



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2016-00399-02 (25997)
Demandante: INTERAZAR S. A. EN LIQUIDACIÓN¹, CIRO ANTONIO GALEANO ARIZA y GUILLERMO ARENAS JOYA
Demandado: UAE DIAN
Temas: Renta año gravable 2011. Prueba trasladada. Adición de ingresos por omisión de registro de ventas (art. 759 del ET). Sanción a representante legal y revisor fiscal (art. 658-1 del ET). Condena en costas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 18 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió lo siguiente²:

“Primero. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Renta y Complementarios - Revisión nro. 042412014000080 del 18.09.2014, por medio de la cual la DIAN modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por la sociedad INTERAZAR S.A., únicamente en cuanto al monto de la sanción por inexactitud.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, ordenar a la DIAN liquidar la sanción por inexactitud en el equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor y no el 160% como se liquidó: \$2.962.756.000.

Tercero. Denegar las demás las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 24 de abril 2008, INTERAZAR S.A. EN LIQUIDACIÓN, en adelante INTERAZAR, presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, en la que registró, entre otros, ingresos operacionales de \$3.965.353.000 y un impuesto a cargo de \$98.950.000³.

Previo expedición del requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412014000080 de 18 de septiembre de 2014, para adicionar ingresos presuntos por omisión de registro de ventas en cuantía de \$8.978.048.000, determinar el impuesto en \$3.061.706.000, imponer sanción por inexactitud de

¹ En liquidación desde el 13 de diciembre de 2013.

² Fol. 375, c.p. 1.

³ Fol. 9, reverso, c.a. 1.



\$4.740.410.000 y sancionar al representante legal y al revisor fiscal de la sociedad (art. 658-1 del ET)⁴.

Tras la interposición del recurso de reconsideración, por parte de INTERAZAR, el representante legal y el revisor fiscal de la sociedad, la liquidación oficial de revisión fue confirmada por Resolución 010125 de 14 de octubre de 2015⁵.

DEMANDA

INTERAZAR S. A. EN LIQUIDACIÓN, CIRO ANTONIO GALEANO ARIZA (representante legal) y GUILLERMO ARENAS JOYA (revisor fiscal)⁶, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formularon las siguientes pretensiones⁷:

“PRIMERO. Declarar la nulidad de las siguientes resoluciones proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN Seccional Bucaramanga, que modifican la liquidación privada de impuesto de renta y complementarios del año 2011, identificada con el sticker nro. 9100013480801 de fecha 24 de abril de 2012 presentada oportunamente por la sociedad INTERAZAR S.A., y se imponen unas sanciones al representante legal de la sociedad INTERAZAR S.A. de la época y al revisor fiscal de la sociedad sancionada:

- Resolución contentiva del emplazamiento para corregir nro. 042382012000027 del 19 de octubre de 2012.
- Resolución contentiva del requerimiento especial nro. 042382013000146 del 27 de diciembre de 2013.
- Resolución contentiva de la liquidación oficial de revisión nro. 042412014000080 del 18 de septiembre de 2014
- Resolución nro. 010125 de 14 de octubre de 2015 que la confirma.

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la declaración de renta del año gravable 2011, presentada por el contribuyente INTERAZAR S.A. se encuentra en firme y se indemnice el perjuicio causado por la DIAN con los actos administrativos demandados, a la sociedad INTERAZAR S.A., su representante legal, el señor CIRO ANTONIO GALEANO ARIZA, OMAIRA MANTILLA SUÁREZ [actual liquidadora] y al señor GUILLERMO ARENAS JOYA, en su calidad de revisor fiscal de la sociedad, de acuerdo la liquidación de perjuicios a través de perito que se solicita en la demanda.

TERCERO. Que se condene en costas y agencias en derecho a la entidad demandada.”

La parte demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 563, 565, 567, 568, 680, 730, 742, 744, 752, 753, 755-1 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 185 del Código de Procedimiento Civil (CPC).

⁴ Fols. 41 a 78 c.p. 1.

⁵ Fols. 79 y 133, c.p. 2.

⁶ El representante legal y el revisor fiscal de la sociedad demandante otorgaron poder a la apoderada de la sociedad INTERAZAR S. A. EN LIQUIDACIÓN para que los represente en el proceso y solicite la nulidad de la sanción a ellos impuesta con base en el artículo 658-1 del ET.

⁷ Fols. 1 y 2, c.p. 1.

El concepto de la violación se sintetiza así⁸:

1. Violación del debido proceso por vulnerar el procedimiento y el derecho de defensa. La DIAN fiscalizó a Bingos y Casinos de Santander S. A. Luego, trasladó las pruebas recaudadas en ese procedimiento al expediente administrativo abierto a INTERAZAR, sin previamente haber garantizado el derecho de audiencia, a que hace referencia el artículo 185 del CPC, puesto que el auto de traslado de pruebas no fue notificado. Tal defecto implica que las pruebas recaudadas y utilizadas en contra de INTERAZAR son nulas de pleno derecho.

Aunque en la liquidación oficial de revisión la DIAN citó la sentencia de 11 de marzo de 2010 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁹, para señalar que supuestamente este fallo autoriza el traslado de pruebas sin la audiencia del contribuyente, esta afirmación corresponde a la cita descontextualizada de un párrafo, ya que en dicha providencia se dejó claro que, salvo que se trate de un mismo contribuyente, lo dispuesto en el artículo 185 del CPC tiene aplicabilidad, so pena de violar el debido proceso. En este caso, Bingos y Casinos de Santander S. A. e INTERAZAR, son sociedades distintas.

2. Falsa motivación. Los actos demandados están viciados de falsa motivación porque en la página 14 de la liquidación oficial de revisión, la DIAN afirmó que Bingos y Casinos de Santander S. A. e INTERAZAR tenían el mismo representante legal, lo cual no es cierto, según consta en los respectivos certificados de existencia y representación legal. En el mismo vicio se incurre cuando en la misma página se afirma que las planillas de juegos trasladadas fueron firmadas por empleados de INTERAZAR y eran de propiedad de esta sociedad, siendo que, de acuerdo con la certificación de Comfenalco, dichos empleados pertenecían a COOPJUEGOS CTA y según lo manifestado a la DIAN por el representante legal de la cooperativa, en el proceso administrativo abierto a esta, las planillas eran simples hojas que se utilizaban para capacitación de personal de dicha cooperativa.

Lo dicho por el representante legal de COOPJUEGOS CTA constituye una confesión en los términos de la ley tributaria y procesal. Y dado el traslado de que fue objeto esa prueba, debe tenerse como cierto en el expediente administrativo abierto a INTERAZAR. Si la DIAN quería desvirtuar ese medio de prueba, debió utilizar los mecanismos necesarios para ello, en procedimiento aparte, abierto a COOPJUEGOS CTA y no en este proceso.

De todos modos, si existían dudas y ante el indebido traslado de pruebas, la DIAN debió ampliar el requerimiento especial y visitar los establecimientos de INTERAZAR S.A. para verificar directamente su contabilidad y no basar su decisión en unas planillas de juegos que no pertenecían a esta sociedad, sino a COOPJUEGOS CTA.

3. No procede la adición de ingresos presuntos por omisión de registro de ventas. Los ingresos adicionados por la DIAN son desproporcionados. Para demostrar tal situación, con la respuesta al requerimiento especial se solicitó la práctica de una serie de pruebas, como, testimonios y movimientos bancarios de INTERAZAR, que pretendían demostrar que no hubo ocultación de ingresos, a través

⁸ Fols. 5 a 40 c.p. 1.

⁹ Exp. 16920, C.P. William Giraldo Giraldo

de consignaciones a cuentas de terceros. Por su magnitud, los ingresos adicionados (\$8.978.047.500) resultaban imposibles de ocultar sin recurrir al sistema financiero.

La DIAN tampoco valoró las estadísticas de empresas del sector al que pertenece la actora, aportadas con la mencionada respuesta, con fundamento en los artículos 754 y 754-1 del ET, que servían para respaldar indiciariamente los ingresos declarados y, por ende, desvirtuar la adición de ingresos. Y no tuvo en cuenta la contabilidad de la actora, llevada en debida forma, que es plena prueba a su favor y que demuestra de que no se omitieron ingresos.

4. No procede la presunción del artículo 759 del ET

Al adicionar ingresos con base en la presunción del artículo 759 del ET (presunción por omisión de registro de ventas o prestación de servicios), la DIAN pasó por alto que la única presunción que se aplicaría a la demandante es la del artículo 755-1 *ibidem*, referente a “*presunción en juegos de azar*”, por ser esta la actividad económica a la que se dedica INTERAZAR S. A EN LIQUIDACIÓN.

5. Falta de competencia. Los actos demandados son nulos por falta de competencia. De un lado, la funcionaria que realizó la diligencia de registro y la inspección contable y tributaria y que proyectó el emplazamiento para corregir, en calidad de “*jefe de división de liquidación*”, no aparece como habilitada por la Resolución 11 del 4 de noviembre de 2008 para firmar dichos actos. Y, de otro, la misma funcionaria firmó la liquidación oficial de revisión, de manera que “*se convirtió en juez y parte*”.

6. No procede la sanción por inexactitud. No debe aplicarse la sanción por inexactitud dado que no hubo omisión de ingresos, como lo ratifica la contabilidad de la sociedad.

7. No proceden las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal INTERAZAR. Siendo que el traslado de pruebas es ilegal y que las planillas de juegos en que sustentó la fiscalización no pertenecen a INTERAZAR sino a COOPJUEGOS CTA, las sanciones impuestas a los referidos funcionarios devienen en ilegales.

En los actos demandados, la DIAN asegura que la sola firma de los estados financieros y la declaración del impuesto supone asumir la responsabilidad por el total de su contenido. No obstante, no hubo ninguna prueba en contra de dichos estados ni el resto de la contabilidad, que se llevó en debida forma.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera¹⁰:

1. No hubo violación al debido proceso. En la diligencia de registro contra Bingos y Casinos de Santander S. A., la DIAN recaudó una serie de pruebas, que luego trasladó al expediente administrativo abierto a INTERAZAR. Para efectuar ese traslado, no era necesario agotar el procedimiento el artículo 185 del CPC, dado que se trata de un procedimiento tributario, que es especial, y no de un proceso judicial, para el cual está hecho la norma en mención.

¹⁰Fols. 198 a 253 c.p. 1.

No obstante, con la notificación del emplazamiento para corregir y del requerimiento especial se le pusieron de presente a la actora, el auto y las pruebas trasladadas. Y se garantizó el derecho de audiencia y defensa, pues la actora dio respuesta a dichos actos previos, entendiéndose cumplido el traslado de las pruebas.

2. No hubo falsa motivación. Dentro de las pruebas trasladadas al expediente abierto a INTERAZAR están las planillas diarias de ingresos, los arqueos de caja, junto con el comprobante de recaudo diario firmado por el encargado de tesorería, así como comprobantes de ingresos por concepto de ruletas y demás planillas de control de las diferentes máquinas de juegos, correspondientes a los meses de enero a abril de 2011 del establecimiento Gran Casino Wynn, que, contrario a lo asegurado por la actora, pertenece a INTERAZAR y no a otra sociedad, según consta en el certificado de existencia y representación legal y en el RUT de la demandante.

Aunque la actora alega que los empleados que firmaron esas planillas eran de COOPJUEGOS CTA, es lo cierto que, estos prestaban sus servicios personales para INTERAZAR en el Gran Casino Wynn y firmaron las planillas recaudadas a nombre de esta sociedad, porque INTERAZAR contrató con la cooperativa la provisión de estos empleados para desarrollar su actividad. Además, a partir de agosto de 2011, 18 de estas personas pasaron a ser empleados de la actora, según las planillas únicas de pago suministradas por Comfenalco.

Asimismo, se estableció que entre INTERAZAR y Bingos y Casinos de Santander S. A. existe una vinculación económica ya que tienen los mismos socios, representante legal y revisor fiscal. De ahí que no tiene razón la demandante cuando señala que en ese aspecto se incurrió en falsa motivación.

De otra parte, no es cierto que lo manifestado por el representante legal de COOPJUEGOS CTA sea una confesión, dado que no reúne los requisitos para ser tenida como tal, en particular, los señalados en el artículo 747 del ET. En todo caso, lo manifestado por esta persona no desvirtúa las pruebas directas recaudadas por la DIAN, que demuestran la omisión de ingresos y que desvirtúan el argumento de que las planillas de juegos *“eran simples hojas que se utilizaban para capacitación de personal”*.

3. Es procedente la adición de ingresos presuntos por omisión de registro de ventas. No era necesario practicar las pruebas que solicitó la contribuyente en la respuesta al requerimiento especial, toda vez que, si bien los ingresos contabilizados por la actora coinciden con los declarados y los extractos bancarios pueden validar estas cifras, las planillas de juegos recaudadas de Gran Casino Wynn, y demás establecimientos de propiedad de INTERAZAR, entre estos, Gran Bingo Espinal, demuestran irrefutablemente que hubo una omisión de ingresos, por lo cual, los movimientos bancarios o las estadísticas del sector solicitadas a COLJUEGOS, no servían para desvirtuar la omisión de ingresos, como tampoco lo pudo hacer la contabilidad, dado que no fue llevada en debida forma, porque no reflejó fidedignamente las operaciones económicas llevadas a cabo.

Por otro lado, la norma aplicable es el artículo 759 del ET y no el artículo 755-1 *ibidem*, puesto que el hallazgo de las planillas de juegos demuestra que hubo una ocultación de ingresos por omisión de registro de ventas. Así, la DIAN tuvo certeza de los verdaderos ingresos obtenidos por la actora, de modo que no era necesario acudir a la presunción de los artículos 754, 754-1 y 755-1 del ET, para conocer estadísticamente el valor de los ingresos percibidos.

4. Proceden las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal INTERAZAR S.A. El hecho de que en el requerimiento especial se haya señalado que la contabilidad coincidía con la declaración del impuesto sobre la renta, no quiere decir que la contabilidad se lleve en debida forma y que estos funcionarios no hayan incurrido en la conducta sancionable. Está probado que hubo omisión de ingresos, lo que comporta que la contabilidad no fue llevada en debida forma y que fueron estas personas quienes suscribieron los estados financieros y demás registros, así como la declaración de renta presentada.

5.No existe falta de competencia. De acuerdo con los artículos 688 y 681 del ET, al jefe de la unidad de fiscalización le corresponde proferir el requerimiento especial, así como las ampliaciones a este y la liquidación oficial de revisión, funciones que puede delegar, de conformidad con los artículos 209 y 211 de la Constitución Política, en concordancia con los artículos 9, 10 y 68 de la Ley 489 de 1998 y 49 del Decreto 4048 de 2008. En ejercicio de estas facultades, se delegó al jefe del grupo interno de trabajo de auditoría tributaria de la división de gestión de fiscalización para expedir el requerimiento especial, según las resoluciones identificadas en este acto, y al jefe del grupo interno de trabajo de determinaciones oficiales de la división de gestión de liquidación para practicar la liquidación oficial de revisión. Por ende, la fiscalización y la determinación tributaria se surtieron por parte de funcionarios competentes.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados, únicamente en lo relacionado con la sanción por inexactitud para dar aplicación al principio de favorabilidad, con base en el siguiente análisis¹¹:

1. No hubo violación al debido proceso ni falsa motivación. Es procedente la adición de ingresos presuntos por omisión de registro de ventas. El artículo 684 del ET otorga amplias facultades de fiscalización e investigación a la DIAN para asegurar el debido recaudo tributario. En ejercicio de esas facultades, según lo precisado por el Consejo de Estado, en sentencia del 27 de agosto de 2020¹², la administración tributaria puede trasladar pruebas practicadas en un procedimiento a otro expediente, siempre que versen sobre las mismas circunstancias fácticas, incluso si estos medios de prueba se recaudaron respecto de un tercero.

En este caso, en desarrollo de un procedimiento adelantado contra Bingos y Casinos de Santander S. A., se practicó diligencia de registro en el establecimiento Gran Casino Wynn y se incautaron una serie de documentos, entre estos, planillas de juegos, que resultaron pertenecer a INTERAZAR S.A., ya que este casino era de su propiedad, según el RUT y el certificado de existencia y representación legal. Por tanto, estas pruebas podían ser trasladadas al expediente abierto a la demandante a efectos de verificar si los ingresos que las planillas reflejaban habían sido declarados o no.

No existe violación del artículo 185 del CPC (hoy artículo 174 del Código General del Proceso, CGP) dado que, de un lado, existe identidad entre los socios, el representante legal y el revisor fiscal de Bingos y Casinos de Santander S. A. e INTERAZAR S.A, y de otro, las pruebas recaudadas fueron conocidas por la actora

¹¹Fols. 361 a 375, c.p. 1.

¹²Exp. 21852, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

con el emplazamiento para corregir y el requerimiento especial y fueron controvertidas con la respuesta de la contribuyente a estos actos.

Tampoco tiene el alcance de viciar la actuación, el hecho que la DIAN no haya practicado las pruebas solicitadas en la respuesta al requerimiento especial, entre estas, los extractos bancarios, pues al coincidir con la contabilidad y la declaración del impuesto, no eran conducentes para desvirtuar la adición de ingresos. Lo anterior, porque con las planillas de juegos incautadas se demostró que la actora omitió ingresos por \$8.978.047.500.

Además, las publicaciones y datos estadísticos que se aportaron con la respuesta al requerimiento especial no desvirtúan la adición de ingresos omitidos, pues las pruebas recaudadas por la DIAN dan plena certeza de que hubo tal omisión. Menos aún, y por la misma razón, sirve en ese propósito lo manifestado por el representante legal de COOPJUEGOS que, en todo caso, como lo dedujo la DIAN, ni siquiera reúne los requisitos de la confesión.

2. Falta de competencia. Como lo señaló la DIAN, según los artículos 688 y 681 del ET, al jefe de la unidad de fiscalización le corresponde proferir el requerimiento especial, así como las ampliaciones a este y la liquidación oficial de revisión. En este caso, los funcionarios que expidieron la liquidación oficial de revisión y el emplazamiento para corregir no participaron en la diligencia de registro e inspección tributaria, y estaban facultados legal y reglamentariamente para hacerlo.

3. Sanción por inexactitud. Se ordena a la DIAN reliquidar la sanción por inexactitud para aplicar el principio de favorabilidad y aplicar el porcentaje del 100% de la diferencia del impuesto declarado y determinado, a título de sanción por inexactitud.

4. Proceden las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal INTERAZAR. El representante legal y revisor fiscal de la sociedad demandante suscribieron los estados financieros, el informe de gestión y la declaración del impuesto. No se puede aducir el desconocimiento de la omisión de ingresos como causa exculpatoria, dado que, conforme con los artículos 23 de la Ley 222 de 1995 y 207 del Código de Comercio, es deber del representante legal de la sociedad velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales y estatutarias, así como velar porque se cumpla la adecuada realización de las funciones encomendadas a la revisoría fiscal.

Y es obligación del revisor fiscal ejercer su función de forma objetiva, independiente y veraz, para garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. En ejercicio de estas funciones, por lo menos, debe revisar el RUT y el certificado de existencia y representación legal expedido por la cámara de comercio, en los que claramente se podía advertir que existían dos establecimientos de comercio (Gran Casino Wynn y Bingos Espinal) respecto de los cuales no se habían contabilizado y declarado los ingresos.

5. Condena en costas. Dado que se accede parcialmente a las pretensiones de la demanda al declarar la nulidad parcial en los términos antes mencionados, no se impondrá la condena en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

Los **demandantes** (sociedad, representante legal de la sociedad y el revisor fiscal de la sociedad) apelaron la sentencia de primera instancia y, al efecto, señalaron que reiteraban *“los conceptos de la demanda”*, pero referidos *“especialmente a dos aspectos, cuales son la violación del debido proceso y del derecho de defensa, la violación de normas procesales”*, que se sustentó de la siguiente manera¹³:

1. Violación al debido proceso. El proceso no ha sido garantista, por las siguientes razones:

En primer lugar, en el fallo de primera instancia se aseguró que la demandante no hizo uso de la etapa procesal de alegatos de conclusión, lo cual no es cierto, pues estos se presentaron por correo electrónico dentro de la oportunidad procesal.

En segundo lugar, en la audiencia inicial se propuso la nulidad del auto que aceptó la contestación de la demanda, porque quien la presentó no tenía poder para hacerlo y este solo fue presentado cuando el término para contestar había vencido. Este defecto fue convalidado por el Tribunal al decidir la impugnación, haciendo caso omiso de los argumentos de la demandante, lo que representa una vulneración al derecho de postulación y pasa por alto que, conforme al artículo 133 numeral 4 del CGP, aplicable por remisión del artículo 208 del CPACA, es causal de nulidad, la indebida representación de alguna de las partes o la carencia absoluta de poder.

2. Violación del debido proceso por vulnerar el procedimiento y el derecho de defensa. No procede la adición de ingresos. En el traslado de las pruebas recaudadas en el procedimiento administrativo adelantado contra Bingos y Casinos de Santander S. A., al expediente abierto a INTERAZAR S.A. no se garantizó el derecho de audiencia a que hace referencia el artículo 174 del CGP, dado que el auto de traslado de pruebas no se notificó, de modo que dichas pruebas son nulas de pleno derecho y deben excluirse del proceso. Las amplias facultades de fiscalización de la DIAN no comportan una habilitación a dicha entidad para vulnerar el debido proceso.

La actora no solo se opuso a la forma en que las pruebas fueron trasladadas, sino que también puso de presente que las planillas de juegos no le pertenecían, como lo corrobora la *“confesión”* del representante legal de COOPJUEGOS CTA, declaración que no fue desvirtuada. Y es que la DIAN asumió que eran de propiedad de la demandante por el hecho de que aparecía el membrete *“Casino Wynn”* pasando por alto que, como se demostró, que en el país existen más de 50 establecimientos con ese mismo nombre, pertenecientes a otras sociedades.

La DIAN también hizo caso omiso de la contabilidad de la actora, la cual fue llevada en debida forma y de las certificaciones de revisor fiscal y contador, que, de acuerdo con los artículos 772 y 777 del ET, son prueba suficiente a favor del contribuyente para demostrar hechos contables ante la administración tributaria. Estas pruebas no fueron analizadas y menos desestimadas. Al no serlo, los ingresos declarados tienen pleno respaldo en dichas pruebas, entonces, no es procedente la adición de ingresos.

Así, no es cierto, como lo determinó el Tribunal, que existan suficientes elementos de convicción que respalden la adición de ingresos. Todo lo contrario, la contabilidad ampara fidedignamente los datos de la declaración del impuesto.

¹³Fols. 383 a 395, reverso, c.p. 1.

3. No proceden las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal INTERAZAR S.A. Siendo que las pruebas obtenidas son ilegales, la misma suerte deben correr las sanciones impuestas. En todo caso, la contabilidad fue llevada en debida forma y teniendo en cuenta que frente a esta ninguna irregularidad acusó la DIAN, no existe causa para imponer las comentadas sanciones.

La **demandada** apeló en los siguientes términos¹⁴:

No se comparte la decisión frente a la condena en costas, dado que la nulidad parcial se debió a la aplicación del principio de favorabilidad y no a la prosperidad de algún cargo de nulidad de la demanda. De modo que debe considerarse que el fallo es favorable a la DIAN y la demandante es parte vencida. De ahí que deba condenársele en costas, atendiendo a los criterios del artículo 365 numerales 3 y 4 del CGP.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

No hubo oposición al recurso durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4° del Código Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El Ministerio Público guardó silencio durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 6° del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide si: (i) hubo violación al debido proceso y de normas procesales, porque el Tribunal no tuvo en cuenta los alegatos de conclusión presentados por la actora y no declaró la nulidad procesal generada por la carencia de poder del abogado de la DIAN para contestar la demanda; (ii) la DIAN vulneró el debido proceso de la demandante al efectuar el traslado de pruebas sin la audiencia del contribuyente, como lo prevé el artículo 174 del CGP; (iii) está justificada la adición de ingresos por omisión de registro de ventas y (iv) si son legales las sanciones al representante legal y revisor fiscal de la sociedad demandante, impuestas con fundamento en el artículo en el artículo 658-1 del ET. También se pronuncia sobre la decisión de no condenar en costas.

Por el contrario, la Sala no se pronuncia sobre los cargos relacionados con la aplicación al caso de la presunción por omisión de registro de ventas (art. 759 *ibidem*) en lugar de la presunción en juegos de azar (art. 755-1 del ET), y la falta de competencia, pues, en la apelación, la sociedad demandante no formuló cargo concreto frente a estos aspectos. Por la misma razón, tampoco se pronuncia sobre la aplicación de los artículos 754 y 754-1 del ET, sobre datos y estadísticas que constituyen indicios para la determinación de los ingresos.

Precisado lo anterior, la Sala confirma el fallo apelado, de acuerdo con el siguiente análisis:

1. No hubo violación al debido proceso ni de normas procesales. Sostiene la sociedad demandante que el Tribunal consideró que INTERAZAR no hizo uso de la

¹⁴Fols. 397 y 398, c.p. 2.

etapa procesal de alegatos de conclusión, pese a que dicho escrito fue presentado por correo electrónico, anomalía que comporta una vulneración al debido proceso y a las normas procesales, dado que los argumentos de dicho escrito habrían *“despejado dudas a la magistrada al momento de decidir”*.

No obstante, la Sala advierte que lo manifestado por la apelante carece de respaldo probatorio, toda vez que no existe prueba en el expediente que permita corroborar que la actora alegó de conclusión. En esa medida, carece de sentido entrar a determinar los posibles efectos de esta anomalía. En todo caso, la sentencia fue motivada, tuvo en cuenta la demanda y su contestación, hizo un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales para fundamentar sus conclusiones, en las que no se omitieron argumentos de la demandante.

De otra parte, se advierte que la cuestión relacionada con la presunta nulidad procesal por ausencia absoluta de poder del apoderado de la DIAN para contestar la demanda, es un asunto ya superado y decidido en primera instancia. En efecto, en la audiencia inicial, el apoderado de la parte demandante propuso, precisamente, la nulidad procesal por ese hecho y el magistrado sustanciador decidió negarla, tras considerar que la causal de nulidad alegada (artículo 133 numeral 4 del CGP) se configura ante *“ausencia total de poder que no es el caso bajo análisis, y que el allegar el poder con la contestación [de la demanda] es un requisito formal y no sustancial, por lo que la demanda sí fue contestada oportunamente, por lo que se resuelve declarar no existir vicio alguno que impida continuar con el procedimiento”*¹⁵.

Esta decisión, contrario a lo asegurado por la apelante, no fue recurrida. En cambio, la demandante acudió en acción de tutela, ante el Consejo de Estado, para dejar sin efectos la decisión que no impugnó. No obstante, la acción fue rechazada por improcedente, mediante sentencia del 10 de septiembre de 2018, por no haberse *“agotado todos los mecanismos judiciales dispuestos en el ordenamiento jurídico para obtener el amparo de las pretensiones”*¹⁶. En consecuencia, lo relacionado con la presunta nulidad es un asunto ya decidido por el Tribunal y está en firme.

2. No se configura la violación al debido proceso ni del artículo 174 del CGP. Mediante Resolución 001881, de 27 de septiembre de 2012, la DIAN ordenó la práctica de diligencia de registro en el domicilio fiscal de INTERAZAR y el establecimiento Gran Casino Wynn, ubicado en la calle 36 # 16 – 43, de la ciudad de Bucaramanga¹⁷. De igual manera, mediante Resolución 001882, de la misma fecha, ordenó llevar a cabo la misma diligencia, pero en los establecimientos de propiedad de Bingos y Casinos de Santander S. A.

En la diligencia de registro desarrollada el 27 de septiembre de 2012, en uno de los establecimientos de Bingos y Casinos de Santander S.A. (calle 37 # 14-53 de Bucaramanga) la DIAN se hizo a un total de 3.298 folios, referentes a *“planillas diarias de ingresos, arqueos de caja, junto con el comprobante de recaudo diario firmado por el encargado de tesorería, comprobantes de ingresos por concepto de ruletas y demás planillas de control de las diferentes máquinas de juegos”*, de los meses de enero a abril de 2011, pertenecientes al establecimiento Gran Casino Wynn¹⁸.

¹⁵Fol. 287, c.p. 1.

¹⁶Exp. 11001 031520180243400, C.P. Gabriel Valbuena Hernández.

¹⁷Fols. 162 a 164. c.a. 1.

¹⁸Fols. 444 c.a. 2 a 3742 c.a. 10.



Mediante auto de traslado de pruebas 3751 de 18 de octubre de 2012, la DIAN ordenó trasladar las mencionadas pruebas al expediente abierto a INTERAZAR S. A., tras determinar, con fundamento en el RUT y el certificado de existencia y representación legal de las sociedades implicadas, que el establecimiento Gran Casino Wynn pertenecía a INTERAZAR y no a Bingos y Casinos de Santander S. A.¹⁹.

En criterio de la demandante, la falta de notificación del auto de traslado de pruebas vulneró artículo 174 del CGP y, consecuentemente, el debido proceso por no permitírsele el derecho de audiencia contra ese auto.

La mencionada disposición establece que las pruebas extraprocesales y las practicadas válidamente en un proceso podrán trasladarse a otro, en copia, y serán apreciadas, sin más formalidades, siempre que en el proceso de origen se hubieren practicado a petición de la parte contra quien se aducen o con audiencia de ella. En caso contrario, deberá surtir la contradicción en el proceso al que están destinadas.

Sobre esta misma cuestión, esto es, el traslado de pruebas recaudadas en investigaciones adelantadas contra terceros, en sentencia del 12 de febrero de 2019²⁰ (reiterada en fallo del 27 de agosto de 2020²¹), la Sala precisó que la aplicación del artículo 174 del CGP, que corresponde a la versión original del artículo 185 del CPC, *“se debe informar en la naturaleza del procedimiento tributario (...) lo cual incluye las oportunidades para incorporar pruebas al expediente [art. 744 del ET] y para controvertir las que se alleguen en contra [a través de las respuestas a los emplazamiento para corregir y/o declarar, requerimiento especial y recurso de reconsideración]”*, porque así lo dispone el propio artículo 742 del ET, al señalar que *“la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos”*.

Al interpretar las anteriores disposiciones, de forma integral con el artículo 684 del ET que concede a la administración tributaria *“amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales”*, la Sala precisó que, si bien la aplicación del artículo 174 del CGP no resulta extraña al procedimiento tributario, en los traslados de pruebas, la finalidad de esta norma puede verse cumplida con la notificación del requerimiento especial, toda vez que, precisamente, es con esa diligencia cuando se vincula efectivamente al contribuyente al trámite de fiscalización y raíz de ello este puede controvertir la propuesta de modificación que se sustentó en las pruebas trasladadas, a través de la formulación de objeciones, solicitud de nuevas pruebas y práctica de inspección tributaria, subsanación de omisiones, entre otras, *“siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, estas deben ser atendidas”*, como lo ordena el artículo 707 del ET.

Al respecto, la Sala verifica que, del auto de traslado de pruebas y los medios probatorios objeto de traslado, la sociedad demandante fue suficientemente informada en el emplazamiento para corregir²² y el requerimiento especial²³, al punto que la glosa propuesta (adición de ingresos por omisión de registro de ventas) se fundó en las

¹⁹Fol. 4588, c.a. 13.

²⁰Exp. 22156, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²¹Exp. 21852, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²²Fols. 3770 a 3772, reverso, c.a. 10.

²³Fol. 4018, c.a. 11.



pruebas trasladadas, en concreto, *“las planillas diarias de ingresos, arqueos de caja junto con el comprobante de recaudo diario firmado por el encargado de tesorería, comprobantes de los ingresos por concepto de ruletas y demás planillas de control de las diferentes máquinas de juegos”*. Además, INTERAZAR ejerció el derecho de defensa y rindió descargos contra ambos actos, a través de las respuestas a estos y la solicitud de nuevas pruebas, tendientes a desvirtuar la glosa²⁴.

En orden de lo anterior, no se configura la alegada violación al debido proceso. En consecuencia, la Sala valorará las pruebas que la demandante pide excluir. Bajo esas circunstancias, no prospera el cargo de apelación.

3. Procede la adición de ingresos por omisión de registro de ventas. En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, la sociedad demandante registró en el renglón de *“ingresos operacionales”* el monto de \$3.965.353.000, que fue adicionado en el valor de \$8.978.048.000, con fundamento en el artículo 759 del ET, según el cual, cuando se constate que el responsable del IVA ha omitido registrar ventas o prestaciones de servicios durante al menos cuatro meses de un año calendario, podrá presumirse que durante los periodos del IVA comprendidos en dicho año se han omitido ingresos por ventas o servicios gravados por una cuantía igual al resultado de multiplicar por el número de meses del periodo, el promedio de los ingresos omitidos durante los meses constatados, permitiendo, a su vez, esa misma presunción en renta, al señalar que *“se presumirá que en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, el contribuyente omitió ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, por igual cuantía en el respectivo año o período gravable”*, no siendo posible disminuirse el impuesto arrojado por estos ingresos *“mediante la imputación de descuento alguno”*.

Con todo, el artículo 761 del ET dispone que *“las presunciones para la determinación de ingresos, costos y gastos admiten prueba en contrario, pero cuando se pretenda desvirtuar los hechos base de la presunción con la contabilidad, el contribuyente o responsable deberá acreditar pruebas adicionales”*.

En aplicación del artículo 759 del ET, la DIAN realizó el siguiente ejercicio:

Sumatoria ingresos cuatrimestral año 2011	
Gran Casino Wynn de enero a abril de 2011	Valor
Billetero - registro bingos y casinos	\$1.774.803.000
Otras máquinas - registro bingos y casinos	\$161.654.3000
Sobrantes - registro bingos y casinos	\$2.829.900
Ingresos ruletas - registro bingos y casinos	\$1.556.574.000
Total ingresos Gran Casino Wynn	\$3.495.861.200
Gran Bingo Espinal de Espinal	
Ingresos ruleta – archivo magnético	\$355.802.000
Total ingresos Gran Bingo Espinal	\$355.802.000
Total ingresos de enero a abril de 2011 (Gran Casino Wynn y Gran Bingo Espinal de Espinal)	\$3.851.663.500
Menos ingresos declarados primer bimestre 2011	\$417.444.000
Menos ingresos declarados segundo bimestre 2011	\$441.537.000
Total ingresos determinados de enero a abril de 2011	\$2.992.682.500
Promedio mensual calculado en cuatro meses	\$748.170.625
Total omisión de ingresos año 2011 (\$748.170.625 x 12 meses)	\$8.978.047.500

²⁴Fols. 3774 reverso a 3778 reverso, c.a. 10 y 4050 a 4972, c.a. 11, respectivamente.



La sociedad actora alega que no es procedente la adición de ingresos por omisión de registro de ventas toda vez que la veracidad de los ingresos declarados está probada con la contabilidad, que constituye plena prueba a su favor, en la medida en que fue llevada en debida forma y no fue objetada ni desvirtuada por la DIAN. Que, en todo caso, las planillas de juego en las que se sustentó mayoritariamente la glosa, no le pertenecían, pues eran de COOPJUEGOS CTA, como la ratifica la “*confesión*” del representante legal de dicha cooperativa, lo cual, en su decir, se ve ratificado por el hecho de que dichas planillas no estaban firmadas por empleados de INTERAZAR.

De igual manera, alegó que la DIAN impidió la demostración de la veracidad del denuncia rentístico cuando: (i) negó la práctica de la prueba de movimientos bancarios de la sociedad, que descartaba la transferencia de dineros hacia otras cuentas bancarias con el objeto de ocultar ingresos, toda vez que, en su criterio, dicho ocultamiento era imposible de efectuar sin recurrir al sistema financiero, y (ii) omitió valorar las estadísticas de otras empresas pertenecientes al mismo sector económico de la actora y sus respectivos denuncios rentísticos, que, en su criterio, demostraban lo desproporcionado de los ingresos adicionados.

Ahora bien, el artículo 772 del ET establece que la contabilidad constituye prueba favor del contribuyente “*siempre que se lleve en debida forma*”. Y se lleva en debida forma cuando se cumplen los requisitos previstos en los artículos 773 y 774 del ET, entre estos: (i) “*mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras*” (art. 773 num. 1); (ii) “*reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural*” (art. 774 num 3) y (iii) “*no haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley*” (art. 774 num. 4).

Toda vez que la contabilidad revela la esencia o realidad económica de los hechos económicos que ejecuta el contribuyente, la prueba contable es, por excelencia, la principal prueba en materia tributaria, pero no la única, al punto que, como acaba de verse, la misma puede ser desvirtuada total o parcialmente por la administración tributaria, a través de otros medios probatorios recopilados en ejercicio de las “*amplias facultades de fiscalización e investigación*” a que hace referencia el artículo 684 del ET. De modo que ciertos hechos económicos de la contabilidad de los que nutren las declaraciones tributarias pueden ser reconfigurados, una vez establecida su verdadera esencia y realidad, a través de los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o procesales, en cuanto estos sean compatibles con aquellos (art. 742 del ET), sin que ello implique, como se anotó, desconocer globalmente la contabilidad.

Una vez reconfigurados los hechos económicos declarados por parte de la administración tributaria que dan lugar a una nueva determinación tributaria, corresponde, en consecuencia, al contribuyente desvirtuar las glosas impuestas, para lo cual puede recurrir a los distintos medios de prueba a que se hizo referencia, siempre que estos cumplan los postulados del artículo 743 del ET, que al efecto dispone que “*la idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúan las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica*”.

Hechas las anteriores precisiones, la Sala pasa a verificar si, por el periodo en discusión, la declaración de renta de la sociedad actora tiene pleno respaldo en la contabilidad de esta, para lo cual halla demostrados los siguientes hechos:

De acuerdo con el RUT, INTERAZAR tiene registrado un establecimiento de comercio denominado Gran Casino Wynn, el cual se ubica en la calle 36 # 16 – 43 de Bucaramanga²⁵.

Mediante denuncia de terceros nro. 201304-338-51 del 17 de mayo de 2012, el denunciante solicitó que se realizara visita sorpresa al establecimiento de comercio Gran Casino Wynn, debido a que producía cifras diarias entre cincuenta y setenta millones de pesos y manejaba doble contabilidad²⁶.

Por Resoluciones 001881²⁷ y 001882, del 27 de septiembre de 2012, la DIAN ordenó diligencias de registro a INTERAZAR (que incluía el establecimiento Gran Casino Wynn) y a Bingos y Casinos de Santander S. A.

En la diligencia de registro desarrollada el 27 de septiembre de 2012, en uno de los establecimientos de Bingos y Casinos de Santander S.A., ubicado en la calle 37 # 14-53, de Bucaramanga, la DIAN incautó un total de 3.298 folios, referentes a *“planillas diarias de ingresos, arqueos de caja junto con el comprobante de recaudo diario firmado por el encargado de tesorería, comprobantes de ingresos por concepto de ruletas y demás planillas de control de las diferentes máquinas de juegos”*, de los meses de enero a abril de 2011, pertenecientes al establecimiento Gran Casino Wynn, que sirvieron para determinar a INTERAZAR los ingresos por el periodo fiscalizado aplicando la presunción del artículo 759 del ET²⁸.

De acuerdo con los respectivos RUT, los accionistas de INTERAZAR S. A. son los mismos accionistas de Bingos y Casinos de Santander S. A. Uno de ellos (Mario Alberto Pinzón Niño) es el representante legal principal de la última sociedad, al tiempo que es representante legal suplente de INTERAZAR. Asimismo, estas sociedades tienen el mismo revisor fiscal (Guillermo Arenas Joya)²⁹.

Según lo determinado por la DIAN, esta vinculación económica explica por qué se hallaron las planillas de juego de Gran Casino Wynn (de propiedad de INTERAZAR) en un establecimiento perteneciente a Bingos y Casinos de Santander, pues, de hecho, en la diligencia de registro practicada a INTERAZAR también se hallaron varias planillas diarias de ventas arrojadas por 100 máquinas con el membrete de Bingos y Casinos de Santander S. A., pero referentes al Gran Casino Wynn³⁰, pese a que a esta sociedad no tenía ningún establecimiento matriculado con ese nombre, como quedó establecido en la *“hoja de trabajo – análisis información registro”* de dicho contribuyente³¹.

En la respuesta al requerimiento especial, INTERAZAR manifestó que los empleados que firman las planillas de juegos aseguradas en las diligencias de registro no eran empleados de esta sociedad, razón por la cual³², mediante auto de pruebas nro. 111146 del 12 de mayo de 2014, se ofició a Comfenalco Santander *“con el objeto de determinar si la sociedad de autos tenía afiliados trabajadores bajo su razón social”*

²⁵Fol. 7 c.a. 1.

²⁶Fol. 16. c.a.

²⁷Fols. 162 a 164. c.a. 1.

²⁸Fols. 444 c.a. 2 a 3742 c.a. 10.

²⁹Fols. 1 a 7 c.a. 1 y 3990 3994, c.a. 10.

³⁰Fols. 3801 a 3985, c.a. 10.

³¹Fols. 440 a 442, c.a. 2.

³²Fol. 4277, c.a. 12.

durante el año 2011³³. El mismo oficio fue enviado a la Caja Santandereana de Subsidio Familiar, CAJASÁN³⁴.

En respuesta, mediante oficio 40.45505, del 23 de mayo de 2014, Comfenalco informó que, por los meses de enero a junio de 2011, INTERAZAR solo tenía afiliado al señor Ciro Antonio Galeano Ariza (representante legal principal de la sociedad), con un IBC del salario mínimo mensual. Es decir, no reportaba ningún otro empleado afiliado a esa caja de compensación hasta ese periodo. La certificación da cuenta también de que, en el periodo de julio de 2011, la sociedad actora afilió a 15 personas, entre estos, al referido representante legal y a uno de sus accionistas (Olegario Galeano Ariza). Y por el mes de agosto, tenía afiliadas a 33 personas; en septiembre y octubre a 35 personas, en noviembre a 33 personas y en diciembre a 32 afiliados³⁵.

CAJASÁN reportó que INTERAZAR no estaba afiliada a esa caja ni se había recibido de parte de esta sociedad ningún aporte³⁶.

Por su parte, la liquidadora de INTERAZAR también aportó certificación expedida por Comfenalco Santander, que ratifica que, de enero a junio de 2011, esta sociedad solo tenía afiliado un empleado a dicha caja³⁷.

La DIAN evidenció que, dentro de las personas afiliadas a partir de julio de 2011, aparecen los nombres de las personas que firmaron las planillas de juego incautadas en las diligencias de registros, hecho que también corrobora la Sala.

A partir de lo anterior, y en vista de que, de todos modos, INTERAZAR desarrolló su actividad de bingos y casinos por los cuatro meses objeto de la presunción del artículo 759 del ET, sin que se evidenciara afiliación al sistema de seguridad social de empleados que pudieran llevar a cabo dicha labor, en la liquidación oficial de revisión la DIAN concluyó que *“INTERAZAR S.A. contrató con COOPJUEGOS CTA para que suministrara el personal a través de la cooperativa, pero los empleados les prestaban los servicios era a INTERAZAR, ya que la cooperativa no tiene casa de juegos como bingos, situación que es de manejo administrativo interno de personal por parte de la sociedad y la cooperativa COOPJUEGOS CTA, y posteriormente estos mismos empleados dejaron de ser contratados a través de la cooperativa COOPJUEGOS CTA y los contrató directamente INTERAZAR S.A., como se constató en las planillas que suministró el representante legal y el revisor fiscal y fueron confirmadas con la respuesta que allegó Comfenalco en la que se observa que a partir de agosto de 2011 estos empleados que firmaban las planillas el bingo Wynn y les comenzaron a pagar sus aportes parafiscales a través de la sociedad INTERAZAR S.A.”*³⁸.

Los anteriores hechos y elementos probatorios permiten a la Sala ratificar la adición de ingresos a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, presentada por INTERAZAR, por lo siguiente:

La actora afirma que a nivel nacional existen varios establecimientos de comercio con el nombre Gran Casino Wynn, pertenecientes a otras sociedades. No obstante, no demostró ese hecho ni que, en efecto, las planillas de juego incautadas pertenecieran a sociedad distinta de INTERAZAR. Por el contrario, los elementos probatorios

³³Fol. 4368, c.a. 12.

³⁴Fol. 4393, c.a. 12.

³⁵Fols. 4375 a 4392, c.a. 12.

³⁶Fol. 4394, c.a. 12.

³⁷Fols. 4396 a 4398, c.a.

³⁸Fols. 58 y 59, c.p. 1.

recaudados por la DIAN conducen a afirmar que dichas planillas sí pertenecían a la demandante dado que: (i) fueron halladas en uno de los establecimientos de comercio perteneciente a los dueños de INTERAZAR; (ii) correspondían al establecimiento Gran Casino Wynn, de propiedad de INTERAZAR, matriculado en Bucaramanga; (iii) por los cuatro meses objeto de la presunción del artículo 759 del ET (enero a abril de 2011), INTERAZAR no contaba con trabajadores propios para desarrollar su actividad, de ahí que debió recurrir a los trabajadores de COOPJUEGOS CTA, lo cual explica el hecho de que las planillas estuvieran firmadas por trabajadores de la cooperativa y (iv) esta carencia de trabajadores propios también explica el hecho de que a partir de julio de 2011, INTERAZAR vinculó a estas personas directamente a su nómina.

Lo anterior también permite descartar lo manifestado por el representante legal de COOPJUEGOS CTA – cuyo revisor fiscal es el mismo que el de las sociedades INTERAZAR S. A. y Bingos y Casinos de Santander S. A.³⁹ – en el sentido de que las planillas de juegos pertenecían a dicha cooperativa y que eran apenas documentos didácticos de instrucción y capacitación de personal para los centros de trabajo contratados⁴⁰. No puede considerarse que dicha manifestación sea una confesión con los efectos que ello conlleva, según la ley tributaria, dado que, de un lado, tal aseveración proviene de un tercero y no del propio contribuyente, como lo exige el artículo 747 del ET para este tipo de prueba y, de otro, tal hipótesis queda descartada de conformidad con lo expuesto en el párrafo que antecede.

En criterio de la Sala, tampoco era necesario que la DIAN hubiera decretado la prueba de movimientos bancarios de la sociedad actora, toda vez que la fiscalización adelantada por la DIAN no propendía por la confirmación de los ingresos declarados por la contribuyente, sino por confirmar la omisión de ingresos. De modo que, si había ocultación de ingresos, las reglas de la experiencia indican que estos no aparecen en el sistema financiero ni se reflejan en la contabilidad del empresario. Por tanto, tal prueba resultaba innecesaria para los efectos perseguidos y, en todo caso, de haber sido decretada, tampoco tenía la entidad suficiente de desvirtuar la glosa de la DIAN por los motivos que acaban de exponerse y porque la omisión de ingresos estuvo suficientemente documentada.

Así pues, aun cuando lo contabilizado (y certificado por revisor fiscal) y lo declarado por la actora resultan coincidentes, está demostrada la omisión de ingresos, que no fue desvirtuada por la contribuyente a través de pruebas idóneas adicionales a su contabilidad, como lo exigen los artículos 761 y 743 del ET, razón por la cual el cargo de apelación no tiene vocación de prosperidad.

4. Proceden las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal INTERAZAR S.A. En la liquidación oficial de revisión, la administración impuso la sanción del artículo 658-1 ET, en cuantía de \$103.041.000, a Ciro Antonio Galeano Ariza y a Guillermo Arenas Joya, en sus calidades de representante legal y revisor fiscal de la sociedad demandante, respectivamente, para la época en la que la sociedad demandante presentó la declaración de renta del año 2011.

De acuerdo con la citada norma, 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

³⁹Fol. 4152, c.a. 11.

⁴⁰Fols. 4148 a 4150, c.a. 11.

aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 del ET, serán sancionados con una multa equivalente al 20% de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada. Esta sanción se impone igualmente *“al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente”*.

Por último, dispone la norma que esta sanción se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora.

Para decidir la apelación, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia del 28 de abril de 2022⁴¹. En lo relacionado con el revisor fiscal, en este fallo, que, a su vez reiteró la sentencia del 19 de noviembre de 2020⁴², se precisó que la firma de declaración tributaria por parte de este funcionario determina su responsabilidad en las irregularidades cometidas en la contabilidad y en las declaraciones tributarias, toda vez que, el revisor fiscal tiene la obligación de verificar que los actos y operaciones económicas de la empresa se ajusten a lo reglado en los estatutos y la ley⁴³, y que esta cumpla con las obligaciones que tiene con las entidades del Estado, como es el acatamiento de obligaciones formales y sustanciales en lo relativo a impuestos, así como advertir de la existencia de estas irregularidades a los órganos de dirección de la empresa o a las entidades respectivas, como la DIAN.

De conformidad con el artículo 581 del ET la firma de la declaración por parte del revisor fiscal implica la certificación de que los libros de contabilidad son llevados en debida forma y reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa. Por tanto, la sola firma del contador o revisor fiscal en la declaración tributaria supone asumir la responsabilidad por el total de su contenido.

La misma diligencia es exigible del representante legal de la sociedad, dado que, conforme al artículo 23 de la Ley 22 de 1995, debe *“obrar de buena fe, con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios”* y tiene, entre otros deberes, el de *“velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales o estatutarias”*.

En este caso, siguiendo el criterio fijado en los referidos fallos, las anteriores responsabilidades hacen pasible de la sanción del artículo 658-1 del ET, al revisor fiscal y al representante legal de la sociedad demandante, ya que es un hecho demostrado que firmaron la declaración de renta modificada por la administración ante la evidente omisión de ingresos.

Contrario a lo aducido por la apelante, para imponer la sanción no era necesario que la DIAN acusara formalmente irregularidades en la contabilidad— las cuales, de hecho, se presentaron, como acaba de verse —, ya que los supuestos para su imposición están dados por irregularidades en la contabilidad o en las declaraciones tributarias, siendo este último el supuesto que encontró demostrado para la DIAN para sancionar al representante legal y al revisor fiscal.

Teniendo en cuenta que la demandante omitió declarar ingresos, es procedente la sanción del artículo 658-1 del ET impuesta a la representante legal y al revisor fiscal. Esta sanción fue tasada dando aplicación al límite de los 4.100 UVT (\$103.041.000),

⁴¹Exp. 25789, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴²Exp. 24318, C.P (E). Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴³Artículo 207 del Código de Comercio y Ley 43 de 1990.

que resulta más benigna que el 20% de la sanción por inexactitud aplicada con el principio de favorabilidad.

5. Condena en costas

La DIAN apeló la decisión del Tribunal de no condenar en costas. Al efecto consideró que como la nulidad parcial se debió a la aplicación del principio de favorabilidad y no a la prosperidad de algún cargo de nulidad de la demanda, debe considerarse que es favorable a la DIAN y que la demandante es la parte vencida, por lo que debe condenársele en costas.

De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 361 del CGP, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que se incurrió en el proceso y por las agencias en derecho. La condena en costas se rige por las reglas previstas en el artículo 365 del Código General del Proceso.

Sobre el argumento de la DIAN, la Sala reitera que *“contrario a lo aducido por la entidad apelante, el fallo no es completamente favorable a la DIAN, comoquiera que los actos acusados se anulan parcialmente -con ocasión de la aplicación del principio de favorabilidad establecido en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016- y se configura el supuesto establecido en el numeral 5 del artículo 365 del CGP⁴⁴, que permite al juez abstenerse de condenar en costas cuando prosperan parcialmente las pretensiones de la demanda”⁴⁵*. En consecuencia, se confirma la decisión del Tribunal de no condenar en costas.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

La Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, pues, como se precisó, de conformidad con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas se rige por las reglas del artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en esta instancia.

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

FALLA

1. CONFIRMAR la sentencia apelada.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

⁴⁴ Artículo 365 del CGP. Numeral 5: “[e]n caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión”.

⁴⁵ Sentencia del 24 de febrero de 2022, Exp. 25679, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y sentencia del 28 de febrero de 2019, Exp. 22168, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



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

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaro voto