



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., once (11) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 17001-23-33-000-2019-00104-01 (28224)
Demandante: Oscar Iván Gutiérrez Franco y Luz Adriana Ramírez Ramírez
Demandada: DIAN

Temas: Sanción representante legal y revisor fiscal. Legitimación en la causa por activa.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de ambas partes¹ interpuesto contra la sentencia del 12 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Cuarta de Decisión Oral, que resolvió²:

Declárese la nulidad parcial la Liquidación Oficial 10241217900002 (sic)³ de 21 de noviembre de 2017 y la Resolución 11-0236-622-2018-3641 de 02 de noviembre de 2018, únicamente en cuanto impusieron sanción a la señora Luz Adriana Ramírez en calidad de revisora fiscal de la sociedad Vega Proyectos SAS.

En su lugar, se declara que la accionante Luz Adriana Ramírez no adeuda ninguna suma por la penalidad establecida en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

Niéganse las pretensiones del señor Oscar Iván Gutiérrez Franco.

Costas a cargo de la DIAN y a favor de la señora Luz Adriana Ramírez, cuya liquidación y ejecución se hará en la forma dispuesta en el Código General del Proceso.

Fijase como agencias en derecho el 3% del total de las pretensiones, también a cargo de la parte demandada y a favor de la demandante Luz Adriana Ramírez, de acuerdo con lo establecido en el numeral 1 del artículo 5 del Acuerdo No. PSAA16-10554 del 05 de agosto de 2016 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial 102412017900002, del 21 de noviembre de 2017, la Administración modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta para la equidad, CREE, del año gravable 2014, presentado por la contribuyente Vega proyectos SAS, por considerar improcedentes los costos y deducciones declarados. En ese mismo acto, en virtud del artículo 658-1 del ET, la Administración impuso sanción a quienes ejercían como representante legal y revisora fiscal de la sociedad para el período objeto de fiscalización. El contribuyente se abstuvo de recurrir la liquidación; por su parte, los

¹ Primer ingreso del expediente al despacho el día 11 de noviembre de 2023.

² Samai CE, índice 2, certificado: 8C1CCED68CEC5CC1 34D376D400532553 004FE64836EF23EB 506EEE8B87D25A61 (zip)

³ El número correcto es 102412017900002



administradores sancionados en el acto, a título personal, recurrieron la liquidación oficial, bajo el entendido de que las operaciones reportadas como costos y gastos eran reales; sin embargo, su impugnación fue despachada desfavorablemente a través de la Resolución 11-0236-622-2018-3641, del 02 de noviembre de 2018⁴.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

1. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial 10241201700002, del 21 de noviembre de 2017, confirmada por la Resolución 11-0236-622-2018-3641, del 02 de noviembre de 2018, proferida por la [demandada].
2. Se revoque la sanción de que trata el artículo 658-1 adicionado por el artículo 1 de la Ley 788 de 2002, impuesta al señor Oscar Iván Gutiérrez Franco, y a la señora Luz Adriana Ramírez Ramírez, por valor de \$39.180.000 a cada uno.
3. A título de restablecimiento del derecho, se declare que el señor Oscar Iván Gutiérrez Franco, y la señora Luz Adriana Ramírez Ramírez, no están obligados a cancelar la multa por valor de \$39.180.000 cada uno.
4. Se condene en costas y agencias en derecho a la entidad pública demandada.

Invocó como vulnerados los artículos 29, 95.9, 228 y 363 de la Constitución; 62, 82, 640, 647, 658-1, 683, 707, 709, 720 y 742 del ET (Estatuto Tributario); y 137 y 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo), bajo el siguiente concepto de violación:

-Violación al debido proceso por falta de notificación del requerimiento especial. Los demandantes afirmaron que no les fue notificado el acto preparatorio lo cual transgredió el derecho de defensa, tanto por el hecho de que ello significó omitir la expedición de ese acto administrativo previo a la liquidación oficial, aun cuando el investigado tiene derecho a responderlo (707 ídem), ejerciendo su defensa desde el inicio del proceso, sobre todo, cuando de la actuación se va a derivar una sanción para una persona. Adicionalmente, afirman que se les violó el derecho a acceder a la reducción de la sanción, en tanto, en esa etapa la sanción de inexactitud puede reducirse a una cuarta parte (25%), conforme al artículo 709 del ET, más en un 50% (art. 640 *ibidem*), es decir, se trata de reducciones acumulables, luego, de haberse acogido a este beneficio, la sanción se hubiese reducido al 12.5% del mayor impuesto. En esa medida alegaron que, conforme al numeral segundo del artículo 730 del ET, los actos administrativos demandados, en lo concerniente a la sanción impuesta, eran nulos⁶. Resaltaron que únicamente conocieron del proceso administrativo cuando se les notificó la liquidación oficial.

- Sobre la procedencia del costo declarado, correspondiente a la mercancía vendida en el año gravable 2014. Tras explicar el alcance del concepto de costos y distinguir entre costos y gastos, al igual que referirse al artículo 62 del ET que regula el sistema para establecer el costo de los activos movibles enajenados (inventario permanente, juego de inventarios), destacó el aparte de la previsión normativa que determina que el inventario final del período gravable, es el inventario inicial del siguiente período fiscal, seguido de

⁴ Samai CE, índice 2, certificado: 8C1CCED68CEC5CC1 34D376D400532553 004FE64836EF23EB 506EEE8B87D25A61 (zip)

⁵ Samai CE, índice 2, certificado: 8C1CCED68CEC5CC1 34D376D400532553 004FE64836EF23EB 506EEE8B87D25A61 (zip)

⁶ Sentencia del 25 de octubre de 2017 (exp. 20499, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



lo cual anotó que dicho saldo debe incluirse en el activo de la empresa (cuenta 14), -debiéndose llevar un auxiliar de inventarios que registre las unidades compradas, vendidas o consumidas, el costo de lo vendido y de lo comprado-, y luego de su enajenación, el valor del inventario debe ser trasladado a la cuenta 6 de costos de producción (6), lo que corresponderá al costo fiscal para calcular la renta líquida.

Señaló que el costo declarado en el año 2014 por valor de \$1.720.806.000 era procedente, pues una parte -\$1.697.200.000- había sido declarada inventario en el año anterior (2013) y la parte restante correspondía al costo de la mercancía adquirida por la empresa en el mismo año, como constaba en el auxiliar del inventario de la compañía. Seguidamente, manifestó que en el año 2014 [período investigado] la contribuyente vendió la mercancía a la sociedad Vega Energy SAS⁷ por valor de \$2.120.259.286 como se demostraba con la Factura de venta 00000009, del 30 de junio de 2014; operación por la cual se le practicó retención a la sociedad por valor de \$53.006.482, conforme se acreditaba con la declaración de retención en la fuente de Vega Energy SAS [adquirente], del período de junio del 2014, al igual que con la declaración del IVA del segundo cuatrimestre del año gravable 2014 presentadas por la sociedad, en la cual declaró el IVA generado en la venta. Adujo que los actos demandados infringieron las normas en que debían fundarse y adolecían de falsa motivación, por cuanto desconocieron el artículo 62 del ET.

-Sobre el costo presunto de que trata el artículo 82 del ET. De manera subsidiaria a lo anterior, señalaron que si la Administración no aceptaba el costo de \$1.720.806.000 por considerar que no existían pruebas, era su obligación aplicar los costos presuntos del artículo 82 del ET, equivalentes al 75% del ingreso de venta (\$1.590.194.465), lo que obedecía al principio de justicia, comoquiera que era evidente que nadie podía vender una mercancía, sin que la misma tuviera costo de adquisición o de producción, conforme lo señaló esta Corporación en sentencia del 18 de junio de 2008 (exp.1613, CP: Ligia López Díaz Bárcenas), así como el tribunal de primer grado en otro asunto análogo al controvertido, en el que indicó como ilógico que un contribuyente tuviera ingresos por ventas, careciendo de costos, de manera que los actos impugnados vulneraban las normas en las cuales debían fundarse.

-Sobre la procedencia de las deducciones declaradas por valor de \$775.059.000. Aclararon que la contribuyente Vega Proyectos SAS, incurrió en el año 2014 en gastos por valor de \$2.168.245.422, sin embargo, como \$1.371.535.365 no reunían los requisitos fiscales para ser deducibles, únicamente llevaron a la declaración \$796.710.057⁸; cifra integrada por distintos conceptos como: salarios, honorarios, servicios, arrendamientos, intereses, compra de inventarios, compra de activos, parafiscales, entre otros, sobre los cuales afirmaron que, con ocasión del recurso de reconsideración, aportaron la totalidad de los soportes que demuestran la realidad de las operaciones y que además cumplían requisitos, para lo cual incluso debieron trasladarse a la ciudad de Cali en el domicilio de la liquidadora de la sociedad contribuyente.

Advirtieron que la demandada al desatar el recurso de reconsideración señaló que se trataba de los mismos medios probatorios valorados al momento de expedir la liquidación oficial, lo cual no era cierto, porque al responder el requerimiento especial, la sociedad solo aportó algunos documentos soporte, mientras que con ocasión del recurso los demandantes aportaron todos los documentos y discriminaron con precisión las cuantías y naturaleza de las erogaciones, de manera que no solo se omitió el deber de valorar las

⁷ También puntualizó que la contribuyente prestó servicios a Vega Energy SAS valor \$287.523.635.

⁸ Acorde con la declaración de CREE 2014, el valor deducido fue de \$775.059.000, de los cuales la DIAN solo aceptó \$319.197.373.



pruebas, además se vulneró el derecho al debido proceso, pues era su obligación valorar las pruebas e indicar las razones para aceptarlas o rechazarlas. Seguidamente, relacionó los folios donde se ubicaban las piezas probatorias de las deducciones declaradas, las cuales eran reales y con soporte.

-Violación al principio de legalidad por indebida aplicación de la sanción prevista en el artículo 658-1 ET. Afirmaron que, acorde con lo señalado por la Corte Constitucional, en el derecho administrativo sancionador son aplicables las garantías superiores que rigen el derecho penal, entre ellos el de legalidad y tipicidad. Si bien estas no se aplican con la misma rigurosidad que en tal materia, las conductas sancionables deben precisarse inequívocamente a fin de garantizar el debido proceso, de manera que carecerá de sustento jurídico todo acto administrativo que imponga una sanción que no se circunscriba a los criterios de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad.

Seguidamente, hizo alusión a los supuestos que configuran la sanción del artículo 658-1 del ET, en específico aludió a la inclusión de costos o gastos inexistentes, señalando que acorde con lo indicado por esta Sección en relación con la sanción de inexactitud, el adjetivo «*inexistente*» debe entenderse en sus dos acepciones, uno relativo a la carencia de existencia y otro referente a lo que existe, pero que le falta valor y fuerza para obligar⁹, siendo la primera (inexistencia absoluta), la aplicable para efectos del mencionado precepto, lo que era algo muy diferente a la falta de cumplimiento de requisitos para su procedencia.

Afirmó que en el caso concreto existían reparos respecto de la falta de requisitos formales para la procedencia fiscal de algunas deducciones, más no respecto de la existencia de estas, puesto que en el expediente se encontraban los soportes que acreditaban su realidad, de manera que los actores no realizaron ninguno de ellos verbos rectores tipificados en el artículo 658-1 ídem.

-Improcedencia de la sanción en contra de Luz Adriana Ramírez, por no haber firmado la declaración del CREE. Adujeron que la precitada fungió como revisora fiscal desde el 25 de noviembre de 2014 hasta el 25 de marzo del 2015, mientras que la declaración del CREE del período 2014 de la sociedad, fue presentada y firmada digitalmente el día 15 de abril de 2015, por otra revisora fiscal, de manera que si el reproche de la autoridad era de índole fiscal, en razón de los rubros declarados, la mencionada demandante no había tenido incidencia en la presentación de la declaración, por lo que no podía ser sancionada. Si bien aducía la Administración que la actora había suscrito los estados financieros de 2014, esto era muy diferente de la depuración fiscal, pues las bases contables y fiscales eran distintas, las primeras calculadas según el Decreto 2649 de 1993 (aplicable para la época), y las segundas conforme al Estatuto Tributario.

-Improcedencia de la sanción por inexactitud. Argumentaron que la conducta de la sociedad Vega Proyectos SAS no se adecuaba a ninguno de los supuestos previstos en el artículo 647 del ET, pues no se incluyeron costos o deducciones inexistentes o inexactos, pues la totalidad de los soportes que acreditaban la realidad de las operaciones, fueron aportados en sede administrativa, por tanto, no procedía la sanción.

Reiteró que el costo rechazado no solo constaba en el activo declarado en el año anterior, sino que además se demostraba con el auxiliar del inventario permanente, y en el peor de los casos procedía el reconocimiento de costos presuntos. Así también, las

⁹ En este punto invocó la sentencia del 1 de noviembre de 2012, exp. 18109, CP :Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



deducciones fueron probadas desde la sede administrativa con ocasión del recurso de reconsideración; adujo que los hechos y cifras declarados por la sociedad Vega Proyectos, fueron completos y verdaderos, de manera que no procedía la sanción. A esos efectos, alegó que esta Sección ha precisado que la falta de prueba o de cumplimiento de requisitos formales para acceder a beneficios fiscales, como costos o deducciones, no implica necesariamente la inexistencia de las operaciones¹⁰.

-Base de la sanción prevista en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario. Aunado al anterior cargo, alegaron que, en vista de que no procede la sanción por inexactitud, desaparece la base sobre la cual se cuantifica la sanción del artículo 658-1 del ET. Razón por la cual se debía declarar la nulidad de la sanción impuesta. A su turno, si se demuestra la procedencia de algunas erogaciones que modificaran la multa impuesta a la contribuyente, esto llevaría a la reliquidación de la sanción al representante legal y a la revisora fiscal.

-Sobre la base de la infracción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario por exceder el límite máximo de la sanción en primer término, adujeron que, conforme a lo anterior, al desaparecer la sanción de inexactitud, pasaría lo propio con la sanción que les fue impuesta. Seguidamente, argumentaron que la multa superó el límite de 4.100 UVT previsto en el artículo 658-1 del ET, puesto que para el año 2014 la UVT ascendía a \$27.485, de manera que el límite era \$112.688.500, en apoyo de ello, señaló que la Ley 1607 de 2012 disminuyó la tarifa del impuesto de renta del 33% al 25% y en su lugar creó el CREE al 9%, cuyo hecho generador y bases eran idénticas, de manera que en la práctica, el impuesto de renta tenía una tarifa del 34%; sin embargo, la Administración inició dos procesos de fiscalización distintos por el mismo período, el primero por el impuesto sobre la renta y el segundo por el impuesto CREE, imponiendo respecto del primero, una sanción de \$109.777.750; a cada uno de los demandantes, y en el segundo, una multa de \$39.180.024 para cada uno. Así, superó el límite legal, pese a que la sanción prevista en el artículo 658-1 es anual y no puede, en su acumulado, superar los 4.100 UVT tratándose del mismo contribuyente y período gravable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a todas las pretensiones de los demandantes¹¹, sustentada en la argumentación que se resume a continuación:

Excepción de falta de agotamiento del recurso obligatorio, condición para interponer el medio de control. Al respecto adujo que los demandantes no solicitaron en sede administrativa la revocatoria de la liquidación oficial, como lo solicitaban en la instancia judicial; anotó que el recurso se dirigió fue contra la sanción impuesta y de hecho así fue admitido, de manera que la liquidación oficial se encontraba en firme, pues no fue demandada por la sociedad contribuyente.

-Impertinencia de los hechos. Alegó que diferentes hechos de la demanda no eran pertinentes porque se trata del impuesto sobre la renta o de años gravables diferentes al de CREE 2014, al igual que describió hechos que no fueron objeto de glosa. Así, la litis debía centrarse en la imposición de la sanción a los demandantes, porque los

¹⁰ Sentencia del 25 de septiembre de 2008 (exp. 16015, CP: Ligia López Díaz)

¹¹ Samai CE, índice 2, certificado: 8C1CCED68CEC5CC1 34D376D400532553 004FE64836EF23EB 506EEE8B87D25A61 (zip). Formuló la excepción de «falta de agotamiento del recurso obligatorio en sede administrativa» bajo el entendido de que en el proceso administrativo los demandantes actuaron en representación de Vega Proyectos SAS, más no solicitaron a título personal la revocación de la liquidación oficial y, en cambio, sí lo hicieron ante la jurisdicción de los contencioso-administrativo. Esto fue desestimado por el despacho sustanciador del tribunal en la audiencia del 19 de septiembre de 2019.



demandantes no tenían legitimidad para controvertir los fundamentos fácticos y jurídicos de las glosas por las cuales se modificó la declaración de la contribuyente Vega Proyectos SAS. Resaltó que ni los demandantes ni su apoderado tenían poder para ese efecto.

-Violación al debido proceso por falta de notificación del requerimiento especial. Afirmó que no era cierto que no se les hubiera notificado el requerimiento especial por medio del cual se modificó la declaración del impuesto CREE del período 2014, pues obraba constancia en el expediente del oficio por el cual, se les remitió tal acto a los demandantes a las direcciones indicadas en el RUT, el cual fue recibido mediante las correspondientes guías de la empresa de mensajería el 04 de abril de 2017. En esa medida, afirmó que lo que sucedió fue que decidieron no darle respuesta al acto. Aunado a ello, indicó que no tendría cabida el argumento referente a la reducción de la sanción del artículo 640 del ET, pues en ninguna etapa la sociedad investigada aceptó los cargos.

-Sobre la procedencia del costo declarado por venta de inventario. Inició señalando que la venta de inventario [operación a la cual se asoció el costo rechazado] que aducían las demandantes como efectuada por la contribuyente a Vega Energy mediante Factura 00000009, del 30 de junio de 2014, no fue objeto de verificación ni de glosa además de que, acorde con las pruebas aportadas por la parte demandante se observaba el comprobante 0600000002, del 30 de junio de 2014 que señalaba anular la factura «... porque no fue contabilizada en Vega Energy». También adujo que en la liquidación oficial se advirtió en relación con los costos que, la sociedad solo aportó fotocopias simples de auxiliares de contabilidad sin soporte físico que comprobara los hechos registrados para establecer la realidad de los consumos de materias primas y los agotamientos del inventario existentes al iniciar el año, más las compras y otras adquisiciones de la vigencia, pues no bastaba con la manifestación mediante un registro en que se agotan los inventarios.

-Sobre el costo presunto de que trata el artículo 82 del Estatuto Tributario. Alegó que el costo presunto no era aplicable en este caso conforme lo ha expuesto la jurisprudencia, ya que cuando la Administración solicitó la comprobación de los costos y gastos, el contribuyente no aportó las correspondientes pruebas. En tal contexto, indicó que en varias ocasiones se requirió a la sociedad Vega Proyectos SAS para que demostrara los costos y gastos declarados¹², y no fue posible verificarlos en las distintas visitas realizadas a la sociedad, inclusive no pudo llevarse a cabo una inspección tributaria, solicitada por la contribuyente, porque no hubo quien atendiera la visita. Agregó que, en respuesta al requerimiento especial, se presentaron diversas pruebas que fueron evaluadas por la división de liquidación, advirtiéndose respecto del costo que solo se presentaron registros de auxiliares sin soporte, y en relación con los gastos, se reconocieron aquellos que cumplían con los requisitos legales y se rechazaron los demás. Respecto de las pruebas aportadas en la etapa del recurso de reconsideración, adujo que fueron desestimadas por diferentes motivos, como corresponder a anualidades diferentes de la investigada, estar a nombre de terceros o en otro idioma. Finalmente, dijo que en la etapa judicial se aportaron registros contables que carecían de soportes.

-Sobre la deducibilidad de las deducciones declaradas por valor de \$775.059.000. Precisó que el hecho de que los gastos fueron mayores a los declarados no tenía incidencia, porque la cifra investigada fue la declarada, y que los documentos aportados en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso, fueron debidamente analizados, habiéndose relacionado en los actos demandados cada uno de los documentos objeto

¹² Requerimiento Ordinario 102382016000071, del 10 de agosto de 2016.



de rechazo y la razón de ello. Así, fueron aceptados gastos por \$319.197.000. Adujo que en el recurso de reconsideración los demandantes aportaron facturas de años distintos al investigado o en idiomas distintos al castellano [se refiere a facturas de años 2007, 2010, 2011 y 2012] o a nombre de terceros, y que, en la etapa judicial se aportaron libros auxiliares, algunas facturas de ingresos, sin prueba de los costos y gastos, lo que reflejaba la falta de soportes internos y externos.

-Sobre la violación al principio de legalidad por indebida aplicación de la sanción del artículo 658-1 del ET. Afirmó que los demandantes pretendían distraer la atención de la norma, argumentando que al consagrar la norma como conducta sancionable la inclusión de deducciones inexistentes, debía entenderse la inexistencia absoluta, pues contrario a ese entendimiento, la jurisprudencia definía la inexistencia bajo dos acepciones «*como adjetivo de aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo (...) se considera inexistente igualmente, que se lleven costos o deducciones sin serlo, ya porque en realidad no existen; o porque, aun existiendo, no se probaron; o porque, aún probados no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario*»¹³. Con base en lo anterior, afirmó que al no acreditar la sociedad los costos y gastos declarados, por el contrario, pretender distraer aportando soportes de otros años y otros terceros, estos se consideraban inexistentes, lo que implicaba la responsabilidad de los demandantes.

-Sobre la improcedencia de la aplicación del artículo 658-1 del Estatuto Tributario impuesta a la revisora fiscal Luz Adriana Ramírez por no haber firmado la declaración de CREE. Aclaró que el legislador no incluyó como elemento normativo de la sanción que el revisor fiscal hubiera suscrito la declaración. Además, sostuvo que no era de recibo la escisión entre la contabilidad y las bases fiscales como lo planteaba la parte actora, pues el mismo ET previó la contabilidad como medio de prueba. Agregó que, a pesar de las afirmaciones de la demandante en el sentido de que para la fecha de la fiscalización, ya no laboraba en la compañía, en el expediente se observa comunicación suscrita por ella, respecto de los estados financieros del año 2014. Además, insistió que los supuestos soportes aportados con el recurso correspondían a otros años gravables o no figuraban a nombre de la sociedad, y que en la vía judicial subsistía la ausencia de demostración de los soportes externos e internos que acreditaran la realidad de los rubros glosados, cuya existencia también debía atestar un revisor fiscal.

-Respecto de la base de la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario. Manifestó que no habiendo demandado la sociedad la liquidación oficial, la sanción por inexactitud había adquirido firmeza, no pudiendo ser debatida por los demandantes. Adicionalmente, dijo que, no era cierto que se comprobaron diversas erogaciones, pues si bien se aportó un «*sinnúmero*» de documentos, estos fueron analizados en los actos demandados, y se aceptaron los que tenían procedencia legal, y en sede judicial no fueron aportados soportes internos ni externos, solo reportes de registros contables y facturas de venta expedidas por la sociedad.

-Violación al artículo 658-1 por exceso de la sanción al presuntamente superar las 4.100 UVT. Aclaró que las sanciones fueron emitidas en procesos separados, a saber, el expediente 1120142015000861, relacionado con la investigación del impuesto de renta del año gravable 2014, y el proceso 1120142015900036, por el impuesto de CREE del mismo período. Por lo tanto, la demandante no podía consolidar ambos procesos para argumentar que las sanciones excedieron el límite de 4.100 UVT. Al considerar la sanción

¹³ Sentencia del 10 de marzo de 2011, exp. 25000-23-27-000-2006-00841-01, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



impuesta en este caso, se evidenciaba que dicho límite no fue rebasado.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados, exonerando de la sanción a la revisora fiscal, por cuanto no firmó la declaración objeto de revisión.

Partió de definir que la parte actora carecía de legitimidad en la causa por activa para controvertir el componente sustancial de los actos demandados, puesto que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el contribuyente [Vega Proyectos SAS], por tanto, es quien se encuentra legitimado para cuestionar los actos de determinación oficial del tributo¹⁴. También aludió a la sentencia de unificación del 14 de noviembre de 2019¹⁵ en la que se concluyó que las aseguradoras, los garantes y los deudores solidarios de las obligaciones tributarias tenían derecho de impugnar los actos liquidatorios; sin embargo, esto solo aplicaba para tales sujetos, los demás terceros no contaban con la legitimación en la causa por activa para cuestionar judicialmente las decisiones de la Administración. Por tanto, los demandantes no tenían legitimación para impugnar el componente sustantivo de los actos demandados (determinación del impuesto) sino respecto del componente sancionatorio. Además, los demandantes actuaban a nombre propio, sin ninguna representación de la contribuyente, por ello que el debate debía versar exclusivamente sobre la sanción, lo que implicaba sustraer los aspectos relativos a costos y deducciones, así como las pruebas que los sustentan, del debate judicial.

Respecto del cargo de violación al debido proceso por la indebida notificación del requerimiento especial, advirtió que en el expediente obraba prueba de que sí fue notificado a los demandantes, razón por la cual, lo desestimó.

Lo propio hizo respecto del cargo de atipicidad de la conducta sancionada, por considerar que el artículo 658-1 ídem era diáfano y suficiente al prescribir como conductas sancionables, omitir ingresos gravados, llevar doble contabilidad o incluir costos y gastos inexistentes, a partir de lo cual, se castigaba al representante legal que ordenara o aprobara tales situaciones irregulares, al igual que si el revisor fiscal que las conozca y no exprese salvedades, de modo que se trataba de faltas debidamente tipificadas en la norma tributaria, lo que satisfacía el postulado echado en falta por los demandantes. Así, estando acreditado que los actos demandados modificaron la declaración de CREE 2014 por la inclusión de costos y gastos inexistentes, aspecto en firme por no haber demandado la sociedad la liquidación, resultaba procedente sancionar al representante legal que los aprobó, lo cual se materializaba con la firma de la declaración, pues si bien la norma no sancionaba el hecho de firmar la declaración, su suscripción permitía identificar que avaló su contenido, lo que configuraba la conducta sancionable.

También desestimó el argumento relativo al exceso de la multa por superarse el límite de 4.100 UVT, pues la multa impuesta en el acto es de \$39.180.000, mientras que el límite máximo para ese año correspondía a \$112.668.500¹⁶. En esa misma línea, indicó que no había lugar a sumar la sanción del proceso en cuestión, con la sanción impuesta dentro del proceso de renta 2014, pues se trataba de trámites independientes.

En lo atinente a la sanción impuesta a la revisora fiscal, indicó que al no haber suscrito la declaración del impuesto CREE no se le podía atribuir responsabilidad por las

¹⁴ Sentencia del 13 de diciembre de 2017, exp. 22539, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ SU del 14 de noviembre de 2019, exp. 23018, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁶ Conforme a la Resolución Dian 000227 de octubre 31 de 2013, el valor de la UVT para el año 2014 fue de \$27.485.



irregularidades en ella, independientemente de que hubiese suscrito el informe fiscal [se refería a los estados financieros], pues las salvedades que echó de menos la demandada debían dejarse expresas en la declaración, lo que se confirma con el artículo 657 del ET donde se prevé que, el revisor fiscal que encuentre hechos irregulares en la contabilidad, podrá firmar la declaración, pero deberá consignar en el espacio destinado a su firma, la frase «con salvedades».

Finalmente, el tribunal condenó en costas a la demandada, ordenando el pago del 3% del valor de las pretensiones en favor de la demandante Luz Adriana Ramírez, conforme al ordinal 1 del artículo 5 del Acuerdo PSAA16-10554 del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.

Recursos de apelación

Ambas partes recurrieron la decisión del tribunal.

Los demandantes¹⁷ partieron de aducir que el señalamiento del tribunal acerca de que la actora no había intervenido en la etapa para alegar de conclusión, era erróneo, por lo que adjuntaba la constancia de radicación virtual de los alegatos. Sin embargo, la pretermisión de la etapa impidió que el *a quo* analizara los argumentos y la valoración probatoria, lo que violó el derecho de defensa. Seguido de ello, formuló los siguientes planteamientos:

-Legitimación en la causa por activa. Objetaron la conclusión del tribunal respecto de que solo podían plantear cargos contra la sanción impuesta, sin discutir el componente sustancial de los actos administrativos por carecer de legitimación, por no ser sujetos pasivos de la obligación tributaria. Señalaron que desde el recurso de reconsideración encaminaron sus esfuerzos a demostrar la procedencia de los costos y deducciones rechazados por la autoridad, pues de disminuirse el monto de la sanción de inexactitud, se disminuiría el valor de la multa de los demandantes. Destacaron que el proceso de fiscalización tuvo lugar con posterioridad a la desvinculación de la empresa, cuyos directivos decidieron no defenderse adecuadamente, no colaborar con la autoridad, no atender las inspecciones, con la agravante de que la liquidadora de la sociedad, de manera negligente, decidió no seguir controvertiendo los actos administrativos en sede judicial, lo que afectó a los demandantes, profesionales que viven del ejercicio de su actividad, lo que evidenciaba que la sanción impuesta, se generó en la omisión de terceros.

Así, la única forma de garantizar el derecho de defensa y contradicción de los demandantes respecto de la sanción impuesta, era permitirles la posibilidad de debatir la inclusión de costos y gastos inexistentes ordenados o aprobados por el representante legal o la revisora fiscal, verbo rector del artículo 658-1 del ET. En ese sentido, planteó que el tribunal efectuó un análisis excesivamente formal de la legitimación en la causa, perdiendo de vista, pese a ser un aspecto trascendental, que el análisis de tipicidad de la conducta endilgada a los demandantes exigía analizar si la sociedad incluyó costos o gastos inexistentes en la declaración, lo que no podía limitarse a la verificación de la sanción de inexactitud, renunciando a la verdad objetiva y procesal demostrada en el proceso.

¹⁷ Samai CE, índice 2, certificado: 8C1CCED68CEC5CC1 34D376D400532553 004FE64836EF23EB 506EEE8B87D25A61 (zip)



Adujeron que, aunque la relación sustancial recayera en la sociedad Vega Proyectos SAS, lo cierto era que, cuando el contribuyente decidió no atender el proceso con su inactividad probatoria, afectó a los demandantes, por lo que, existiendo los soportes de los costos y deducciones rechazadas, que fueron aportados, relevarse de su estudio constituía una decisión desprovista de todo sentido de justicia material. Adujo que, en el punto de la legitimación, el análisis de la tipicidad de la conducta de los demandantes exigía analizar los cargos relacionados con la procedencia de los costos y deducciones declarados, lo que no era ajeno al estudio de la legalidad de la sanción del artículo 658-1 del ET, pues bien podían anularse los actos solo en relación con la sanción, sin modificar la obligación sustancial o la sanción por inexactitud.

Agregaron que los precedentes invocados por el tribunal para determinar la falta de legitimación no guardaban similitud con los supuestos fácticos del caso [referida a los garantes] pues el origen de las obligaciones de los deudores solidarios es muy diferente a la responsabilidad de los representantes legales o revisores fiscales, frente a los cuales existía un vínculo inescindible entre la presunta inclusión de costos y gastos inexistentes y la conducta de los demandantes, de manera que no podía limitarse la defensa a estudiar si firmó o no la declaración, pues ello implicaría anular su derecho de defensa.

-Sobre la procedencia del costo declarado, correspondiente a la mercancía vendida en el año gravable 2014. Nuevamente, adujeron que el costo reportado en la declaración del impuesto del año gravable 2014 correspondía al inventario disponible al finalizar el ejercicio del periodo anterior. Una vez enajenada la mercancía, el valor del inventario, debía ser trasladado a la cuenta de costos de producción, lo que correspondía al costo fiscal. En ese orden, anotó que, la sociedad contribuyente, incluyó en su declaración de 2013, renglón 38 «inventarios», la suma de \$1.697.200.000, que correspondía al costo de la mercancía adquirida a 31 de diciembre de tal año, que no había sido aún enajenada. Posteriormente, en el año 2024 enajenó la mercancía y declaró costos por \$1.720.806.000, integrados por \$1.697.200.000, que correspondía al inventario final del año anterior y \$23.606.000 al costo de mercancía adquirida por la compañía en el mismo año 2014, todo lo cual constaba en el libro auxiliar de inventarios permanente que se anexó como prueba al proceso judicial. Luego era evidente la procedencia del costo declarado, resultando ilógico la exigencia de la demandada de aportar las facturas de compra de la mercancía por el año 2014, pues esta se había adquirido en años anteriores y se encontraba en el inventario de la empresa.

-Costo presunto. Nuevamente, en subsidio de lo anterior, invocaron la aplicación del costo presunto regulado en el artículo 82 del ET, el que, señaló, obedece al principio de justicia, pues nadie puede vender una mercancía que carezca de un costo de adquisición, conforme lo concluyó el tribunal de Caldas en sentencia del 10 de agosto de 2015, exp. 2014-110. Así, de no darse valor probatorio al inventario permanente allegado, debía aplicarse el costo presunto del 75% del valor de la venta (\$1.590.194.465).

-Sobre las deducciones por valor de \$775.059.000, señalaron que la sociedad Vega Proyectos SAS incurrió en gastos superiores a los deducidos, i.e., \$796.710.057¹⁸, porque el valor restante no reunía los requisitos fiscales para ser deducible. Destacaron que la información exógena detallaba todas las erogaciones deducidas y que en la demanda se señalaron cada uno de los folios donde se encontraban los soportes que pudieron reunir los demandantes, discriminados en los siguientes conceptos: salarios, honorarios, servicios, arrendamientos, intereses, compra de inventarios, compra de

¹⁸ Acorde con la declaración de CREE 2014, el valor deducido fue de \$775.059.000, de los cuales la DIAN solo aceptó \$319.197.373.



activos, parafiscales, entre otros. Aseguró que los medios probatorios fueron aportados con el recurso de reconsideración y demostrarían la realidad de las operaciones.

-Atipicidad de la conducta sancionada al representante legal. Reiteraron que conforme con lo señalado por la Corte Constitucional, en el derecho administrativo sancionador son aplicables las garantías superiores que rigen el derecho penal, entre ellos el de legalidad y tipicidad, y por ello la aplicación de una sanción tributaria debe estar precedida de una estricta adecuación entre la conducta y los elementos del tipo sancionatorio. Seguidamente, hizo alusión a que el artículo 658-1 del ET tipifica cuatro conductas que constituyen infracción sancionable con la multa, entre ellas, la inclusión de costos o gastos inexistentes. Seguidamente, anotó que el representante legal fue nombrado en junio de 2014, por lo que no podía ser responsabilizado por las operaciones realizadas por la sociedad durante todo el año, porque solo estuvo la mitad del mismo. Además, si bien fue quien firmó la declaración del CREE 2014, los testimonios practicados en el proceso aclararon que su papel en la empresa era meramente representativo, pues quien la dirigía y tomaba las decisiones era el presidente de la junta directiva, de manera que la conclusión del tribunal avalaba una responsabilidad objetiva, no existiendo un elemento de voluntad subjetiva, lo que impedía sancionarlo. Sin embargo, no se dio ningún valor probatorio a los testimonios.

Respecto de la inclusión de costos o deducciones inexistentes, insistió en que esta Sección, refiriéndose a la sanción por inexactitud del artículo 647 del ET indicó que el adjetivo «inexistente» debía entenderse en sus dos acepciones: como carente de existencia, y como aquello que si bien existe, no tiene efecto por ser contrario a la ley o carecer de solemnidades, y sostuvo que era a la primera de tales acepciones (inexistencia absoluta), a la que debía acudir para el tipo sancionatorio previsto en el artículo 658-1 ídem, lo que era muy diferente del incumplimiento de requisitos para la procedencia de una deducción. Alegó que la Sección igualmente ha señalado que la falta de prueba de requisitos formales para acceder a ciertos beneficios no implicaba que el rubro fuera inexistente¹⁹.

-Violación del principio non bis in ídem. Los demandantes argumentaron que se violó este principio porque la Administración inició dos procesos sancionatorios contra ellos, uno por la declaración de renta y complementarios 2014 y otro por la declaración de renta CREE, y en cada uno de ellos impuso la sanción del artículo 658-1 del ET, de manera que al existir identidad de personas, de hechos y de jurisdicción, se vulneró tal disposición. No obstante, el *a quo* negó la nulidad por considerar que no hacía parte de la discusión, lo que obviaba que los costos y gastos desconocidos eran los mismos, de manera que el reproche del año 2014 tuvo el mismo objeto en ambos procesos, agregó que en términos prácticos lo que hizo la ley fue dividir el impuesto de renta en dos componentes, renta al 25% y CREE al 9%.

-Infracción del artículo 658-1 del ET al superar los 4.100 UVT por período gravable. Indicó que en subsidio de no reconocerse la violación del principio *non bis in ídem* se tuviera en cuenta que la multa no podía exceder de 4.100 UVT; no obstante, la demandada al imponer dos sanciones por el mismo año excedió tal tope, aunque el tenor literal era claro al establecer que dicho límite era anual. Sin embargo, el tribunal no se pronunció sobre el asunto, incumpliendo con el deber de motivar las providencias, lo que dificultó el derecho de contradicción. Agregó que al preguntársele a la DIAN sobre el alcance de la anualidad del artículo 658-1 del ET, precisó que los hechos sancionables están referidos

¹⁹ Sentencia del 25 de septiembre de 2008, exp. 16015, CP: Ligia López Díaz.



al impuesto sobre la renta, de manera que al dividirse en dos este impuesto, el señalado límite aplicaría acumulando ambas sanciones y por cada año gravable, seguido de lo cual anotó que los conceptos emitidos por la DIAN eran obligatorios para los funcionarios de la entidad (art. 131 Ley 2010 de 2019).

Por su parte, **la demandada alegó en su apelación** la improcedencia de la nulidad parcial de los actos demandados, por considerar que aplicaba la sanción impuesta a la revisora fiscal²⁰. A tales efectos, manifestó que la conducta sancionada estaba debidamente tipificada en el artículo 658-1 ídem y debía recaer sobre la revisora fiscal, dado que suscribió el informe de auditoría de los estados financieros, con base en el cual se presentó la declaración del CREE del período 2014. Señaló que la presunción establecida en el artículo 658-1 del ET se sustentaba en el artículo 581 del ET que establece los efectos de la firma del revisor fiscal en la declaración tributaria. Alegó que no estaba probado que la revisora fiscal hubiera advertido a la compañía sobre las inexactitudes en la declaración, de manera que pudiera desvirtuarse los supuestos del inciso 2 de tal precepto. Además, no se demostró la inexistencia del fundamento de la sanción de inexactitud impuesta a la compañía (art. 647 ídem), ni había contradicción probatoria. En la misma línea, destacó como funciones del revisor fiscal, a la luz del artículo 207 del Código de Comercio y de la Ley 43 de 1990, dar fe pública, dictaminar estados financieros, verificar que las operaciones se ajusten a la ley, y se cumplan las obligaciones, entre ellas las fiscales. Anotó que en el proceso no se encontraron pruebas que justificaran la nulidad parcial.

Por último, cuestionó la condena en costas, por considerar que el asunto debatido era de interés general, en tanto versaba sobre recursos públicos. Adujo que la parte demandante no estimó la cuantía de las mismas, ni demostró su causación o la existencia de gastos significativos que justificaran la condena, conforme lo ha determinado esta corporación, pues acorde con el ordinal 8 del artículo 365 del CGP, las costas no proceden automáticamente, sino ante su demostración en el expediente, y para el caso, no había pruebas que acreditaran su causación.

Pronunciamientos finales

Tanto las partes como el ministerio público guardaron silencio en esta etapa.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación planteados por ambas partes contra la sentencia de primera instancia, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandada.

Problema jurídico

En lo atinente a la **impugnación de la parte actora**, la Sala verificará previamente si en la primera instancia se le pretermitió la etapa para presentar alegatos de conclusión. De no advertirse configurada tal irregularidad, corresponde definir si el representante legal se encuentra legitimado por activa para debatir aspectos glosados por la demandada en los actos de determinación que modificaron la autoliquidación del impuesto del CREE, presentada por la contribuyente Vega Proyectos SAS. Seguidamente, se abordarán los

²⁰ Samai CE, índice 2, certificado: 8C1CCED68CEC5CC1 34D376D400532553 004FE64836EF23EB 506EEE8B87D25A61 (zip)



planteamientos relativos a la atipicidad de la conducta por haber sido reales los costos y gastos declarados por la contribuyente a los efectos de la conducta infractora que le fue endilgada al representante legal. Acorde con el análisis anterior, se evaluaría el cargo atinente a que la multa impuesta superó el límite de 4.100 UVT, previsto en el artículo 658-1 del ET. Se advierte que, estos planteamientos estarían referidos al representante legal, parte demandante desfavorecida con la decisión de primera instancia.

Concurrentemente, a fin de atender la **apelación de la parte demandada**, se analizará si la revisora fiscal incurrió en la conducta tipificada en el artículo 658-1 del ET, por cuanto suscribió el informe de auditoría fiscal con base en lo cual se presentó la declaración CREE 2014, pues no estaba probado que la revisora fiscal hubiera advertido a la compañía de las inexactitudes en la declaración, con lo cual se acreditaría el supuesto del inciso 2 del artículo 658-1. Además, no se demostró la inexistencia del motivo de la sanción de inexactitud impuesta a la compañía, ni había contradicción probatoria. A continuación, se evaluará si se cumplen los presupuestos para mantener la imposición de la condena en costas que fueron decretadas en su contra por el tribunal.

En cambio, no se atenderán los cuestionamientos de apelación de la parte demandante, concernientes a que el representante legal fue nombrado en junio de 2014, por lo que no podía ser responsabilizado por las operaciones realizadas por la sociedad durante todo el año, además de que sus responsabilidades en la empresa fueron meramente representativas, pues las decisiones administrativas las tomaba el presidente de la junta directiva y que la sanción impuesta se deriva de la conducta de terceros [liquidadora de la sociedad]. La misma situación se advierte respecto de reparo del *non bis in idem* por la presunta duplicidad de multas, por haberse impuesto sanción en dos procesos, el del impuesto sobre la renta 2014, y en el del CREE 2014 del *sub lite*, así como del cuestionamiento sobre la desatención de la demandada de su propia doctrina en torno a que el límite de la multa del artículo 658-1 del ET, de los 4.100 UVT es anual, pues tales cargos no hicieron parte de los planteamientos de la demanda, por lo que no fueron objeto de controversia, ni de pronunciamiento por parte del tribunal, de manera que su análisis excedería la competencia asignada al juez de segunda instancia, quien debe limitar su revisión a los aspectos controvertidos, aducidos y gestados en el trámite de primer grado (art. 328 del CGP), en consecuencia, no se pronunciará la Sala sobre tales aspectos.

2- Como primer reparo a la providencia impugnada, alegó la parte demandante que se pretermitió la oportunidad para presentar alegatos de conclusión, en tanto, el tribunal omitió valorar los alegatos de conclusión que fueron allegados. Sobre tal particular se advierte que, de acuerdo con la constancia secretarial del tribunal del 15 de julio del 2020, el memorial de alegatos de conclusión de los demandantes se allegó al tribunal una vez superado el término para presentarlos, puesto que este transcurrió entre el 10 de marzo de 2020, según el traslado señalado en la audiencia de pruebas del 09 de marzo del 2020, y feneció el 08 de julio del mismo año.

Si bien, como consecuencia del estado de emergencia económica, social y ecológica, decretado por el Gobierno nacional durante el año 2020, se decretó la suspensión de términos procesales entre el 16 de marzo y el 30 de junio de 2020, de conformidad con el Acuerdo PCSJA20-11517, del 15 de marzo de 2020, y el Acuerdo PCSJA20-11567, del 05 de junio de 2020, expedidos por el C.S. de la J.; este último que decretó el levantamiento de la suspensión desde el 01 de julio del 2020 (artículo 1), al momento de la reanudación de los términos procesales -01 de julio- se habían cumplido cuatro de los diez del traslado de alegaciones, por lo que al 8 de julio de 2020 se completó ese término procesal. Sin embargo, las alegaciones fueron remitidas por la actora el 09 de julio de



2020, según se aprecia de la imagen que incorporó la apelación de la parte actora del correo de remisión de los alegatos de conclusión, por ende, fueron intempestivos y ello bastaría para desestimar el reparo. Con todo, se advierte que los derechos de defensa y contradicción no se ven menoscabados por no haberse considerado tales alegaciones extemporáneas, pues la parte actora tuvo la posibilidad de impugnar la decisión de primer grado y sus argumentos son estudiados en esta instancia.

3- Ahora bien, frente a la legitimación en la causa por activa, el representante legal como parte desfavorecida en la providencia impugnada, persistió en estar habilitado para cuestionar el rechazo de los costos y deducciones declarados por la sociedad contribuyente Vega Proyectos SAS, en tanto considera que se trató de operaciones reales que cumplían las condiciones para ser costos y deducciones y que cuentan con los soportes correspondientes. Planteó que, que el tribunal efectuó un análisis excesivamente formal de la legitimación en la causa, perdiendo de vista que el estudio de la tipicidad de la conducta endilgada -art. 658-1 ET- exigía analizar si la sociedad incluyó costos o gastos inexistentes en la declaración, lo que no podía limitarse a la verificación de la sanción de inexactitud, renunciando a la verdad objetiva y procesal demostrada en el proceso. En la misma línea argumentó que la única forma de garantizar el derecho de defensa y contradicción respecto de la sanción impuesta, era permitir que se debatiera la inclusión de costos y gastos inexistentes.

A tal fin, contextualizó que la sociedad decidió no defenderse, no colaborar con la autoridad, no atender las inspecciones, con el agravante de que la liquidadora de la sociedad, de manera negligente, decidió no seguir controvertiendo los actos administrativos en sede judicial, lo que afectó a los demandantes, quienes viven de su trabajo. Adujo que la decisión impugnada estuvo desprovista de sentido de justicia material y reprochó la conclusión del tribunal que basada en precedentes sobre la legitimidad de deudores solidarios y garantes para demandar actos liquidatorios, concluyó que eso solo aplicaba para tales sujetos, que no para los demás terceros en los procesos de determinación, pues adujo que ello no guardaba similitud con lo discutido en este caso, ya que el origen de las obligaciones de los deudores solidarios era muy diferente a la responsabilidad de los representantes legales o revisores fiscales, frente a los cuales existía un vínculo inescindible entre la presunta inclusión de costos y gastos inexistentes y la conducta de los demandantes.

Su contraparte y el tribunal coincidieron en que la liquidación oficial de revisión se encontraba en firme, por no haber sido demandada por el contribuyente, de manera que la parte demandante no tenía legitimidad para cuestionar la procedencia de los costos y deducciones rechazados en los actos, pues su intervención no podía recaer sobre los *«aspectos sustanciales de la obligación»*, por no ser los sujetos pasivos, ni tener la representación de la sociedad, por lo que concluyó el *a quo* que los demandantes *«únicamente cuentan con legitimación para cuestionar la decisión sancionatoria proferida en su contra»*.

3.1- Como se aprecia, el planteamiento de legitimidad que promueve la apelación habilitaría a esta judicatura para valorar las pruebas, en orden a determinar si el representante legal incurrió en la conducta del artículo 658-1 *ibidem* por haber aprobado costos y gastos inexistentes en la declaración de la sociedad contribuyente; por ello, en esta oportunidad, la Sala precisará el alcance de legitimidad del sujeto sancionado de cara a la impugnación de la legalidad del acto que le impuso la sanción fundada en la infracción de tal precepto. Para entrar a dicho análisis, debe indicarse preliminarmente que a diferencia de lo decidido por la Sala en la sentencia del 30 de junio de 2024 (exp. 26045, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) en el que se dirimió la legalidad de los actos



de determinación de la actora, pero por el impuesto sobre la renta del período 2014; en aquella ocasión no pudo abordarse el estudio de la legitimidad en la causa y de la tipicidad de la conducta, como será posible hacer en esta oportunidad, debido a que, en ese juicio, el apelante único fue la demandada y bajo los reparos efectuados en su apelación no era posible hacer análisis que desmejoraran la situación del apelante único.

3.2- Precisado lo anterior, partirá la Sala de señalar que el debido proceso comprende el derecho al juez natural, la posibilidad de presentar y contradecir pruebas, el derecho a la segunda instancia, el principio de legalidad, el derecho de defensa y el derecho de contradicción²¹. Estos dos últimos derechos se desdoblán en las garantías del administrado a ser oído, a hacer valer sus razones y argumentos, contradecir pruebas en su contra y ejercitar los recursos legales²², así como intervenir en las decisiones que puedan afectar sus intereses²³.

Pues bien, procedimentalmente la legitimación en la causa es la capacidad de los administrados para el ejercicio de las anteriores atribuciones constitucionales, lo que dependerá en mayor o menor grado de la correlación que tenga el sujeto procesal con la pretensión, lo que, tratándose de la nulidad de actos administrativos de contenido tributario, estará precedida de la calidad que ocupe el sujeto dentro de la relación jurídica debatida²⁴. Es decir, la legitimación en la causa por activa se referirá a la identidad del titular del derecho subjetivo y su capacidad para reclamarlo.

3.3- Contrastado lo anterior con los supuestos del caso bajo análisis, si bien la liquidación oficial de revisión modificó la declaración del impuesto del CREE del año gravable 2014, presentada por la sociedad Vega Proyectos SAS imponiéndole a la vez sanción por inexactitud, ante la improcedencia de los costos y gastos, lo que en principio solo podría ser controvertido por la contribuyente, no puede perderse de vista que en virtud de lo previsto en el artículo 658-1 ídem, es en ese mismo acto en que se impone sanción al representante legal y al revisor fiscal.

En particular, la referida norma establece una multa equivalente al 20% de la sanción de inexactitud impuesta al contribuyente, para los representantes legales que cumplen deberes formales y que hayan ordenado y/o aprobado en la contabilidad o en la declaración, irregularidades relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, así como para los revisores fiscales que hubieren conocido de tales irregularidades sin haber expresado la correspondiente salvedad. Dicha norma fue objeto de control por parte de la Corte Constitucional mediante Sentencia C-910 de 2004, MP: Rodrigo Escobar Gil. Al decidir sobre la constitucionalidad del artículo 26 de la Ley 863 de 2003 que modificó el señalado artículo 658-1 *ibidem*. En esa oportunidad se indicó que fue a partir de esa reforma que el legislador quiso que esa responsabilidad fuera propuesta, determinada y discutida «dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora» y se precisó que la «citada disposición respondería, no solo a razones de economía procesal, sino también a la necesidad de garantizar que los eventuales destinatarios de una sanción en su condición de representantes legales o revisores fiscales, **puedan participar del proceso en el que se establece la responsabilidad de la sociedad infractora**. En este sentido, la norma

²¹ Corte Constitucional, sentencia T 544 de 2015, MP: Mauricio González Cuervo

²² Corte Constitucional, sentencia T-018 del 2017, MP: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo y sentencia T-544 de 2015, MP: Mauricio González Cuervo

²³ Corte Constitucional, sentencia C-025 del 2009, MP: Rodrigo Escobar Gil

²⁴ Consejo de Estado, Sección Primera, sentencia 18 de noviembre de 2010 (exp. 17001-23-31-000-2005-00674-01, CP: Rafael E. Ostau De Lafont Planeta)



acusada, en lugar de contrariar el debido proceso, se orientaría a garantizarlo, particularmente si se tiene en cuenta que de acuerdo con el régimen administrativo general toda actuación de la Administración debe ponerse en conocimiento de los particulares que puedan resultar afectados con la misma» (destaca la Sala).

Con base en dicho análisis, la Corte Constitucional determinó la exequibilidad del precitado artículo 26 de la Ley 863 de 2003 condicionado al «*entendido que la sanción allí prevista se determinará de manera individualizada dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora, en forma tal que todos los posibles afectados tengan la oportunidad de conocer la actuación iniciada por la Administración Tributaria, de plantear descargos y de presentar las pruebas que consideren pertinentes*».

A la luz de ese examen constitucional que derivó en una constitucionalidad condicionada, las autoridades deben observar que los sancionados dentro de dichos procedimientos deben estar en la posibilidad absoluta de controvertir los aspectos que configuran la comisión de la infracción cometida, de acuerdo con los elementos normativos del tipo infractor, esto es, controvertir la omisión de los ingresos gravados, la doble contabilidad, la inclusión de los costos o deducciones inexistentes o las pérdidas improcedentes, pues no de otra forma estaría en posibilidad el sujeto investigado de enervar la imputación de la infracción, máxime cuando su alegato gira en torno a que su conducta no se adecuó al tipo sancionador.

Tal posibilidad para los sancionados no puede verse limitada bajo la posición jurídica de que en ellos no confluye la calidad de contribuyentes ni de obligados tributarios dentro de la relación jurídica sustancial, pues estos tienen la imperiosa necesidad de acreditar la realidad de las operaciones rechazadas por la autoridad en la liquidación oficial de revisión, dada la relación inescindible con el procedimiento de determinación adelantada contra el obligado tributario, puesto que la sanción del artículo 658-1 se cuantifica sobre la multa por inexactitud de la contribuyente. Desde esta perspectiva, se hace indispensable materializar el derecho de defensa y contradicción, permitiéndoles probar que no se encuentran comprendidos en el tipo sancionatorio, lo que no puede verse menoscabado por un equívoco alcance de la falta de legitimidad en la causa por activa.

3.4- Con todo, se precisa aclarar que la legitimidad por activa que les asiste a los sancionados, no se extiende al mayor impuesto o a la sanción por inexactitud impuesta a la contribuyente. En esa medida, la Sala no puede atender los cuestionamientos de la apelante tendientes al reconocimiento del costo y gasto declarados por la contribuyente a los efectos de eliminar la inexactitud o reliquidarla, bajo la pretensión de verse beneficiado el sujeto sancionado a quien se le cuantifica la multa sobre la sanción impuesta a la contribuyente, por lo mismo, tampoco resulta posible atender la solicitud de reconocimiento del costo presunto, pues al no demandar el contribuyente la liquidación oficial, quedaron en firme las modificaciones efectuadas a su declaración privada.

Además, se advierte que la determinación de la inexistencia de los costos y gastos declarados, de cara al régimen sancionatorio previsto en el artículo 658-1 del ET para los representantes legales y revisores fiscales, será analizado en términos de irrealidad absoluta de la operación económica que sustenta la cifra declarada, con independencia de las deficiencias probatorias incurridas por la contribuyente que pudieron determinar su desconocimiento y la sanción por inexactitud que le fue impuesta.



4- Establecida la legitimidad del representante legal para controvertir la inexistencia de los costos o deducciones, en orden a desvirtuar la ocurrencia del supuesto previsto en el precepto sancionatorio, abordará la Sala los cargos de apelación dirigidos a demostrar la realidad de tales conceptos declarados en la liquidación del CREE 2014.

Es así, como la demandante explicó que, el monto declarado como costo por valor de \$1.720.806.000, estuvo compuesto por \$1.697.200.000 correspondiente al inventario final del período anterior (2013) que constaba en la declaración de ese año gravable y la suma restante (\$23.606.000) correspondía al costo de mercancía adquirida por la compañía en el mismo año 2014, todo lo cual constaba en el libro auxiliar de inventario permanente que se anexó como prueba al proceso judicial, mercancía que fue vendida en el año 2014 a la sociedad Vega Energy SAS por \$2.120.259.286²⁵ según la factura de venta 00000009, del 30 de junio de 2014 que reposaba en el expediente; operación por la cual le fue practicada retención en la fuente por valor de \$53.006.482, según la declaración presentada por Vega Energy SAS por el período 6 de 2014 y la declaración del IVA del 2.º cuatrimestre del año gravable 2014, en el que la contribuyente declaró el impuesto generado por la venta. En subsidio de lo anterior, invocó la demandante la aplicación del costo presunto regulado en el artículo 82 del ET, el cual señaló, obedece al principio de justicia, pues nadie puede vender una mercancía que carezca de costo de adquisición.

Respecto de los gastos, explicó que la compañía declaró deducciones por \$775.059.000, las cuales se detallaban en la información exógena y en la demanda se señalaron cada uno de los folios donde se encontraban los soportes que pudieron reunir los demandantes. En ese orden, las erogaciones fueron reales y contaban con soportes que acreditaban la procedencia de su deducción. Lo anterior, se correlaciona con el cargo de atipicidad de la conducta, puesto que el tipo infractor establece como presupuesto la inexistencia del costo o la deducción, entendiéndose por esto, la falta absoluta de la operación, en contraposición a la ausencia de cumplimiento de los requisitos para que la erogación sea considerada procedente.

Señaló que según la autoridad, se trató de los mismos medios probatorios valorados para cuando se expidió la liquidación oficial acusada; sin embargo, fueron pruebas adicionales a las aportadas en aquella oportunidad y, además, en las indicadas con el recurso interpuesto se hizo una discriminación de las cuantías y de la naturaleza de las erogaciones deducidas.

Su contraparte estimó que tanto los costos como las deducciones declaradas por el contribuyente no se encontraban debidamente soportados. Adujo que la venta del inventario [operación a la cual se asoció el costo rechazado] no fue objeto de verificación ni de glosa; además, acorde con las pruebas aportadas por la parte demandante, se observaba el comprobante 0600000002, del 30 de junio de 2014 que señalaba anular la factura «... Porque no fue contabilizada en Vega Energy». Además, alegó que no se aportaron soportes que demostraran el consumo de materias primas y agotamientos de inventario, ni soportes de compras de bienes, y que las facturas allegadas se encontraban en idiomas diferentes al castellano, por lo cual no podían ser tenidas como prueba. En ese mismo sentido, expuso que no se soportó la totalidad de las deducciones y que los soportes allegados fueron rechazados por tratarse de documentos ilegibles, por no corresponder a operaciones celebradas por el contribuyente, o por no cumplir con los requisitos de ley.

²⁵ También puntualizó que la contribuyente prestó servicios a Vega Energy SAS valor \$287.523.635.



Análisis del caso concreto

5- Las pruebas obrantes en el proceso, dan cuenta de lo siguiente:

(i) Vega Proyectos SAS al presentar su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 declaró por concepto de inventarios la suma de \$1.697.200.000 (cp, f. 53). Por su parte, en la declaración de renta del periodo 2014 diligenció en la casilla de inventarios \$0 e incluyó costos por valor de \$1.720.806.000 y deducciones por valor de \$775.059.000 (cp, f. 546).

(ii) Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto el 23 de enero de 2018, los demandantes relacionaron como medios de prueba a efectos de acreditar los costos declarados: facturas de compra de materias primas nacionales e importadas, fotocopias de gastos de transporte y nacionalización de las mercancías. Respecto de los gastos, señaló adjuntar soportes en cuantía de \$762.114.182 (fotocopias de facturas emitidas por terceros y documentos equivalentes generados por la misma sociedad), los cuales discriminó por concepto.

Verificados los medios probatorios aportados para acreditar los gastos se observó: (a) gastos de nómina, de lo cual adjuntó desprendibles de nómina de treinta y cinco trabajadores que comprenden sueldos, horas extras, auxilio de transporte y liquidaciones de los contratos por \$350.972.381; (b) pagos de las planillas de aportes al SPS de los doce meses y certificaciones emitidas por las EPS y fondos de previsión social en pensiones que demuestran pagos efectuados por \$65.683.209; (c) honorarios de revisoría fiscal, asesoría jurídica, contable, técnica y administrativa por un total de \$99.720.783, de lo cual aportó facturas y documentos equivalentes de la contribuyente; (d) servicios, de lo cual anexó facturas de acueducto y alcantarillado, servicios de asistencia técnica, de telefonía, transporte, fletes, acarreos, mantenimiento, reparaciones del equipo de oficina y de las construcciones, edificaciones y adecuación e instalaciones, por \$229.039.181; (e) impuestos, de lo cual adjuntó recibo de pago de la declaración del IPU del periodo 2014, la declaración del ICA del año gravable 2013 con sello de pago en el año 2014, y la factura del impuesto al teléfono por \$27.720, los cuales suman \$3.492.535; (f) otros gastos, entre los más representativos: póliza de cumplimiento, renovación del registro mercantil, pasajes terrestres, alojamiento y manutención de los trabajadores, papelería y fotocopias por un valor total de \$48.609.871. Los anteriores gastos suman \$797. 517. 960 [valor superior al detallado].

Respecto de los costos, aportó soportes de erogaciones incurridas con ocasión de importaciones, como factura de mercancía, gastos de nacionalización, tributos aduaneros, transporte, bodegaje y facturas de compras nacionales a proveedores, entre los años 2006 y 2014.

(iii) Con ocasión de la demanda, la actora aportó copias de las declaraciones de renta de los periodos 2013 y 2014, la declaración del IVA del 2.º cuatrimestre del 2014, la declaración de retención en la fuente del periodo 6 de 2014 de la sociedad Vega Energy SAS, el certificado de retención en la fuente del año 2014 expedido por esta compañía a la contribuyente, el dictamen de la revisora fiscal en el cual se señala que la información de los estados financieros fue tomada de los libros y presenta razonablemente la situación financiera de la contribuyente por el año 2014. Asimismo, el movimiento auxiliar de inventarios, el balance de prueba y el libro mayor y balances que refleja tanto el costo de ventas como el inventario y facturas de compras nacionales y de importaciones, para



lo cual nuevamente adjuntó las copias de los soportes aportados con el recurso de reconsideración.

5.1- Conjugando los medios probatorios aportados tanto en sede judicial como administrativa, la Sala constata que: (a) la contribuyente declaró en el período de renta de 2013 inventarios por valor de \$1.697.200.000; (b) el anterior importe coincide con el informe del libro mayor y balances de los años 2013 y 2014 (saldo inventario final y saldo inicial respectivamente); (c) en la declaración de renta del período 2014, la contribuyente Vega Proyectos SAS registró el inventario en \$0 y reportó ingresos por \$2.493.918.000 y costo de ventas de \$1.720.806.000; (d) este valor se refleja en el movimiento de la cuenta 14 con débito a la cuenta 6135 (e) por su parte, el movimiento del inventario del año 2014 refleja compras por \$23.605.000 correspondientes a servicios de mensajería especializada (cinco facturas) y \$1.697.200.000 por compras nacionales e importaciones y gastos de nacionalización que datan de los años 2006 al 2013, lo que confirma la discriminación del costo de ventas señalado por la parte actora (f) la Factura 00000009, del 30 de junio de 2014, expedida por la contribuyente refleja la venta del inventario a la sociedad Vega Energy SAS por valor de \$2.120.259.286; (g) la declaración de retención en la fuente del período 6 de 2014 de esta última compañía, que registra una base sobre la que se aplicó el porcentaje de retención de \$2.918.330.000 y un valor de retención practicada de \$57.302.000; si bien no refleja exclusivamente el valor de la compra del inventario efectuada a la contribuyente, pudo observarse el (h) certificado anual de retención en la fuente expedido por Vega Energy SAS a la contribuyente, en el que se discriminó una base por compras de \$2.120.259.286 y por servicios \$287.523.636, y una retención en la fuente de \$53.006.482 y \$11.500.946, para un total de retención de \$64.507.428.

5.2- Respecto de los gastos, pudo observarse que con ocasión al recurso de reconsideración, la actora había aportado un copioso soporte probatorio que no fue debidamente valorado en sede administrativa, pese a que en tal instancia no se le opuso la falta de legitimación de las demandantes, a efectos de estudiar de fondo la existencia de las deducciones declaradas. Inclusive con los documentos adicionales allegados en el proceso judicial, se acreditó un valor aún mayor del que fue declarado por la suma de \$775.059.000, con soportes legibles, en castellano, a nombre de la contribuyente Vega Proyectos SAS y documentos equivalentes emitidos por la contribuyente que contienen los datos del beneficiario.

5.3- Si bien, dentro de las pruebas aportadas en el juicio, se observa el Comprobante 0600000002, del 30 de junio de 2014 (cp. ff. 462 a 463) que señala la anulación de la Factura de Venta 00000009, del 30 de junio de 2014, pues aparece la nota manual «se anula factura porque no fue contabilizada en Vega Energy» documento a que alude la demandada, lo cierto es que, al verificarse dicho comprobante se observa que en los espacios destinados para reflejar los registros (débito y crédito) no se consignó valor alguno, de manera que el documento no soporta ninguna reversión o anulación. Por el contrario, la operación de venta por valor de \$2.120.259.286 se encuentra acreditada con el certificado de retención en la fuente expedido por Vega Energy SAS, su declaración de retención en la fuente del período 6 de 2014, el libro auxiliar de ingresos (cuenta 41), el balance de prueba y el libro mayor y balances de la contribuyente.

6- Para la Sala, el anterior acervo probatorio acredita la realidad de los costos y gastos, con independencia de las falencias probatorias de la contribuyente en sede administrativa, que hubieran determinado su improcedencia, de modo que la conducta atribuida al representante legal y a la revisora fiscal [aunque su multa fue anulada en



primera instancia por otra razón] resulta atípica, pues no se configura el tipo sancionatorio por el cual se impuso la sanción, esto es la inexistencia de los costos y deducciones declarados. Prospera el cargo de apelación de la parte demandante.

Sin perjuicio de ello, se hace indispensable advertir que el estudio de los costos y gastos fue procedente exclusivamente para establecer la responsabilidad del representante legal en el marco del artículo 658-1 del E.T. De ninguna manera modifica el rechazo de los mismos efectuado en los actos de determinación respecto de la contribuyente Vega Proyectos SAS, pues en relación con tal sociedad, los actos de determinación se encuentran en firme, por no haberlos demandado.

7- Si bien lo razonado en precedencia, resulta también aplicable en relación con la revisora fiscal, lo que sería suficiente para desestimar el cargo de apelación, la Sala considera preciso atender el cuestionamiento de impugnación relativo a la procedencia de la sanción para la revisora fiscal, por haber suscrito el informe de auditoría de los estados financieros, con base en el cual se presentó la declaración del CREE del período 2014, además de no haber probado que advirtió a la compañía sobre las inexactitudes en la declaración, de manera que pudiera desvirtuarse los supuestos del inciso 2 de tal precepto.

A ese respecto, la Sección ha indicado que *«la responsabilidad de la revisora fiscal que la hace acreedora de la sanción del artículo 658-1 del ET surge del hecho de haber ejercido la revisoría fiscal durante el período gravable ... y haber firmado la declaración de renta modificada por la administración ...»* (sentencia del 28 de abril de 2022, exp. 25789, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), criterio que sin perjuicio del análisis efectuado en precedencia, se reitera en esta oportunidad, pues al tenor del artículo 658-1 del ET, la conducta sancionable no se origina por la firma de los estados financieros ni de los informes o certificaciones que sirvan de sustento a la declaración tributaria, como lo plantea la demandada, sino que además se requiere que la revisora fiscal hubiere atestado con su firma la declaración o la contabilidad en que se hubiere incurrido en un costo o deducción inexistente, sin hacer la correspondiente salvedad.

Respecto de la impugnación de las costas que le fueron impuestas en la sentencia de primera instancia, la Sala le encuentra razón al reproche de la demandada respecto de que no fueron probadas en el proceso, de ahí su improcedencia, de manera que revocará la condena en costas que le fue impuesta.

8- Dada la conclusión sobre la atipicidad de la conducta, la Sala se relevará del análisis del cargo relativo al límite de la sanción del artículo 658-1 del ET y en consecuencia procederá a modificar la decisión de primera instancia para anular igualmente la sanción al representante legal.

Conclusión

9- A efectos del tipo sancionatorio previsto en el artículo 658-1 del ET, la inexistencia del costo y gasto declarado debe ser absoluta, que no la derivada de deficiencias probatorias por parte del contribuyente, en función de ello, los representantes legales y revisores fiscales están legitimados para acreditar su realidad.

Costas

10- La Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, por no haberse demostrado su causación, conforme al artículo 365.8 del CGP.



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

FALLA

1. **Modificar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Primero. Declarar la nulidad parcial Liquidación Oficial 10241217900002, del 21 de noviembre de 2017, y la Resolución 11-0236-622-2018-3641, del 02 de noviembre de 2018, únicamente por las sanciones al representante legal y a la revisora fiscal de conformidad con el artículo 658-1 del ET.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar que los demandantes no adeudan suma alguna por concepto de sanción a representante legal y revisor fiscal, indicada en los actos anteriormente anulados de forma parcial.

Tercero. Sin condena en costas en primera instancia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validadorFmayo>