y la voluntad privada de utilizarlo como medio de pago. Además, los pagos se hicieron en su mayoría mediante cheque, y el resto en efectivo, que también tiene respaldo legal, y todos los pagos fueron reconocidos por sus beneficiarios.

Señaló que debe levantarse la sanción por inexactitud por cuanto no se dan los presupuestos legales del artículo 647 del E.T., debido a que el contribuyente declaró costos reales, y su desconocimiento se deriva del incumplimiento de requisitos formales de los documentos que los soportan, y no por la inexistencia de los hechos económicos.

Expediente 2014-00269:

Afirmó que la DIAN infringió el principio de correspondencia, por cuanto en el requerimiento especial omitió cuantificar la sanción del artículo 658-1 E.T. impuesta a la revisora fiscal, siendo su valor determinado posteriormente, en el Oficio nro. 0107-201-238-1420 del 9 de julio de 2012, y en la liquidación oficial de revisión.

Manifestó que la Administración tampoco determinó quién es el presunto infractor, porque pretende sancionar a tres profesionales de la contaduría por la misma conducta, cuando solo uno podría ser responsable de la infracción.

Discutió que no es procedente que se imponga la sanción por el hecho de que la señora Mary Luz Aristizábal Serrano firmó la declaración de renta del año 2009, porque este no constituye una infracción que de lugar a la sanción prevista en el artículo 658-1 del E.T. Agregó que las operaciones de comercio discutidas fueron registradas en la contabilidad antes de que la señora Aristizábal Serrano fuera nombrada revisora fiscal, por esa razón, no tuvo injerencia alguna en la aprobación y ordenación de los costos, que son las conductas que reprocha el artículo 658-1 del E.T.

**Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 272 a 316 y 345 a 354), por las siguientes razones:

En cuanto al desconocimiento de los costos, indicó que en la investigación se verificaron irregularidades con los proveedores del contribuyente, que constituyen indicios, que llevan a concluir la inexistencia de las operaciones de compra declaradas.

Señaló que entre las inconsistencias encontradas a los proveedores, se resalta que en las declaraciones de renta, no se registran los ingresos o cuentas por cobrar por las operaciones discutidas, ni un patrimonio que las respaldara.

Manifestó que el estado de emergencia económica declarado por el Gobierno Nacional en la ciudades de frontera, no justifica la falta de ubicación de los proveedores, las irregularidades en el comportamiento tributario y el sistema de cobro de los cheques por endoso.

Precisó que la Administración no discute la actividad de exportación que realizó la CI, sino la adquisición de mercancías a ciertos proveedores, y en todo caso, no se encuentra probado que los bienes exportados sean los mismos derivados de las operaciones de compra discutidas. Por tanto, consideró que las pruebas de las exportaciones no desvirtúan la simulación de las operaciones de compras declaradas.

Dijo que la Administración no pretende que el contribuyente responda por la conducta negligente de un tercero, sino que asuma su propia responsabilidad por participar en una operación económica en la que no solo tiene la obligación de exigir factura o documento equivalente, sino también demostrar la realidad de la misma.

Adujo que, si bien, no existe norma legal que prohiba que los cheques sean cobrados por personas distintas a quienes se les giró, lo cierto es que ese hecho sumado a las irregularidades encontradas, como el cambio de número de cédula de los provedores en los endosos, la falta de ubicación de éstos, y la omisión en la declaración de los ingresos, le restan validez al pago de las operaciones discutidas.

Señaló que el dictamen pericial rendido por contador público, aportado por el actor, no debe tenerse como prueba, por cuanto se limita a hacer un análisis de la contabilidad, hecho que no se encuentra en discusión, sino la realidad de las operaciones de compra registradas, que fueron desvirtuadas con los indicios recaudados en la investigación.

En lo relativo a la sanción por inexactitud, afirmó que debe mantenerse porque está demostrado en el expediente, que el contribuyente declaró costos inexistentes, en la medida que se derivaron de operaciones simuladas.

Frente a la sanción impuesta al revisor fiscal, señaló que fue propuesta en el requerimiento especial y cuantificada en el Oficio nro. 0107-201-238-1420 del 9 de julio de 2012, actos que fueron notificados a la sancionada, y por tanto, tuvo la oportunidad de controvertir la sanción, como en efecto lo hizo, en la respuesta a dicho requerimiento.

Adujo que la señora Mary Luz Aristizábal fungió como revisora fiscal de la CI durante el año 2009 y firmó la declaración de renta de esa vigencia gravable, sin haber expresado salvedad alguna; lo que implica que conoció de las irregularidades presentadas en la contabilidad de la CI del año gravable 2009 y que incurrió en la conducta sancionada en el artículo 658 del E.T.

**Sentencia apelada**

El *a quo* declaró la nulidad parcial de los actos demandados (ff. 444 a 465), con fundamento en los siguientes planteamientos:

En cuanto al expediente 2014-00243, dispuso que debe mantenerse el rechazo de los costos por cuanto se encuentra demostrada la simulación de las operaciones de compra discutidas, con las pruebas recaudadas por la DIAN de los proveedores informados por el contribuyente.

Advirtió que las inconsistencias encontradas consisten en que unos proveedores no presentaron declaraciones tributarias, otros no registraron en sus declaraciones los ingresos o cuentas por cobrar por las operaciones supuestamente realizadas con la CI, algunos no pudieron ser ubicados, y los que sí, no tenían capacidad operativa para realizar este tipo de negocios. Esto, sumado a las irregularidades en el Rut y en el pago de las transacciones a personas distintas a los beneficiarios.

Consideró que, si bien, las visitas de verificación a los proveedores fueron realizadas en el año 2011, lo cierto es que el demandante no probó la realidad de las operaciones en la época de los hechos.

Manifestó que el dictamen pericial aportado por el actor no soporta los costos, por cuanto no prueba la realidad de las compras discutidas, sino únicamente los registros contables de las mismas.

Señaló que los proveedores no son testigos sospechosos porque ninguno incurre en las circunstancias que afectan su credibilidad o imparcialidad establecidas en el artículo 217 del CPC.

Indicó que procede la sanción por inexactitud por cuanto está probado que el contribuyente declaró costos inexistentes, que corresponde a una de las infracciones previstas en el artículo 647 del E.T. Sin embargo, en virtud del principio de favorabilidad previsto en la Ley 1819 de 2016, estableció la sanción al 100% de la diferencia de los saldos a pagar, en la suma de $1.264.125.000; razón por la cual se declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

En lo referente a la demanda del expediente 2014-00269, consideró que debe mantenerse la sanción del artículo 658-1 del E.T. impuesta a la revisora fiscal, por cuanto si bien, en el requerimiento especial no se cuantificó la sanción, sí se citaron las normas que permiten determinar que el valor de la misma corresponde al 20% de la sanción por inexactitud impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT.

Señaló que la revisora fiscal incurrió en la conducta sancionada en el artículo 658-1 del E.T. porque al firmar la declaración tributaria del año 2009, aprobó y certificó la información allí contenida, entre estas, las operaciones de compra que no corresponden a la realidad.

Finalmente, respecto de ambos demandantes, señaló que no se condena en costas, debido a que no está probada su causación, como lo exige el artículo 188 del CPACA, en concordancia con el artículo 365 del CGP.

**Recurso de apelación**

Los demandantes recurrieron la sentencia de primera instancia (ff. 467 a 492). A esos efectos, reprodujeron los argumentos planteados en las respectivas demandas, y agregaron:

Expediente 2014-00243

Señaló que el Tribunal omitió valorar el dictamen contable aportado en la demanda, que certifica que los costos estaban debidamente registrados en facturas y en documentos que cumplían los requisitos legales, así como en la contabilidad, que no ha sido desvirtuada como prueba.

Precisó que las pruebas de la exportación deben ser tenidas como soporte de los costos, porque es mediante esa operación que la sociedad comercializa los bienes que producen y le venden los proveedores.

Indicó que la falta de ubicación de los proveedores fue determinada con fundamento en el testimonio de los residentes de los inmuebles, de los cuales no se conoce su identidad, ni procedencia, y sus manifestaciones fueron vagas carentes de soporte probatorio.

Manifestó que la sanción por inexactitud debe ser levantada por cuanto no está demostrado que los costos de ventas declarados fueran inexistentes.

Expediente 2014-00269

Manifestó que no basta que en el requerimiento especial, la Administración cite las normas que la facultan para imponer la sanción, sino que debió cuantificarla, en cumplimiento del derecho al debido proceso.

Advirtió que el Tribunal omitió pronunciarse sobre la falta de congruencia de la DIAN en la determinación del infractor, por cuanto impuso la sanción del artículo 658-1 del E.T. sobre tres profesionales de la contaduría, entre estos, la señora Mary Luz Aristizabal, cuando solo es posible que uno de estos se vea inmerso en la supuesta conducta objeto de sanción.

**Alegatos de conclusión**

La partes insistieron en los argumentos esbozados en sede judicial (ff. 509 a 555).

**Concepto del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Atendiendo a los cargos de apelación formulados por los demandantes contra la sentencia de primera instancia, mediante la cual se negaron las pretensiones de las demandas, la Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos demandados.

Concretamente, se debe establecer: i. si son reales los costos declarados por la CI Logística de Exportación Ltda. por compras realizadas a los proveedores Bilbao Distribuidores Ltda., Carvajal Dulcey Mayid, Ángel Alirio Sánchez Ortega, Alexander Quintero Vergel, Polimoda E.U. y Daniel Guerrero Núñez. En caso de que se compruebe la simulación de operaciones, se analizará la sanción por inexactitud. Y, ii. si procede la sanción del artículo 658-1 del E.T. impuesta a la revisora fiscal Mary Luz Aristizábal Serrano.

2- En cuanto al rechazo de los costos (exp. 2014-00243), la DIAN adujo que, según pruebas indiciarias, obtenidas mediante cruce de información de terceros, y la verificación en sistema Muisca y en el RUT, se comprobó que la demandante simuló compras por valor de $3.830.680.000 que hizo a los citados proveedores.

3- Por su parte, la demandante cuestionó que la Administración, en los actos demandados, dio prevalencia a las pruebas indiciarias, a pesar de que no desvirtuó la contabilidad, las facturas de compraventa, y las pruebas de la exportación de las mercancías.

También alegó que la modificación del tributo se fundamenta en infracciones cometidas por los proveedores, y que dichas irregularidades evidencian que esas personas son testigos sospechosos. Agregó que las pruebas recaudadas por la DIAN se practicaron 17 meses después, cuando los hechos y condiciones eran diferentes a los ocurridos en la vigencia gravable discutida.

Adicionalmente, dijo que las ventas de productos no requieren de una infraestructura con gran capacidad, y que no es una irregularidad que los pagos de las operaciones se realizara a personas diferentes a los proveedores.

4- A estos efectos, se pone de presente que si bien la factura o el documento equivalente constituye la prueba documental idónea para soportar la compraventa de mercancías, su aporte no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar *la realidad* de la transacción que esos documentos registran.

Por tal razón, si la Administración requiere al contribuyente la comprobación de la realidad de esas operaciones, sin que la misma sea soportada, o recauda pruebas que logran probar su inexistencia, esas operaciones y los beneficios tributarios que se derivan de las mismas, deben rechazarse.

Para ello, la DIAN 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 tributarias (art. 742 E.T).

Por eso, si la Administración controvierte la realidad de las operaciones facturadas, la carga de la prueba recae en el contribuyente, en el sentido de que debe aportar las pruebas que acrediten la existencia de dichas operaciones.

5- Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que el motivo por el cual la Administración rechazó los costos por valor de $3.830.680.000, fue la existencia de pruebas que desvirtuaban las facturas y demás documentos aportados por el contribuyente como soporte de esa operaciones.

En el expediente administrativo, se practicó una inspección tributaria (ff. 24 a 74 y 82 a 114 cp1. Exp. 2014-00269), en la cual se obtuvieron las siguientes pruebas:

i. Se realizó visita de verificación al contribuyente, encontrando diferencias entre la contabilidad y la declaración de renta de la vigencia gravable 2009, respecto de los valores registrados por cuentas por cobrar e inventarios. Y, también se advirtieron inconsistencias entre los ingresos reportados en la contabilidad, la declaración tributaria, las facturas y los DEX.

ii. Se realizó cruce de información con los proveedores, y se verificó la información reportada por los mismos en el RUT y en el MUISCA:

Polymoda EU. ($667.950.000): Se constató que el proveedor tiene un local pequeño con un escritorio, un archivador y un computador. Y, que en una investigación tributaria realizada a la misma empresa (expediente PD 2009 2010 0679, IVA bim 2/2009) no se pudo constatar las operaciones realizada con la CI Logística de Exportación Ltda. Adicionalmente, no se obtuvo soporte del pago de las operaciones.

Ángel Alirio Sánchez Ortega ($394.348.000): El proveedor no pudo ser ubicado, debido a que el auto de verificación fue devuelto por correo, y no se obtuvo respuesta de la publicación del acto en un periódico de amplia circulación nacional.

No obstante, se practicó visita a la dirección reportada por el proveedor en el RUT, encontrado que correspondía a una casa abandonada y que los vecinos no lo conocían. En ese registro se reporta que tiene responsabilidades en el impuesto de renta, retención en la fuente a título de ventas, ventas régimen común y como usuario aduanero. Sin embargo, no presentó la declaración de IVA de todos los bimestres del año 2009, y en la declaración de renta del 2009, sólo informó ingresos por concepto de honorarios, comisiones, y servicios.

Por requerimiento de la entidad fiscal, una entidad bancaria aportó cheques expedidos por el contribuyente –CI- a este proveedor, e informó que los mismos fueron endosados a una persona diferente.

Bilbao Distribuciones Ltda. ($483.345.000): El proveedor no pudo ser ubicado, porque el auto de verificación fue devuelto por correo, y no se obtuvo respuesta de la publicación del acto en un periódico de amplia circulación nacional.

Sin embargo, se realizó visita en la dirección informada en el RUT, encontrando que en el lugar funciona la empresa Italian Piza, y el residente del inmueble negó conocer al proveedor.

También se verificó que tiene un capital de $5.000.000, y que en el RUT registra responsabilidades en el impuesto de renta, retención a título de renta, ventas régimen común e informante de exógena. Y, se constató que en la declaración de renta del año 2009, reporta ingresos por $157.861.000, valor menor al reportado por la CI de $483.345.000.

Mayid Erasmo Carvajal Dulcey ($136.966.000): El proveedor no pudo ser ubicado, debido a que el auto de verificación fue devuelto por correo, y no se obtuvo respuesta de la publicación del acto en un periódico de amplia circulación nacional.

No obstante, se verificó que la dirección reportada en el RUT corresponde a una casa de habitación de otra persona, quien informó no conocer al proveedor.

Se constató que registra activos por $10.000.000, y que en el RUT informa responsabilidades en el impuesto de renta, usuario aduanero, ventas régimen común, pero no presentó declaración de renta por el año 2009, y solo algunas del impuesto de ventas de esa vigencia gravable.

Daniel Guerrero Núñez ($136.380.000): Se constató que la dirección reportada en el RUT no existe, y en los alrededores, solo se encuentran lotes en proceso de construcción.

En el RUT registra responsabilidades en el impuesto de renta, retención a título de renta, ventas régimen común y usuario aduanero. No obstante, no presentó declaración de renta, y solo algunas de IVA año 2009.

Por requerimiento de la entidad fiscal, una entidad bancaria aportó cheques expedidos por el contribuyente –CI- a este proveedor, e informó que los mismos fueron endosados a una persona diferente.

Alexander Quintero Vergel ($2.389.500.000): El proveedor no pudo ser ubicado, por cuanto el auto de verificación fue devuelto por correo, por la causal no hubo comunicación.

Sin embargo, se constató la dirección informada en el RUT, y el residente informó que realizó negocios por dos meses con el proveedor consistentes en la explotación de una mina, pero que el mismo no funcionó, porque se enteró que el señor Alexander Quintero revendía los derechos de explotación.

Por requerimiento de la entidad fiscal, una entidad bancaria aportó cheques expedidos por el contribuyente –CI- a este proveedor, e informó que los mismos fueron endosados a una persona diferente.

6. Por su parte, el contribuyente aportó como pruebas facturas, contabilidad, y declaraciones de exportación, solicitudes de autorización de embarque y/o registros previos, manifiestos de carga internacional, listas de empaque, certificados de origen, carta de porte internacional por carretera, que informan exportaciones a la Distribuidora Ana María y el Punto del Cuero, ubicados en Venezuela (53 a 85 cp1, exp. 2014-00243).

Y, en instancia judicial, aportó dictamen pericial rendido por contador público (ff. 151 a 200 cp1, y 201 a 269 cp2 exp. 2014-00243), en el que se concluyó:

1. La CI Logística de Exportación Ltda. es una entidad legalmente constituida que mantiene y conserva una contabilidad organizada de sus operaciones y actividades mercantiles conforme a la normatividad vigente, la cual se encuentra debidamente soportada en documentos válidos registrados que reflejan la realidad económica y financiera.
2. La contabilidad de CI Logística de Exportación Ltda. se lleva en debida forma y concuerda con lo estipulado en el E.T. arts. 772, 773, 774. 775 y 776.
3. La totalidad de los proveedores con los cuales la empresa realizó operaciones de compra, se encuentran legalmente constituidos y registrados ante la DIAN y Cámara de Comercio.
4. La totalidad de las compras realizadas por la empresa CI Logística de Exportación Ltda., se encuentran respaldadas por el documento idóneo según el artículo 771-2 que es la factura con el lleno de los requisitos establecidos en el artículo 617 del E.T.
5. Los costos solicitados por CI Logística de Exportación Ltda., en el renglón 49 de la declaración de renta del año 2009, por valor de $3.830.680.000 obedecen al costo promedio de los artículos vendidos, facturados y exportados, cuyo valor de venta fue reconocido como ingreso operacional por valor de $4.105.475.000 y declarado en el renglón 42.
6. La declaración de renta y complementarios presentada por la sociedad CI Logística de Exportación Ltda. por el año 2009, refleja la totalidad de la actividad mercantil de la sociedad y sus valores fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad y conciliados de conformidad con las normas fiscales vigentes, de forma tal que los valores consignados en cada uno de los renglones de la declaración obedecen a una correcta liquidación y pago del impuesto sobre la renta por el correspondiente período”.

7- La Sala encuentra que las visitas de verificación y los cruces de información son un medio de prueba idóneo para desvirtuar las facturas de venta y la contabilidad, toda vez que permitieron a la DIAN verificar de forma directa la realidad de las operaciones que esos documentos registran.

Los hallazgos encontrados en esas diligencias se tratan de irregularidades en la contabilidad del contribuyente, en las transacciones de comercio con los proveedores, y su pago, que en su conjunto constituyen indicios de la simulación de las operaciones de compra declaradas.

En principio, se advierte la existencia de diferencias entre algunos valores registrados por el contribuyente en la contabilidad, la declaración tributaria, las facturas y los DEX, que le restan credibilidad a esos documentos.

También se encuentra que no se pudo constatar la realidad de las operaciones con los proveedores, porque los mismos no pudieron ser ubicados –no residían, no los conocían, o no existía la dirección-, y el único que sí, no tenía capacidad operativa para realizar las transacciones discutidas. La falta de ubicación de los proveedores no se puede justificar en el hecho que la investigación tributaria se desarrolló en fecha posterior a la realización de las operaciones, ni en el cambio de la situación económica en las ciudades de frontera, sino que acontenció porque los supuestos vendedores no actualizaron la dirección registrada en el RUT, y debido a que el contribuyente omitió aportar las pruebas que soportaran la existencia de los proveedores en la época de los hechos, o que permitieran su ubicación. Carga probatoria que recaía en el demandante, ante los cuestionamientos y la verificación realizada por la DIAN en el cruce de información de terceros.

Súmese a lo dicho que, se encontraron inconsistencias en los proveedores en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en los valores declarados, que implican el desconocimiento de la ventas realizadas al contribuyente, por la falta de reporte de dichas operaciones.

Se advierte, además, la existencia de irregularidades en los pagos de las compras, en tanto no se aportaron los soportes respectivos. Si bien, se allegaron algunos cheques girados por el contribuyente a determinados proveedores, lo cierto es que esos títulos fueron cobrados por terceras personas diferentes a los proveedores, por lo tanto, no podría sostenerse, de manera clara, que sí se realizaron los pagos por este medio.

Tampoco se demostró la forma en que se comercializaron esas cantidades de material sin un lugar de almacenaje, así como tampoco, la entrega real y material de los bienes al contribuyente.

Todas estas inconsistencias se relacionan con el contribuyente porque demuestran que sus proveedores no tenían los medios comerciales para realizar las transacciones con aquél.

Esas irregularidades no llevan a considerar que los proveedores ni las personas que atendieron las visitas constituyan testigos sospechosos, porque no está probado que alguno incurra en circunstancias que afecten su credibilidad o imparcialidad, en razón de parentesco, dependencias, sentimientos o interés, como lo exige el artículo 217 del CPC. Por el contrario, las inconsistencias y las manifestaciones de esas personas no ponen en duda su credibilidad, sino la realización de las operaciones de compra, y se obtuvieron en desarrollo de un medio de prueba legal practicado por la autoridad tributaria, que no fue desvirtuado por el contribuyente.

Siempre que exista consistencia en la información de los terceros con quienes se negocie, mayor será la credibilidad de los negocios. En el caso debatido, la información obtenida de los intervinientes del negocio de compra y venta no fue consistente con los valores reflejados en la contabilidad de la demandante, lo que lleva a calificar la compra declarada como simulada.

No procede tomar como prueba de las compras, los documentos relativos al trámite de exportaciones aportado por el contribuyente, en tanto en este caso, no se discute esas operaciones sino las compras declaradas por la sociedad con ciertos proveedores. Además no existe prueba de que los bienes a los que aluden los documentos de exportación sean los mismos que supuestamente adquirió el contribuyente de los señalados proveedores, y que se encuentran en discusión en este proceso.Más todavía, cuando existe prueba documental y visitas de verificación que demuestran la simulación de las compras.

Finalmente, se precisa que el dictamen pericial del contador público no puede tenerse como prueba, pues ese documento da cuenta de la contabilización de las operaciones, pero no de su realidad, que fue el hecho con fundamento en el cual la Administración desconoce las facturas y el registro contable de las mismas.

8- El análisis de las pruebas reseñadas y de las circunstancias fácticas que quedaron consignadas en las actas de verificación, llevan a la Sala a concluir que no existieron las operaciones de compra declaradas por el demandante, y que por tanto había lugar a rechazar dichos conceptos en los actos demandados. En consecuencia, no prospera el cargo para el demandante.

9- Por las razones expuestas, se encuentra desmostrado que el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como sancionables, como es la declaración de costos inexistentes. Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no 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.

Por tanto, se mantiene la sanción por inexactitud determinada por el Tribunal, en aplicación del principio de favorabilidad consagrado en el artículo 282 parágrafo 5 de la ley 1819 de 2016.

10- En cuanto a la sanción del artículo 658-1 del E.T. impuesta a la revisora fiscal Mary Luz Aristizábal Serrano (exp. 2014-00269), se encuentra que la demandante discute que la DIAN no cuantificó la sanción desde el requerimiento especial, ni determinó de forma clara quién es el responsable por la infracción, en tanto sanciona a tres contadores.

Además, afirmó que la firma de la declaración de renta no es un supuesto de infracción del artículo 658-1 del E.T., y que las operaciones de comercio discutidas fueron registrads antes de que la señora Aristizábal Serrano fuera nombrada revisora fiscal del contribuyente.

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- 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 los revisores fiscales de la sociedad, entre estos, la señora Mary Luz Aristizábal Serrano. Esta última por ser el revisor fiscal que firmó la declaración de renta del año 2009 del contribuyente CI Logística de Exportación Ltda (ff. 30 vuelto a 33 cp1, exp. 2014-00269).

El acto preparatorio fue notificado mediante el siguiente oficio, en el que se cuantificó el valor de la sanción (ff. 379 a 381 cp1, exp. 2014-00243):

 “Oficio nro.0107-201-238-1420

San José de Cucuta, julio 9 de 2012

Señora

Mary Luz Aristizábal Serrano

Me permito notificarle el requerimiento especial nro. 072382012000025 de fecha 13-06-2012 proferido al contribuyente CI Logística de Exportación Ltda. […], mediante el cual se propuso sancionarlo como revisor fiscal de la sociedad investigada y quien firmó la declaración del impuesto a la renta objeto de investigación, como revisor fiscal, conforme al artículo 658-1 del E.T.

[…]

Liquidación de la sanción

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Cargo | Nombre | Nit | Base Sanción(sanción inexactitud) | Sanción (20%) | Valor Sanción límite\* |
| Revisor fiscal | Mary Luz Aristizábal Serrano | 60.363.493-3 | 2.044.182.000 | 408.836.000 | 113.340.000 |

\*Sanción limitada conforme con el artículo 658-1 del Estatuto Tributario. (valor del salario mínimo a la fecha $566.700 \* 200=$113.340.000”

Contra ese acto preparatorio, la sancionada presentó respuesta discutiendo la imposición de la sanción, en particular, el hecho que el valor de la sanción límite fue cuantificado en salarios mínimos, y no en UVT (ff. 75 a 81 cp1, exp. 2014-00243)

Luego, en la liquidación oficial de revisión, fue aceptado el argumento de la revisora fiscal referente a la liquidación de la sanción límite con el valor de la UVT, lo que llevó a que la sanción fuera determinada en la suma de $97.428.000. Y, finalmente, mediante la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la revisora fiscal, se confirmó la imposición de la sanción (ff. 69 a 72 y 82 a 114 cp1, exp. 2014-00243).

10.3- Como se observa, desde el comienzo de la actuación administrativa, con la expedición del requerimiento especial, se puso en conocimiento de la revisora fiscal que era sancionada conforme al artículo 658-1 del E.T., por haber cometido la infracción de firmar la declaración de renta de CI Logística de Exportación Ltda. por el año 2009, que registraba costos inexistentes. En ese acto, se transcribió el artículo 658-1 del E.T., con el cual se le informó a la infractora que la sanción impuesta correspondía al 20% de la sanción del contribuyente.

Por esa razón, no es procedente que la señora Aristizábal Serrano alegue que no le fue determinada la sanción en el acto preparatorio, en tanto esa actuación informa los elementos que permiten determinar el valor de la sanción, como la base gravable (sanción por inexactitud) y la tarifa (20%). Súmese a ello que, el requerimiento especial le fue notificado a la revisora fiscal con un oficio que indica el valor de la sanción. Todo esto, permitió que la sancionada presentara respuesta al requerimiento, discutiendo la sanción y la forma como fue cuantificada en salarios mínimos y no en UVT; actuación que ratifica que desde el inicio del procedimiento la sancionada conocía la liquidación y el valor de la sanción.

La actuación demandada, además, individualizó la sanción impuesta a la revisora fiscal, al señalarle que había cometido la infracción de firmar una declaración de renta que incluía costos inexistentes. El hecho que se hubiere sancionado a otro revisor fiscal de la sociedad, no la eximía de responder por las infracciones que cometió por sus conductas como revisora fiscal.

En este caso, es aceptado por las partes que la señora Mary Luz Aristizábal Serrano firmó la declaración de renta del contribuyente por el año 2009, y que la misma fungió como revisora fiscal en esa anualidad, desde el 27 de mayo de 2009. Estas conductas demuestran que la revisora fiscal debió conocer las irregularidades sancionables, como la inclusión en la declaración tributaria de costos inexistentes.

En efecto, en su calidad de revisora 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 cumplimiento 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 la revisora 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 en la declaración tributaria, supone asumir la responsabilidad por el total de su contenido.

En tal sentido, la responsabilidad de la revisora fiscal que la hace acreedora 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 costos 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.

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 la revisora fiscal hubiere advertido a la empresa o a la DIAN las operaciones de compra simuladas que declaraba el contribuyente.

En consecuencia, debe mantenerse la sanción del artículo 658-1 del E.T. impuesta a la revisora fiscal Mary Luz Aristizábal Serrano.

11- Por las razones expuestas, se confirma la sentencia apelada. Adicionalmente, se declarará que no hay lugar a la condena en costas (gastos del proceso y agencia en derecho) en segunda instancia porque no se probó su causación.

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. No se condena en costas en segunda instancia.
3. **Reconocer** personería al abogado Pablo Nelson Rodríguez Silva, para actuar en representación de la demandada, en los términos del poder otorgado (f. 514).

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

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

|  |
| --- |
| (Firmado electrónicamente)**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO** Presidenta de la Sección (Firmado electrónicamente) (Firmado electrónicamente) |
| **MILTON CHAVES GARCÍA** | **JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ** |