* **CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

* **SECCIÓN CUARTA**
* **CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**
* **Bogotá D.C., diecinueve (19) de mayo de dos mil veintidós (2022)**
* **Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho**
* **Radicación 66001-23-33-000-2014-00251-01 (25009)**
* **Demandante STAR IP COMMUNICATIONS EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS S.A. - STAR IP S.A. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN.**
* **Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**
* **Temas Impuesto de renta. Omisión de ingresos. Ingresos percibidos**
* **para terceros. Oportunidad probatoria. Documento de fecha cierta. Sanción por inexactitud**
* **SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

* Procede la Sección a decidir los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 6 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que ordenó (fl. 605):
* ***1. SE DECLARA****la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412014000006 del 25 de febrero de 2014 expedida por la DIAN, que modificó la declaración de renta del año gravable 2009 presentada por la sociedad actora, en los términos expuestos.*
* *2. A título de restablecimiento del derecho,****TÉNGASE****en firme la corrección provocada al requerimiento especial No. 162382013000032 de fecha 30 de mayo de 2013, el cual modificó la declaración de renta del año gravable 2009, presentada por el actor el 4 de marzo de 2011, únicamente en aquellas glosas aceptadas en la presente providencia.*
* ***3. SE NIEGAN****las demás súplicas de la demanda*
* *4. Sin condena en costas en esta instancia*
* *5. Ejecutoria esta providencia, devuélvase el remanente de la cuota de gastos si a ello hubiere lugar, y archívese el expediente.*
* *6. Se acepta la renuncia presentada por la abogada María Isabel Velásquez Restrepo, quien actuaba como apoderada judicial de la parte demandada DIAN, en el proceso de la referencia y se reconoce personería al abogado Luis Fernando López Carvajal, identificado con la cédula de ciudadanía No. 16.400.224 expedida en Toro (Valle) y portador de la tarjeta profesional No. 108.032 del C.S.J., como apoderado de la parte demandada, para los efectos y dentro de los términos del poder conferido visible a folio 377 del cuaderno 1-2.”*
* **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**
* El 4 de marzo de 2011, la demandante presentó de manera extemporánea su declaración de renta del año gravable 2009, determinando un impuesto a cargo de $3.490.000 y una sanción por extemporaneidad de $1.920.000 (fls. 6 c1.a.a).
* Mediante Requerimiento Especial Nro. 162382013000032 del 30 de mayo de 2013, la DIAN propuso modificar la declaración privada, en el sentido de adicionar ingresos operacionales, desconocer pasivos, costos, y gastos operacionales de ventas, y gastos operacionales de administración, y establecer sanciones de inexactitud y de extemporaneidad (fls.679 a 704 c1-C a.a.).
* El 3 de septiembre de 2013, la sociedad demandante respondió el requerimiento especial en el que explicó que los ingresos adicionados corresponden a consignaciones bancarias que provienen de un contrato celebrado con la sociedad Cable Unión (que adjuntó), en el que se acordó que la demandante recaudaría en sus cuentas los pagos por los servicios de televisión prestados por Cable Unión y pagaría los proveedores nacionales y extranjeros de la citada sociedad, conforme con sus instrucciones. Igualmente señaló que aportó los documentos soportes de los pasivos, costos y gastos rechazados (fls 750 a 776 c1-D a.a.).
* El 25 de febrero de 2014, la administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 162412014000006, modificando la liquidación privada así: *(i)* rechazó pasivos por valor de $166.274.000, *(ii)* adicionó ingresos brutos operacionales por $3.079.698.000, *(iii*) desconoció costos por $383.000, *(iv)* rechazó gastos operacionales de administración por valor de $631.000 y gastos operacionales de venta de $74.000, *(v)* cuantificó la sanción de inexactitud en $1.626.654.000 y por extemporaneidad en $561.082.000, para un total de sanciones de $2.187.737.000 (fls. 964 a 977 c1-E a.a.)
* Al amparo de lo dispuesto en el parágrafo del [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del Estatuto Tributario, la sociedad prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.
* **ANTECEDENTES DEL PROCESO**
* **Demanda**
* En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones, ante el tribunal de primera instancia (fl. 210)
* ***PRIMERO:****Declárese la****Nulidad****de la****Liquidación Oficial Renta Sociedades y/o Naturales Obligados Contabilidad número 162412014000006****del veinticinco (25) de febrero de dos mil catorce (2014), proferida por el señor Jefe División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, por medio de la cual propuso reformar la liquidación privada del período fiscal del año dos mil nueve (2.009), que corresponde a la Renta de la Sociedad****Star IP Communications Empresa de Servicios Públicos S.A. en Liquidación.***
* ***SEGUNDO:****Declárese la****Nulidad****del****Requerimiento Especial Renta Sociedades y/o Naturales Obligados a Contabilidad número 162382013000032****del treinta (30) de mayo de dos mil trece (2013), proferida por el señor Jefe Grupo Interno de Trabajo Auditoria Tributaria de la División Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, por medio de la cual se propuso reformar la liquidación privada del período fiscal del año dos mil nueve (2009), que corresponde a la Renta de la Sociedad****Star IP Communications Empresa de Servicios Públicos S.A. en Liquidación.***
* ***TERCERO:****En consecuencia y como****Restablecimiento del Derecho,****ordénese a la parte demandada tener a la****Declaración Privada****que presentó el contribuyente****Star IP Communications Empresa de Servicios Públicos S.A. en Liquidación,****como la Obligación Tributaria por Renta del período fiscal año dos mil nueve (2009) con stiker número****126010115001****de fecha cuatro (04) de marzo de dos mil once (2011).*
* *Con fundamento en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, a cuyo tenor (...) solicito que se haga la siguiente declaración:*
* ***CUARTO:****Que se declare a la****NACIÓN COLOMBIANA - DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN -****Administrativa y Solidariamente Responsables de los Daños y Perjuicios ocasionados a la demandante con motivo de la****Liquidación Oficial Renta Sociedades y/o Naturales Obligados Contabilidad número 162412014000006****del veinticinco (25) de febrero de dos mil catorce (2014) y el****Requerimiento Especial Renta Sociedades y/o Naturales Obligados a Contabilidad número 162382013000032****del treinta (30) de mayo de dos mil trece (2013) proferida por el señor Jefe División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, por medio de la cual se propuso reformar la liquidación privada del período fiscal del año dos mil nueve (2009), que corresponde a la Renta de la Sociedad Star IP Commmunications Empresa de Servicios Públicos S.A. en Liquidación, mencionado en todo el desarrollo del escrito de demanda.*
* ***QUINTO:****Que se condene al ente demandado a pagar a favor de la sociedad****Star IP Communications Empresa de Servicios Públicos S.A. en liquidación,****en su calidad de perjudicado, a título de indemnización por****PERJUICIOS MATERIALES****en la modalidad de****DAÑO EMERGENTE****las siguientes sumas de dinero:*
* *1. Contrato verbal de Prestación de Servicios con el señor****OSCAR CAGUA CASTELLANOS****por valor de****Dos Millones Quinientos Mil Pesos ($2.500.000)****mensuales, por concepto de remuneración como Representante Legal de la sociedad demandante, desde el día cuatro de diciembre de dos mil doce (2012) hasta el veintiséis (26) de diciembre de dos mil trece (2.013) arrojando la suma de****Treinta Millones de Pesos ($30.000.000),****gastos que se probarán con el testimonio del señor****Cagua Castellanos,****ante el despacho.*
* *2. Contrato de Prestaciones de Servicios Profesionales Independiente Gerente Liquidador, suscrito entre la demandante y el señor****CARLOS ALBERTO VARGAS GUTIERREZ****por valor de****Dos Millones Quinientos Mil Pesos ($2.500.000.00)****mensuales, por concepto de adelantar las gestiones a ejecutar con el fin de realizar la Liquidación de la sociedad****Star IP Communications Empresa de Servicios Públicos S.A. en liquidación,****arrojando la suma de****Quince Millones de Pesos ($15.000.000.00),****hasta el momento de presentación de esta demanda.*
* *Para un total de****CUARENTA Y CINCO MILLONES DE PESOS ($45.000.000.00).***
* ***SEXTO:****Que se condene al ente demandado a pagar a favor de la demandante una suma de dinero equivalente a la siguiente cantidad en Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes a fecha de la ejecutoria del fallo, como indemnización por los****PERJUICIOS MORALES****que está sufriendo aquella, en razón de la ejecución de la****LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISIÓN****número****162412014000006****del veinticinco (25) de febrero de dos mil catorce (2014), que le da aplicación al****REQUERIMIENTO ESPECIAL RENTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS A CONTABILIDAD****número****162382013000032****del treinta (30) de mayo de dos mil trece (2013), imputable al ente demandado, los cuales están tasados en****Cien (100) Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes.***
* ***SÉPTIMO:****Que se condene al ente demandado al pago de intereses remuneratorios y moratorios sobre todas las sumas reconocidas por concepto de perjuicios materiales, perjuicios morales y perjuicios por el daño a la vida de relación (alteración en las condiciones de existencia), los primeros a partir del día treinta y uno (31) de marzo de dos mil doce (2012), (fecha en que se notificó la mencionada Resolución, y los segundos, a partir de la ejecutoria del fallo, hasta cuando se efectúe el pago de las mencionadas sumas de dinero, de acuerdo a la sentencia C -188 del 4 de abril de 1999, de la H. Corte Constitucional.*
* ***OCTAVO:****La liquidación de las anteriores condenas deberá efectuarse mediante sumas líquidas de moneda de curso legal en Colombia, y se ajustarán dichas condenas tomando como base el Índice de Precios al Consumidor, o al por mayor, conforme lo dispuesto por el artículo 179 del Código Contencioso Administrativo.*
* ***NOVENO:****Condenase a la parte demandada al pago de las costas del proceso, incluidas las agencias en derecho.*
* ***DÉCIMO:****Para el cumplimiento de la sentencia se ordenará dar aplicación a los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo.*
* La parte demandante citó como normas violadas los artículos 1, 2, 6, 29, 83, 209 y 363 de la Constitución Política, 85 del Código Contencioso Administrativo, [26](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56), [27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57), [28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=58), [69](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=110), [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155), [115](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=165), [127](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=187), [136](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=198), [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850), [684](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=851), [684-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=852), [703](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=877), [704](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=878), [705](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879), [706](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881), [714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890), [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906), [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919), [743](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920), [744](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=921), [745](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922) y [746](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del Estatuto Tributario.
* El concepto de violación planteado se sintetiza así (fls. 7 a 47):
* **1.** **De la omisión de ingresos.**
* La Administración determinó la omisión de ingresos, con fundamento en la información exógena reportada por terceros, específicamente, entidades bancarias.
* Sin embargo, la entidad fiscal no demostró que se tratara de un ingreso que incremente el patrimonio de la demandante, dado que corresponden a ingresos recibidos para terceros, que registró como pasivos, en ejecución de un contrato de recaudo entre la demandante, y Cable Unión de Occidente S.A. en Liquidación (en adelante Cable Unión).
* Entre estas sociedades se suscribió un contrato con el fin de que la contribuyente recibiera en sus cuentas bancarias los ingresos provenientes de los contratos de suscripción al servicio de televisión Cable Unión, dado que esta última tenía sus cuentas embargadas. Luego, con los dineros depositados en las cuentas de la demandante se debían realizar pagos a los proveedores de la mencionada sociedad, acorde con las instrucciones de Cable Unión y manejarse contablemente por la demandante en la Cuenta PUC 2815 -otros pasivos- ingresos recibidos para terceros. Manifestó que este contrato se asimila a un contrato de mandato sin representación.
* Agregó que pese a conocer estas circunstancias, la Administración supone, sin prueba alguna, que se trató de una alianza entre las dos empresas para prestar el servicio de televisión, y que en los contratos, se aclaraba al suscriptor cual servicio prestaba cada empresa.
* Destacó que, si bien una entidad bancaria (Citibank) informó que la demandante realizó compra de divisas y declaraciones de cambio, lo cierto es que de conformidad con el contrato de recaudo la parte actora debía realizar el pago a los diferentes proveedores de Cable Unión, tanto nacionales como extranjeros. No se desconoce que se realizaron pagos al exterior de otro contribuyente, pero la implicación de esto, sería la de una infracción de tipo cambiario. Igualmente señaló que este pago podía ser constatado analizando la información exógena Cable Unión.
* Adujo que en sede administrativa fue aportado el contrato de recaudo, los soportes de tipo contable y certificados de contador y revisor fiscal de las dos empresas que permiten demostrar que se trata de la gestión del contrato para el recaudo de los pagos a favor de Cable Unión y, que los ingresos fueron declarados por esta sociedad en su denuncio privado del año 2009.
* Aún con estas pruebas, la Administración modificó la declaración privada con una deficiente carga probatoria, puesto que se limitó a verificar la información exógena reportada por las entidades bancarias. Para la DIAN se trataba de operaciones gravadas por el simple hecho que la demandante adquirió elementos para desarrollar su actividad económica[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-1) o por realizar giros al exterior.
* Consideró que la prueba contable es un medio de prueba válido y que en este caso da cuenta que los ingresos adicionados corresponden a un tercero, pero la DIAN no realizó ningún análisis o valoración a los registros contables que fueron aportados ni a las certificaciones de contador y revisor fiscal, pese a que la contabilidad de la demandante y sus soportes no fueron tachados.
* Por último, manifestó que si bien desde el año 2007 cuenta con licencia para prestar los servicios internet y servicio telefónico de larga distancia, en el año 2009 no prestó esos servicios, prueba de ello son las declaraciones trimestrales presentadas al Ministerio de Tecnología de la Información relacionadas con la liquidación y autoliquidación de contraprestaciones en el formulario único de recaudo FUR, en los que se reportó $0 como ingreso por dichos servicios. Sostuvo que sus ingresos se generaron por la facturación de pautas comerciales y realización de comerciales, lo cual constituyó la contraprestación por el recaudo de los pagos de Cable Unión, pues esta última le cedió los espacios.
* Destacó que no tiene autorización para prestar servicio de televisión en Colombia y que de haber realizado esta actividad habría incurrido en una conducta sancionable civil, administrativa y penalmente.
* **2.** **Desconocimiento de pasivos**
* Señaló que todos los pasivos fueron debidamente comprobados con los documentos correspondientes. También manifestó que, de conformidad con la información exógena presentada por Cable Unión, esta entidad tiene una cuenta por cobrar a la demandante de $1.388.968.564, la cual fue registrada como pasivo por la parte actora.
* Frente a los demás pasivos, señaló que fueron allegados todos los soportes con la respuesta al requerimiento especial, relativos a la contabilidad del contribuyente y comprobantes de orden interno y externo.
* **3.** **Desconocimiento de costos y deducciones**
* Frente a este tema, manifestó que con la respuesta al requerimiento se entregaron los libros auxiliares y los soportes correspondientes a cada glosa.
* **Oposición a la demanda**
* La DIAN controvirtió las pretensiones con los siguientes argumentos (fls. 437 a 459):
* Señaló que no hay lugar a la declaratoria de responsabilidad de daños y perjuicios dado que los actos demandados corresponden a la labor de fiscalización y, que en gracia de reconocer la existencia del daño, sería el que ha sufrido la DIAN que no pudo obtener el recaudo de parte de la actora. Pese a esto, no se demostró la existencia de ningún perjuicio o daño por parte de la administración a la demandante. Tampoco deben reconocerse intereses remuneratorios y moratorios, porque no se está frente a una sentencia condenatoria para indemnizar perjuicios.
* Sobre la modificación de la declaración privada destacó que de conformidad con los requerimientos ordinarios y los cruces de información se evidenciaron movimientos de las cuentas bancarias de la sociedad demandante, quien aportó un contrato de recaudo y los registros contables, sosteniendo que se trataba de ingresos de un tercero. No obstante, no se registraron *los reintegros al tercero (dinámica de la cuenta 2815), ni los pagos a proveedores en desarrollo del contrato”* que eran la esencia del mismo.
* Para la administración estos ingresos eran propios del contribuyente. Nótese que el objeto social principal de la demandante está relacionado con los servicios telefónicos y el secundario con los servicios de transmisión de datos a través de redes y el mencionado contrato celebrado entre la demandante y Cable Unión hace referencia al recaudo del servicio de televisión por suscripción y de valor agregado.
* Frente al citado contrato, manifestó que no tiene fecha cierta, pues si bien las partes firman en enero 12 de 2009, este documento privado no fue registrado o presentado ante notario, juez o autoridad administrativa. Igualmente, llama la atención que, si el contrato obedecía a que las cuentas de Cable Unión estaban embargadas, la demandante recaudaba estos ingresos desobedeciendo una orden judicial.
* Señaló que en caso de que, se tratara de pagos realizados a supuestos proveedores de su contratante, no existe una relación de los mismos, junto con los respectivos descuentos de retenciones por renta, IVA e ICA. Se verifica solo el registro contable de los extractos de cheques pagados por ventanilla, y los extractos bancarios, pero no se observan las ordenes impartidas de transferencia de los dineros de su mandate y menos la legalización de los dineros por tratarse de un contrato de mandato, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3° del Decreto 1514 de 1998. Aunque se trate de un convenio entre particulares, estos no son oponibles al fisco y, en consecuencia, las partes deben cumplir las obligaciones tributarias consagradas en las normas.
* También llamó la atención frente a los giros al exterior, en cuyas declaraciones se manifestaron como actividades de donde proviene el dinero *“internet por suscripción”*, *“telecomunicaciones”* y *“televisión por cable*”. Estas declaraciones se realizan bajo la gravedad de juramento del declarante, para el caso, el representante legal de la demandante.
* La actora compró divisas para realizar giros al exterior, con las sumas que habían sido consignadas en su cuenta corriente, por tanto, esos dineros son propios, y se utilizaron para desarrollar la actividad de la empresa.
* Destacó la confesión del representante legal de la demandante obtenida en el proceso administrativo en la cual hizo mención a una alianza con Cable Unión para prestar no solo el servicio de televisión, sino el de valor agregado de internet como si lo prestara un solo agente y que en el contrato de suscripción se especificaba el servicio que prestaba cada empresa. Así las cosas, llama la atención que la demandante se limite a señalar que simplemente recauda el dinero y que presta servicios de publicidad, actividad que no tiene reportada en el RUT ni en el registro mercantil, cuando lo que si posee es la licencia para prestar servicios de internet.
* Adicionalmente, advirtió que en dicho período se adquirieron elementos como dispositivos para resolver problemas de rendimiento en la red, puntos de acceso inalámbrico en redes computadores, dispositivos inalámbricos y cable UTP categoría 5E, cuando los servicios prestados correspondían a publicidad y no telecomunicaciones. Igualmente señaló que, *(i)* se solicitó una relación discriminada de los activos fijos, pero se allegó un auxiliar de cuenta PUC por valor de $1.240.101.075, sin detallar de qué equipos se trataba y *(ii)* el representante reconoció la compra de unos activos a la sociedad Cable Unión por valor de $939.721.760 y que corresponden a equipos para prestar servicio de internet.
* No se ha cuestionado la forma de convenio, sino la falta de prueba de las transacciones económicas asociadas al contrato.
* Dentro del proceso de fiscalización se encontraron varias inconsistencias y le correspondía a la demandante controvertirlas. Pese a esto, solo aportó el contrato de recaudo y pago sin que fuera respaldado por documentos que dieran certeza de la realidad económica. Igual llama la atención que solo hasta la respuesta al requerimiento especial se allegara este contrato, no se aportó una conciliación de los movimientos de la cuenta comercial que manejaba con Cable Unión ni las ordenes de los pagos que debía efectuar como mandataria, tampoco indicó la composición accionaria de la demandante, pese a que fue requerida y que existió movimiento en la cuenta PUC capital social en el año 2009.
* De conformidad con el Estatuto de Usuarios de los Servicios Públicos Domiciliarios, las empresas de servicios públicos deben desarrollar convenios con las entidades bancarias para facilitar el pago y, por ende, Cable Unión no lo podía realizar con la demandante.
* Sobre el desconocimiento de los pasivos manifestó que es deber del contribuyente conservar las pruebas por un período mínimo de 5 años. No obstante, la demandante no probó con el soporte correspondiente los pasivos desconocidos, pues solo allegó recibos de caja por concepto de préstamos. Algo similar sucedió con las deducciones y costos desconocidos, dado que dichas erogaciones no contaron con soporte.
* Aunque en la demanda no se mencionó la sanción por inexactitud consideró que se presentaron conductas sancionables como omisión de ingresos y de impuestos, inclusión de costos, deducciones, descuentos, pasivos inexistentes y la inclusión de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.
* **Sentencia apelada**
* El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones (fls. 580 a 605).
* Con relación a la omisión de ingresos realizó un estudio sobre los ingresos para terceros que se incluyen en el Plan Único de Cuentas y el tratamiento tributario del contrato de mandato.
* Manifestó que era deber de la DIAN estudiar el contrato de recaudo aportado, así como los demás soportes de la declaración de renta, tales como libro Mayor y Balances, libro Caja Diario, certificaciones y consignaciones, y no basarse en información aislada, puesto que se pudo constatar que los valores reportados por los bancos corresponden a las cuentas que disponía la demandante para el recaudo de los dineros por el servicio prestado por Cable Unión y que se le dio el tratamiento contable correspondiente, al ser llevados al crédito de la cuenta 2815, como lo reflejan los soportes contables.
* La contabilidad es un elemento probatorio del que se evidencia el estado general de los negocios y permite verificar los hechos económicos. Además, se cuenta con certificación expedida por el revisor fiscal de la Sociedad Cable Unión en el año 2010, que evidencia que, dichos ingresos fueron declarados como propios en la declaración de renta del año 2009, afirmación que no fue aclarada ni debatida por la DIAN. De esto se infiere que tales ingresos no debían ser declarados nuevamente por la demandante.
* Una vez analizados los registros contables con las demás pruebas obrantes en el proceso consideró que no le asiste razón a la administración para modificar los ingresos de la declaración privada, pues corresponde a ingresos de terceros con los cuales pagó a los proveedores de su mandante, nacionales o extranjeros, como se demuestra con las consignaciones obrantes en el expediente.
* Sobre los pasivos manifestó que los relativos a Cable Unión S.A., DIAN, Gráficas Trujillo Ltda. e Internacional Telecomunicaciones Holdings Limite, carecen de soporte pues no hay documentos que cumplan con la finalidad de prueba de estos pasivos. Respecto al pasivo por concepto de préstamo a favor de Media Telecomunications MV, destacó que los recibos de caja no son documentos idóneos, puesto que este sirve como soporte de los ingresos recaudados por la demandante, pero no da cuenta de las condiciones en las que fue establecida la deuda, factor determinante según la jurisprudencia del Consejo de Estado.
* Con relación a los costos y deducciones estudió cada una y consideró que le asiste razón a la administración dado que no cuentan con el debido soporte, con excepción de la suma de $382.799 solicitada por el gasto relativo al señor Jaime Gómez Restrepo, toda vez que se adjuntaron facturas con el lleno de requisitos establecidos en la norma.
* Frente a los perjuicios materiales sostuvo que si bien se hizo mención a unos emolumentos que representan un gasto económico, *“las pruebas aportadas no acreditan por sí solas la materialización del perjuicio material que se reclama”.*
* Se refirió a los perjuicios morales en el sentido que los mismos se reconocen a manera de indemnización y no de reparación, y que se tratan de la aflicción, dolor, angustia, entre otros. El material obrante en el proceso no es idóneo para demostrar la existencia de sufrimiento y dolor.
* Al prosperar el primer cargo y parcialmente el segundo, realizó una nueva liquidación oficial para el impuesto de renta año 2009. En dicha liquidación, recalculó la sanción por extemporaneidad en $2.047.650, y la sanción por inexactitud al 100%, por valor de $233.000 en aplicación del artículo 288 de la Ley 1819 de 2016.
* Se abstuvo de condenar en costas al no encontrarse probada su causación.
* **Recursos de apelación**
* La **parte demandante**presentó recurso de apelación (fls. 608 a 611) para que se le reconozcan los perjuicios materiales y morales. Señaló que es contradictorio el Tribunal cuando niega los perjuicios materiales, pero reconoce que se trata de emolumentos que representan un gasto. En cuanto a los perjuicios materiales, dijo que se debe reconocer el valor pagado al representante legal y al liquidador quienes diligentemente respondieron los requerimientos de la DIAN. Sobre los perjuicios morales manifestó que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que, cuando se trata de personas jurídicas, más que analizarse el dolor físico o moral se estudia daños al buen nombre o Good Will, y que los mismos proceden siempre que se encuentren debidamente probados en el proceso, como en este caso, con la omisión de la administración de no darle valor probatorio a las respuestas remitidas por la accionante, lo que demuestra la falencia administrativa.
* La **parte demandada**también apeló la sentencia de primera instancia (fls. 612 a 626) destacando que existe la duda de por qué las pruebas solo fueron aportadas hasta el final del proceso y si fueron constituidas en las fechas indicadas en cada una o si fueron creadas en el transcurso del proceso administrativo. Reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda con relación a la omisión de ingresos, tales como *(i)* la existencia de un contrato para dejar de cumplir una orden judicial; *(ii)* falta de soportes de pago a los proveedores, de instrucciones para dichos pagos y de legalización de estos pagos conforme al Decreto 1514 de 1998; *(iii)* falta de retenciones de los pagos a proveedores y de la certificación que debía expedir el mandatario; *(iv)* que los convenios entre particulares sobre impuestos no son oponibles al fisco y *(v)* que la demandante compró divisas para hacer giros al exterior, por lo que utilizó dineros que son propios para estas transacciones.
* En cuanto a la certificación de la revisora fiscal de Cable Unión, manifestó que no es prueba suficiente del registro contable de los ingresos, porque no especifica la contabilización de los valores, ni indica los asientos contables que los respaldan, esto teniendo en cuenta lo previsto en el [artículo 774](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962) del E.T, que señala que para que la contabilidad constituya prueba suficiente debe reunir estos requisitos *(i)* estar registrada en cámara de comercio o en la DIAN*, (ii)* contar con comprobantes internos y externos, *(iii)* reflejar la situación de la persona natural o jurídica, *(iv)* no haber sido desvirtuada con otros medios probatorios y *(v)* no debe configurarse alguna de las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio.
* En el presente caso no se pudo establecer la realidad económica de la operación, además, de que los soportes contables y el contrato no se acompañaron con comprobantes internos y externos que los respalden.
* Consideró que se presentaron conductas que deben ser sancionadas con inexactitud. Señala que la liquidación realizada por el tribunal corresponde a una sentencia parcial, por lo que solicita que se mantenga la sanción por inexactitud y confirme la legalidad de los actos demandados.
* Solicitó que no se condenara en costas, en tanto no existe prueba que demuestre erogaciones por ese concepto, ni temeridad ni mala fe.
* **Alegatos de conclusión**
* La **DIAN**(fls. 647 a 649) enfatizó en que la contabilidad de la demandante no se encuentra debidamente respaldada, pues no se tienen los comprobantes internos y externos que avalen lo reflejado en los soportes contables y el contrato suscrito.
* Destacó que, si las cuentas del mandante estuvieron embargadas, el contrato pretendía desviar dineros y evitar que llegaran a los diferentes agentes de embargo. También llama la atención que si Cable Unión no tenía cuentas cómo obtuvo y movió ingresos por altas cifras en esa misma vigencia. Manifestó que comparte los argumentos del tribunal sobre los perjuicios morales.
* La **sociedad demandante**guardó silencio.
* **Concepto del Ministerio Público**
* El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia de primera instancia. Frente a los perjuicios manifestó que no eran procedentes. Los materiales porque los honorarios del representante legal y del liquidador corresponde a una obligación propia de la sociedad y a la que está obligado cualquier contribuyente, por lo que no deben ser atribuidos a la DIAN. Sobre los perjuicios morales, el recurrente se limita a mencionar providencias del Consejo de Estado dejando a un lado su obligación de probarlos.
* Respecto a los ingresos consideró que está demostrado que corresponden a un tercero y no debían ser declarados por la demandante. Las pruebas destacadas son: *(i)* el contrato celebrado entre las partes, *(ii)* el debido manejo contable de dichos ingresos en la cuenta 2815, por lo que se pudo determinar con claridad cuales ingresos pertenecen a la demandante y cuáles no, *(iii)* se aportaron los reportes contables que reflejan el movimiento de los dineros, *(iv)* certificación expedida por el revisor fiscal sobre el motivo por el cual se celebró el contrato de mandato y *(v)* movimientos de las cuentas bancarias donde constan los pagos realizados a los proveedores de Cable Unión.
* **CONSIDERACIONES DE LA SALA**
* De conformidad con los recursos de apelación presentados por las partes, le corresponde a la Sala determinar *(i*) si había lugar o no a la adición ingresos *(ii)* la procedencia de la sanción por inexactitud; y *(iii)* el reconocimiento de los perjuicios solicitados por la demandante.
* Previo a lo anterior, se advierte que, si bien los actos demandados y la sentencia de primera instancia hicieron referencia a los pasivos, costos y deducciones, estas glosas no fueron objeto de los recursos de apelación presentados por las partes. En consecuencia, la Sala no se pronunciará sobre los mismos.
* Además, la Sala se inhibirá de pronunciarse sobre la pretensión de nulidad del Requerimiento Especial Nro. 162382013000032 del 30 de mayo de 2013, por cuanto se trata de un acto de trámite, que no pone fin a la actuación administrativa y que no define de fondo la situación jurídica. En esa medida, no es un acto pasible de control de legalidad ante la jurisdicción contencioso administrativa.
* **1.** **Procedencia de la adición de ingresos**
* La discusión planteada sobre la adición de ingresos se concreta en establecer si se trataba de ingresos recibidos para terceros con ocasión de un contrato de recaudo y pagos, celebrado entre la demandante y la sociedad Cable Unión o, si como lo sostiene la DIAN, corresponde a ingresos propios de la demandante que no fueron declarados.
* Sobre el particular, el tribunal consideró que las pruebas obrantes demuestran que se trata de recursos de terceros, los cuales fueron debidamente contabilizados.
* En el recurso de apelación, la DIAN reiteró lo señalado en la contestación de la demanda, referido a la falta de soportes de pago a los proveedores, así como de las instrucciones para dichos pagos y de la legalización de los pagos conforme con el Decreto 1514 de 1998. También insistió en la ausencia de retenciones sobre los pagos a proveedores y de la certificación que debía expedir la actora como mandatario. Recalcó que, los convenios entre particulares no son oponibles al fisco.
* Igualmente argumentó que el certificado de revisor fiscal de la sociedad Cable Unión, no es prueba suficiente del registro contable de los ingresos, porque no especifica la forma en que se contabilizaron esos valores ni indica los asientos contables que la respaldan. Manifestó que no se demostró la realidad de la operación; que el contrato suscrito entre la demandante y Cable Unión, no tenía fecha cierta, que se constituyó como prueba para el proceso y que con este se pretendía incumplir una orden judicial. Señaló que los giros al exterior demuestran que son recursos propios de la actora.
* Para dilucidar el debate planteado, se parte de observar lo acreditado en el proceso:
* Acuerdo entre la actora y Cable Unión (fls. 147 a 153 del cuaderno principal) en el cual se pactó lo siguiente:
* *Para STAR IP:*
* *Recaudo de los dineros que los usuarios de CABLE UNIÓN paguen por el servicio de televisión por suscripción y servicios de valor agregado*
* *Con los dineros recaudados de los usuarios de CABLE UNIÓN que paguen por el servicio de televisión por suscripción y servicios de valor agregado, STAR IP pagará de acuerdo a la orden impartida por CABLE UNIÓN los proveedores nacionales, extranjeros y obligaciones que este le informe.*
* *Los dineros recaudados en las cuentas bancarias de la empresa STAR IP, serán contabilizados en la cuenta de otros pasivos como un ingreso recibido para terceros con el Nit de Cable Unión S.A. y por tal motivo dichos ingresos recibidos en las cuentas bancarias de STAR IP son ingresos propios de la empresa CABLE UNIÓN.*
* *Para CABLE UNIÓN:*
* *Autoriza el recaudo de sus ingresos provenientes de la prestación del servicio de televisión por suscripción y servicios de valor agregados, en las cuentas bancarias de la empresa STAR IP.*
* *Autoriza a la empresa STAR IP, que con los dineros recaudados se paguen proveedores nacionales, extranjeros y obligaciones de la empresa CABLE UNIÓN de acuerdos a las instrucciones impartidas.*
* *Ceder los espacios de publicó en sus canales locales de tal forma que STAR IP en forma independiente, exclusiva, autónoma, con sus propios elementos, recursos, equipos, instrumentos, materiales y muy particularmente con su personal idóneo, especializado y experimentado, se compromete a desarrollar estrategias de mercadeo con el fin de comercializar en todo el territorio, publicidad en forma independiente para los canales locales de televisión.*
* *Suministrar oportunamente la información requerida por STAR IP para el desarrollo de las estrategias diseñadas para la comercialización de su publicidad de los canales locales.*
* ***PARÁGRAFO:****Sin perjuicio de lo anterior, las partes deberán en ejercicio de sus respectivas licencias prestar los servicios para los cuales se encuentran autorizados sin delegar ninguna función diferente a las mencionadas anteriormente”.*
* Adicionalmente se determinó que la demandante debía presentar informes de los ingresos de recaudos y de los pagos realizados a la empresa Cable Unión (cláusula segunda).
* La remuneración del contrato, consistía en la cesión por parte de Cable Unión, a la demandante de los espacios de televisión en canales locales musicales para comercializar y prestar servicios de publicidad en dichos canales (cláusula tercera), y se estableció como una de las causales de terminación del contrato la pérdida, suspensión o vencimiento de la licencia de la demandante o del contrato de concesión de Cable Unión (cláusula novena).
* Certificación expedida por la Revisora Fiscal de la sociedad Cable Unión[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-2) (Martha Liliana Guevara), de fecha 25 de marzo de 2010 en la que hace constar que dicha sociedad suscribió un contrato de recaudo y pago con la actora, en desarrollo del cual la demandante recibía en sus cuentas bancarias parte de los ingresos que los usuarios de Cable Unión, pagaban por los servicios de televisión por suscripción, respecto de los cuales precisó que, se encontraban contabilizados como ingresos propios en la sociedad Cable Unión. Adicionalmente identificó las consignaciones que fueron recepcionadas en las cuentas bancarias de la actora, las cuales suman $4.099.042.445, señalando que fueron contabilizadas como ingresos de Cable Unión en la cuenta 131020 (cuentas corrientes comerciales - particulares) y declaradas por la sociedad (Cable Unión) en su denuncio privado del año gravable 2009.
* También reposa en el expediente la certificación de la revisora fiscal de la demandante[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-3), que da cuenta de que los libros se encuentran debidamente registrados en la Cámara de Comercio, que las operaciones registradas en los libros se encuentran respaldadas en comprobantes internos y externos, reflejando la situación financiera de la compañía. Señala que la actora celebró un contrato de recaudo y pagos con la sociedad Cable Unión que tenía por objeto el recaudo de los ingresos de esa compañía en las cuentas bancarias de la demandante y que con esos recursos debía realizar el pago de proveedores nacionales y extranjeros que Cable Unión determinara.
* Señala que, las consignaciones fueron registradas por la actora en documento interno (CN10) haciendo un débito por las consignaciones y un crédito por los pasivos “ingresos recibidos para terceros” y que los pagos realizados con esos recaudos fueron registrados en documentos internos (EB10 y EC10) haciendo un débito por los pagos y un crédito a las cuentas bancarias receptoras del recaudo. Asimismo certifica que conforme con los libros de contabilidad y auxiliares del año 2009 de la actora, se encontraron los registros contables de las operaciones económicas realizadas con Cable Unión, las cuales detalla por cuenta, con los movimientos débitos y créditos y el saldo final de cada una de las cuentas bancarias con las entidades Banco Agrario, Davivienda, Banco de Bogotá y BBVA (cuentas números 11100504, 11100508, 11100503 y 11100505). El valor de los movimientos débito de estas cuentas fue de $3.245.618.010 (La anterior cifra no incluye los recaudos efectuados en el Citibank por la suma de $853.570.409).
* En este certificado se indican los folios del Libro Mayor y Balances y del Libro Diario donde fueron registrados los movimientos anteriores. Así se expuso:
* *“Una vez revisados los libros de contabilidad oficiales y auxiliares del año gravable 2009 de la empresa STAR IP COMMUNICATIONS ESP SA, se encontraron los registros contables correspondientes a las operaciones económicas realizadas con el contribuyente CABLE UNION SA, con NIT: (...), las cuales se realizaron mediante los siguientes documentos que reposan en los archivos de la sociedad y que están registrados en el libro mayor y balances en los folios 41 al folio número 65 y del Libro Caja Diario del Folio 65 al Folio 84 y se reflejados (sic) en las cuentas auxiliares que detallamos a continuación”.*
* También relaciona la certificación el movimiento de la cuenta del pasivo 2815 (Ingresos recibidos para terceros), cuyo movimiento crédito es de $4.128.842.441 y el movimiento débito de $3.965.500.634 para un saldo final de $163.341.807.
* Cabe resaltar que la demandante aportó copia de los Folios 65 a 84 del Libro Diario (Caja Diario)[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-4) que a su vez aparecen expresamente mencionados en el certificado de su revisora fiscal, donde se aprecian los movimientos débitos y créditos de las diferentes cuentas bancarias, de los meses de enero a noviembre de 2009, y se detallan por grupos de operaciones (consignaciones, egresos, caja menor, notas bancarias, etc.). Asimismo, aportó el Libro Mayor y Balances de cada uno de los meses del año gravable 2009 cuyos folios 56 a 64 coinciden con lo señalado en el certificado en cuanto a los ingresos recibidos para terceros[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-5).
* Informe de la demandante sobre los movimientos realizados entre el 01 de enero al 31 de diciembre de 2009 en la cuenta 281505, del que se observan anotaciones como consignaciones en diferentes entidades bancarias[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-6).
* Liquidaciones para operaciones en moneda extranjera, órdenes de giros o transferencias al exterior y declaraciones de cambio para pagos al exterior[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-7), en los que se registran como actividades económicas telecomunicaciones, servicios de internet, y televisión por cable.
* Certificado del Citibank en el que consta movimientos crédito de la cuenta de la demandante por $853.570.409[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-8).
* *Declaración del entonces representante legal de la sociedad demandante, el señor Oscar Cagua Castellanos, obtenida en visita practicada por la DIAN el 20 de mayo de 2013, en la que se preguntó sobre la relación de la demandante con la empresa Cable Unión a lo cual respondió: “Se informa que precisamente el tema de internet se dio a finales de 2009 inicios del año 2010, se realizó con (sic) una alianza con cable unión porque ellos prestaban el servicio de televisión por cable y tenían una infraestructura a nivel nacional y sabiendo que STAR IP tenía licencia de valor agregado se pensó y se hizo una especial alianza con cable unión, esta empresa prestaba el servicio de la suscripción de televisión por cable y STAR IP estaba habilitada para prestar el servicio de valor agregado de internet, como si lo prestara uno solo, al suscriptor se le realiza un contrato de suscripción el en (sic) cual iba especificado el servicio que prestaba cada empresa. En el año 2009 no operó este tipo de transacciones”.*
* *Al preguntarle por los costos, compras o gastos indicó: “se aclara que CABLE UNIÓN tenía unas cuentas embargadas y STAR IP le manejaba algunos de los recaudos de CABLE UNIÓN a través de los bancos porque no tenía como recibir el dinero de por las cuentas de ellos”*[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-9)*.*
* *Testimonio decretado y practicado en sede judicial el 10 de marzo de 2016 al presidente de Cable Unión para la época de los hechos, el señor Ricardo Lombana Moscoso, en el que dijo*[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-10)*: “cuando ejercí el cargo de presidente de Cable Unión S.A., Star IP, en alguna ocasión, tuvo una relación contractual con cable unión, para prestarle un servicio de recaudo de mensualidades de los servicios que por aquel entonces prestaba en el territorio nacional, (...) el conocimiento que tengo de la empresa que se menciona, es porque suscribió un contrato de recaudo con cable unión, no recuerdo bien la fecha, pues estuve entre 2007 y 2010. El objeto era el recaudo de los cánones por prestación de servicios de telecomunicaciones Cable Unión, básicamente televisión por suscripción e internet (...) A mí me consta el referido contrato, pero desconozco las consignaciones particulares que se hayan hecho, por lo que se infiere que en desarrollo del mencionado contrato, Star IP, debió recibir depósitos, de usuarios de servicios de telecomunicaciones que prestaba a cable unión, pero obviamente, que ello solo se puede comprobar, con la identidad del depositante”*
* *Certificación expedida por el liquidador de Cable Unión y decretada en sede judicial en que se manifestó*[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-11)*: “no se puede determinar que los valores consignados en las cuentas de STARP (sic) IP COMUNICATIONS ESP S.A., estén incluidos en el total de los ingresos declarados por CABLE UNIÓN S.A. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL, por cuanto no se posee el detalle de los mismos. Es de aclarar, que tomé posesión como liquidador de la sociedad, a partir del 19 de enero de 2011, y solo puedo certificar los movimientos según se detalla en el numeral 1 del presente escrito, los cuales han sido tomados de los registros contables de la sociedad”*
* Adjunto a dicho documento, se aportó declaración de renta del año gravable 2009 de la citada sociedad Cable Unión, en la que se informaron ingresos brutos por la suma de $95.589.301.000 e ingresos netos de $95.356.149.000
* En primer término, advierte la Sala que una de las inconformidades planteadas por la demandada en el recurso de apelación consiste en que las pruebas, especialmente el contrato de mandato, sólo fueron aportadas con el requerimiento especial, por lo que plantean que no es posible determinar si fueron creadas durante el procedimiento administrativo. Así mismo, cuestionan que, el contrato de recaudo y pago no cuenta con fecha cierta, como lo exige la norma.
* A estos efectos, es menester tener en cuenta que, el Estatuto Tributario, en su [artículo 744](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=921), consagra las oportunidades en las que se pueden allegar las pruebas en sede administrativa. Al respecto se pronunció esta Corporación, mediante Sentencia del 5 de febrero de 2019, exp. 20851 C.P Stella Jeannette Carvajal Basto, precisando que dicha norma “*prevé que las pruebas deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información,****haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial****o en su ampliación, haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias”*. De lo que se desprende que es totalmente válido que la sociedad demandante aportara pruebas con la respuesta al requerimiento especial.
* Respecto de la manifestación en el sentido de que las pruebas pudieron ser creadas, argumentación que carece de sustento, puesto que el material probatorio obrante en el proceso no permite respaldar tal afirmación.
* Con relación a que el contrato de recaudo carece de fecha cierta, es de observar que si bien, el [artículo 767](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=951) *ibidem* determina que los documentos privados tienen fecha cierta desde cuando han sido presentados o registrados ante notario, juez o autoridad administrativa, la Sección ha precisado que este requisito solo es exigible para aquellos casos en que la ley taxativamente lo consagra. Es así como en sentencia del 2 de febrero de 2017, exp. 20517 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E)[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-12) se dijo:
* *“Sin embargo, en materia tributaria el requisito de la fecha cierta es exigible para los casos taxativos que prevé la norma tributaria, como la comprobación de los pasivos para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad*[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-13)*.*
* *Es importante precisar que el hecho de que para efectos tributarios no sea necesario que todas las pruebas documentales o contables tengan fecha cierta, no significa que los documentos aportados por el contribuyente tengan el mérito probatorio para demostrar lo manifestado en sus actuaciones, pues deben analizarse junto con las demás pruebas que existan en el expediente.*
* *En consecuencia, en el caso en estudio, el contrato de asociación a riesgo compartido aportado por el actor, no requería tener «fecha cierta» para ser admitido como prueba. No obstante, como se precisó, será analizado en conjunto con las demás pruebas existentes en el proceso”.*
* De conformidad con lo expuesto, la ausencia de fecha cierta del contrato aportado[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-14) no afecta su valoración probatoria, junto a los demás medios de pruebas allegados al proceso, en línea con lo cual procederá la Sala.
* Observa la Sala que, el recurso de apelación sustenta igualmente la omisión de ingresos en las siguientes razones: *(i)* la existencia del contrato para dejar de cumplir una orden judicial; *(ii)* la falta de soportes del pago a los proveedores de Cable Unión, así como de las instrucciones para dichos pagos y de la legalización de los mismos conforme al Decreto 1514 de 1998 (norma que regula el mandato); *(iii)* falta de retenciones de los pagos a proveedores y de la certificación que debía expediente el mandatario; y *(iv)* los convenios entre particulares sobre impuestos no son oponibles al fisco.
* En primer término debe advertirse que, respecto de la manifestación de la apelante en el sentido de que el contrato buscaba el incumplimiento de una orden judicial, no se pronunciará la Sala en tanto no corresponde al alcance de esta jurisdicción.
* Seguidamente y, en orden a determinar si los ingresos recaudados por la actora eran propios o de la sociedad Cable Unión, es menester partir de señalar que tratándose de procesos de determinación que derivan en el incremento de los ingresos base de tributación, ha sido criterio reiterado de esta Sala que, por tratarse de un aspecto positivo de la base gravable, la carga de la prueba le compete a la administración.
* Sobre este particular se señaló en la sentencia del 3 de marzo de 2022 exp.24514 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez lo siguiente:
* *“2.2- (...), cabe precisar que, de conformidad con el criterio reiterado de esta corporación1, en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 del CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. A contrario sensu, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable* *(entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidas a tributación), la carga se asigna a la autoridad de impuestos, por ser quien se constituye como el sujeto que invoca a su favor las respectivas normas tributarias”. (subraya la Sala).*
* Así las cosas, se tiene que para el caso concreto, se acreditó la existencia de un convenio para el recaudo de dineros, tanto con el documento contractual, como con el testimonio de los representantes legales de Cable Unión (Ricardo Lombana Moscoso) y de la demandante (Star IP- Oscar Cagua Castellanos) y con las certificaciones de las revisoras fiscales de ambas sociedades.
* Da cuenta el texto contractual, que considerando que Cable Unión tenía embargada sus cuentas bancarias por algunos proveedores, la actora recaudaría en sus cuentas, los dineros que los usuarios de Cable Unión pagaran por el servicio de televisión por suscripción y servicios de valor agregado, los que contabilizaría en la cuenta de otros pasivos como un ingreso recibido para terceros.
* Ahora bien, sobre la titularidad de los ingresos recaudados, obra en el expediente certificación de la revisora fiscal de Cable Unión de fecha 25 de marzo de 2010, en la cual hace constar que los dineros recaudados en las cuentas bancarias de la actora en cuantía de $4.099.042.445, suma inclusive superior a la cuestionada como omitida, fueron contabilizados como un ingreso propio de la citada sociedad en la cuenta 131020 (cuentas corrientes comerciales - particulares).
* En la misma oportunidad certificó la revisora fiscal que ese valor recaudado por la actora, había sido declarado por Cable Unión en su denuncio privado del año gravable 2009, declaración que igualmente obra en los antecedentes por solicitud de la demandante y, que registra como ingresos brutos por el año gravable 2009 la suma de $95.589.301.000.
* La anterior atestación, no fue verificada ni desvirtuada por la DIAN, pese a las amplias facultades de fiscalización detentadas y a que le competía la carga de la prueba.
* Si bien se observa que, el liquidador de Cable Unión manifestó que no se podía determinar que los valores consignados en las cuentas de la demandante estén incluidos en el total de los ingresos declarados, también precisó que tomó posesión con posterioridad a los hechos cuestionados. Con todo no puede perderse de vista la idoneidad de la revisora fiscal para certificar la contabilización de tales ingresos y su inclusión de los ingresos en la declaración de la compañía.
* Por su parte, la contabilidad de la actora, cuyo valor probatorio no fue cuestionado, registraba para el año 2009 en la cuenta 2815 ingresos recibidos para terceros por valor de $4.128.842.441, suma inclusive mayor que la que fue adicionada en los actos demandados.
* Para la Sala, lo anterior acredita con suficiencia que los recaudos efectuados en las cuentas bancarias de la actora, no correspondían a sus ingresos, sino a los del tercero Cable Unión, lo cual no se ve desvirtuado con los indicios que esgrime la entidad apelante.
* Al margen de que no se hubieran relacionado los proveedores y las instrucciones para los pagos, lo cual echa en falta la administración, lo cierto es que, el propio tercero Cable Unión certificó a través de su revisor fiscal que, el ingreso le pertenecía y que lo declaró en el año 2009. No puede perderse de vista que el hecho cuestionado no era el destino de los recursos, sino a quién pertenecía el ingreso.
* Tampoco la falta de legalización de los pagos (en la forma prevista el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998) y la ausencia de retención en la fuente sobre los pagos efectuados a los proveedores de Cable Unión, tiene la entidad de atribuirle a la actora la titularidad de los ingresos, cuando los mismos fueron certificados como propios por parte del revisor fiscal del tercero. En este punto observa la Sala que el contrato suscrito por las partes fue de recaudo y pagos y no un contrato de mandato, diferencia relevante comoquiera que en este último el mandatario se compromete a ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta del mandante y por ello de acuerdo con la legislación fiscal[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_note-15) es el obligado a: facturar, registrar el ingreso, practicar, declarar y certificar las retenciones y reportar la información en medios magnéticos, en los contratos de recaudo solo se delega el cobro o recepción de los recursos por ello el contratante no es responsable por estas obligaciones fiscales.
* Respecto de que el certificado del revisor fiscal de Cable Unión no es prueba suficiente del registro contable de los ingresos, porque no especifica la forma en que se contabilizaron los valores, ni los asientos contables que lo respaldaban, advierte la Sala que el solo reconocimiento de la titularidad de un ingreso resulta suficiente, independientemente de su registro. Con todo, el certificado en cuestión puso de presente que el registro había sido efectuado en la cuenta 131020; si bien no indicó expresamente la contrapartida, no puede perderse de vista que lo que se certificó correspondía al registro de un ingreso percibido.
* Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que, conforme con el [artículo 777](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965) *ibidem*, la certificación del revisor fiscal constituye prueba contable suficiente y, aunque la administración tiene la facultad de realizar las comprobaciones pertinentes, en el caso concreto las actuaciones de la administración no fueron suficientes para demostrar que dichos ingresos fueran propios y no de terceros.
* Así, los indicios expuestos por la administración, aún analizados conjuntamente, no resultan suficientes para determinar los ingresos en cabeza de la actora, comoquiera que existen pruebas documentales y contables que acreditan como titular del ingreso al tercero (Cable Unión).
* En consecuencia, no prospera el cargo de apelación propuesto por la Administración.
* **2. Sanciones**
* Si bien, en el presente caso no se determinó configurada una omisión de ingresos, el Tribunal encontró pasivos, costos y gastos improcedentes, aspectos que no fueron apelados y sobre los que resulta procedente mantener la sanción por inexactitud.
* Con todo, el tribunal aplicó el principio de favorabilidad y cuantificó la sanción en el 100%, lo que igualmente se mantendrá en esta instancia.

**3.** **Reconocimiento de perjuicios**

La parte demandante apeló para que se le reconozcan los perjuicios materiales y morales.

Se advierte que la solicitud de perjuicios materiales obedece a honorarios del representante legal y del agente liquidador. La Sala no accede a los mismos, puesto que se tratan de gastos del giro ordinario de la sociedad que debió asumir la compañía, con prescindencia del proceso de fiscalización.

Sobre los perjuicios morales, aduce la apelante que por tratarse de una persona jurídica, estos se derivan de los daños al buen nombre o Good Will, sin embargo, no se acreditó prueba alguna de la existencia de este perjuicio y menos cuando se trata de las actividades que se deben desplegar para atender las investigaciones y fiscalizaciones de las autoridades tributarias que se enmarcan dentro de las competencias de ley, sin olvidar que de acuerdo con el artículo 95 de la Carta Política son deberes del ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los principios de justicia y equidad

Por lo anterior, no prospera el recurso de apelación de la demandante.

**4.** **Decisión**

Comoquiera que no prosperaron los recursos de apelación, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia, aclarando, como se expuso en la parte considerativa, que se inhibirá respecto de la pretensión de nulidad del requerimiento especial.

Sin embargo, se advierte que en el restablecimiento del derecho, el tribunal ordenó la firmeza de la declaración de corrección provocada, cuando en la parte considerativa de la sentencia realizó una nueva liquidación del tributo con ocasión a las glosas aceptadas. Por tanto, en virtud del principio de congruencia de la sentencia, se modificará la providencia en el sentido de declarar como restablecimiento del derecho que se tendrá como liquidación del impuesto de renta del año gravable 2009 la practicada por el tribunal.

**5. Condena en costas**

No habrá lugar a condena en costas en esta instancia porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

**FALLA**

**1. Inhibirse**de pronunciarse de fondo sobre la legalidad del Requerimiento Especial Nro. 162382013000032 del 30 de mayo de 2013.

**2. Modificar**el numeral 2 de la sentencia apelada, el cual quedará así:

*2. A título de restablecimiento del derecho téngase como liquidación del impuesto de renta del año 2009 a cargo de la sociedad Star IP en liquidación, el efectuado en esta providencia”*

**3. Confirmar**en lo demás la sentencia apelada.

4. Sin condena en costas en esta instancia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase**el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Notas al pie**

* 1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-1) Resaltó que en sede administrativa se hizo mención a la compra de switch para generar ingresos por concepto de conexión a internet y/o televisión.
  2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-2) Folios 874 cuaderno 1-D antecedentes administrativos y 160 cuaderno principal
  3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-3) Folios 163 a 166 cuaderno principal
  4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-4) Folios 171 a 190 cuaderno principal 1 y 391 a 418 cuaderno 1B antecedentes administrativos
  5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-5) Folios 191 a 215 cuaderno principal 1 y 1-1., y 373 a 397 cuadernos 1ª y 1B antecedentes administrativos
  6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-6) Folios 860 a 873 cuaderno 1D antecedentes administrativos.
  7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-7) Folios 467 a 589 cuadernos 1B y 1C antecedentes administrativos.
  8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-8) Folios 443 a 447 cuaderno 1B
  9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-9) Folio 369 cuaderno 1 -A antecedentes administrativos
  10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-10) Folios 113 a 117 cuaderno principal 2
  11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-11) Folios 541 a 550 cuaderno principal 1-2
  12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-12) Esta providencia fue reiterada recientemente en sentencia del 24 de septiembre de 2020, exp. 24158 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
  13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-13) ET. Arts. 283 y 770
  14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-14) Folios 147 a 153 cuaderno principal
  15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44891#cite_ref-15) DUR 1625 de 2016 artículos 1.6.1.4.9, 1,6,1,4,3 y 1.2.4.11.