

Cartagena de Indias D. T. y C., treinta y uno (31) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Medio de control	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado	13001-23-33-000-2014-00083-00
Demandante	GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S.
Demandado	DIAN
Tema	PRUEBA DE PASIVOS EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Magistrado Ponente	LUÍS MIGUEL VILLALOBOS ÁLVAREZ

II.- PRONUNCIAMIENTO

Procede la Sala a dictar Sentencia de Primera Instancia dentro del proceso que en ejercicio del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, promueve la sociedad GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S., contra la DIAN.

III.- ANTECEDENTES

1. Demanda¹

1.1 Pretensiones

PRIMERA. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

a) la Liquidación Oficial de Revisión número 6243124120142000047 del 18 de septiembre de 2012, emitida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y notificada a Gestión Cargo Zona Franca S. A. S., el 21 de septiembre de 2012;

¹ Cuaderno 1 Fls. 1-94

b) la Resolución número 900.467 del 17 de octubre de 2013, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y notificada a mi representada el 23 de octubre de 2013.

SEGUNDA. Que, a título de restablecimiento del derecho, se confirme la declaración privada del impuesto de renta y complementario, presentada por la accionante, y correspondiente al año gravable 2010.

TERCERA. Que, a título de restablecimiento del derecho, se reconozca el pasivo en cabeza de la demandante, por valor de cinco mil quinientos ochenta y tres millones seiscientos treinta y un mil pesos (\$5.583.631.000).

1.2 Hechos

Los hechos de la demanda son los siguientes:

Gestión Cargo Zona Franca S.A.S., en desarrollo de su objeto social, presta servicios de intermediación logística para compras, importaciones y exportaciones de materias primas para productos alimenticios; señala que sus únicos dos clientes son Industria de Alimentos Zenú S.A.S., y Alimentos Cárnicos S.A.S.

La sociedad demandante, obrando como mandatario de Alimentos Cárnicos S. A. S., compró materias primas para la segunda, en el exterior, debiendo la primera pagarle a los proveedores, en divisas. Para poder efectuar las operaciones antes descritas, la demandante tiene una cuenta de compensación.

La Compañía de Galletas Noel S.A.S., sociedad con NIT. 811.014.994 - 9, también es titular de una cuenta de compensación, en la cual, para la época de los hechos, tenía excedentes en dólares americanos. Como

Gestión Cargo Zona Franca S.A.S., necesitaba divisas para hacer pagos en el exterior, y Compañía de Galletas Noel S.A.S., tenía excedentes en dicha moneda, la segunda le vendió las divisas a la primera.

El valor total de la transacción fue de cinco mil quinientos ochenta y tres millones seiscientos treinta y un mil pesos (\$5.583.631.000), realizándose la contabilización de las operaciones que conformaron dicha transacción, entre junio y septiembre de 2010.

De lo anterior, surgió para Gestión Cargo Zona Franca S.A.S., una cuenta por pagar, y para Compañía de Galletas Noel S.A.S., se creó una cuenta por cobrar. Se trató de un préstamo, pero como el reembolso no se alcanzó a efectuar antes de finalizarse el año 2010, quedó contabilizado como un pasivo para dicho año, en la contabilidad de Gestión Cargo Zona Franca S.A.S.

Así, el dinero finalmente le fue reintegrado a Compañía de Galletas Noel S. A. S., en tres contados; el 29 de noviembre de 2011, se abonó la suma de \$10.359.319.600, luego, el 29 de diciembre de 2011, se pagaron \$135.245.600, y el 29 de enero de 2012, se cancelaron \$581.862.600. Las cantidades mencionadas están expresadas en pesos colombianos, y los reembolsos se efectuaron a través de compensaciones contables con Servicios Nutresa S.A.S., otra de las compañías que conforman el Grupo Empresarial Nutresa, y que tiene como objeto social prestar servicios administrativos, contables, financieros, tributarios, y demás, a las todas sociedades que hacen parte del mentado Grupo.

Gestión Cargo Zona Franca S.A.S., Alimentos Cárnicos S.A.S., Industria de Alimentos Zenú S.A.S., y Compañía de Galletas Noel S.A.S., forman todas ellas parte del Grupo Empresarial Nutresa.

El 18 de abril de 2011, la sociedad demandante, presentó virtualmente su declaración privada del impuesto de renta y complementario correspondiente al año gravable 2010, a la cual le correspondió el formulario

número 1101601327462; en la misma, liquidó un saldo a favor por cien millones setecientos sesenta y dos mil pesos (\$106.762.000).

El 27 de julio de 2011, la demandante radicó una solicitud de devolución del referido saldo a favor, ante el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena; y el 27 de septiembre de 2011, la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena dispuso, mediante el Auto de Trámite no. 0702, suspender por noventa (90) días, el trámite de la solicitud de devolución.

El 28 de septiembre de 2011 la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, profirió el emplazamiento para corregir número 062382011000060, el cual fue contestado por la actora el 2 de noviembre de 2011.

El 27 de diciembre de 2011 la División de Gestión de Fiscalización del Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria, de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, emitió el Requerimiento Especial número 062382011000065, notificado a la demandante el 30 de diciembre de 2011. A dicho Requerimiento Especial, la compañía dio respuesta el 30 de marzo de 2012.

Posteriormente, a la demandante se le notificó, el 21 de septiembre de 2012, la Liquidación Oficial de Revisión número 0624201200007 del 18 de septiembre de 2012, emitida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Alega la parte actora que, tanto en el emplazamiento para corregir, como en el Requerimiento Especial y en la Liquidación Oficial de Revisión, la demandada desconoce el pasivo en la contabilidad de la demandante, por valor de cinco mil quinientos ochenta y tres millones seiscientos treinta y

un mil pesos (\$5.583.631.000), correspondiente a la operación antes descrita, efectuada entre esta y Compañía de Galletas Noel S.A.S.

Como consecuencia de ello, la suma equivalente al pasivo, se convirtió en un ingreso para la demandante, y por ende, en renta líquida gravable; así, no solo se le niega la devolución del saldo a favor solicitado, por valor de \$106.762.000, sino que la DIAN decreta un saldo a pagar a cargo de la compañía, equivalente a \$2.177.617.000.

Se impuso además a la accionante una sanción por inexactitud, fundamentada en que la actora incluyó en su cálculo del impuesto a la renta un pasivo que no reunió los requisitos legales para tenerse como probado.

En la Liquidación Oficial de Revisión, se calcula un impuesto a cargo de la accionante, por valor de \$703.783.000 y una sanción por inexactitud, por \$1.340.072.000.

Manifiesta la DIAN que los documentos aportados por la demandante como soporte de la transacción entre ella y Compañía de Galletas Noel S.A.S., no son suficientes, al no demostrar la veracidad y autenticidad de la operación; además, que los excedentes de divisas en las cuentas de compensación no pueden utilizarse para hacer préstamos, sino únicamente inversiones, y que, consecuentemente, la transacción entre la actora y la Compañía de Galletas Noel S.A.S., no pudo haber sido un préstamo, sino una venta de divisas, y al no existir una factura de por medio, que soporte dicha venta, la demandada desconoce el pasivo esgrimido por la demandante.

Para la DIAN los extractos de las cuentas de compensación no prueban la naturaleza de la operación, es decir, no corroboran que se haya tratado de una venta o de un préstamo de divisas, sino que únicamente dan fe de que efectivamente hubo unos movimientos en las referidas cuentas.

Concluye la accionada que los documentos soporte aportados por Gestión Cargo Zona Franca S.A.S., solo son suficientes para probar una operación de comercio exterior en materia aduanera y cambiaria, mas no para demostrar la naturaleza del pasivo del rubro discutido. Argumenta también la entidad que la actora, en su operación con Compañía de Galletas Noel S.A.S., incumplió el régimen de precios de transferencia, al no haberse esta efectuado con el cobro de intereses; razón por la cual no se aplicaron los precios de mercado siendo las sociedades intervinientes vinculadas económicas.

Asegura la accionada que la letra de cambio sin fecha cierta, allegada al trámite administrativo por Gestión Cargo Zona Franca S.A.S., como soporte del préstamo de las divisas, no es una prueba apta, por carecer de la mencionada fecha cierta; y finalmente, establece la DIAN que las certificaciones de los revisores fiscales de Gestión Cargo Zona Franca S.A.S., y de Compañía de Galletas Noel S.A.S., no son documentos idóneos para dar cuenta de los hechos económicos discutidos, al no tener los contadores un poder absoluto en materia probatoria.

Contra la Liquidación Oficial de Revisión, se interpuso el recurso de reconsideración, el 21 de noviembre de 2012; siendo resuelto mediante la Resolución número 900.476 del 17 de octubre de 2013, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), notificada a la demandante el 23 de octubre de 2013, confirmando el acto recurrido.

1.3 Normas Violadas y Concepto de la Violación

Se alega por parte del accionante, la vulneración de las siguientes normas: artículos 138, 152, 156, 159, 162 y subsiguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; los artículos 770, 771-2, 283, 85-1 y subsiguientes del Estatuto Tributario; y artículo 116 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

Como concepto de violación expone la sociedad demandante que los actos administrativos impugnados están viciados de nulidad por haber sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse y por falsa motivación; que no busca el reconocimiento del pasivo como un gasto deducible, un costo, o un descuento de IVA, sino que el citado pasivo se tenga como tal, es decir, como el pasivo que es.

Manifiesta además la autoridad tributaria que los excedentes de las cuentas de compensación solo pueden utilizarse para hacer inversiones, y no préstamos, trayendo a colación la Circular Reglamentaria DIN - 83 del 16 de 2004, del Banco de la República, la cual se refiere a un asunto cambiario y no tributario, y no contiene una prohibición expresa para ello.

Señala que existe libertad en cuanto a los medios probatorios que puedan ser usados para corroborar la existencia y veracidad de un pasivo, lo cual, según la norma en comento, no sucede para el reconocimiento de costos, gastos o impuestos descontables; y al encajar el presente caso en el primero de los supuestos, la exigencia de la factura como requisito único para avalar el pasivo esgrimido por la sociedad actora, es una clara vulneración al artículo 772-1 del Estatuto Tributario.

Expone que al ser una sociedad obligada a llevar contabilidad, no tiene que presentar documentos con fecha cierta para probar pasivos, bastando con que los mismos sean idóneos, cualidad que todos ellos reúnen; de otro lado, extraña que la autoridad tributaria pretenda negar que las certificaciones de los revisores fiscales de las compañías, los extractos de las cuentas de compensación, las declaraciones de cambio, los asientos contables, las declaraciones del impuesto a la renta y los documentos que corroboran los pagos que hizo Gestión Cargo Zona Franca S. A. S., con las divisas que le prestó Compañía de Galletas Noel S. A. S., son idóneos para comprobar la existencia y veracidad del pasivo. Todos estos son documentos se presumen válidos, al provenir de entidades financieras o haber pasado por autoridades colombianas.

2. Contestación²

La parte demandada DIAN, a través de apoderado, se opone a la prosperidad de las pretensiones, en razón a que los actos acusados se ajustan a derecho, argumentando lo siguiente:

Que la Circular Reglamentaria DIN -83 del 16 diciembre de 2004 y sus actualizaciones, en su numeral 8, señala que tanto el ingreso y egreso de divisas en cuentas de compensación, debe efectuarse mediante su compra y venta respectivamente, mientras que los saldos disponibles podrán utilizarse para realizar inversiones, infiriéndose luego que las mismas no están instituidas para efectuar préstamos, de tal manera que los créditos deben surtirse ante los intermediarios del mercado cambiario.

Indica que la operación podría obedecer a una venta de divisas y no a un préstamo, transacción que como se precisó en el emplazamiento para corregir, adolece del requisito fiscal de la factura de compra venta. Por lo que, desde el punto de vista legal lo aseverado en la respuesta del contribuyente no es cierto en el sentido de manifestar que la operación obedece a préstamos y todo porque las cuentas de compensación no se les puede dar dicho uso, por ello, la operación desde el punto de vista legal debe corresponder a la venta de divisas que carece como complemento de facturas de ventas.

El movimiento de la cuenta de compensación es un documento externo que acredita el ingreso a caja de la suma señalada por la compra de divisas, pero no es el documento idóneo externo para demostrar la existencia, naturaleza, plazo y origen de la deuda (el pasivo).

Señala que la prueba de pasivos es documental, tiene una tarifa probatoria que debe ser valorada integralmente, cuya regulación se encuentra, entre otros, en el Título VI, Régimen probatorio, capítulo 11, Prueba documental,

² Cuaderno 01 Fls. 310-323

en el artículo 770 del Estatuto Tributario; disposición que exige que en el caso de los obligados a llevar contabilidad, los documentos que respalden la obligación deben ser idóneos y cumplir con los requisitos exigidos por la contabilidad, de suerte que se les exige mayores requisitos en comparación con los no obligados a llevar contabilidad, posición interpretativa asumida en varios fallos del Consejo de Estado y que se reafirma con fundamento en lo enseñado en el artículo 767 del mismo ordenamiento fiscal.

Los obligados a llevar contabilidad deben respaldar sus operaciones con documentos idóneos, esto es, de orden interno, externo y con fecha cierta, circunstancia que les impide utilizar la prueba supletoria de pasivos, además el artículo 771 del Estatuto Tributario exige que los intereses se declaren por el acreedor; ingrediente que no se presenta en este caso y que no permite aceptar la prueba supletoria de pasivos; la exigencia de declarar el interés tiene como objetivo darle certeza al crédito y evitar operaciones simuladas.

3. Actuación procesal

En el desarrollo del proceso, se cumplieron las siguientes etapas procesales: admisión de la demanda (Fls. 93 - 95); notificación a la parte demandada (Fl. 103).

En curso de la audiencia inicial, se desarrollaron las etapas previstas en el artículo 180 del CPACA (Fls. 158 - 160); prescindiendo por innecesaria de la audiencia de pruebas y corriéndose traslado a las partes del proceso para alegar de conclusión por escrito (Fl. 215).

4. Alegatos de conclusión

De la parte demandada

Reiteró lo expuesto en el memorial de contestación (Fls. 218 - 222).

IV.- CONTROL DE LEGALIDAD

De conformidad con lo previsto en el artículo 207 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el desarrollo de las etapas procesales se ejerció control de legalidad de las mismas, sin presentarse manifestación alguna de las partes u observarse por el Tribunal vicios procesales que acarreen la nulidad del proceso.

V.- CONSIDERACIONES

1. Competencia

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en primera instancia, por disposición del numeral 4º del artículo 152 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que dispone que los Tribunales Administrativos conocen en primera instancia de los asuntos de nulidad y restablecimiento del derecho que se promuevan sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o distritales, cuando la cuantía sea superior a 100 salarios mínimos legales mensuales vigentes, situación que se evidencia en el sub-lite.

2. Problema jurídico

El problema jurídico principal que debe resolver la Sala en este caso consiste en establecer si *¿resulta procedente declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, de conformidad con los cargos expuestos en la demanda?*

Para efectos de resolver el problema jurídico principal, deberán abordarse previamente los siguientes interrogantes:

¿Logró la demandante demostrar la naturaleza, la cuantía y la procedencia de los pasivos declarados por el contribuyente y rechazados por la administración?

3. Tesis

La Sala de Decisión negará las pretensiones de la demanda, en razón a que no se logró demostrar que la suma de \$5.583.631.500 obedece a pasivos en cabeza de la sociedad contribuyente, sino que su origen radica en la compraventa de divisas efectuadas con la compañía GALLETAS NOEL S.A.S., manteniéndose incólume la presunción de legalidad que ampara los actos administrativos acusados.

La anterior tesis se fundamenta en los siguientes argumentos.

4. Marco normativo y jurisprudencial

Conforme al artículo 26 del Estatuto Tributario la base gravable del impuesto sobre la renta se establece así: *de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea del caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.*

Según esta disposición el punto de partida para la depuración del impuesto de renta es un ingreso que se realice en el año y que sea susceptible de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción.

De los pasivos y su prueba



De conformidad con el artículo 282 del Estatuto Tributario para determinar el patrimonio líquido los contribuyentes únicamente pueden detraer las deudas vigentes que estén a su cargo en el último día del año o período gravable.

Según el párrafo del artículo 283 vigente para la época de los hechos y el artículo 770 del Estatuto Tributario los contribuyentes no obligados a llevar libros de contabilidad solo pueden solicitar los pasivos que estén debidamente soportados en documentos de fecha cierta; y en los demás casos, los pasivos deben estar respaldados con documentos idóneos con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad³.

Sobre el particular el Consejo de Estado precisó⁴:

“En este caso, por tratarse de una sociedad comercial obligada a llevar contabilidad, sus deudas deben estar respaldadas, además de sus registros contables, por documentos idóneos que contengan la obligación correspondiente según el origen y la naturaleza del crédito.”

Como ha señalado esta Corporación, si bien en este caso no se exige que los documentos sean de fecha cierta o auténtica, deben estar respaldados con los soportes internos o externos que justifiquen su registro contable y permitan establecer la clase de pasivo, su procedencia, su vigencia y existencia al final del periodo gravable.

Para la demostración de los pasivos, el legislador estableció una tarifa legal que exige la prueba documental, de tal suerte que si no existe o es incompleta, no puede ser apreciada y por tanto, la deuda se tendrá como no demostrada. Lo anterior, sin perjuicio de que se pruebe de manera supletoria que las cantidades respectivas y sus rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario, de conformidad con el artículo 771 del Estatuto Tributario.” (Subraya la Sala)

³ El artículo 283 del Estatuto Tributario fue sustituido por el artículo 119 de la Ley 1819 de 2016.

⁴ Sentencia del 25 de septiembre de 2008. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16015.

De acuerdo con las normas y la sentencia transcritas, los pasivos declarados por contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deben estar soportados en documentos idóneos de carácter documental y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, esto es, en soportes internos y externos que se hayan registrado oportunamente y en debida forma en su contabilidad, con la finalidad de acreditar **la clase de pasivo, su procedencia, vigencia y existencia al final del período gravable, so pena de ser rechazados.**

De las cuentas de compensación

Las cuentas corrientes de compensación especial, son aquellas a través de las cuales los residentes en el país pueden celebrar operaciones cambiarias sobre divisas cuyo manejo debe canalizarse obligatoriamente en el mercado cambiario; su regulación está establecida en los artículos 56 y 79 parágrafo 5° de la Resolución Externa 8 de 2000, expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, en los siguientes términos:

“Artículo 56. Mecanismo de compensación. En adición a lo previsto en el artículo anterior, los residentes que utilicen cuentas bancarias en el exterior para operaciones que deban canalizarse a través del mercado cambiario deberán registrarlas en el Banco de la República bajo la modalidad de cuentas de compensación.

El registro de las cuentas de compensación deberá efectuarse a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de la realización de una operación que deba canalizarse a través del mercado cambiario.

Los residentes, si así lo acuerdan, deberán utilizar las cuentas de compensación para girar y recibir divisas correspondientes al cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas cuyo pago no está expresamente autorizado en moneda extranjera en esta resolución.

El Banco de la República reglamentará los términos y las condiciones aplicables para el registro, la presentación de las declaraciones de



cambio, el suministro de información, los ingresos, egresos y traslados de divisas.

Artículo 79 [...] Parágrafo 5°. Los residentes podrán cumplir en moneda extranjera obligaciones derivadas de operaciones internas, si así lo acuerdan, mediante el giro o recepción de divisas en cuentas de compensación abiertas para el efecto.

Estas operaciones estarán sujetas a las siguientes condiciones:

a. Las cuentas a través de las cuales se giren las divisas para el cumplimiento de las obligaciones entre residentes únicamente podrán constituirse con recursos provenientes de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario. Estas divisas deberán utilizarse para cumplir las obligaciones entre residentes. Los saldos podrán venderse a los intermediarios del mercado cambiario o a los titulares de otras cuentas de compensación.

b. Los recursos de las cuentas a través de las cuales se reciban divisas provenientes del cumplimiento de obligaciones entre residentes solo podrán utilizarse para realizar operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario. Así mismo, los saldos podrán venderse a los intermediarios del mercado cambiario o a los titulares de otras cuentas de compensación.

c. Las cuentas a que se refiere el presente parágrafo estarán sometidas a las obligaciones previstas en el artículo 56 de esta resolución.

d. Las cuentas a las que se refiere el presente parágrafo podrán presentar ingresos o egresos por concepto de gastos de administración y manejo, errores bancarios y constitución o redención de inversiones financieras efectuadas con recursos de la misma cuenta”.

Por su parte, la Circular Reglamentaria DCIN 083 de 16 de diciembre de 2004 proferida por el Banco de la República, consagró las condiciones para el manejo de esta modalidad de cuentas.

Las cuentas de compensación especial solamente pueden ser utilizadas para realizar operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario y sus titulares tienen la obligación de registrarlas ante el

Banco de la República y cumplir en relación con ellas los requisitos y condiciones establecidos, sin que les sea dable anteponer el origen de los recursos como causal de falta de competencia de la DIAN para ejercer el control y la potestad sancionatoria en relación con las transacciones realizadas.

Conforme a lo expuesto en precedencia, procederá la Sala a resolver el problema jurídico planteado.

5. CASO CONCRETO

5.1 Hechos probados

- El 18 de abril de 2011, GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S., presentó la declaración privada del impuesto a la renta y complementario del año gravable 2010, con formulario No. 1101601327462 y autoadhesivo No. 91000109573466; originando un saldo a favor en cuantía de \$106.762.000.⁵

- Mediante requerimiento ordinario No. 062382011000752 de fecha 7 de junio de 2011, la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena solicitó a la sociedad actora, una relación detallada de los pasivos declarados durante el año 2010, (renglón 40 de la declaración de renta de 2010) indicando nombre o razón social y NIT de los acreedores, explicando la naturaleza o concepto de la obligación y su cuantía; relación detallada de los ingresos declarados durante el año gravable de 2010, (renglones 42, 43 y 44), indicando nombre o razón social y nit de las personas con la cual se realiza la transacción, su concepto, origen y cuantía individualizada, entre otros⁶; dando respuesta la sociedad demandante a dicho requerimiento, anexando documentación relacionada con el mismo⁷.

⁵ Cuaderno 5 Fl. 8

⁶ Cuaderno 5 Fls. 74-75

⁷ Cuaderno 5 Fls. 77-78 y siguientes



- El 25 de agosto de 2011 en visita realizada por la Dian, representada por los funcionarios PEDRO CLAVER CORPAS ESCOBAR Y JORGE GONZÁLEZ PÉREZ, se solicitó a la sociedad actora información relacionada con los soportes de las operaciones efectuadas con los contribuyentes; Empresas Públicas de Medellín, Industria de Alimentos Zenú S.A.S., Zona Franca de la Candelaria y Sodexho S.A.; soporte de los descuentos tributarios solicitados por \$56.913.000; copia de la Resolución que los califica como usuario industrial o de servicios y concepto proferido posteriormente por la Dian; copias de los contratos de mandato; explicación y/o soporte de los pasivos relacionados con los terceros Galletas Noel por \$5.583.631.500, Industria de Alimentos Zenú, Alimentos Cárnicos, Interra Internacional Inc., dejando constancia que esta última fue suministrada en el desarrollo de la visita⁸.

- El 27 de junio de 2011 la sociedad GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S. presentó solicitud de devolución y/o compensación de saldos a favor ante el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones de la Administración Seccional de Impuestos Nacional de Cartagena, por la suma de \$106.762.000; y mediante auto de 27 de septiembre se suspendieron los términos del trámite de la solicitud de dicha solicitud, a efectos de adelantar la investigación correspondiente, ante indicios de inexactitud en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, dando apertura a la misma mediante auto del 28 de septiembre de 2011⁹.

- El 28 de septiembre de 2011 la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena – Gestión de Fiscalización emplazó a la sociedad actora para que corrigiera la declaración tributaria¹⁰. Siendo respondido por la sociedad actora el 2 de noviembre de 2011¹¹.

- El 13 de octubre de 2011 la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena – Gestión de Fiscalización emitió requerimiento ordinario No. 062382011001563, solicitando a la sociedad actora la siguiente información:

⁸ Cuaderno 2 Fls. 13-15

⁹ Cuaderno 3 Fls. 38-41

¹⁰ Cuaderno 3 Fls. 47-57

¹¹ Cuaderno 3 Fls. 66-72

explicar y soportar el origen de las cuentas por cobrar con sus vinculadas económicas, entre otras, con SERVICIOS NUTRESA S.A.S., precisándose su origen, la justificación económica y financiera de su existencia; justificar las razones, entre otras, financieras, económicas y su inversión, por las cuales contraen la deuda con la Compañía de Galletas Noel S.A.S.; soportes de los pagos (consignaciones) efectuados por concepto de arrendamiento a INDUSTRIAS ZENÚ S.A.S.; lo deducido por concepto de aportes parafiscales al Sena, ICBF, Caja de Compensación, Pensión y Salud; explicar la diferencia entre los ingresos registrados en la declaración de renta y los consignados en las declaración de ventas, por la suma de \$321.788.000.¹²

- Al anterior requerimiento la sociedad demandante dio respuesta el 25 de noviembre de 2011.¹³

- El 28 de noviembre de 2011 los funcionarios comisionados por el Jefe de Grupo de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Cartagena, realizaron visita técnica con el fin de establecer la veracidad de los datos consignados en la declaración de renta.¹⁴

- Mediante requerimiento ordinario No. 062382011000065 de 27 de diciembre de 2011 la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena propuso la modificación de la liquidación privada de fecha 18 de abril de 2011, mediante liquidación de revisión.¹⁵

- Mediante Auto No. 077 de 3 de febrero de 2012, la Dirección seccional de Impuestos de Cartagena declaró improcedente provisionalmente la suma de \$106.762.000 correspondiente a la solicitud de devolución y/o compensación de 27 de julio de 2011¹⁶; siendo objetado por la parte actora mediante 30 de marzo de 2012¹⁷.

¹² Cuaderno 3 Fls. 60-64

¹³ Cuaderno 3 Fls. 102-104

¹⁴ Cuaderno 3 Fls. 153-154

¹⁵ Cuaderno 4 Fls. 60-80

¹⁶ Cuaderno 4 Fls. 88-90

¹⁷ Cuaderno 4 Fls. 97-118



- El 28 de septiembre de 2012 la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena expidió la liquidación oficial de revisión No. 062412012000047, proponiendo la modificación a la liquidación privada *Por la inclusión en la declaración de Renta por el período gravable 2010 de pasivos por la suma de cinco mil quinientos ochenta y tres millones seiscientos treinta y un mil quinientos pesos (\$5.583.631.500)*, cifra que se incluye en el renglón 40. Cuantía cuyo origen obedece a la compra, y/o, deuda en divisas efectuada por la *COMPAÑÍA DE GALLETAS NOEL S.A.S.*; efectuando la siguiente liquidación¹⁸:

CONCEPTOS	VALOR PRIVADA	VALOR DETERMINADO
TOTAL GASTOS DE NOMINA		
APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	\$433,144,000	\$433,144,000
APORTES AL SENA, ICBF, CAJAS DE COMPENSACION	\$84,570,000	\$84,570,000
EFFECTIVO, BANCOS, CTAS BCOS, INVERS MOBILIARIAS, CTAS COBRAR	\$25,421,000	\$25,421,000
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	\$76,045,000	\$76,045,000
ACCIONES Y APORTES (SOC ANONIMAS, LIMITADAS, ASIMILADAS)	\$18,657,802,000	\$18,657,802,000
INVENTARIOS	\$65,000,000	\$65,000,000
ACTIVOS FIJOS	\$0	\$0
OTROS ACTIVOS	\$0	\$0
PATRIMONIO BRUTO	\$0	\$0
PASIVOS	\$18,798,847,000	\$18,798,847,000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO/LIQUIDO NEGATIVO	\$14,020,693,000	\$8,437,071,000
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	\$4,776,154,000	\$10,361,776,000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	\$8,227,159,000	\$8,227,159,000
INTERES Y RENDIMIENTO FINANCIERO	\$2,160,000	\$2,160,000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	\$1,650,000	\$1,650,000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	\$8,230,969,000	\$8,230,969,000
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	\$0	\$0
TOTAL INGRESOS NETOS	\$0	\$0
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	\$2,506,333,000	\$2,506,333,000
OTROS COSTOS (INCL COSTO ACT PEC Y OTROS DIST DE LOS ANT)	\$0	\$0
TOTAL COSTOS	\$2,506,333,000	\$2,506,333,000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACION	\$29,984,000	\$29,984,000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$0	\$0
DEDUCCION INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	\$0	\$0
OTRAS DEDUC (SERVICIOS PUBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP, ETC)	\$3,343,000	\$3,343,000
TOTAL DEDUCCIONES	\$33,327,000	\$33,327,000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	\$5,691,309,000	\$5,691,309,000
PERDIDA LIQUIDA	\$0	\$0
COMPENSACIONES	\$0	\$0
LIQUIDA	\$5,691,309,000	\$5,691,309,000
RENTA PRESUNTIVA	\$18,866,000	\$18,866,000
TOTAL RENTAS EXENTAS	\$0	\$0
RENTAS GRAVABLES	\$0	\$5,583,631,000
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	\$5,691,309,000	\$11,274,840,000
INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0
COSTOS Y DEDUCCIONES POR GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0
GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	\$0	\$0
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	\$0	\$0
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$853,696,000	\$1,691,241,000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$56,913,000	\$56,913,000
IMPUESTO NETO DE RENTA	\$796,783,000	\$1,634,328,000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0
IMPUESTO DE REMESAS	\$0	\$0
TOTAL IMP A CARGO / IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$796,783,000	\$1,634,328,000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	\$0	\$0

¹⁸ Cuaderno 4 Fls. 132-209



- Contra el anterior acto administrativo la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración¹⁹; siendo resuelto mediante la Resolución No. 900.467 de 17 de octubre de 2013, confirmándose la decisión recurrida²⁰.
- Obran estados de cuenta de la compañía GALLETAS NOEL S.A.S. donde constan transferencias enviadas a la sociedad GESTIÓN CARGO S.A., así como movimientos identificados como venta de divisas, efectuadas entre junio y septiembre del 2010²¹.
- Certificado del Revisor Fiscal de fecha 27 de marzo de 2012, en el que consta que, con base en los registros contables de la sociedad GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S., a 31 de diciembre del año 2010 se tenían registradas cuentas por pagar a la compañía GALLETAS NOEL S.A.S. por valor de \$5.583.631.500, según se detalla a continuación²²:

¹⁹ Cuaderno 4 Fls. 238-326

²⁰ Cuaderno 4 Fls. 343-368

²¹ Cuaderno 1 Fls. 252-273

²² Cuaderno 1 Fl. 274





Certificación del Revisor fiscal

A la Gerencia de Gestión Cargo Zona Franca S. A. S.

27 de marzo de 2012

En mi calidad de Revisor Fiscal Suplente de Gestión Cargo Zona Franca S. A. S., identificado con NIT 900.258.110-5, certifico con base en los registros contables de la Compañía que, al 31 de diciembre del año 2010 se tenían registradas cuentas por pagar a Compañía de Galletas Noel S. A. S., por valor de \$5,583,631,500, contabilizadas en la cuenta contable "220505 Proveedores, nacionales vinculados", según como se detalla a continuación:

No. documento contable	Fecha de contabilización	Concepto	Valor	Documento de contabilización del pago	Fecha de contabilización del pago
9000000000	22.06.2010	Compra de dividas	1,168,390,000	3200003350	29.11.2011
9000000001	07.07.2010	Compra de dividas	1,882,470,000	3200003350	29.11.2011
9000000002	11.08.2010	Compra de dividas	362,024,000	3200003350	29.11.2011
9000000003	11.08.2010	Compra de dividas	452,530,000	3200003350	29.11.2011
9000000008	08.09.2010	Compra de dividas	<u>1,718,217,500</u>	3200003350	29.11.2011
			<u>5,583,631,500</u>		

Esta certificación se expide por solicitud de la Administración de la Compañía con destino a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y no deberá ser utilizada para ningún otro propósito ni distribuida a otras personas.



Harold Andrés García Serna
Revisor Fiscal Suplente
Tarjeta Profesional No. 107795-T

- Certificado del Revisor Fiscal de fecha 27 de marzo de 2012, en el que consta que, con base en los registros contables de la compañía GALLETAS NOEL S.A.S, a 31 de diciembre del año 2010 se tenían registradas cuentas por cobrar a la sociedad GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S. por valor de \$5.583.631.500, según se detalla a continuación²³:

²³ Cuaderno 1 Fl. 275





Certificación del Revisor fiscal

A la Presidencia de Compañía de Galletas Noel S. A. S.

27 de marzo de 2012

En mi calidad de Revisor Fiscal de Compañía de Galletas Noel S. A. S., identificado con NIT 811.014.994-9, certifico con base en los registros contables de la Compañía que, al 31 de diciembre del año 2010 se tenían registradas cuentas por cobrar a Gestión Cargo Zona Franca S. A. S., por valor de \$5,583,631,500, contabilizadas en la cuenta contable "130505 Deudores clientes vinculados nacionales", según como se detalla a continuación:

No. documento contable	Fecha de contabilización	Concepto	Valor	Documento de contabilización del pago	Fecha de contabilización del pago
900000277	22.06.2010	Venta de divisas	1,168,390,000	1800026404	29.11.2011
900000280	07.07.2010	Venta de divisas	1,882,470,000	1800026404	29.11.2011
900000283	11.08.2010	Venta de divisas	362,024,000	1800026404	29.11.2011
900000284	11.08.2010	Venta de divisas	452,530,000	1800026404	29.11.2011
900000288	08.09.2010	Venta de divisas	1,718,217,500	1800026404	29.11.2011
			<u>5.583.631.500</u>		

Esta certificación se expide por solicitud de la Administración de la Compañía con destino a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y no deberá ser utilizada para ningún otro propósito ni distribuida a otras personas.

Andrés Felipe Mejía Rojas
Revisor Fiscal
Tarieta Profesional No. 141059-T

- Letras de cambio a cargo de GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S. y a favor de GALLETAS NOEL S.A.S. suscritas entre el 22 de junio y el 8 de septiembre de 2010, que suman un total de \$5.583.631.500²⁴.

5.2 Análisis crítico de las pruebas frente al marco jurídico

Pretende la parte actora en el presente asunto, que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos: Liquidación Oficial de Revisión número 6243124120142000047 del 18 de septiembre de 2012, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, y Resolución número 900.467 del 17 de octubre de 2013, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por los cuales se modificó la declaración privada del

²⁴ Cuaderno 1 Fls. 276-280



impuesto sobre la renta año gravable 2010, realizada por la sociedad actora el 18 de abril de 2011, por haber sido expedidos presuntamente con infracción de las normas en que debían fundarse y con falsa motivación.

La parte demandada se opone a la prosperidad de las pretensiones invocadas, en atención a que, los saldos disponibles en las cuentas de compensación, pueden utilizarse para realizar inversiones, no para efectuar préstamos, de tal manera que los créditos deben surtirse ante los intermediarios del mercado cambiario; la operación realizada por la actora obedece a una venta de divisas y no a un préstamo, transacción que adolece del requisito fiscal de la factura de compra venta.

En este contexto procede la Sala a resolver el problema jurídico planteado, teniendo en cuenta el marco normativo y jurisprudencial expuesto, así como los hechos probados.

Observa la Sala que la discrepancia de la Administración con la declaración privada presentada por la sociedad actora, se centra en la inclusión en la declaración de renta por el período gravable 2010 de presuntos pasivos por la suma de \$5. 583.631.500, que para la entidad demandante se originó en la compra y/o deuda en divisas efectuada por la COMPAÑÍA DE GALLETAS NOEL S.A.S., y no en un préstamo como lo reportó la actora.

De lo probado en el plenario, se tiene que, obran estados de cuenta de la compañía GALLETAS NOEL S.A.S. donde constan transferencias enviadas a la sociedad GESTIÓN CARGO S.A., así como movimientos de cuentas, identificados como **venta de divisas**, efectuadas entre junio y septiembre del 2010.

Además, el Revisor Fiscal de la sociedad GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S. certificó el 27 de marzo de 2012 que, con base en los registros contables de dicha sociedad, a 31 de diciembre del año 2010 se tenían registradas cuentas por pagar a la compañía GALLETAS NOEL S.A.S. por valor de \$5.583.631.500, por concepto de compra de divisas.

Igualmente, el Revisor Fiscal de la sociedad GALLETAS NOEL S.A.S. certificó el 27 de marzo de 2012 que, con base en los registros contables de dicha sociedad, a 31 de diciembre del año 2010 se tenían registradas cuentas por cobrar a la compañía GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S. por valor de \$5.583.631.500, por concepto de venta de divisas.

También allegó letras de cambio a cargo de GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S. y a favor de GALLETAS NOEL S.A.S. suscritas entre el 22 de junio y el 8 de septiembre de 2010, que suman un total de \$5.583.631.500, sin registrar un dato adicional.

De lo anterior, se tiene que, de las pruebas aportadas al plenario por la parte actora, no se desprende con certeza que la glosa reportada en el renglón 40 de la declaración privada del impuesto sobre la renta por valor de \$5.583.631.500, corresponda a un préstamo o pasivo como lo indica la sociedad actora, no allegó ninguna prueba que acreditara su existencia, y los extractos bancarios y los certificados de los revisores fiscales hacen referencia a compraventa de divisas.

Como se indicó, los pasivos declarados por contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deben estar soportados en documentos idóneos de carácter documental y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, esto es, en soportes internos y externos que se hayan registrado oportunamente y en debida forma en su contabilidad, con la finalidad de acreditar la clase de pasivo, su procedencia, vigencia y existencia al final del período gravable, so pena de ser rechazados.

Aunado a lo anterior, el movimiento de la cuenta de compensación es un documento externo que acredita el ingreso a caja de la suma señalada, pero como lo muestran los extractos bancarios, por una compra de divisas, pero no es el documento externo que demuestre la existencia, naturaleza plazo y origen del pasivo aludido; y como se indicó en el marco normativo, dichas cuentas especiales solo pueden ser utilizadas para realizar

operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario y sus titulares, lo que refuerza las razones de derecho planteadas en los actos acusados expedidos por la DIAN.

Valoradas las pruebas aportadas al proceso, advierte esta Magistratura que estas no atiende las exigencias para que sea tenida como prueba contable, toda vez que, los certificados de revisor fiscal aportados se limitan a informar sobre los valores que conforman la compra y venta de divisas, y se anexan transferencias bancarias y letras de cambio, que en su conjunto no ofrecen detalle alguno en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes asociados a los hechos que se pretenden demostrar, ni encontrarse respaldada la información por comprobantes internos y externos claros, de modo que, no se tiene certeza de los presuntos pasivos o préstamo registrados por la sociedad actora.

Por todo lo expuesto, la Sala de Decisión negará las pretensiones de la demanda, en razón a que no se logró demostrar que la suma de \$5.583.631.500 obedece a pasivos en cabeza de la sociedad contribuyente, sino que su origen radica en la compraventa de divisas efectuadas con la compañía GALLETAS NOEL S.A.S., manteniéndose incólume la presunción de legalidad que ampara los actos administrativos acusados.

6. Condena en costas

El artículo 188 del CPACA señala que:

“Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.

<Inciso adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> En todo caso, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas cuando se establezca que se presentó la demanda con manifiesta carencia de fundamento legal.”

A su turno, el artículo 365 del Código General del Proceso señala que se condenará en costas a la parte vencida en el proceso.

De igual forma se advierte que la jurisprudencia del Consejo de Estado²⁵ ha adoptado un criterio objetivo-valorativo de la imposición de la condena en costas.

Con base en lo anterior, sería del caso proceder a la condena en costas de la parte vencida, esto es la sociedad GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S., no obstante, se encuentra demostrado que, al momento de la interposición de la demanda, el demandante se respaldó en fundamentos legales y jurisprudenciales, por lo que esta Corporación de abstendrá de imponer dicha condena, en virtud de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Bolívar, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

VI.- FALLA

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda instaurada en ejercicio del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, por GESTIÓN CARGO ZONA FRANCA S.A.S. contra la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas.

TERCERO: Ejecutoriada la presente sentencia, **ARCHIVAR** el expediente, previa devolución del remanente, si existiere.

²⁵ Consejo de Estado, sentencia del 21 de enero de 2021, proceso radicado No. 25000234200020130494101.



NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

LOS MAGISTRADOS

LUÍS MIGUEL VILLALOBOS ÁLVAREZ

JOSÉ RAFAEL GUERRERO LEAL

OSCAR IVÁN CASTAÑEDA DAZA