



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA  
SECCIÓN CUARTA  
SUBSECCIÓN "A"**

**Bogotá D.C., trece (13) de mayo de dos mil veinte (2020)**

**MAGISTRADA PONENTE: Dra. GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ**

**EXPEDIENTE No. 25000-23-37-000-2016-01353-00**  
**DEMANDANTE: SAUL SOTOMONTE SOTOMONTE en su calidad de EX LIQUIDADOR DE LA SOCIEDAD BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LIMITADA LIQUIDADADA**  
**DEMANDADO: U.A.E. DIAN**  
**ASUNTO: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO IMPUESTO DE RENTA AÑO 2010**

**SENTENCIA**

---

El señor **SAUL SOTOMONTE SOTOMONTE** invocando su calidad de **EX LIQUIDADOR** de la sociedad **BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LIMITADA LIQUIDADADA**, a través de apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000185 del 24 de julio de 2014, por medio de la cual se modificó la declaración de renta del año 2010 presentada por la sociedad **BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA.**, y de la Resolución No. 007799011026 del 14 de agosto de 2015 que confirmó la primera vía recurso de reconsideración.

**I. ANTECEDENTES**

**LA DEMANDA**

En la demanda se formulan las siguientes

**PRETENSIONES**

***"2.1. DECLARAR** la nulidad de la actuación administrativa que culminó con la liquidación oficial de revisión No. 322412014000185 del 24 de julio de 2014 por medio de la cual la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá desconoce pasivos, gastos operacionales de administración y otras deducciones generando renta líquida gravable y sanción*

Nulidad y Restablecimiento del derecho  
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01353-00  
Demandante: SAUL SOTOMONTE SOTOMONTE en calidad de EX-LIQUIDADOR DE LA  
SOCIEDAD BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. LIQUIDADADA  
Demandado: U.A.E. DIAN

---

*por inexactitud a cargo de la extinta BITACORA SOLUCIONES LTDA. NIT 830.059.379-1 AÑO GRAVABLE 2010 RENTA Y COMPLEMENTARIOS, por la suma de CIENTO TRES MIL SETECIENTOS SESENTA Y DOS MILLONES CUATROCIENTOS UN PESOS (\$103.762.401.000) y la resolución No. 007799 del 14 de agosto de 2015, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración.*

*2.2. Que como consecuencia de lo anterior, se ordene declarar libre de toda obligación pecuniaria a la extinta BITACORA SOLUCIONES LTDA.*

*2.3. Condenar a la entidad DIAN- Seccional Bogotá el pago de los perjuicios y demás emolumentos” (fl. 163).*

## HECHOS

Los hechos que dieron origen a la controversia, y que interesan al proceso son los siguientes:

Refiere que la sociedad Bitácora Soluciones Compañía Ltda. fue constituida como una sociedad de derecho privado a través de la Escritura Pública 002.325 del 22 de junio de 1999, y que el 9 de septiembre de 2010 la Superintendencia de Sociedades decretó la apertura de su proceso de liquidación judicial, para lo cual designó al señor Saul Sotomonte como liquidador, lo cual fue inscrito ante la Cámara de Comercio de Bogotá.

Indica que el 20 de abril de 2011 la sociedad BITÁCORA presentó su declaración de renta del año gravable 2010, determinando una pérdida líquida de \$179.601'488.000; y que el 21 de diciembre de 2011 la Superintendencia de Sociedades reconoció los créditos presentados dentro del proceso de liquidación judicial, asignó los derechos de voto y aprobó el inventario valorado.

Afirma que el 14 de agosto de 2012 la demandada profirió auto de apertura en contra de la sociedad BITÁCORA, investigación en la cual el 27 de noviembre de 2013 se expidió requerimiento especial, habiéndosele dado respuesta por parte del Liquidador de la sociedad el 28 de febrero de 2014, sin embargo la Administración profirió la Resolución No. 322412014000185, liquidando oficialmente la declaración de renta del año gravable 2010, estableciendo una renta líquida de \$10.255'213.000, lo que determinó un valor a pagar por impuesto de \$3.384'220.000 y la imposición de sanciones en la suma de \$100.378'181.000, acto contra el cual el 23 de septiembre de 2013 el Liquidador interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto desfavorablemente a través de la Resolución No. 007.799 del 14 de agosto de 2015 (fls. 164-175).

## **NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE SU VIOLACIÓN**

La parte demandante señala como normas violadas:

- Artículo 29, 83, 95 numeral 9° y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 4 numerales 1 y 2, 126 de la Ley 1116 de 2006
- Artículo 647, 647-1, 742 del E.T.

En síntesis, sustenta así el concepto de violación (fls. 177-190):

### **1. Indebida apreciación acerca de la existencia de pasivos, costos y deducciones**

#### **1.1. Crédito MNV**

Respecto del argumento de los actos acusados que la operación se registra en una cuenta de reclasificación y que la misma no corresponde a una operación real, señala que la DIAN vulnera la ley porque ni el Decreto 2649 de 1993, ni el Decreto 2650 de 1993 que establece el plan único de cuentas, hace mención a cuentas de reclasificación y tal denominación no existe, pues dichos decretos dan cuenta de activos, pasivos, patrimonio (cuentas de balance), así como de las cuentas de ingresos y gastos (cuentas de resultado).

Frente a la naturaleza del registro, es decir, por haberse registrado en la cuenta 539594, expone que la posición de la DIAN relacionada con que el gasto no es real permite concluir que el registro prima sobre la naturaleza del hecho, lo cual desconoce el principio de la esencia sobre la forma, consagrado en el artículo 11 del Decreto 2649 de 1993.

Resalta que para la validez de los soportes fue necesario recurrir a la información de terceros para reconstruir la contabilidad, pues la misma era prácticamente inexistente al interior de la sociedad; adicional a que la realidad del pasivo quedó consolidada, ya que la Superintendencia de Sociedades, en su condición del juez del concurso, reconoció la existencia del crédito como una acreencia de quinta clase dentro de la prelación legal, según consta en el auto de graduación y calificación de créditos, por lo tanto, la DIAN no puede desconocer una decisión de tipo judicial.

## **1.2. Crédito a favor SIT BARRANQUILLA**

Indica que el crédito a favor de SIT BARRANQUILLA nunca se ha calificado como una obligación financiera, por lo tanto, no se entiende porque la DIAN solicita pagarés o pregunta por tasas de interés; precisando que la falta de documentación y carencia de contabilidad obligó a su reconstrucción tomando la información de terceros interesados en la liquidación de la sociedad, y en ese caso, SIT BARRANQUILLA, aportó dentro del proceso de reclamaciones las pruebas que daban cuenta de la existencia del pasivo, pruebas que fueron valoradas por la Superintendencia de Sociedades, reconociendo como crédito de quinta clase, lo que demuestra la existencia y realidad del pasivo, sin embargo, la entidad demandada se empeña en desconocer las decisiones de carácter judicial proferidas por la Superintendencia.

## **1.3. Crédito a favor de SERACIS LTDA.**

Asevera que no se entiende por qué la DIAN se pregunta por pruebas que demuestren la entrada de dinero, el recibo de caja, o el pagaré, pues no se está ante una operación de crédito, se trata de una operación de venta de servicios, en este caso de vigilancia, lo cual está amparado con facturas.

Precisa que la DIAN afirma que el registro contable no identifica el concepto ni la fecha en la que se adquirió la deuda, desconociendo que éstos datos se encuentran en las facturas adjuntas al comprobante; no obstante, la Superintendencia de Sociedades mediante Auto No. 405-091440 reconoció la existencia de la obligación como un crédito de quinta clase, lo cual no puede ser desconocido por la entidad demandada.

## **1.4. Crédito a favor de MAINCO**

Expresa que el argumento de la DIAN que no encontró pruebas suficientes para demostrar la existencia de la acreencia viola la ley concursal, en el sentido de que los mismos documentos que examinó la entidad fueron evaluados por la Superintendencia de Sociedades, cuando en su condición de juez del proceso, reconoció la acreencia y la graduó como una obligación de quinta clase, situación que se pretende desconocer.

### **1.5. Crédito al Instituto de Desarrollo Urbano –IDU-**

Manifiesta que en algunos casos la DIAN considera válido un soporte para demostrar la existencia del pasivo, esto es, las reclamaciones efectuadas por los acreedores dentro del proceso liquidatorio, como es el caso del IDU, documento que no es aceptado en los demás casos.

Señala que llama la atención que en el caso del IDU si se acepte el pasivo adquirido, razonamiento que olvida aplicar la DIAN en el caso de SERACIS en donde operan las mismas circunstancias, es decir, una reclamación de las acreencias, invocando la solidaridad por la participación en una Unión Temporal; por lo que se advierte la falta de coherencia en los argumentos de la DIAN pues en unos casos y bajo las mismas circunstancias resulta válida la aceptación del pasivo y en otros no.

### **1.6. Crédito a favor de la Fundación Restrepo Barco**

Expone que el hecho que este acreedor hubiese presentado a cargo de Bitácora Soluciones Ltda., el pago por la totalidad del crédito, amparado bajo el principio de solidaridad, el cual es reconocido en su totalidad por la Superintendencia de Sociedades mediante el Auto de Reconocimiento de Créditos, Asignación de Derechos de Voto y Aprobación de Inventario No. 405-0914400, implica la realidad del gasto, sin embargo, la DIAN insiste en desconocer esta decisión judicial.

### **1.7. Crédito a favor de VIALTOP**

Aduce que, de acuerdo con los principios contables, la distinción entre cuenta de reclasificación y gasto real no existe; y que en cuanto a la existencia del crédito a favor de VIALTOP que obra como crédito reconocido en el Auto de Reconocimiento de Créditos No. 405-091440 expedido por la Superintendencia de Sociedades, la DIAN considera que el crédito no existe, violando en consecuencia la ley, es decir, a pesar de decisión judicial la administración tributaria pretende su desconocimiento.

### **1.8. Crédito registrado en el concepto otras UNIONES TEMPORALES**

Manifiesta que una vez deducidos los pasivos de la UT TRANSVIAL, los cuales fueron reconocidos dentro del proceso de liquidación judicial de Bitácora

Soluciones Ltda., estos fueron incorporados en los pasivos declarados, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 del E.T., tal como lo aceptó la DIAN cuando analizó las acreencias presentadas por el IDU, en el proceso de reclamaciones, al afirmar que las mismas se reconocían tomando como fundamento legal lo dispuesto en dicha norma, razón por la cual reconocía en forma proporcional la participación que BITACORA tenía en el UT COSTCO INGENIERIA LTDA., situación que no aplica cuando se trata de otras uniones temporales, toda vez que en el caso de la UT TRANSVIAL la DIAN no reconoció lo establecido en el artículo 18, violando con ello la ley.

### **1.9. Rechazo de gastos de administración**

Explica que la DIAN pretende desconocer la suma de \$205.456.000, cifra que corresponde a \$7.845.000 por concepto de depreciación de activos, y \$197.611.448 asociados con gastos de administración de la Unión Temporal Transvial; precisando que el rechazo de gastos por depreciación de activos es aceptado; más no ocurre lo mismo con los gastos que se derivan de la participación en la unión temporal, pues en este caso, ocurre lo mismo que con el pasivo registrado a favor del IDU, toda vez que por ser los consorcios y las uniones temporales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, los miembros del consorcio o la unión temporal, deberán llevar en su contabilidad y declarar en forma independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondan de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones, por lo tanto, no hay lugar a rechazar la suma de \$197.611.448 que la DIAN no aceptó.

### **1.10. Frente a otras deducciones**

Argumenta que en la declaración de renta del año 2010 figura como otras deducciones la suma de \$189.651.244.000, valor que representa los costos y gastos durante el proceso de reconstrucción de la contabilidad, proceso que fue absolutamente necesario por cuanto la sociedad había abandonado sus funciones contables, y era imposible establecer su situación económica, contable y financiera; precisando que también dentro de estas deducciones se encuentran los castigos realizados a las cuentas deudoras que no fue posible recuperar.

Indica que la razón por la cual la DIAN desconoce las deducciones es porque al solicitar los soportes de los comprobantes Nos. 002-0035 y 002-0036, éstos no se

encontraban adheridos al comprobante por lo que los funcionarios de la entidad que realizaban la visita no pudieron verificar las partidas; precisando que la razón por la cual los soportes no se encontraban adheridos al comprobante obedece por una parte a que su extenso volumen hace imposible adherirlo, y por otra, porque los mismos fueron el soporte documental del proceso de reclamaciones con base en el cual se reconstruyó la contabilidad, por lo que los documentos se encuentran dentro del archivo general de la liquidación y en el expediente de la liquidación que tiene la Superintendencia de Sociedades, situación que fue explicada a la funcionaria de la DIAN.

Refiere que los valores registrados como otros costos y deducciones corresponden al reconocimiento de pasivo que fueron reconocidos por el juez del proceso liquidatario mediante auto 405-019440, al igual que por el castigo de cuentas deudoras de compañías del grupo.

Aduce que las acreencias de la sociedad se incrementaron en \$230.923.689.092.36, como resultado del análisis jurídico de las reclamaciones realizadas por los acreedores de la sociedad; y que del total del incremento del pasivo se registró como gasto y se solicitó como deducción la suma de \$170.909.275.736, cifra registrada en la contabilidad mediante Nota No. 002-00000000029 de 31 de diciembre de 2010.

Manifiesta que los pasivos fueron reconocidos por el juez del concurso mediante Auto 405-019440 del 21 de diciembre de 2011, precisando que el monto castigado por valor de \$16.636.148.855 fue registrado en la contabilidad mediante las notas contables N-002-00000000011 y N-002-00000000012, por \$4.335.512.714.01 y \$12.122.863.662.19, respectivamente.

Afirma que los valores registrados en otras deducciones corresponden a hechos reales y están relacionados con el objeto de la liquidación, que no es otro que establecer la realidad de los activos y pasivos de la sociedad, por lo tanto, deben considerarse como expensas necesarias, toda vez que al estar en liquidación judicial a 31 de diciembre de 2010 era indispensable establecer el monto real de los activos y pasivos de la liquidación.

## **2. Indebida aplicación o improcedencia de sanciones**

### **2.1. Improcedencia de la sanción por inexactitud**

Señala que la DIAN propone la suma de \$5.414.752.000 por sanción por inexactitud, la cual resulta improcedente por cuanto las deducciones registradas en la declaración de renta del año 2010 corresponden a hechos reales y están relacionados con el objeto de la liquidación; precisando que la entidad demandada desconoce la situación concursal de la sociedad demandante, la cual se rige a partir de la Ley 1116 de 2006.

### **2.2. Improcedencia de la sanción por disminución de pérdidas**

Explica que en los actos acusados se impone una sanción por disminución de pérdidas de \$94.829.586.000, sanción que no tiene razón de ser debido al estado de postración económica en que se encontraba la sociedad, y que jamás hubiese podido generar una renta de \$179.601.488.000, la cual es la cifra que toma de base la DIAN para calcular un impuesto teórico de \$59.268.491.000; precisando que si se hubiesen desconocido la totalidad de costos y deducciones, la renta sobre la que hubiese que tener que determinarse el impuesto de renta habría llegado a la suma de \$11.711.555.00.

Argumenta que las pérdidas no se emplearon para generar saldos a favor, ni para compensarlas con rentas líquidas de años posteriores, y la sanción impuesta es desproporcionada.

### **2.3. Improcedencia de la sanción por irregularidades en la contabilidad**

Aduce que una contabilidad reconstruida puede tener algunas falencias, pero las mismas no pueden considerarse como hechos constitutivos para aplicar una sanción por libros, toda vez que la sociedad si llevo libros de contabilidad, en efecto se exhibieron cuando la autoridad tributaria los solicitó, por lo tanto, al no existir los hechos que se consideran irregulares de acuerdo con el artículo 654 del E.T., no habría lugar a la imposición de la sanción por libros de contabilidad.

## **3. Indebida determinación de la renta líquida e impuesto sobre la renta líquida**

Asevera que la determinación del impuesto efectuada en los actos demandados no puede prosperar por cuanto no le asiste razón a la DIAN para desconocer gastos y pasivos.

#### **4. Indebida valoración probatoria**

Manifiesta la liquidación oficial de revisión carece de soporte probatorio suficiente para fundar los hechos sancionables, y transgrede el principio de la necesidad de la prueba y de la prohibición de aplicar el conocimiento privado del funcionario administrativo sobre los hechos.

Expresa que la DIAN desconoce lo resuelto judicialmente por la Superintendencia de Sociedades cuando aceptó los créditos presentados oportunamente dentro del proceso de liquidación de BITACORA SOLUCIONES LTDA., contenidos en el Auto No. 405-019440 de 21 de diciembre de 2011, providencia en la cual obran como cierto los pasivos que fueron incluidos en la declaración de renta del año 2010, así como las deducciones correspondientes, providencia a la cual la DIAN no le concede el suficiente mérito probatorio, por lo tanto, la decisión demandada vulnera el artículo 742 del E.T.

Señala que los pasivos que dan lugar a la imposición de la sanción por disminución de pérdidas se encuentran contenidos en dicha providencia judicial, la cual ha hecho tránsito a cosa juzgada formal y material, sin que la DIAN en su oportunidad legal se pronunciara al respecto, esto es, en la etapa de objeción de créditos, en los términos contenidos en la Ley 1116 de 2006.

Explica que la DIAN desconoce las certificaciones contables elaboradas por el liquidador y el contador del proceso, y no le concede ningún valor probatorio a las decisiones judiciales, proyectadas y revisadas por personal contable calificado, y aprobadas por el juez del concurso, durante el curso del proceso de liquidación de la sociedad demandante, dándole prevalencia a una apreciación equivocada de hechos efectuada en una visita tributaria a la demandante.

Afirma que durante la etapa procesal pertinente la DIAN no objetó el proyecto de graduación y calificación de crédito presentado por el liquidador de BITACORA SOLUCIONES LTDA., ante la Superintendencia de Sociedades; tampoco recorrió el traslado de las objeciones presentadas por otros acreedores, ni mucho menos presentó recurso de reposición contra el Auto No. 405-019440 del 21 de diciembre de 2011, para que se excluyeran dichos créditos por las razones que ahora pretende hacer valer.

Resalta que la liquidación oficial de revisión desconoce las deducciones incluidas por la demandante en la declaración de renta del año 2010, las cuales se encuentran debidamente soportadas, por cuanto nunca fueron objetadas en el proceso liquidatorio, en especial al momento del traslado de la rendición final de cuentas presentada por el liquidador, siendo dicha etapa procesal la oportunidad para cuestionar las cuentas de este proceso liquidatorio; además tampoco se presentó recurso contra las providencias judiciales que aceptaron los informes y estados financieros, a través de las cuales se daba por aceptada la información presentada, la cual había sido tomada fielmente de los libros de contabilidad y que evidenciaban que ésta se estaba llevando correctamente y de acuerdo con la técnica contable, por lo tanto, no se puede sancionar a la demandante, por la inclusión de pasivos, cuando los mismos fueron de conocimiento de DIAN, y aceptados en el escenario judicial respectivo, esto es, dentro del proceso concursal.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La entidad accionada se opone a las pretensiones formuladas por la parte demandante, exponiendo que el hecho que los pasivos ya fueron reconocidos y aceptados dentro del proceso de liquidación judicial, surtido ante la Superintendencia de Sociedades, no es óbice para que la autoridad administrativa en materia fiscal inaplique el derecho tributario, o que por tal circunstancia varíen las reglas de firmeza de las declaraciones tributarias con términos definidos por el artículo 714 del E.T.

Precisa que la entidad no desconoce que el presente caso está precedido de una liquidación judicial cuyo trámite se adelanta por la Superintendencia de Sociedades, y que las normas que regulan la materia autorizan al juez de la liquidación designado para el efecto, adelantar el reconocimiento de pasivos en desarrollo del trámite judicial; circunstancia que no fue contemplada por el legislador fiscal para declarar la firmeza de la declaración privada o para impedir que sobre la misma se ejerza el control fiscal y la auditoria que corresponda en la oportunidad de ley por parte de la DIAN.

Expone que la Ley 1116 de 2006 es categórica no solo al referir la independencia de procesos, sino en definir la regla de competencia y aspecto funcional que determinan la independencia de las ramas del ejercicio del poder público y de los

entes administrativos, tanto del orden nacional como territorial; situación que impide validar la posición del demandante, cuando pretende anteponer a la actuación fiscalizadora de la DIAN el cumplimiento del proceso liquidatorio judicial emprendido ante la Superintendencia.

Indica que el contribuyente además de su afirmación en contra de la actuación que adelantó la DIAN al fiscalizar su declaración tributaria, no ha aportado un solo elemento de prueba del cual se pueda derivar una supuesta contradicción normativa en el ejercicio de las reglas de competencia asignadas a la entidad en contra o en desconocimiento de aquellas que adelanta la Superintendencia de Sociedades; precisando que a pesar que los pasivos fueron reconocidos dentro del proceso de liquidación judicial, la entidad fiscalizadora en el ejercicio de sus facultades en la oportunidad y dentro de los términos que establece el E.T., y antes de operar la firmeza de la declaración privada, procedió a auditar la declaración del impuesto de renta del año 2010 de la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA., de cara a las operaciones mercantiles y financieras que desarrolló, situación que es totalmente diferente al proceso liquidatorio que se surtió ante la Superintendencia.

Señala que el legislador no previó la prevalencia y/o preferencia del proceso surtido por la Superintendencia frente a la actuación fiscalizadora de la DIAN; y que la norma tributaria determinó la perentoriedad de un término a partir del artículo 714 del E.T. para habilitar válidamente el ejercicio de su función, y que la actuación de la entidad se haya dentro del marco jurídico y constitucional.

Explica que la determinación oficial parte de pruebas debidamente recaudadas, unas provenientes del contribuyente, y otras de los terceros, ante las cuales se adelantaron las verificaciones de ley, como son: libros de contabilidad mayor y balance, diario, inventario, actas, y el cotejo de tal información frente a terceros, por autos de verificación e incluso, con los reportes con que cuenta la autoridad fiscal.

Frente al pasivo de MNV CONSTRUCTORES indica que está respaldado con un Oficio del 2 de noviembre de 2010 presentado por el agente liquidador de la sociedad BITACORA, y que al confrontarlo con la contabilidad de la sociedad se encontró que carecía de soporte documental de los autorizados por la ley contable, mercantil y tributaria para su reconocimiento; y que respecto de los pasivos de las

sociedades SIT BARRANQUILLA, SERACIS LTDA., y MAQUINARIA INGENIERIA Y CONSTRUCCIÓN MAINCO existía ausencia de documento idóneo que permitiera acreditar la existencia del pasivo, su oportunidad y la fecha en que se adquirió.

Con relación a los pasivos de VALTOP señaló que no contaba con documento alguno soporte, requerido a partir de la inspección contable de la que fue objeto la sociedad BITACORA; y respecto del pasivo de la UNIÓN TEMPORAL TRANSVIAL que no había prueba de la participación de la sociedad en la configuración de dicha unión y menos aún del pasivo pretendido.

Respecto del pasivo del IDU afirma que se aceptó el pasivo en un 50%, correspondiente a la cuota participativa de la sociedad BITACORA en la UNIÓN TEMPORAL VIAS DE BOGOTÁ, porque los documentos son claros en señalar que su participación en los ingresos, costos y deducción iban en esa proporción.

Con relación al pasivo de FUNDACIÓN ANTONIO RESTREPO BARCO aduce que la entidad demandada encontró un documento de fecha cierta, no obstante, el pagaré no individualizaba ni identificaba al beneficiario del préstamo, tampoco permitía determinar el porcentaje de participación y responsabilidad respecto del pasivo de los partícipes a título de deudores con referencia al CONSORCIO BOGOTÁ – FUSA Y BITACORA SOLUCIONES LTDA; además el pasivo no contaba con recibos de caja, consignaciones, extractos bancarios de la sociedad que permitiera determinar válidamente la existencia del pasivo a partir del concepto y origen de la obligación que fueron adquiridas.

Precisa que los documentos que fueron aportados por la parte demandante no son eficaces a la luz del derecho tributario y del concepto de prueba que en materia fiscal se exige para adelantar el reconocimiento reclamado, pues en materia tributaria la prueba ha sido calificada y cualificada por el legislador.

Frente a la deducción por participación en consorcio sostiene que la parte actora desconoció lo previsto en el artículo 18 del E.T., que prevé de forma taxativa que para cada uno de los miembros del consorcio existe la obligación legal de llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondan a cada uno de ellos, circunstancia que no se cumplió en el presente asunto.

Explica que en vía administrativa no se allegó ninguna prueba que acreditara la deducción, tampoco soportes contables para cada una de las cuentas y del manejo de los libros auxiliares que permitieran fundamentar válidamente lo pretendido, en el sentido de su participación en consorcios, donde los registros contables por si solos no constituyen mecanismo probatorio para evidenciar la existencia de la participación, ya que la contabilidad por si sola sin soporte no es medio de prueba a la luz de los artículos 772 a 774 del E.T., porque el registro contable no es el hecho económico sino la documentación de ese hecho, luego se requiere de documento soporte para acreditar la validez del registro.

Aduce que la parte demandante en vía judicial no invoca argumentos diferentes a los ya analizados, y que lo expuesto en la demanda también carece de aporte probatorio prevalente y sobreviniente que permita desvirtuar los rubros que fueron modificados por la entidad, porque la ausencia de documento soporte en vía administrativa no permite invocar la presencia de prueba que en su momento no había.

Señala que la precaria situación económica por la que atravesaba la sociedad BITACORA no puede ser eximente de las sanciones impuestas en los actos demandados, porque en materia fiscal no existe disposición normativa que incorpore la precariedad económica del contribuyente como elemento trascendental que permita justificar el incumplimiento de los deberes y obligaciones sustanciales, por el contrario, el legislador en respeto del total de los asociados en igualdad de condiciones imprime al operador administrativo la función, la competencia de aplicar la norma fiscal en el rigor jurídico que la misma demanda por la actuación y ejecución económica del demandante; por lo tanto, en el presente caso, no existe interpretación equivocada de los hechos omisivos que generaron las sanciones previstas en los artículos 647 y 647-1 del E.T.

Argumenta que era procedente la imposición de la sanción por inexactitud por cuanto en la declaración de renta del año 2010 se registraron datos equívocos relacionados con los pasivos, gastos operacionales de administración y de otras deducciones, cuya incidencia se presenta cuando genera un saldo por impuesto a cargo y saldo a pagar de 0.

Resalta que la ausencia de soportes con el lleno de los requisitos de ley en la aplicabilidad del artículo 771-2 del E.T., fundamentó y motivó el rechazo de los

pasivos y los gastos operacionales de administración de reclama la parte actora, y ello generó la sanción impuesta por disminución de pérdida.

Asevera que la parte demandante presentó una contabilidad que no es demostrable, no cuenta con soportes internos y externos, que demuestren la ocurrencia de los hechos económicos que registra, más cuando existen contabilizaciones en las cuentas de pasivos y gastos que no corresponden a la realidad, como es el caso de la reclasificación de activos; por lo tanto, era procedente la sanción por contabilidad, pues los libros no cumplían con lo dispuesto en las normas de orden contable (fls. 232-255).

### **3. TRÁMITE PROCESAL**

El 3 de noviembre de 2016 se admitió la demanda (fls. 211-212); el 26 de octubre de 2017 se tuvo por contestada la demanda, y se fijó fecha y hora para la realización de la Audiencia Inicial prevista en el artículo 180 del CPACA (fl. 268); el 9 de marzo de 2018 se surtió la prenotada diligencia en la cual se resolvió la excepción previa de inexistencia del demandante, la cual fue negada por la Magistrada Ponente, argumentando que desde la demanda se resaltó que la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA., se encuentra liquidada, por lo que de una lectura armónica de la demanda y sus anexos se concluyó que la misma había sido promovida por el señor SAUL SOTOMONTE SOTOMONTE, actuando en nombre propio e invocando su calidad de haber sido liquidador de la referida sociedad, razón por la cual se procedió a su admisión realizando la mencionada aclaración, y advirtiendo que en cada actuación procesal se ha identificado al señor Sotomonte como parte demandante, por lo que la parte activa en este proceso no es una sociedad liquidada, sino una persona natural que acudió a la jurisdicción en nombre propio como liquidador de la extinta sociedad.

Contra la referida decisión se interpuso recurso de apelación, el cual fue concedido en el efecto suspensivo, y remitido el proceso al Consejo de Estado (fls. 276-285). La Alta Corporación mediante providencia del 30 de agosto de 2018 confirmó la decisión recurrida (fls. 289-291 y vto.).

El proceso regresó del Consejo de Estado el 19 de septiembre de 2018 (fl. 293); e ingresó al Despacho de la Magistrada Ponente el 25 de septiembre de 2018 (fl. 294); que por auto de 6 de diciembre de 2018 obedeció y cumplió lo dispuesto por

la Alta Corporación y en aras de continuar con el trámite del proceso, citó a las partes y al Ministerio Público para reanudar la audiencia inicial (fl. 295); el 26 de abril de 2019 se reanudó la referida diligencia, se surtieron todas las etapas previstas en el artículo 180 del CPACA, se prescindió de la realización de las audiencias previstas en los artículos 181 y 182 ibídem y se concedió el término de 10 días a los sujetos procesales para alegar de conclusión por escrito (fls. 303-311); con informe secretarial el proceso ingresó al Despacho de la Magistrada Ponente para proferir sentencia (fl. 360).

#### **4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Las partes presentaron sus alegatos de conclusión, ratificando los argumentos de demanda, y señalando adicionalmente que la liquidación oficial de revisión demandada debe ser declarada nula por haber sido expedida con posterioridad a la extinción de la personalidad jurídica de la extinta BITACORA LTDA, dando lugar a que cuando se inició la actuación administrativa mediaran los fenómenos de inexistencia de sujeto fiscal, y como consecuencia, falta de presupuesto en la parte pasiva dentro de la actuación administrativa de liquidación oficial iniciada por la DIAN en el año 2014, cuando dicho sujeto había desaparecido del mundo jurídico el 28 de enero de 2013 como consecuencia de la terminación de su proceso de liquidación judicial e inscripción en el registro mercantil, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley 1116 de 2006 (fls. 319-358) y ratificando la contestación (fls. 312-318).

#### **5. MINISTERIO PÚBLICO**

El Representante del Ministerio Público no rindió concepto en esta oportunidad.

## **II. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **COMPETENCIA**

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en primera instancia, por disposición del artículo 152 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

## CADUCIDAD

La presente demanda promovida en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho fue interpuesta dentro del término de caducidad previsto en el literal d) del numeral 2º del artículo 164 del CPACA, teniendo en consideración que la Resolución No. 007799 del 14 de agosto de 2015, por medio de la cual se confirma la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000185 del 24 de julio de 2014 que modificó la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2010 presentada por la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN, fue notificada personalmente 1º de septiembre de 2015 (fl. 27) y que la demanda se presentó el 16 de diciembre de 2015 (fl. 162 vto.).

## CUESTIÓN PREVIA

La parte demandante en el escrito de alegatos de conclusión plantea un argumento relacionado con que la liquidación oficial de revisión fue expedida con posterioridad a la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA., es decir, cuando el sujeto pasivo del impuesto ya había desaparecido el ordenamiento jurídico, lo cual ocurrió el 28 de enero de 2013 como consecuencia de la terminación de su proceso de liquidación judicial e inscripción en el registro mercantil, de conformidad con lo previsto en el artículo 63 de la Ley 1116 de 2006.

En el escrito de demanda se indicó como concepto de violación la indebida valoración probatoria respecto de los pasivos, costos y otras deducciones registradas en la declaración de renta del año gravable 2010 de la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA., y la improcedencia de la imposición de las sanciones de inexactitud, de disminución o rechazo de pérdidas fiscales y por irregularidades en la contabilidad.

El Consejo de Estado<sup>1</sup>, precisó:

“(…)

*Para el pronunciamiento sobre la petición de nulidad del acto acusado, la Sala observa primeramente que en los alegatos de conclusión el accionante hizo referencia a un cargo nuevo, no esgrimido en la demanda, según el cual la decisión impugnada creaba un nuevo modelo de transporte denominado*

---

<sup>1</sup>Sentencia del 16 de agosto de 2018 del Consejo de Estado – Sección Primera, C.P. Dr. Oswaldo Giraldo López, Exp. No. 11001-03-24-000-2010-00198-00.

*“Sistema de operación por corredores integrados de servicio”, sin tener competencia para ello.*

*Al respecto, es necesario precisar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 137 del CCA., la oportunidad que tiene el demandante para exponer los puntos de hecho y de derecho que considera pertinentes para lograr que se acoja su pretensión por parte del Juez Contencioso Administrativo es en la demanda. El siguiente es el sentido de la mencionada disposición:*

*(...)*

*Siendo ello así, y habida cuenta de que el cargo de falta de competencia por la presunta creación de un nuevo modelo de transporte vía fue presentado en la etapa de alegaciones, no puede la Sala abordarlos so pena de desconocer el derecho al debido proceso, de contradicción y de defensa de que es titular el Ministerio de Transporte, pues admitir su valoración supondría ignorar que frente a ellos la citada entidad no tuvo la oportunidad de controvertirlos.*

*Tal ha sido la postura pacífica, reiterada y uniforme de esta Corporación al indicar que las providencias judiciales deben observar con rigor el principio de congruencia entre el petitum (pretensiones de la demanda) y el decisum, de modo que exista una total correspondencia. Veamos:*

*“Según lo previsto por el artículo 281 del Código General del Proceso, “[l]a sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley”. De acuerdo con lo expresado por la Corte Constitucional, el de congruencia constituye “un concepto nuclear dentro del derecho procesal civil, en virtud del cual, el juez, en su sentencia, no puede reconocer lo que no se le ha pedido (extra petita) ni más de lo pedido (ultra petita); de no ser así, con su actuación estaría desbordando, positiva o negativamente, los límites de su potestad”<sup>2</sup>. En últimas, representa “un principio general, en materia de procedimiento, por estar directamente relacionado con el debido proceso y el derecho de defensa, que exista la debida coherencia, en todas las sentencias, entre los hechos, las pretensiones y la decisión”<sup>3</sup>.*

*Como puede apreciarse, de su caracterización legal y jurisprudencial el principio de congruencia exige consonancia entre lo pedido por las partes (petitum) y lo resuelto por el tribunal (decisum), entendiéndose que se atentará contra él allí donde el juez concede más o algo distinto de lo que le fue demandado por la parte actora (ultra o extra petita). En consecuencia, la verificación de la congruencia de un fallo exige hacer una comparación entre lo decidido con lo reclamado por las partes. En materia de contencioso de anulación de actos administrativos, dado el carácter rogado de la jurisdicción y las formalidades que la ley plantea a la demanda, que exigen la formulación de los cargos de invalidación propuestos y el señalamiento expreso de su*

---

<sup>2</sup> Sentencia T-450 de 2001.

<sup>3</sup> Sentencia T-592 de 2000.

*fundamento normativo (artículo 162.4 del CPACA), ello implica que el juez no puede fallar lo pedido desbordando los cargos formulados por la parte actora”<sup>4</sup> (...)*”.

Siguiendo el derrotero de la Alta Corporación, y que conforme el artículo 162 del CPACA, la oportunidad que tiene la parte demandante para sustentar los cargos de nulidad es con la demanda o la reforma de la demanda, el argumento de nulidad planteado por la parte actora en el escrito de alegatos de conclusión constituye un nuevo cargo de nulidad para desvirtuar la legalidad de los actos administrativos demandados, por lo que no puede ser objeto de pronunciamiento, por cuanto ello constituiría una vulneración del derecho al debido proceso y defensa de la parte demandada que no tuvo oportunidad de controvertir lo planteado por el accionante.

Determinado lo anterior, la Sala resolverá la Litis en el presente proceso conforme lo expuesto en el escrito de demanda en los cargos de nulidad, y se releva de pronunciarse sobre el nuevo cargo planteado en el escrito de alegatos de conclusión.

## **PROBLEMA JURÍDICO**

De conformidad con la fijación del litigio realizada en audiencia inicial, el debate se centra en determinar la legalidad de la Resolución No. 322412014000185 del 24 de julio de 2014 por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN le profirió a la sociedad “BITÁCORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA EN LIQUIDACIÓN” Liquidación Oficial de Revisión por el impuesto de renta del año gravable 2010; y de la Resolución No. 007.799 del 14 de agosto de 2015 a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; para lo cual, conforme a los cargos de nulidad formulados, se hace necesario establecer: (i) si se incurrió en indebida valoración probatoria para determinar pasivos, costos y deducciones, y por ende para establecer el tributo; (ii) si era procedente la imposición de la sanción por inexactitud; (iii) si era procedente

---

<sup>4</sup> Sección Primera. Sentencia del 11 de agosto de 2016, proferida en el proceso número 25000-23-41-000-2013-00855-01. Tal razonamiento ha sido expuesto también en sentencias del 3 de noviembre de 2016 proferida en el proceso número 13001-23-31-000-2001-02023-01; Fallo del 8 de junio de 2016 expedido en el expediente 25000-23-24-000-2005-00270-01; Providencia del 7 de mayo de 2015 dictada en el proceso 41001-23-31-000-2006-00234-01; Sentencia del 20 de noviembre de 2014 expedida en el asunto identificado con el número 25000-23-27-000-2006-00705-01.

la imposición de la sanción por disminución de pérdida; y (iv) si era procedente la imposición de la sanción por irregularidades en la contabilidad.

Para resolver el problema jurídico planteado, a proceso se encuentran acreditados los siguientes hechos:

**1.** El 20 de abril de 2011 la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LIMITADA EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010, registrando como actividad económica 7421, pasivos \$86.801.567.000; gastos operacionales de administración \$1.632.156.000; otras deducciones \$189.651.245.000; pérdida líquida del ejercicio la suma de \$179.601.488.000, y como impuesto a cargo la suma de \$0 (fl. 5 c.a.1).

**2.** La entidad demandada expidió en contra de la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL el Auto de Apertura No. 322402012003713 del 14 de agosto de 2012, respecto de la declaración de renta del año gravable 2010, por el programa INVESTIGACIONES ESPECIALES O COYUN (fl. 40 c.a.1), y el 6 de septiembre de 2012 elaboró Plan de Auditoría respecto de dicha contribuyente, para realizar análisis preliminar de la sociedad y solicitarle información del impuesto de renta del año 2010 (fls. 47-48 c.a.1).

**3.** La DIAN expidió a la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL el Auto de Verificación o Cruce No. 322402012004744 del 17 de octubre de 2012 por medio del cual se comisiona a funcionarios de la entidad para realizar visita en el establecimiento de comercio de la sociedad (fl. 49 c.a.1); visita que se realizó el 19 de diciembre de 2012, y en la cual la contadora de la sociedad hizo entrega a la funcionaria comisionada de la DIAN de: (i) conciliación contable y fiscal del año 2010; (ii) balance de prueba a 31 de diciembre de 2010; (iii) balance general y estado de resultado suscritos por el liquidador y el contador con corte a 31 de diciembre de 2010; y se solicita información de terceros respecto de libros auxiliares de contabilidad, y notas de contabilidad con sus respectivos soportes (fl. 53 c.a.1), documentación que fue aportada por la sociedad (fls. 54-114 c.a.1).

**4.** La DIAN expidió a la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL el Requerimiento Ordinario No. 322402012002173 del 13 de diciembre de 2012, solicitándole información relacionada con la

declaración de renta del año gravable 2010; específicamente: (i) conciliación contable y fiscal, por terceros a 8 dígitos identificando cada uno de los valores de las cuentas individualmente consideradas, llevadas a la declaración; (ii) balance general y estado de resultados a 31 de diciembre de 2010 y balance de prueba a nivel 8 del PUC; (iii) explicación y soporte de los gastos no explicados solicitados en la declaración como costo y deducción por valor de \$129.972.723.000; (iv) conciliación de los ingresos declarados en renta, IVA e ICA por el año 2010 (fls. 51-52 c.a.1); información que fue suministrada por la sociedad contribuyente (fls. 118-137 c.a.1).

**5.** La DIAN profirió el Auto de Inspección Contable No. 322402013000021 del 14 de marzo de 2013, por medio del cual se comisiona a funcionarios de la entidad para practicar inspección contable a la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL, quedando los funcionarios comisionados con facultades de investigación, en desarrollo de las cuales podían solicitar la exhibición de libros de contabilidad, libros auxiliares, kardex, comprobantes internos y externos, estados financieros, y en general, todos aquellos documentos que hicieran parte de la contabilidad del contribuyente (fl. 138 c.a.1); acto en virtud del cual, el 10 de abril de 2013 se levantó acta de libros de contabilidad a la sociedad contribuyente, en la cual se consignó que la visita sería atendida por la contadora de la sociedad, quien puso a disposición de los funcionarios comisionados los siguientes libros: (i) mayor y balance; (ii) diario; (iii) inventario; y (iv) actas (fl. 140 c.a.1); el 18 de abril de 2013 se continuó con la inspección contable analizando soportes contables que fueron solicitados en la visita del 10 de abril de 2013 (fls. 172-174 c.a.2); y el 30 de abril de 2013 finaliza la diligencia contable (fls. 225-228 c.a.2).

**6.** La DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 322402013000183 del 27 de noviembre de 2013 por medio del cual propuso modificar la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2010 presentada por la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL, rechazando pasivos en cuantía de \$65.385.643.482; desconociendo gastos operacionales de administración en la suma de \$205.456.000, y otras deducciones por valor de \$189.651.245.000; e imponiendo sanción por inexactitud en la suma de \$5.417.752.000, sanción por disminución de pérdidas por \$94.829.586.000, y sanción por irregularidad en la contabilidad por \$133.843.000 ((fls. 319-335 c.a.3); acto al cual se le dio respuesta el 28 de febrero de 2014 (fls. 378-382 c.a.3); no

obstante, la Administración Tributaria Nacional expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000185 del 24 de julio de 2014, modificando la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2010, en los términos del requerimiento especial (fls. 409-423 c.a.3); decisión contra la cual se interpuso recurso de reconsideración (fls. 442-469 c.a.4); el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 007799 del 14 de agosto de 2015 confirmando el acto recurrido (fls. 649-662 c.a.4).

Determinados los hechos probados que hacen referencia a la actuación administrativa surtida en virtud del proceso de fiscalización adelantado respecto de la declaración de renta del año gravable 2010, presentada por la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA., procede la Sala a resolver cada uno de las puntos señalados en el problema jurídico, por lo que en aras de determinar si era procedente el rechazo de pasivos, gastos y deducciones y la imposición de las sanciones de inexactitud, rechazo o disminución de pérdidas e irregularidades en la contabilidad, procede establecer el marco normativo aplicable al caso.

Sobre la facultad de fiscalización e investigación de la Administración Tributaria el Estatuto Tributario, señala:

***Artículo 684. Facultades de fiscalización e investigación.*** *La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

*a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

*b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declaradas.*

*c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

*d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

*e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

*f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.”*

Así mismo frente a la competencia en las actuaciones de la Administración Tributaria, el Estatuto, dispone:

**Artículo 688. Competencia para la actuación fiscalizadora.** *Corresponde al Jefe de la unidad de fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.*

*Corresponde a los funcionarios de esta Unidad, previa autorización o comisión del jefe de Fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad.”*

Sobre los medios de prueba en materia tributaria, el Estatuto Tributario dispone:

**Artículo 742. Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados.** *La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.”*

**Artículo 743. Idoneidad de los medios de prueba.** *La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.”*

**Artículo 744. Oportunidad para allegar pruebas al expediente.** *Para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias:*

- 1. Formar parte de la declaración;*
- 2. Haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales.*
- 3. Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación;*
- 4. Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste; y*

5. *Haberse practicado de oficio.*
6. *Haber sido obtenidas y allegadas en desarrollo de un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario.*
7. *Haber sido enviadas por Gobierno o entidad extranjera a solicitud de la administración colombiana o de oficio.*
8. *Haber sido obtenidas y allegadas en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales recíprocos de intercambio de información, para fines de control fiscal con entidades del orden nacional.”*

**Artículo 746. Presunción de veracidad.** *Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley lo exija.*

Sobre la sanción por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas, el E.T. prevé:

**Artículo 647. Sanción por inexactitud.** *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes y actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

*La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.*

*Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigente, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos, la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.*

*En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será el veinte por ciento (20%) de los valores inexactos por las*

*causales enunciadas en el inciso 1° del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.*

*La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.*

*No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencia de criterios entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.*

**Artículo 647-1.- Adicionado L.863/2003, art. 24. Rechazo o disminución de pérdidas.** *La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituiría la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legamente deban aplicarse.*

*Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas.*

*PAR. 1°- Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589.*

*PAR. 2°- La sanción prevista en el presente artículo no se aplicará, cuando el contribuyente corrija voluntariamente su declaración antes de la notificación del emplazamiento para corregir o del auto que ordena inspección tributaria, y la pérdida no haya sido compensada.*

Sobre la sanción por irregularidad en la contabilidad, el E.T., dispone:

**Artículo 654. Hechos irregulares en la contabilidad.** *Habrà lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:*

- a. No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.*
- b. No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.*
- c. No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.*
- d. Llevar doble contabilidad.*
- e. No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.*

*f. Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso.*

**Artículo 655. Sanción por irregularidades en la contabilidad.** <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de 20.000 UVT.

*Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.*

**Parágrafo.** *No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable.*

Determinado el marco normativo del asunto objeto de debate, se procede a analizar cada uno de los argumentos de ilegalidad formulados por la parte actora y que fueron abarcados en el problema jurídico planteado, así:

**(i) Si se incurrió en indebida valoración probatoria para determinar pasivos, costos y deducciones, y por ende para establecer el tributo**

La parte demandante señala que los actos acusados desconocen los efectos del Auto No. 405-019440 del 21 de diciembre de 2011 proferido por Superintendencia de Sociedades, en su condición del juez del concurso liquidatorio de BITACORA SOLUCIONES LTDA., en el cual se reconocieron la existencia de los pasivos, costos y deducciones declaradas en la declaración de renta del año 2010, como una acreencia de quinta clase dentro de la prelación legal, por lo tanto, la DIAN no podía solicitar pruebas que demostraran la entrada de dinero, recibos de caja o pagares; aunado a que los mismos documentos que revisó la entidad fueron evaluados por la Superintendencia cuando en su condición de juez reconoció las acreencias y graduó la obligación.

El artículo 116 de la Constitución Política señala:

“(…)

*Excepcionalmente la ley podrá atribuir función jurisdiccional en materias precisas a determinadas autoridades administrativas. Sin embargo no les será permitido adelantar la instrucción de sumarios ni juzgar delitos.*

*Los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de jurados en las causas criminales, conciliadores o en la de árbitros habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad, en los términos que determine la ley.*

Sobre la anterior disposición constitucional, la Corte Constitucional en sentencia C-415 de 2000, señaló:

*“(…) en esta disposición el Constituyente consagró de forma clara y precisa, que si bien dentro de la estructura del Estado corresponde al poder judicial la administración de justicia, excepcionalmente la ley puede atribuirle facultades jurisdiccionales a las autoridades administrativas”.*

En virtud de la norma constitucional, se expidió la Ley 1116 de 2006 que otorgó facultad jurisdiccional a la Superintendencia de Sociedades para conocer como juez del concurso de procesos de liquidación judicial de sociedades, empresas unipersonales y sucursales de sociedades extranjeras, por lo tanto, las decisiones que se adopten en el marco del proceso liquidatorio, constituyen providencias judiciales.

En el presente caso, la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA., se constituyó como sociedad mediante la E.P. No. 002325 del 22 de junio de 1999, y mediante Auto No. 405-0016308 la Superintendencia de Sociedades decretó la apertura de proceso de liquidación judicial, designando como liquidador al señor Saúl Sotomonte Sotomonte (fls. 606-630 c.a.4); y el 21 de diciembre de 2011 se expide el Auto No. 405-019440 por medio del cual se reconocen los créditos presentados dentro del proceso de liquidación, se asignan los derechos de voto y se aprueba el inventario valorado (fls. 580-606 c.a.4).

Ahora bien, la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL, el 20 de abril de 2011 presentó declaración de impuesto de renta del año 2010, en la cual registró pasivos, costos y deducciones; declaración que tiene un término de firmeza de dos años, contados a partir del vencimiento del término para declarar, conforme lo previsto en el artículo 714 del E.T., lo que indica que en ese términos puede ser objeto de correcciones por parte del contribuyente o de

modificaciones por parte de la autoridad tributaria, no obstante, la sociedad se encuentre en proceso de liquidación judicial.

Conforme lo previsto en los artículos 684 y 688 del E.T., citados en precedencia, la Administración Tributaria por expreso mandato legal se encuentra en la obligación de llevar a cabo las diligencias necesarias a fin de investigar posibles irregularidades en la tributación nacional por parte de los contribuyentes, por lo que en ejercicio de las funciones legales que se le atribuyen puede válidamente verificar, entre otras, las declaraciones privadas presentadas por los contribuyentes, y a partir de ello, dar apertura a investigaciones dirigidas a disipar posibles anomalías, para lo cual puede requerir al contribuyente o a terceros, verificar documentación contable o libros auxiliares; y tal situación puede desencadenar, de acuerdo al caso en concreto, en requerimientos, liquidaciones oficiales, actos sancionatorios, los cuales serán proferidos por la Unidad de Fiscalización de la respectiva Dirección Seccional o Nacional, según corresponda.

La parte actora considera que en el proceso de fiscalización adelantado por la DIAN no se pueden desconocer las decisiones judiciales que fueron adoptadas en el proceso de liquidación judicial adelantada por la Superintendencia de Sociedades contra la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA., en el cual se reconocieron y aceptaron todos los pasivos y costos que la autoridad tributaria ahora está rechazando en los actos demandados; no obstante, no está teniendo en cuenta, que se trata de dos procesos independientes y autónomos, y que la DIAN en virtud de los poderes de fiscalización que le otorga la ley puede dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias, ejercer todos los controles para determinar la veracidad de la información reportada por los contribuyentes, debiendo precisarse que para ello debe basarse en las normas sustanciales de orden tributario, las cuales fijan los parámetros a tener en cuenta para efecto de establecer la procedencia de los valores reportados.

En esa medida, sin desconocer la condición de la contribuyente y el proceso de liquidación judicial que se surtió por parte de la Superintendencia de Sociedades, la DIAN podía ejercer control de fiscalización sobre la declaración de renta del año 2010 de la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA., y en virtud de sus poderes de fiscalización hacer uso de todos los medios probatorios dispuestos en la ley tributaria para determinar la veracidad de la información registrada en la declaración; es decir, la autoridad fiscal no podía, como lo pretende la parte

demandante, únicamente basarse en los autos proferidos por la Superintendencia, pues en el marco del proceso de determinación tributaria, la entidad, amparada en los poderes que le otorga la ley, es autónoma para establecer los medios tributarios que considere en aras de verificar la procedencia de los pasivos y deducciones reportados.

Se debe señalar que independientemente que en el proceso de liquidación judicial, la DIAN como parte no hubiese mostrado inconformidad sobre la aceptación de créditos realizada por la Superintendencia en el Auto No. 405-019440 del 21 de diciembre de 2011, ello no significa aceptación como autoridad tributaria de los pasivos de la contribuyente, pues en dicho proceso, la entidad sólo podía mostrar inconformidad respecto de su crédito y la calificación que sobre él hubiese efectuado la Superintendencia, pero no podía entrar a verificar la realidad y veracidad de los demás créditos que hicieran parte del proceso de liquidación; aunado a ello, se debe reiterar la independencia de los procesos de determinación tributaria y de liquidación judicial, y la calidad con la que actúa en ambos procesos la autoridad tributaria.

Lo expuesto, permite concluir que la DIAN como autoridad tributaria tiene competencia para fiscalizar la declaración tributaria de una sociedad sometida a proceso de liquidación judicial, y atendiendo la naturaleza del proceso determinación fiscal y las normas sustanciales que lo regulan, no está sujeta a las decisiones que adopte la Superintendencia de Sociedades en el proceso de liquidación judicial para efectos de establecer en el proceso de determinación la veracidad de la declaración privada fiscalizada.

Sobre la facultad de fiscalización de la Administración y la valoración de la prueba en materia tributaria, el Consejo de Estado<sup>5</sup> ha expresado:

“(…)

*La administración, en todo caso, también puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues la facultad fiscalizadora persigue comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.*

*El Título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio de las actuaciones tributarias y, concretamente, se refiere a los medios de prueba de los que puede hacer uso tanto la administración —para desvirtuar la*

---

<sup>5</sup> Sentencia de 1 de marzo de 2012 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp. No. 76001-23-31-000-2004-01369-01(17568).

*presunción de que trata el artículo 746 mencionado— como el contribuyente — para respaldar los hechos que declara en el denuncia rentístico—<sup>6</sup>.  
 (...)*

## **II. Valoración de la prueba en materia tributaria.**

*Conforme se precisó anteriormente, la autoridad tributaria también tiene la carga de comprobar la certeza, la veracidad y la realidad de los hechos que el contribuyente declara en el denuncia rentístico y en las respuestas a los requerimientos que le formula.*

*La actividad de valoración se debe manifestar en los actos administrativos que se expiden dentro de la actuación administrativa de determinación del tributo o de imposición de sanción. En los actos administrativos o en las actas que formen parte de éstos<sup>7</sup> (las actas de inspección tributaria y contable) se deben plasmar las razones en que se sustenta la decisión y, por supuesto, esas razones se fundamentan, en la mayoría de los casos, en la valoración de las pruebas que la administración recauda y en las que practica de oficio o a petición de parte<sup>8</sup>.*

*Al contribuyente, por su parte, le corresponde controvertir las pruebas que recauda la administración (sic) al interior del procedimiento tributario. En esa actividad de defensa, el contribuyente también ejerce una suerte de valoración de la prueba, en la medida que el ejercicio de contradicción de la prueba amerita su análisis para desvirtuar las conclusiones a las que arribó la autoridad tributaria.*

*En consecuencia, la labor tanto de la administración como del contribuyente no debe ni puede ser pasiva, pues de la actividad que desarrollen dependerá la prosperidad del caso a favor de una de las partes, en tanto en el proceso judicial se logre convencer al juez administrativo de la legalidad o de la ilegalidad de los actos administrativos.*

*Ahora bien, en principio, las pruebas decretadas y practicadas en la vía gubernativa son las que permiten al juez examinar la legalidad de los actos administrativos, esto es, las pruebas que aducen las partes son las que, según el caso, desvirtúan o confirman la presunción de legalidad de los actos administrativos.*

*Sin embargo, eso no impide que, en el proceso judicial, el contribuyente o la propia administración puedan pedir o aportar pruebas para respaldar sus argumentos, siempre que tales pruebas sean conducentes, pertinentes, útiles y lícitas, y guarden relación con las que ya se practicaron en la vía gubernativa, en procura de demostrar los hechos que demostraron o desvirtuaron las correspondientes glosas. Eso es de la naturaleza del proceso judicial, pues a*

---

<sup>6</sup> Sobre el tema, ver: sentencia del 15 de abril de 2010, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Expediente N°: 25000232700020020127602 (16571) con acumulación del proceso N°250002327000200400237-01 Demandante: LABORATORIOS DE COSMÉTICOS VOGUE S.A. (EN RESTRUCTURACIÓN).

<sup>7</sup> Inciso final del art. 779 del E.T. “Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma.” Inciso final del art. 782 del E.T. “Cuando la práctica de la inspección contable, se deriva una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación”.

<sup>8</sup> *Ibíd.* nota al pie número 2.

*cada parte le corresponde demostrar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen<sup>9</sup> y, además, le corresponde demostrar la certeza de sus argumentos.*

*No se trata de traer pruebas que nunca se adujeron en sede administrativa ni de perfeccionar las que por negligencia no se aportaron en legal forma, pues, de lo contrario, se desconocería no sólo el principio de lealtad procesal<sup>10</sup> que debe rodear la actuación de las partes en el proceso, sino la potestad de fiscalización de la DIAN, potestad que se traduce en la capacidad de recoger plenamente las pruebas con las que se desvirtúa la presunción de legalidad de las declaraciones del contribuyente.  
(...)”*

La Sala considera, que contrario a lo afirmado por la parte actora, la DIAN en ejercicio de su facultad de fiscalización, efectuó una comprobación especial de las operaciones realizadas por la sociedad contribuyente, con el fin de verificar su realidad, y para ello expidió autos de verificación o cruce, requerimiento ordinario a la contribuyente y auto de inspección contable, y como resultado de la labor de fiscalización, arribó a la conclusión que los soportes allegados no daban certeza sobre la existencia de los pasivos pretendidos (fls. 307-318 c.a.3).

Lo anterior evidencia que la Administración, contrario a lo manifestado por la parte actora, desplegó una labor diligente con el fin de verificar la exactitud de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010, expidió requerimiento ordinario a la contribuyente para que allegara información sobre los valores declarados, realizó cruce de información, valoró la información aportada por la demandante, realizó inspección contable, medios probatorios establecidos en la ley tributaria y que permiten a la administración de impuestos determinar con certeza la veracidad de las declaraciones tributarias; por lo tanto, la DIAN en el presente caso sustentó las glosas propuestas en los medios probatorios establecidos en la norma sustancial tributaria; y le correspondía a la parte actora llevar a la Administración al convencimiento sobre la realidad de las operaciones económicas sustento de su declaración en virtud de la inversión de la carga de la prueba consagrada en el artículo 167 del Código General del Proceso.

Así lo señaló la Alta Corporación<sup>11</sup>:

---

<sup>9</sup> ARTÍCULO 177. CARGA DE LA PRUEBA. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

<sup>10</sup> En cuanto al principio de lealtad procesal, la Corte Constitucional, en sentencia T-761-01, dijo: “*El deber de lealtad procesal, supone que desde el comienzo del proceso se presenten los argumentos dirigidos a identificar problemas de relevancia constitucional y demandar del juez una decisión de conformidad.*”

<sup>11</sup> Sentencia del 13 de marzo de 2003 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barboza, expediente No. 08001-23-31-000-1996-0882-01(12946).

*“Todos estos indicios, condujeron a la Administración a considerar que la contabilidad, pese a que formalmente cumplía los requisitos, por los aducidos medios no prestaba credibilidad, es decir que no se dio uno de los requisitos que establece del artículo 774 del Estatuto Tributario para que pueda servir de prueba: “No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.” Como consecuencia de lo anterior se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió.”*

La Sala precisa, que el hecho que la DIAN a través de su proceso de fiscalización hubiese determinado, a través de los medios de prueba previstos en la ley, que la contabilidad de la sociedad actora no era llevada en debida forma, que los documentos aportados no eran idóneos para acreditar los pasivos, que la contabilidad carecía de soportes que demostraran la veracidad de los hechos económicos declarados en el denuncia rentístico del año 2010, y que no era procedente el reconocimiento de pasivos, gastos y deducciones, constituye un indicio en contra de la parte demandante sobre la inexactitud de su declaración de renta del año 2010; no obstante, en aplicación del artículo 167 del Código General del Proceso, le correspondía en vía administrativa y judicial acreditar con los medios de prueba previstos en la ley tributaria, la veracidad de su denuncia rentístico.

Conforme el análisis efectuado sobre los antecedentes administrativos, la Sala considera que la valoración probatoria realizada por la Administración abarcó tanto los documentos aportados en sede administrativa como las pruebas decretadas, lo que permite inferir que la autoridad demandada es del criterio de que los valores registrados en el denuncia rentístico, se pueden probar con distintos medios probatorios, cosa distinta es que la DIAN haya arribado a la conclusión de que la demandante no probó los pasivos, gastos y deducciones; aunado a que contrario a lo afirmado por la sociedad actora, la Administración realizó una valoración integral de las pruebas allegadas en vía administrativa confrontando las documentos, soportes y la información aportada por la contadora y representante legal de la sociedad.

No obstante, la valoración integral de las pruebas realizadas en vía administrativa procederá la Sala a analizar conforme las reglas de la sana crítica dichas pruebas y las allegadas en vía judicial para determinar si los valores registrados en la

declaración de renta del año 2010 por parte de la contribuyente corresponden a su realidad económica y contable.

En la liquidación oficial de revisión demandada la DIAN desconoció pasivos en cuantía de \$65.385.643.482; gastos operacionales de administración en la suma de \$205.456.000; y otras deducciones por valor de \$189.651.245.000

### **1. Pasivos en cuantía de \$65.385.643.482**

Sobre la prueba de pasivos el E.T. dispone:

*“Artículo 283. Requisitos para su aceptación. Para que proceda el reconocimiento de las deudas, el contribuyente está obligado:*

*1. A conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda por el término señalado en el artículo 632.*

*2. A retener y consignar el correspondiente impuesto de patrimonio, dentro del plazo para presentar su declaración, si los acreedores fueren personas naturales extranjeras, residentes en el exterior, o sucesiones ilíquidas de causantes extranjeros, no residentes en Colombia en el momento de su muerte.*

*La disposición de este numeral no se aplica a las deudas a corto plazo derivadas de la importación o exportación de mercancías, ni a las originadas en créditos que no se entienden poseídos en el país ni aquellos que no generan renta de fuente nacional.*

***Parágrafo.** - Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documento de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.*

***Artículo 770. Prueba de pasivos.** Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.*

***Artículo 771. Prueba supletoria de los pasivos.** El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo anterior, acarreará el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario.*

Sobre la prueba de pasivos de obligados a llevar contabilidad el Consejo de Estado<sup>12</sup> indicó:

“(…)

### **3. Desconocimiento de pasivos**

*La Sala precisa que el artículo 770 del Estatuto Tributario establece que para efectos del reconocimiento de las deudas de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad como ocurre con el demandante, éstas deben estar respaldadas por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas por la contabilidad.*

*A su turno, el artículo 771 ibídem establece que el incumplimiento de la norma anterior acarreará el desconocimiento del pasivo, de tal suerte que si los documentos exigidos no existen o son incompletos, no es posible demostrar el pasivo.*

*En ese orden de ideas, para la Sala los pasivos a los cuales se pretenda atribuir efectos fiscales deben estar debidamente soportados en documentos idóneos; es decir, en títulos, facturas o soportes que reúnan los requisitos exigidos por la contabilidad, so pena de que los mismos sean desconocidos, por lo que la carga de la prueba para acreditar los pasivos recae exclusivamente en el contribuyente quien debe soportar los documentos que los respalden.  
 (...)”*

Posteriormente, la Alta Corporación<sup>13</sup> señaló:

“(…)

*2.3 Si bien el demandante invoca el artículo 283 del Estatuto para soportar los pasivos, eso no impide que la Dian ejerza sus amplias facultades de investigación para verificar la realidad de las operaciones que se registran en las declaraciones.*

*De modo que, si la Administración prueba que las operaciones no existen, pueden ser rechazadas.*

*Es por eso que, en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN puede desvirtuar, la realidad de los documentos que se aporten como prueba y, por lo tanto sea el contribuyente el que debe comprobar la existencia de la operación<sup>14</sup>.*

<sup>12</sup> Sentencia del 15 de noviembre de 2018 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Milton Chaves García, expediente No. 25000-23-37-000-2014-00802-01.

<sup>13</sup> Sentencia del 28 de noviembre de 2019 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 54001-23-33-000-2016-00414-01.

<sup>14</sup> En igual sentido se pronunció la sala recientemente en Sentencias del 04 de octubre de 2018 y 15 de mayo de 2019, radicados No. 17001-23-33-000-2014-00123-01 (22633) y 76001-23-33-000-2013-00376-01 (21244) respectivamente, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

*2.4 En la investigación se recaudaron pruebas que permitieron evidenciar la inexistencia de algunas operaciones declaradas por la sociedad demandante.  
(...)*

*2.5 De lo anterior, se concluye que hay suficientes medios probatorios que respaldan las afirmaciones contenidas en los actos administrativos demandados, que dieron lugar a la modificación de la declaración privada, a diferencia de lo que ocurre con la actora que funda su defensa en el aporte de facturas, desvirtuadas, y, en afirmar que por su condición de comercializadora internacional es posible que sus clientes hayan hecho pagos a sus acreedores<sup>15</sup>.*

*Tales circunstancias muestran que las facturas no son suficientes para acreditar las operaciones comerciales comoquiera que lo que se discute no son los requisitos formales sino que efectivamente se hayan materializado las compras y por ende, los pasivos.*

*Recuérdese que en el procedimiento administrativo tributario, la autoridad administrativa tiene la carga de comprobar la realidad de los hechos declarados, y el declarante, la de controvertir la labor de la autoridad fiscal.*

*Es por eso que una vez desvirtuados por la Administración los datos registrados en la declaración tributaria, el contribuyente tiene la carga de aportar las pruebas que soporten los conceptos fiscales desconocidos, dada su condición de directo interesado en lograr la aceptación fiscal de su declaración de renta.  
(...)"*

Conforme las normas y la jurisprudencia en cita, los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deben respaldar sus pasivos con documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, es decir, deben estar respaldados con comprobantes internos y externos para demostrar el tipo de pasivo y su existencia para el período gravable investigado; es decir, el legislador en materia tributaria estableció una prueba específica, por lo tanto, sino se acredita o es insuficientes, la deuda se tiene por no demostrada, y por ende es procedente su desconocimiento por parte de la autoridad tributaria.

La DIAN en los actos acusados rechazó pasivos declarados por la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LIMITADA EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL así:

**(i) Pasivo de la sociedad MNV CONSTRUCTORES S.A. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL**, el cual fue registrado en la cuenta 231501, por valor de **\$17.382.196.806**; el motivo del rechazo fue que la operación no era real y que fue

---

<sup>15</sup> Ver folio 1151 cuaderno 6 antecedentes administrativos.

registrada en una cuenta de reclasificación; argumento respecto del cual la parte actora señala que el soporte del pasivo se encuentra materializado en la decisión adoptada por la Superintendencia de Sociedades que reconoció la existencia del referido crédito como una acreencia de quinta clase dentro de la prelación legal, según consta en el auto de graduación y calificación de créditos proferido por dicha entidad dentro del proceso de liquidación judicial.

En el proceso de fiscalización adelantado a la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LIMITADA, la entidad demandada realizó inspección contable, encontrando respecto del pasivo analizado:

“(…)

*Respecto al comprobante N-002-0021 de diciembre 31 de 2010 por valor de \$17.375.095.349 correspondiente a la cuenta 2315, el cual hace referencia a saldo reconocido en liquidación judicial a diciembre 31 de 2010 a MNV S.A. en liquidación, se entrega como soporte oficio de fecha 2 de noviembre de 2010 suscrito por el liquidador judicial de MNV S.A. En Liquidación Judicial, Pablo Muñoz Gómez, donde manifiesta que de acuerdo con los registros contables de ésta última, Bitácora Soluciones Ltda., le adeuda \$17.375.095.349. Se anexa relación sin fecha por valor de \$17.375.095.349 por concepto de anticipos y deudores varios, (otros) cuenta transitoria, suscrita por el liquidador de MNV S.A. en liquidación judicial y el Contador Luis Alexander Urbina. Adicionalmente se anexan auxiliares de cuentas por cobrar de MNV a Bitácora y auxiliar de la cuenta por pagar de Bitácora a MNV año 2010.” (fl. 225 c.a.2).*

Adicionalmente se constata que en la visita de inspección contable efectivamente se allegaron respecto del pasivo analizado:

1. Oficio de fecha 2 de noviembre de 2010 por medio del cual el liquidador judicial de MNV S.A. en liquidación judicial, informó al liquidador judicial de BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL, que dicha sociedad tenía deuda con la compañía en cuantía de \$17.375.095.349 (fl. 229 c.a.2).
2. Relación de cuenta de MNV S.A. en liquidación judicial con BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL por valor de \$17.375.095.349 (fl. 230 c.a.2).
3. Cuenta detalladas por tercero de la contabilidad de BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL de fecha 31 de diciembre de 2010, en el cual consta el registro en la cuenta 23150100 del comprobante No. 823000088 de MNV CONSTRUCCIONES S.A. por valor de \$17.375.095.349.00 (fl. 232 c.a.2).

4. En los libros de contabilidad de la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL se registra en la cuenta 231501000 por concepto de saldo reconocido a 31 de diciembre de 2010 la suma de \$17.375.095.349.00 (crédito), en la cuenta 2315020000 por saldo reconocido en liquidación judicial 31-12-20 el valor de \$7.101.457.00 (crédito), y en la cuenta 5395940000 por saldo reconocido en liquidación judicial 31-12-20 la suma de \$17.382.196.806.00 (fl. 147 c.a.1).

Frente a las pruebas allegadas en sede administrativa la DIAN señaló que los registros contables carecían de soporte idóneo que probaran las obligaciones adquiridas, pues no se probó la entrada de dinero, recibo de caja, pagare, factura, contrato de fecha cierta, donde se determinara el valor o monto, la tasa de interés, condiciones de pago, plazo o tiempo, por lo que desconoció el pasivo declarado (fl. 414 c.a.3).

Sobre la contabilidad y los soportes contables, el Consejo de Estado ha señalado<sup>16</sup>:

*“(...) precisa la Sala que la prueba contable está integrada por los libros de contabilidad y los comprobantes que respaldan los correspondientes registros, y conforme con el artículo 774 del Estatuto Tributario, para que los libros de contabilidad constituyan prueba, además de estar registrados en la cámara de comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según sea el caso, deberán estar respaldados por comprobantes internos y externos, reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural y no haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.*

*7.11 Este mismo ordenamiento señala que los libros de contabilidad prevalecen frente a la declaración (art. 775) y que los comprobantes sobre los asientos de contabilidad (art. 776), de manera que la contabilidad constituye un medio probatorio que debe ser valorado como una sola unidad y conforme con las reglas de la sana crítica; por lo tanto, en casos como el presente, si bien no se discute que los conceptos y las cifras declaradas sean coincidentes con los registros contables, lo cierto es que éstos no están debidamente respaldados con los soportes contables pues, como se analizó, los soportes externos aportados en el expediente –facturas-, no cumplen con la totalidad de los requisitos señalados en la norma tributaria (art. 771-2) para que proceda la deducción.(...)”.*

---

<sup>16</sup> Sentencia del 12 de diciembre de 2014 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 13001-23-31-000-2009-00446-01(19121)

El artículo 53<sup>17</sup> del Código de Comercio señala que el comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación, indicando el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, anexando a cada comprobante los documentos que lo justifiquen; por lo tanto, hace parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios; y si entre los asientos de los libros y los comprobantes de las cuentas no existe la debida correspondencia, la contabilidad carece de eficacia probatoria en favor del comerciante obligado a llevarlos (artículo 59 ibídem).

Conforme las pruebas analizadas se advierte que tal como lo señaló la DIAN en los actos acusados, la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL no acreditó la realidad de la operación de la cual deviene el pasivo declarado, pues los documentos que aportó en vía administrativa no dan certeza sobre la fecha en que se adquirió la obligación, y las condiciones del crédito como pago, intereses, forma de pago, y cuando ingresó ese dinero a la sociedad, pues no hay constancia de ello, no hay un título efectivo que respalde el crédito registrado contablemente y que acredite la existencia del pasivo, no siendo prueba idónea el oficio suscrito por el liquidador judicial de la sociedad MNV S.A. en liquidación, pues de él no es posible extraer las condiciones de la obligación, así como tampoco de la relación de cuenta aportada.

En ese orden, el rechazo de los pasivos por parte de la DIAN se ajustó a derecho, toda vez que conforme lo previsto en el artículo 770 del E.T., los obligados a llevar libros de contabilidad deben respaldar los pasivos con documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, es decir, deben estar respaldados con comprobantes internos y externos, por lo tanto, la parte actora, debía acreditar los pasivos declarados con documentos idóneos y que tuvieron que hacer parte del proceso de liquidación judicial de la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA., por lo que no al no hacer procedía su rechazo.

---

<sup>17</sup> **ARTÍCULO 53. <ASIENTO DE LAS OPERACIONES MERCANTILES - COMPROBANTE DE CONTABILIDAD - CONCEPTO>**. En los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden.

El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen.

Aunado a lo anterior, se debe señalar que la parte actora insiste en afirmar que la prueba idónea para acreditar el pasivo es el Auto No. 405-019440 del 21 de diciembre de 2011 por medio del cual la Superintendencia de Sociedades reconoció los créditos presentados dentro del proceso de liquidación judicial de BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL.

Según lo previsto en la Ley 1116 de 2006 la calificación y graduación de créditos en los procesos de liquidación judicial implica que el liquidador procederá a actualizar los créditos reconocidos y graduados y el inventario de bienes en el acuerdo de reorganización y a incorporar los créditos calificados y graduados en el concordato, si fuere el caso, los derechos de votos y los créditos en el acuerdo de reorganización fallido y a realizar el inventario de bienes en estos dos últimos, desde la fecha del vencimiento de la obligación hasta la de inicio del proceso de liquidación judicial, en los términos previstos en la presente ley.

En ese orden, se debe indicar que en el presente caso la Superintendencia de Sociedades expidió el Auto No. 405-019440 del 21 de diciembre de 2011, en el cual se constata que el pasivo que se declaró de la sociedad MNV S.A. CONSTRUCCIONES, no fue reconocido como crédito de quinta clase por la Superintendencia (fls. 597-599 c.a.4); y si en gracia de discusión, hubiese sido reconocido por la entidad, ello no impide que la DIAN establezca la realidad de dichas acreencias, pues ello es propio de su función fiscalizadora.

Además, se debe señalar que la obligación de la DIAN como acreedora de la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA., en el proceso de liquidación judicial se enmarca dentro de sus acreencias presentadas y aprobadas en el mismo, pero no suspende su función fiscalizadora, es decir, sólo está obligada respecto a la prelación de créditos, más no para el reconocimiento o no de la existencia de pasivos declarados por la sociedad en su declaración de renta del año gravable 2010.

Igualmente ha de señalarse del Auto No. 405-019440 del 21 de diciembre de 2011 que no se puede determinar el origen y la existencia del pasivo por valor de \$17.382.196.806.00, aunado a que no se aportan los comprobantes externos que respalden la obligación, así como tampoco los documentos que sirvieron de soporte en los cuales se evidencien las condiciones del crédito; **por lo tanto, era**

**procedente el rechazo del pasivo a favor de la sociedad MNV S.A.  
CONSTRUCCIONES EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL.**

**(ii) Pasivos a favor de SIT BARRANQUILLA, por valor de \$960.428.069 y \$4.005.606.159**

En la inspección contable realizada el 30 de abril de 2013, respecto del pasivo analizado se indicó:

“(…)

*Respecto al comprobante No. 002-0022 de diciembre 31 de 2010 correspondiente a la cuenta 233595 por valor de \$960.428.069 por concepto de Recaudos SIT Barranquilla, se entrega como soporte oficio de fecha septiembre 27 de 2010, suscrito por el representante legal de Recaudos SIGT Barranquilla S.A., donde se relacionan las obligaciones por parte de Bitácora Soluciones a diciembre de 2009 y las cuales se presentaron en reclamación dentro del proceso de liquidación. Se observa en dicho oficio que el valor de \$960.428.069 corresponde a intereses causados a septiembre de 2010 sobre los desembolsos efectuados en el año 2009 a Bitácora Soluciones Ltda.*

*Respecto al comprobante N-002-0023 de la cuenta 233595 de diciembre 31 de 2010 se entregaron los soportes relacionados a continuación:*

(…)

*Recaudos SIT Barranquilla Reconocido liquidación por valor de \$4.005.606.159, se entrega como soporte oficio de fecha septiembre 27 de 2010 suscrito por el representante legal de Recaudos SIT Barranquilla S.A., donde se relacionan las obligaciones por parte de Bitácora Soluciones a diciembre de 2009 y las cuales se presentaron en reclamación dentro del proceso de liquidación. Se observa en dicho oficio que el valor de \$4.005.606.159 corresponde al monto del capital adeudado a septiembre de 2010 por parte de Bitácora Soluciones Ltda.*

(…)” (fl. 226 c.a.2)

El Oficio del 27 de septiembre de 2010 allegado para acreditar el pasivo a favor de SIT BARRANQUILLA milita a folios 236-239 c.a.2; y el registro contable de la obligación en la cuenta 2335950000 por valor de \$960.428.069.00 (crédito) por concepto reclamación liquidación, se constata a folio 153 c.a.2.

Se verifica a folio 240 c.a.2 relación de la obligación a favor de SIT BARRANQUILLA por valor de \$4.005.606.158; y el registro contable de la obligación en la cuenta 2335950000 por dicho valor (crédito) por concepto reclamación liquidación, se constata a folio 154 c.a.2.

Analizados dichos documentos se advierte que no constituyen prueba idónea del pasivo, pues el registro contable carece de soporte externo que acredite la existencia de la obligación, dado que el oficio del 27 de septiembre de 2010 que describe las obligaciones adeudadas por parte de Bitácora Soluciones Ltda, no tiene la entidad de comprobar la realidad de la obligación, las condiciones de la operación, forma de pago, plazo, intereses, factura o contrato de la cual deriva la obligación, y que ésta se hubiere generado en el año gravable fiscalizado.

Aunado a ello, tampoco se puede tomar el Auto No. 405-019940 del 21 de diciembre de 2011 como prueba idónea, por cuanto si bien en él la Superintendencia de Sociedades acepta el crédito de SIT BARRANQUILLA como de quinta clase por valor de \$4.005.606.159, y de intereses postergados por la suma de \$960.428.069 (fls. 599, 601 c.a.4); en dicha providencia sólo se indica: “ACREEDOR, AE/RL/NP, VALOR RECLAMADO, VALOR RECONOCIDO, CIUDAD”, (fl. 599 c.a.4); y no se aportan los comprobantes externos que respalden las acreencias, así como tampoco el inventario, los libros, los papeles y documentos que le sirvieron de soporte; debiendo precisarse además que respecto de dicha providencia, y tal como se indicó con relación al pasivo de MNV CONSTRUCCIONES S.A., la DIAN sólo está obligada respecto a la prelación de créditos, más no se suspende su facultad fiscalizadora para el reconocimiento o no de la existencia de pasivos declarados por la sociedad en su declaración de renta del año gravable 2010, pues se trata de dos procesos independientes.

Por lo tanto, **era procedente el rechazo de las sumas de \$4.005.606.159 y \$960.428.069 por concepto de pasivos a favor de SIT BARRANQUILLA.**

**(iii) Pasivo a favor de la sociedad SERACIS por valor de \$107.235.618 y \$372.686.036**

En la liquidación oficial de revisión el pasivo analizado fue rechazado por carecer de soporte idóneo que acreditara la obligación adquirida.

El pasivo se registró contablemente en la cuenta 233595, y en la inspección contable realizada el 30 de abril de 2013 se indicó:

“(…)

*Respecto al comprobante No. 002-0023 de la cuenta 233595 de diciembre 31 de 2010 se entregaron los soportes relacionados a continuación:*

Nulidad y Restablecimiento del derecho  
 Radicación: 25000-23-37-000-2016-01353-00  
 Demandante: SAUL SOTOMONTE SOTOMONTE en calidad de EX-LIQUIDADOR DE LA  
 SOCIEDAD BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. LIQUIDADADA  
 Demandado: U.A.E. DIAN

---

*Seracis Ltda. - Reconocido en Liquidación por valor de \$107.235.618. Se anexa documento de fecha Noviembre 2 de 2010 suscrito por el apoderado de Seracis Ltda. Nit 811.007.280 referente al reconocimiento de acreencias presentado al liquidador de Bitácora Soluciones para ser parte del proceso de calificación de créditos adelantado por la Superintendencia de Sociedades, respecto a las facturas relacionadas en dicho documento se hizo la revisión documental de las mismas.*

*(...)” (fl. 226 c.a.2)*

La Administración como sustento del rechazo indicó en el acto acusado:

*“(…)*

*Cuenta 233595 COSTOS Y GASTOS POR PAGAR OTROS, por valor de \$107.235.618, que corresponde a operaciones con la sociedad SERACIS LTDA. NIT 811.007.280 (folio 148), el contribuyente aportó facturas emitidas por SERACIS por concepto de servicios de vigilancia prestado a la UNIÓN TEMPORAL TRANSVIAL en el período gravable 2009, un oficio de fecha 2 de noviembre de 2010 firmado por el apoderado de la sociedad SERACIS LTDA., dentro del proceso de calificación y graduación de créditos de la liquidación judicial de la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA., relacionando las facturas pendientes de pago por valor de \$573.363.141 expedidas a UNIÓN TEMPORAL TRANSVIAL, y los intereses por mora por valor de \$153.666.593 (folio 275 a 278).*

*Verificado el registro contable el contribuyente causó un gasto en la cuenta 539594 CUENTA PUENTE DE AJUSTE con NIT 830.059.379 de BITACORA SOLUCIONES (que corresponde a una cuenta de reclasificación y no de gasto real), contra la cuenta 233595 COSTOS Y GASTOS POR PAGAR – OTROS por valor de \$107.235.618, en el registro contable no especifica su concepto, ni la fecha en que se adquirió la deuda (folio 154 y 175).*

*Estos registros carecen de soporte idóneo que prueben las obligaciones adquiridas, para el presente caso el contribuyente no acreditó la entrada del dinero, si fue en efectivo, cheque o transferencia, el recibo de caja, el pagare o contrato, por lo que se da aplicación a los artículos 40, 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993, artículo 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario, en consecuencia se desconoce el valor de \$107.235.618, por las razones expuestas anteriormente.*

*(…)” (fls. 414 vto. – 415 c.a.3).*

Tal como lo expuso la Administración, para sustentar el pasivo analizado la parte actora allegó en vía administrativa escrito del 2 de noviembre de 2010 por medio del cual la sociedad SERACIS LTDA., solicitó al liquidador judicial de la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL, reconocer su condición de acreedor de dicha sociedad, por la suma de \$573.363.141 por el servicio de seguridad y vigilancia prestado el 1° de enero de 2009 a la UNION

TEMPORAL TRANSVIAL, de la cual es integrante, relacionándose en el documento todas las facturas que sustentan la obligación; y por la suma de \$153.666.593 por concepto de intereses de mora causados y no pagados (fls.275-278 c.a.2).

Así mismo allegó movimiento de cuenta general de la contabilidad de la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL de fecha 31 de diciembre de 2010, en la cual consta el registro contable del comprobante 20101231 por la suma de \$107.235.618.00 en la cuenta 23359500 (fl. 148 c.a.1).

La Sala comparte la posición de la Administración respecto del pasivo analizado, en tanto que los documentos relacionados no dan cuenta del origen del pasivo, y si bien en la comunicación del 2 de noviembre de 2010 se relacionan las facturas que serían el sustento de la obligación, las mismas no fueron allegadas por la parte actora para efectuar la verificación de la realidad y existencia de la deuda, por lo tanto, al carecer de sustento la obligación que se pretende detraer en la declaración de renta del año 2010; y por ende, al no tener soporte externo el registro contable, el mismo tampoco es prueba de la veracidad de la operación analizada.

Debiendo precisarse, que tal como se expuso en precedencia, en este caso, el Auto No. 405-019940 del 21 de diciembre de 2011 tampoco puede ser considerado prueba idónea, por cuanto si bien en él la Superintendencia de Sociedades acepta el crédito de SERACIS LTDA. como de quinta clase por valor de \$573.363.132 (fl. 598 c.a.4); en dicha providencia sólo se indica: “*ACREEDOR, AE/RL/NP, VALOR RECLAMADO, VALOR RECONOCIDO, CIUDAD*”, (fl. 599 c.a.4); y no se aportan los comprobantes externos que respalden las acreencias pretendidas a cargo de la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA.; debiendo reiterarse que respecto de dicha providencia, y tal como se indicó con relación a los analizados en precedencia, la DIAN por ser acreedor en el proceso de liquidación judicial no pierde su facultad fiscalizadora.

Por lo tanto, **era procedente el rechazo de las sumas de \$107.235.0618 por concepto de pasivos a favor de la sociedad SERACIS LTDA.**

De otra parte, se debe señalar que respecto del registro contable por valor de **\$573.363.132** visible a folio 151 c.a.1, que corresponde a pasivos a favor de la sociedad SERACIS LTDA., en la liquidación oficial de revisión demandada, la DIAN aceptó como pasivo el 35% de dicho valor que corresponde a \$200.677.096,

teniendo en consideración el artículo 18 del E.T., y que la parte actora aportó facturas por valor de \$573.363.132 por concepto de vigilancia prestado a la UNIÓN TEMPORAL TRANSVIAL, en la cual la sociedad BITACORA tiene una participación del 35%; y en esa medida se desconoció la suma de **\$372.686.036; decisión administrativa que no fue objeto de control de legalidad en el presente proceso.**

**(iv) Pasivo a favor de la sociedad MAQUINARIA INGENIERIA Y CONSTRUCCIONES MAINCO S.A. por valor de \$133.419.301**

El pasivo a favor de MAINCO fue registrado en la cuenta 233595, y respecto del mismo en la inspección contable del 30 de abril de 2013 se señaló:

“(…)

*Respecto al comprobante N-002-0023 de la cuenta 233595 de diciembre 31 de 2010 se entregaron los soportes relacionados a continuación:*

(…)

*Maquinaria, ingeniería y construcción por la suma de \$133.419.301. Se anexa documento de fecha noviembre 3 de 2010 suscrito por el apoderado de Mainco S.A. referente a la presentación de créditos ante el liquidador de Bitácora Soluciones Ltda., para ser parte del proceso de calificación de créditos adelantado por la Superintendencia de Sociedades y oficio de septiembre 29 de 2010 radicado ante la Superintendencia de Sociedades anexando copia de los cheques girados por Bitácora Soluciones a Mainco, los cuales fueron protestados y hacen parte de la reclamación.*

*(…)” (fl. 226 c.a.2).*

Verificados los antecedentes administrativos se constata que la parte actora allegó en vía administrativa oficio del apoderado de la sociedad MAINCO para hacerse parte dentro del proceso de liquidación judicial de la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA., en el cual no se indica ninguna obligación a cargo de dicha sociedad, de forma expresa, sólo se informa que en virtud del artículo 7 de la Ley 80 de 1993 los miembros de las uniones temporales responden solidariamente por las obligaciones derivadas del objeto de la unión; precisando que la sociedad BITACORA tiene el 35% dentro de la UNIÓN TEMPORAL TRANSVIAL (fls. 245-247 c.a.2); así mismo allega relación de cheques del banco de occidente que indica fueron girados por la sociedad BITACORA a MAINCO (fls. 248-249 c.a.2).

A folio 154 c.a.2 se verifica el registro contable en la cuenta 233595 de la suma de \$133.419.301 por concepto de MAQUINARIA ING Y CONSTRUCCIONES; no

obstante, dicho registro no tiene soporte contable, es decir, documento externo que dé cuenta del origen de la obligación, no siendo predicable tal condición de los documentos que fueron allegados por la parte actora, pues de los mismos no es dable concluir la existencia de la deuda a cargo de la sociedad BITACORA, dado que no son documentos idóneos que acrediten la realidad de la operación, pues de ellos no se pueden advertir las condiciones, tiempo, intereses y realidad de la deuda.

Así mismo, se reitera que el Auto No. 405-019940 del 21 de diciembre de 2011 tampoco puede ser considerado prueba idónea, por cuanto si bien en él la Superintendencia de Sociedades acepta el crédito de MAINCO como de quinta clase por valor de \$684.000.000 (fl. 597 c.a.4); en dicha providencia sólo se indica: “ACREEDOR, AE/RL/NP, VALOR RECLAMADO, VALOR RECONOCIDO, CIUDAD”, (fl. 599 c.a.4), y no es dable determinar del valor aceptado, el origen de la deuda declarada por BITACORA en cuantía de \$133.419.301; aunado a que no se aportan los comprobantes externos que respalden las acreencias pretendidas.

Lo expuesto, permite concluir que **era procedente el rechazo de la suma de \$133.419.301 por concepto de pasivo a favor de la sociedad MAQUINARIA INGENIERIA Y CONSTRUCCIÓN MAINCO.**

**(v) Pasivo a favor del IDU en cuantía de \$ 2.488.227.497**

La sociedad BITACORA respecto del pasivo del IDU registró en la cuenta 233595 la suma de **\$4.976.454.993** (crédito) por concepto de IDU RECONOCIDO EN RECLAMACIÓN (fl. 154 c.a.2); sin embargo, en la liquidación oficial de revisión demandada, la DIAN aceptó como pasivo el 50% de dicho valor que corresponde a \$2.488.227.497, teniendo en consideración el artículo 18 del E.T., y que la parte actora aportó documento que da cuenta que la sociedad BITACORA tiene una participación del 50% en la UNIÓN TEMPORAL VIAS DE BOGOTÁ 2009 y con la cual el IDU suscribió el Contrato IDU 072 de 2008; contrato respecto del cual se generaron obligaciones por capital e intereses por el no pago de una multa originada en la no devolución de un anticipo; y en esa medida se desconoció la suma de **\$2.488.227.497; decisión administrativa que no fue objeto de control de legalidad en el presente proceso.**

**(vi) Pasivo a favor de la Fundación Restrepo Barco en cuantía de \$149.477.501**

El pasivo por valor de \$149.477.501 se registró en la cuenta No. 233595, y en la inspección contable del 30 de abril de 2013 se indicó:

“(…)

*Respecto al comprobante No-002-0023 de la cuenta 233595 de diciembre 31 de 2010 se entregaron los soportes relacionados a continuación:*

(…)

*El soporte entregado respecto al comprobante No. 002-0024 de diciembre 31 de 2010 del tercero Fundación Restrepo B-VR reconocido en liquidación por valor de \$149.477.501 corresponde a oficio de fecha noviembre 2 de 2010 suscrito por el apoderado de la Fundación Antonio Restrepo Barco y pagaré de Febrero de 2008 por valor de \$149.477.501, así como copia de la demanda presentada por la Fundación Antonio Restrepo.*

(…)” (fl. 226 c.a.2).

Verificado los antecedentes administrativos se constata que la parte actora registró en la contabilidad en la cuenta 233595 la suma de \$149.477.501.00 (crédito) (fl. 151 c.a.2), y para respaldar dicho registro allegó oficio del representante legal de la Fundación Antonio Restrepo Barco reclamando al liquidador de la sociedad BITACORA dicho valor (fls. 262-264 c.a.2); y copia simple del Pagaré No. 02-08 del 7 de junio de 2008 donde aparecen como deudores: CONSORCIO BOGOTÁ FUSA – BITACORA SOLUCIONES Y CIA LTDA. (fl. 265 c.a.2).

El Consejo de Estado<sup>18</sup> indicó:

“(…)

*2.2.2. En el evento de que dichas operaciones correspondan a pasivos, para que los mismos sean reconocidos dentro del patrimonio de los obligados tributarios, deben soportarse conforme lo prescriben los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario.*

*Esas normas establecen que los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad deben respaldar los pasivos con documentos de fecha cierta. **En los demás casos, las deudas deben soportarse con pruebas idóneas y con el lleno de todas las formalidades exigidas en la contabilidad.***

(…)

*Así, la ley estableció una tarifa probatoria sobre los deudores que pretendan el reconocimiento de los pasivos, porque dependiendo de su condición en materia*

<sup>18</sup> Sentencia del 6 de diciembre de 2017 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 76001-23-33-000-2012-00491-01(20843).

*contable, se les exige la aportación de determinada prueba. Por esas razones, independientemente del acreedor de la deuda, si el documento exigido al deudor no existe o es incompleto no es posible demostrar el pasivo.*

*(...)*

*2.2.2.2. Lo dicho, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad del pasivo. En esa medida, debe entenderse que los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario no limitan la facultad comprobatoria de la Administración.*

*Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN logra probar la inexistencia de las deudas, desvirtuando la prueba principal y/o la supletoria, los pasivos pueden ser rechazados.*

*Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias<sup>19</sup>. (...)*

Conforme la jurisprudencia citada en precedencia la ley estableció una tarifa probatoria sobre los deudores que pretendan el reconocimiento de los pasivos, por lo que si el documento exigido al deudor no existe o es incompleto no es posible demostrar el pasivo.

En el presente caso el contribuyente aportó como prueba idónea el Pagaré No. 02-08, en el cual se consignó:

*“VALOR \$149.477.501.00*

*VENCIMIENTO: CIENTO VEINTE DIAS (120) – SIETE (7) DE JUNIO DE 2008 RENOVBABLE*

*MODALIDAD DE PAGO:*

*DEUDORES: CONSORCIO BOGOTÁ FUSA – BITACORA SOLUCIONES Y CIA LTDA.*

*NOSOTROS, JORGE LUIS GARCÍA ARANGO, MAYOR DE EDAD, CON DOMICILIO EN LA CIUDAD DE BOGOTÁ, IDENTIFICADO CON LA CÉDULA DE CIUDADANÍA 78.694.369 EXPEDIDA EN MONTERÍA, OBRANDO EN NOMBRE Y REPRESENTACIÓN DEL CONSORCIO BOGOTÁ FUSA NIT 900.025.786-3, Y JORGE LUIS BETIN RODRIGUEZ, MAYOR DE EDAD, CON DOMICILIO EN LA CIUDAD DE BOGOTÁ,*

---

19 Artículo 742 del Estatuto Tributario. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquéllos.

Nulidad y Restablecimiento del derecho  
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01353-00  
Demandante: SAUL SOTOMONTE SOTOMONTE en calidad de EX-LIQUIDADOR DE LA  
SOCIEDAD BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. LIQUIDADADA  
Demandado: U.A.E. DIAN

---

*IDENTIFICADO CON LA CÉDULA DE CIUDADANIA 92.529.769 EXPEDIDA EN SINCELEJO, OBRANDO EN NOMBRE Y REPRESENTACIÓN DE BITACORA SOLUCIONES Y CÍA LTDA., SOCIEDAD LEGALMENTE CONSTITUÍDA CON NIT 830.059.379, PAGAREMOS INCONDICIONALMENTE EN LA CIUDAD DE BOGOTÁ Y A LA ORDEN DE LA FUNDACIÓN ANTONIO RESTREPO BARCO, ENTIDAD CON NIT 860.028.920-3, O QUIEN SUS DERECHOS REPRESENTA, EL DÍA SIETE (7) DE JUNIO DE 2008, O EN LA FECHA DE RENOVACIÓN DE LA OBLIGACIÓN QUE LLEGUEN A ACORDAR LAS PARTES, LA SUMA DE DINERO QUE A CONTINUACIÓN SE INDICA: CIENTO CUARENTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS PESOS (\$149.477.501.00), POR EL CAPITAL INSOLUTO, LAS EXPENSAS Y GASTOS, INTERESES MORATORIOS A LA TASA MÁXIMA LEGAL AUTORIZADA POR LA SUPERINTENDENCIA BANCARIA A LA FECHA DE PAGO.*

*EN EL EVENTO EN QUE EL PRESENTE PAGARÉ CAUSARE IMPUESTO DE TIMBRE EL MONTO A QUE ESTE ASCIENDA SERÁ CUBIERTO POR CONSORCIO BOGOTA FUSA Y BITACORA SOLUCIONES Y CIA LTDA. (...)" (fl. 265 c.a.2)*

El Consejo de Estado ha señalado que los artículos 283, 770 y 771 del E.T., no limitan la facultad comprobatoria de la Administración, por lo que DIAN puede ejercer su facultad fiscalizadora para verificar la realidad del pasivo, por lo que, si en ejercicio de dicha facultad se logra probar la inexistencia de las deudas, desvirtuando la prueba principal y/o la supletoria, los pasivos pueden ser rechazados.

En principio el pagaré aportado por la parte actora para demostrar el pasivo que se analiza sería el documento idóneo para demostrar la deuda declarada, sin embargo, se constata, tal como lo hizo la Administración, que si bien el documento contiene el valor de la obligación, los deudores, la fecha de pago, no especifica el beneficiario del préstamo, ni la proporción de cada deudor, por lo que no se tiene certeza sobre la participación de la obligación que le correspondería a la sociedad BITACORA SOLUCIONES CIA LTDA., pues el documento, si bien demuestra la existencia de una deuda en cabeza del CONSORCIO BOGOTA FUSA y de la sociedad BITACORA, no acredita el porcentaje que le hubiese correspondido cubrir a la parte demandante, sin que sea dable especular del contenido del pagaré el margen de participación de cada deudor, pues al momento de su creación debió establecerse de forma clara y expresa dicha circunstancia.

En ese orden, el documento aportado no acredita el pasivo declarado, **por lo que era procedente el desconocimiento de la suma de \$149.477.501 por concepto de pasivo a favor de FUNDACIÓN ANTONIO RESTREPO BARCO.**

Adicionalmente, se debe señalar que respecto del Auto No. 405-019440 del 21 de diciembre de 2011 no es predicable idoneidad para demostrar el pasivo, en tanto que si bien fue aceptado como crédito de quinta clase, del valor reportado no es posible establecer el porcentaje de responsabilidad de la parte demandante sobre dicha deuda; aunado a que no obstante dicha aceptación, la DIAN no pierde su poder de fiscalización frente al reconocimiento de pasivos en el proceso de determinación tributaria.

**(vii) Pasivos a favor de VIALTOP por \$152.206.500 y pasivos de Participación en Uniones Temporales que corresponde a la UNIÓN TEMPORAL TRANSVIAL por valor de \$39.634.159.995**

Los pasivos analizados fueron rechazados por la Administración por falta de acreditación de su existencia.

En la inspección contable realizada el 30 de abril de 2013 se indicó:

*“(…) Del comprobante N-002-0026 de diciembre 31 de 2010 correspondiente a Vialtop – V/R reconocido en liquidación por valor de \$152.206.500 no se entrega soporte el cual corresponde a un crédito extemporáneo según manifiesta la contadora. (…)” (fl. 227 c.a.2)*

Revisados los antecedentes administrativos se constata que el pasivo a favor de VIALTOP fue registrado en la contabilidad en la cuenta 233595 por concepto RECONOCIDO LIQUIDACIÓN (fl. 152 c.a.2), y el pasivo de Participación en Uniones Temporales fue registrado en la contabilidad por valor de \$39.634.156.995 (fl. 156 c.a.2).

No obstante el registro contable de los pasivos cuya detracción se pretende en la declaración de renta del año 2010, no se advierte soporte contable interno o externo que permita tener certeza sobre el origen de la obligación a cargo de la sociedad BITACORA SOLUCIONES, por lo tanto, el solo registro contable no es prueba suficiente de la realidad del pasivo, pues la prueba contable está integrada por los libros de contabilidad y los comprobantes que respaldan el registro, y conforme lo previsto en el artículo 774 del E.T., para que los libros de contabilidad

constituyan prueba suficiente deben estar respaldados por comprobantes internos y externos, circunstancia que no se presenta en el *sub judice* y respecto de los pasivos que se analizan.

Ahora bien, respecto del argumento de demanda relacionado con que la DIAN aceptó la documentación que acreditó los pasivos del IDU, y tuvo como deudas el 50% de lo declarado por su participación en la UNIÓN TEMPORAL VIAS DE BOGOTÁ 2009, y que no aplicó dicho argumento respecto de los pasivos de Participación en Uniones Temporales que corresponde a la UNION TEMPORAL TRANSVIAL por valor de \$39.634.159.995, ha de señalarse que respecto de cada glosa le corresponde al contribuyente demostrar la veracidad de la información declarada, sin que sea dable trasladar a la autoridad tributaria la carga de demostrar los pasivos reportados en el denuncia rentístico, aunado a que el pasivo que se analiza no se relaciona con la unión temporal que se tuvo en cuenta en el pasivo del IDU, y sin que se pueda aplicar analogía para probar deducciones, pues respecto de cada pasivo el contribuyente debe demostrar su existencia y realidad, **por lo que no tiene vocación de prosperidad dicho argumento.**

Finalmente ha de señalarse que los pasivos de Participación en Uniones Temporales que corresponde a la UNION TEMPORAL TRANSVIAL por valor de \$39.634.159.995 no aparecen relacionados en el Auto No. 405-019440 del 21 de diciembre de 2011, y el pasivo de VIALTOP aparece relacionado como crédito extemporáneo; por lo que su veracidad por parte de la autoridad tributaria no está limitada por la expedición de dicha providencia.

Por lo expuesto, era procedente el rechazo de **Pasivos a favor de VIALTOP por \$152.206.500 y pasivos de Participación en Uniones Temporales que corresponde a la UNION TEMPORAL TRANSVIAL por valor de \$39.634.159.995.**

Conforme el análisis efectuado, para la Sala **el desconocimiento de pasivos en cuantía de \$65.385.643.482 se encontró ajustado a derecho**, en tanto que la parte actora no demostró la existencia y realidad de las obligaciones declaradas en el denuncia rentístico del año gravable 2010, por lo que conforme lo previsto en el artículo 770 del E.T., **era procedente su rechazo.**

## **2. Gastos Operacionales de Administración en la suma de \$205.456.000**

En la liquidación oficial de revisión la Administración determina que los gastos operacionales de administración serían de \$1.426.700.000, desconociendo la suma de \$205.456.000, ya que la parte actora declaró en el denuncia rentístico del año 2010 el valor de \$1.632.156.000.

La suma de \$205.456.000 corresponde a \$7.845.000 que se refieren al concepto de depreciación de activos y \$197.611.448 asociados a los gastos de administración de la Unión Temporal Transvial; debiendo precisarse que en la demanda no se cuestiona el desconocimiento de \$7.845.000 por depreciación de activos; razón por la cual, el análisis de la presente glosa se circunscribe a los gastos de administración de la Unión Temporal Transvial por cuantía de \$197.611.448.

La Administración desconoció el gasto analizado por falta de soporte probatorio; y el demandante sostiene que la decisión de la DIAN desconoce la ley, por cuanto como ya lo sostuvo la entidad al pronunciarse sobre los pasivos del IDU, como consecuencia de la participación de la sociedad BITACORA en la UNIÓN TEMPORAL COSTCO INGENIERIA, de conformidad con lo previsto en el artículo 18 del E.T., era procedente su aceptación, toda vez que por ser los consorcios y uniones temporales no contribuyentes del impuesto sobre la renta, los miembros deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondan de acuerdo con su participación, por lo que no había lugar al rechazo de la suma de \$197.611.448.

Respecto del gasto pretendido se observa que fue registrado contablemente en la cuenta 51959600 (Participación en Consorcio) en el libro Cuenta Detallado por Terceros de fecha 31 de diciembre de 2010 (fl. 110 c.a.1); registro respecto del cual en la visita de inspección contable del 10 de abril de 2013 se solicitó el soporte del comprobante L 002-00022 del 31 de marzo de 2010; a lo cual la contadora señaló: "El soporte se entregará la próxima semana" (fl. 144 c.a.1).

Posteriormente, el 18 de abril de 2013 la DIAN en visita de inspección contable, respecto del requerimiento efectuado sobre el soporte del comprobante L 002-00022 del 31 de marzo de 2010, señaló: "no se entregó ningún soporte" (fl. 173 c.a.2).

Conforme lo anterior, la parte actora no allegó soporte que, conforme el artículo 771-2<sup>20</sup> del E.T., demostrara la realidad del gasto por participación en unión temporal, debiendo precisarse que el sólo registro contable no es prueba de su ocurrencia, pues dicho registro requiere de su correspondiente soporte contable, para que la contabilidad del contribuyente constituya plena prueba, ya que el sólo registro no es suficiente para la procedencia de la deducción.

La Sala considera, que en razón a la comprobación especial que la DIAN adelantó, respecto de la cual encontró carencia probatoria sobre la información sustento de los gastos operacionales de administración declarados, le correspondía a la parte actora llevar a la Administración al convencimiento sobre la realidad del gasto en virtud de la inversión de la carga de la prueba consagrada en el artículo 167 del Código General del Proceso. Así lo señaló la Alta Corporación<sup>21</sup>:

*“Todos estos indicios, condujeron a la Administración a considerar que la contabilidad, pese a que formalmente cumplía los requisitos, por los aducidos medios no prestaba credibilidad, es decir que no se dio uno de los requisitos que establece del artículo 774 del Estatuto Tributario para que pueda servir de prueba: “No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.” Como consecuencia de lo anterior se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió.”*

La Sala precisa que el hecho de haber determinado la DIAN que la sociedad actora no tenía soporte contable del gasto declarado constituye un indicio en contra del demandante sobre la realidad del gasto que no se desvirtúa únicamente con los registros contables; por lo que, en aplicación del artículo 167 del Código General del Proceso, le correspondía en vía administrativa y judicial acreditar con los medios de prueba previstos en la ley tributaria, su existencia, sin que pretenda que por aplicación analógica se traslade la valoración probatoria efectuada por la

---

<sup>20</sup> **ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES.** <Artículo adicionado por el artículo 3o. de la Ley 383 de 1997. El nuevo texto es el siguiente:> Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario. Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

**PARAGRAFO.** En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.

<sup>21</sup> Sentencia del 13 de marzo de 2003 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barboza, expediente No. 08001-23-31-000-1996-0882-01(12946).

Administración respecto del pasivo de IDU, cuando se trata de uniones temporales diferentes, y de glosas diferentes, aunado a que respecto de cada una el contribuyente debe demostrar su realidad.

Por lo anterior, **ante la falta de acreditación probatoria era procedente el desconocimiento de gastos operacionales de administración en cuantía de \$197.611.448 por concepto de participación en consorcios.**

### **3. Otras deducciones por valor de \$189.651.245.000**

La Administración desconoció la suma de \$189.651.245.000 por concepto de otras deducciones, argumentando falta de soportes contables; y la parte demandante señala que dicho valor corresponde a los costos y gastos en que incurrió la sociedad BITACORA SOLUCIONES LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL durante el proceso de reconstrucción de la contabilidad, y los castigos realizados a las cuentas deudoras que no fue posible recuperar.

La Administración en el proceso de fiscalización estableció que la deducción analizada fue registrada como ajuste por depuración contable con el código 777 y en la cuenta 53959500 (fl. 160 c.a.2); y en las visitas realizadas los días 10 y 18 de abril de 2013, en virtud de la inspección contable, se solicitaron los soportes contables del referido registro, pues se solicitaron los soportes de los comprobantes No. 002-0035 y No. 002-0036 del 1° de diciembre de 2010 por valor de \$183.459.110.907 y \$5.966.452.581, respectivamente (fls. 145 c.a.1); sin que allegaran los soportes solicitados (fls. 173 c.a.2).

Sobre la incidencia de la información contable y de las causas que justifican su no presentación ante la autoridad tributaria, el Consejo de Estado, indicó<sup>22</sup>:

“(…)

***DE LA INCIDENCIA PROBATORIA DE LOS LIBROS CONTABLES Y SUS SOPORTES, EN LA COMPROBACIÓN DE COSTOS Y DEDUCCIONES***

*La legislación tributaria sujeta la adopción de las decisiones administrativas fiscales al marco de los hechos probados en las actuaciones dentro de las cuales se profieran, mediante los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos (ET Art. 742).*

---

<sup>22</sup> Sentencia del 28 de junio de 2016 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia (E), expediente No. 68001233100020000285201.

*Tal sujeción expresa claramente el postulado de “necesidad de la prueba”, también previsto para el procedimiento general (CPC Art. 174), y al cual la doctrina procesal se ha referido como “regla técnica de procedimiento” predicada del derecho probatorio<sup>23</sup>, constitutiva del presupuesto de las decisiones judiciales que implican la resolución de ciertas circunstancias para formar el convencimiento del juez o de las autoridades administrativas por medios externos.*

*El mérito de los medios de prueba idóneos en las actuaciones fiscales depende de que estos formen parte de la declaración, de que se alleguen en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o junto con las respuestas al requerimiento especial y a su ampliación, así como con los recursos que se interpongan e incluso de que se hubieren practicado de oficio u obtenido por un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario, o por envío de un gobierno o entidad extranjera, de oficio o a solicitud de la administración colombiana (ET art. 744).*

*La contabilidad, como registro cifrado de la situación patrimonial de un ente económico<sup>24</sup>, se incluye entre los medios probatorios que el legislador tributario estableció a favor del contribuyente, siempre que se lleve en debida forma, es decir, ajustada a los requisitos especialmente previstos en los artículos 773 y 774 *ibídem*<sup>25</sup> y, por remisión de la primera de dichas normas, a los propios de la legislación comercial<sup>26</sup> y a los establecidos en el estatuto contable – Decreto 2649 de 1993.*

*Por disposición expresa del artículo 50 del C. de Co., la contabilidad debe llevarse en libros registrados y suministrar una historia clara, completa y*

---

<sup>23</sup> Tal tesis sostiene que los principios informadores del derecho probatorio como parte del derecho procesal, son los mismos que cumplen para este una labor orientadora, a saber: publicidad, eventualidad, economía procesal, igualdad e imparcialidad, caracterizados por su carácter absoluto una vez adoptados y la imposibilidad de predicar contrarios. Por su parte, las reglas técnicas son herramientas, en veces contradictorias, que el legislador puede emplear de acuerdo con las condiciones sociales, culturales y económicas de un determinado país, por ejemplo, la contradicción, no oficiosidad o carga de la prueba, necesidad, comunidad o unidad de la misma y la intermediación; las reglas técnicas opuestas que el legislador puede optar por desarrollar total o parcialmente, son la no contradicción, oficiosidad, no necesidad ni comunidad, la individualidad y la mediación (LÓPEZ BLANCO. Hernán Fabio, *Procedimiento Civil, Pruebas*. Segunda edición. Tomo 3, Dupré editores. Bogotá D. C. 2008. P. 33-35)

<sup>24</sup> De acuerdo con el artículo 56 del Decreto 2649 de 1994, los registros deben hacerse a más tardar en el mes siguiente a aquél en el cual las operaciones se realizaron y cualquier error u omisión debe salvarse con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.

<sup>25</sup> Art. 773. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.

2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa.

Art. 774. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;  
 2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;  
 3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;  
 4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;  
 5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio.

<sup>26</sup> Artículos 48 a 60.

*fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno, para así cumplir los objetivos que le asigna el artículo 3° del Decreto 2649 de 1993, entre ellos el de fundamentar la determinación de cargas tributarias que, como todos los de su género, se satisface adecuadamente cuando la información es comprensible, útil y en ciertos casos comparable (art. 4 ibídem).*

*Tales libros contienen el asiento, en orden cronológico, de las operaciones mercantiles que realiza el ente económico y de todas aquellas que puedan influir en su patrimonio. En esos libros debe hacerse referencia a los comprobantes de contabilidad<sup>27</sup> que soporten tales operaciones, a cada uno de los cuales deben anexarse los documentos que los justifican.*

*Los comprobantes, entonces, respaldan las partidas asentadas en los libros y permiten constatar los asientos individuales, así como el estado general de los negocios de la empresa, de modo que entre unos y otros (libros y comprobantes) ha de existir la debida correspondencia, so pena de que carezcan de eficacia probatoria en favor del comerciante obligado a llevarlos.*

*Sin duda alguna, esa exigencia – la de debida correspondencia - da cuenta de la importancia que tienen los comprobantes contables en nuestro sistema tributario, que a la postre se ratifica en disposiciones como los artículos 774, 775 y 776 del ET, en los cuales se condiciona la suficiencia probatoria de los libros de contabilidad al hecho de estar respaldados en comprobantes internos y externos, se reconoce la prevalencia de los asientos contables del contribuyente sobre la declaración de renta, cuando la declaración difiere de los asientos contables, y se limita la comprobación de costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos hasta la concurrencia del valor de los comprobantes externos, cuando las cifras registradas en los asientos contables excedan el valor de los comprobantes.*

*De cara a ese conjunto documentario, la Sala ha advertido en la prueba contable una unidad conformada por varios medios probatorios: los libros, los comprobantes externos e internos, y todos los documentos que tengan relación directa con los registros contables<sup>28</sup>.*

*Ahora bien, en virtud de las facultades de fiscalización e investigación que el artículo 684 del ET otorga a la Administración Tributaria para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, las autoridades de impuestos pueden, entre otras diligencias, exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados, y ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

---

<sup>27</sup> Documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen (C. de Co. art. 53).

<sup>28</sup> Sección Cuarta, sentencia del 1° de marzo de 2012, exp. 17568, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas

*La obligación de presentar libros de contabilidad debe cumplirse en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos, y la desatención de ese deber trae consigo tres consecuencias fundamentales<sup>29</sup>:*

- *Priva al contribuyente de la posibilidad de invocar los libros no presentados como prueba a su favor.*
- *Constituye un indicio en contra del mismo contribuyente.*
- *Conduce a que se desconozcan los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados, salvo que el contribuyente los acredite plenamente.*

*Es claro que en el marco del principio de la “carga de la prueba” previsto en el artículo 177 del CPC, “incumbe a las partes probar los supuestos de hechos de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”.*

*(...)*

*De contera, ante el rechazo total o parcial de costos, gastos y deducciones, el contribuyente que los declara para disminuir su base gravable de renta, debe suministrar las pruebas que descarten esa decisión administrativa, las cuales, a la luz de la consecuencia prevista en el ya referido artículo 781 del ET (el desconocimiento de costos, gastos y deducciones) son, por excelencia, las de tipo contable.*

#### **DE LAS CAUSAS QUE JUSTIFICAN LA NO EXHIBICIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD EXIGIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN**

*En términos del artículo 781 del ET, únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación de los libros de contabilidad cuando la Administración lo exige, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito<sup>30</sup>, que a la luz del artículo 1° de la Ley 95 de 1890, incorporado al artículo 64 del Código Civil, dispone:*

<sup>29</sup> ET. arts. 780 y 781

<sup>30</sup> En la Sentencia de la Sección Cuarta del 1° de marzo de 2012, exp. 17568, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas, la Sala señaló: “En esa medida, el contribuyente debe primero desvirtuar, por un lado, el indicio en contra, esto es, demostrar que no presentó la contabilidad, o no la presentó en debida forma, porque ocurrió alguna causal de fuerza mayor o caso fortuito. Pero el contribuyente deberá, además, probar los costos, las deducciones, los descuentos o los pasivos que rechazó la administración, por medio de otras pruebas o mediante la propia contabilidad<sup>30</sup> (la nota dice: Esa tesis ha sido expuesta, entre otras, en las sentencias del 4 de agosto de 1995, expediente 5282, del 27 agosto de 1999, expediente 9515, ambas con ponencia de delio Gómez Leyva, y del 30 de abril de 2003, expediente 13237, M.P. María Inés Ortiz.) — los libros, o los comprobantes externos o los demás documentos que respalden el hecho económico que el contribuyente pretende hacer valer—.

En el proceso judicial, entonces, el contribuyente puede aportar las pruebas que dejó de presentar cuando lo requirió la administración, siempre que demuestre la circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito<sup>30</sup> (la nota dice: *Ibíd. nota al pie número 2*). Es decir, sin que se desconozca el principio de unidad de la prueba contable, el contribuyente podrá aportar los soportes externos que dejó de aportar en vía gubernativa y que demuestren la realidad del hecho económico. No puede perderse de vista que los comprobantes externos e internos y los demás documentos que respaldan la contabilidad permiten tener un alto grado de certeza del hecho económico que declara el contribuyente y que está plasmado en la contabilidad. La contabilidad sólo revela, traduce, la realidad del hecho económico que tienen los comprobantes o demás documentos y, por ende, los comprobantes se ven como más apropiados frente a los registros que aparezcan en los libros.

En esa dinámica, al juez administrativo le compete examinar, primero, si está probada la causal de fuerza mayor o caso fortuito que desvirtúe el indicio en contra del contribuyente. Y sólo si está probada dicha causal, el juez puede examinar la prueba traída por el contribuyente y determinar si está demostrada, según el caso, la procedencia del costo, la deducción, el descuento o el pasivo que desconoció la administración tributaria. Es decir, si no comprueba que la contabilidad no se aportó porque ocurrió una causal de fuerza mayor o caso

*“Se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”.*

*Es claro que, a la luz del principio de la carga de la prueba, quien alega la ocurrencia de la fuerza mayor o el caso fortuito como circunstancias excepcionales eximentes de responsabilidad, debe demostrar que en el hecho que la originó se presentan simultáneamente tres elementos a saber: la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la inimputabilidad; esto es, que se trate de un hecho intempestivo, que a pesar de las medidas adoptadas no fue posible evitar y que, además, no es atribuible a quien lo invoca.  
(...)”*

Conforme la jurisprudencia en cita, y lo expuesto en precedencia, en virtud del artículo 684 del E.T. la autoridad tributaria, puede exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documento contables, siempre que estén obligados a llevar contabilidad debidamente registrada y ordenar la exhibición de los mismos, y su desatención, conforme el artículo 781 ibídem, implica que no puedan ser invocados posteriormente en su favor, que tal hecho se tenga como un indicio en su contra, y que se desconozcan los costos, deducciones, pasivos y descuentos registrados en la correspondiente declaración tributaria; salvo que se acredite una causa justificativa de fuerza mayor o caso fortuito.

Descendiendo al caso concreto, del contenido de los actos acusados se advierte que el desconocimiento de los gastos operacionales de administración por participación en consorcios registrados en la declaración del impuesto de renta del año 2010 obedeció a la falta de presentación de los soportes contables de los registros contable de dicho rubro, circunstancia que en principio, en apego a la legalidad, estaría conforme a derecho, por cuanto la sociedad contribuyente no cumplió con su deber de suministrar la información solicitada, lo que trajo como consecuencia legal el desconocimiento de la referida deducción.

No obstante, en aplicación del artículo 781 del E.T., ha de analizarse si la no presentación de la información contable en el momento en que fue solicitada obedeció a una circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito o ajena a su voluntad.

Según la parte demandante la documentación requerida no fue suministrada por su extenso volumen y porque fue el soporte documental del proceso de

---

fortuito, el juez no puede valorar la prueba que traiga el contribuyente al proceso judicial, pues eso desconocería el principio de lealtad y el mismo artículo 781 E.T.

reclamaciones con base en la cual se reconstruyó la contabilidad, documentos que se encuentran dentro del archivo general del proceso de liquidación judicial, pero que los hechos registrados contablemente corresponden a la realidad de la sociedad BITACORA; no obstante, dicha razón no es justificativa para no haber entregado la información soporte del registro de los gastos operacionales de administración, pues el liquidador podía tener acceso a los archivos de la liquidación judicial y solicitar la información que le permitiera demostrar a la administración la realidad del gasto pretendido, por lo que no tener en sus archivos la información solicitada no constituye causa justificativa.

Por lo tanto, la no presentación de los soportes contables de las deducciones pretendidas en el momento en que fueron exigidos configuró un indicio en contra de la parte actora, y por ende la procedencia **del desconocimiento de los gastos operacionales de administración registrados en la declaración del impuesto de renta del año 2010**, por cuanto la Administración no tuvo ningún medio probatorio idóneo que le permitiera determinar la veracidad de los hechos económicos declarados.

**(ii) si era procedente la imposición de la sanción por inexactitud; (iii) si era procedente la imposición de la sanción por disminución de pérdida; y (iv) si era procedente la imposición de la sanción por irregularidades en la contabilidad.**

Conforme el análisis efectuado en precedencia era procedente la modificación de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010, y por ende la imposición de la sanción por inexactitud, conforme lo previsto en el artículo 647 del E.T., por cuanto, se incluyeron pasivos, gastos y deducciones improcedente, que condujeron a la determinación de un menor impuesto sobre la renta, sin que la Sala advierta una diferencia de criterios en la interpretación de la norma aplicable, o una indebida valoración probatoria al momento de la imposición de la sanción, sino la aplicación objetiva de la norma que la regula.

Ahora bien, respecto de la sanción por inexactitud, el Consejo de Estado, conforme el principio de favorabilidad ha determinado dar aplicación al artículo 282 parágrafo

5 de la Ley 1819 de 2016 que reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria<sup>31</sup>. Señaló la Alta Corporación<sup>32</sup>:

“(…)

**2. Sanción por inexactitud. Reiteración Jurisprudencial<sup>33</sup>.**

*De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo del contribuyente o un mayor saldo a favor.*

*En este caso, procede la sanción por inexactitud, pues la inclusión de impuestos descontables impropcedentes de los cuales se derive un menor saldo a pagar o un mayor saldo a favor constituye inexactitud sancionable.*

*Además, no se presenta diferencia de criterios entre el contribuyente y la DIAN en razón a que las pruebas indican que la sociedad actora no adquirió los bienes con la intención de enajenarlos sino de conservarlos en su patrimonio para explotarlos mediante arrendamiento. En consecuencia, la adición de ingresos y el rechazo de deducciones se generaron por la indebida aplicación de las normas tributarias y no porque la Administración y el contribuyente interpretaran las normas que regulan la materia de forma distinta.*

*Sin embargo, se debe tener en cuenta que el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria<sup>34</sup>.*

*Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley, modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias en el siguiente sentido:*

**Artículo 287°.** *Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

<sup>31</sup> **Ley 1819 de 2016, artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: **“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. [...]”

**Parágrafo 5.** El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

<sup>32</sup> Sentencia del 9 de marzo del 2017 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, expediente No. 05001-23-31-000-2007-00272-01 (19823).

<sup>33</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 20 de febrero de 2017, exp. 20623 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E)

<sup>34</sup> **Ley 1819 de 2016, artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: **“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. [...]”

**Parágrafo 5.** El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

**“Artículo 647. Inexactitud en las declaraciones tributarias.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

**Parágrafo 1.** Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

**Parágrafo 2.** No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

**Artículo 288\*.** Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

**“Artículo 648. Sanción por inexactitud.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.

*Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.*

*En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:*

- 1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.*
- 2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*
- 3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*
- 4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.*

**Parágrafo 1°.** *La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.*

**Parágrafo 2°.** *La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.” (Destaca la Sala)*

*Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.*

*Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anularán parcialmente los actos demandados para determinar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el fijado por el actor, según se precisó.*

*A título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala en los siguientes términos:  
 (...)”*

Siguiendo el derrotero del Consejo de Estado sobre sanción por inexactitud y aplicación del principio de favorabilidad consagrado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con los artículos 287 y 288 de la referida ley que modificaron los artículos 647 y 648 del E.T, respectivamente, reduciendo al 100%

la sanción general por inexactitud<sup>35</sup>, y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los referidos artículos, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, la Sala reliquidará la sanción impuesta en los actos acusados a la tarifa general del 100%.

Ahora bien, determinado que se incluyeron pasivos, gastos y deducciones improcedentes que llevaron a la modificación de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010 y por ende al rechazo de la pérdida líquida declarada; corresponde establecer si la liquidación de la sanción impuesta en los actos acusados se efectuó conforme lo prevé el artículo 647-1 del Estatuto Tributario.

En el sub jndice, tal como fuere determinado en precedencia, no era procedentes pasivos por valor de \$65.385.643.482, gastos operacionales de administración por valor de \$205.456.000, ni otras deducciones por valor de \$189.651.245, circunstancia que en la liquidación oficial demandada disminuyó a \$0 el concepto de pérdida líquida, por lo que **procedía la sanción prevista en el artículo 647-1 del E.T.** por el simple hecho de llevar a la declaración tributaria mayores valores a los reales, lo que se concretó cuando la contribuyente registró en el renglón

---

<sup>35</sup> **LEY 1819 DE 2016, ARTÍCULO 287°.** Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:  
 1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

[...]

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

**ARTÍCULO 288°.** Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

**ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con 110 señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

[...]

“*Pérdida líquida del ejercicio*”, la suma que fue declarada improcedente por la Administración.

La Corte Constitucional<sup>36</sup> indicó que la sanción referida se presenta por incluir en el denuncia rentístico valores mayores a los reales por concepto de pérdidas. Señaló textualmente:

“(…)  
*Por las anteriores consideraciones, encuentra la Corte que la norma demandada, no presume la mala fe del contribuyente y se ajusta a los artículos 29 y 83 de la Constitución, porque la sanción no corresponde a un hecho futuro y eventual, cual sería compensar las pérdidas declaradas, sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas. No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no.*  
 (…)”

Por su parte, el Consejo de Estado sobre la sanción prevista en el artículo 647-1 del E.T., indicó<sup>37</sup>:

“(…)  
*La sanción por inexactitud está vinculada al mayor impuesto a pagar o al menor saldo a favor que resulte de la conducta sancionable. Por ello, algunos contribuyentes adoptaron la práctica de declarar pérdidas fiscales por mayor valor, pues ante una eventual fiscalización de la declaración no procedía la sanción sino simplemente una reducción de la pérdida declarada*<sup>38</sup>.

*Por lo anterior, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por artículo 24 de la Ley 863 de 2003, sancionó esa práctica y dispuso lo siguiente:*  
 (…)

*Al analizar la exequibilidad de la norma, la Corte Constitucional precisó lo siguiente*<sup>39</sup>:

*“[...] Observa la Corte que no obstante las imprecisiones de redacción, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, **no contiene una sanción autónoma**, sino que regula las condiciones en las cuales las sanciones por corrección o **por inexactitud** habrán de aplicarse en los eventos de **disminución o rechazo de pérdidas fiscales**.*

---

<sup>36</sup> Sentencia C-910 del 21 de septiembre de 2004 de la Corte Constitucional.

<sup>37</sup> Sentencia del 1º de junio de 2016 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 25000-23-37-000-2012-00097-01(20276)

<sup>38</sup> C-910/04

<sup>39</sup> Sentencia C-910 de 21 de septiembre de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil

*El nuevo marco sancionatorio encuentra sustento en diversas consideraciones. Por un lado debe tenerse en cuenta que un objetivo central de este tipo de sanciones es preservar la veracidad y confiabilidad de las declaraciones tributarias. En consonancia con ello, independientemente de que el legislador considere que la sanción debe vincularse al detrimento que la conducta del contribuyente produzca para el fisco, resulta razonable que la sanción se aplique en relación con la conducta –declarar un mayor valor por concepto de pérdidas- y con el momento en el que ella se produce, esto es, cuando se realiza la declaración, y no cuando se materialice el efecto lesivo desde el punto de vista del recaudo tributario.*

*[...] Por las anteriores consideraciones, encuentra la Corte que la norma demandada, no presume la mala fe del contribuyente y se ajusta a los artículos 29 y 83 de la Constitución, porque la sanción no corresponde a un hecho futuro y eventual, cual sería compensar las pérdidas declaradas, **sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas.** No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no". (Se destaca)*

*Así pues, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no tipifica un hecho sancionable independiente sino que regula las condiciones en las cuales deben aplicarse las sanciones por inexactitud y corrección cuando se disminuyan o rechacen pérdidas fiscales.*

*Además, para imponer la sanción por inexactitud por haber incluido pérdidas mayores a las reales, la norma prevé que la disminución o rechazo de pérdidas fiscales se considera como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Así, la base para determinar la sanción por disminución o rechazo de pérdidas fiscales es el impuesto de renta que teóricamente se genere sobre la pérdida a la tarifa vigente para el año en que esta se determinó y declaró.*

*Sobre este punto, la Sala ha precisado que la sanción por inexactitud procede por el hecho de que el contribuyente declare pérdidas fiscales por mayores valores a los reales, aunque no se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor<sup>40</sup>.*

*La demandante considera que no procede la sanción por inexactitud porque no existe una sanción por el hecho de que la declaración arroje un menor saldo a favor. Sin embargo, el artículo 647-1 del E.T prevé que la disminución de la pérdida fiscal se considera como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente y que dicha cuantía, que tiene como causa el menor saldo a favor, es la base para determinar la sanción por inexactitud.*

---

<sup>40</sup> Sentencia de 15 de mayo de 2014, exp. 19647, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

*Además, como lo señaló la Corte Constitucional, la sanción debe ser aplicada en el momento en que se declara el incremento injustificado de las pérdidas fiscales, no cuando se hace efectiva la consecuencia de ese incremento, esto es, la compensación de dichas pérdidas<sup>41</sup>.*

*En consecuencia, procede la sanción por inexactitud del artículo 647 del E.T porque la demandante declaró deducciones improcedentes de las cuales se derivó una pérdida mayor a la real y la disminución de esta pérdida a la que legalmente corresponde se considera como un menor saldo a favor, en los términos del artículo 647-1 del mismo estatuto. No hay lugar a levantar la sanción porque no existe una razonable diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable, sino una interpretación particular de ambas partes respecto al alcance del artículo 177-1 del E.T en el caso concreto. (...)*

Conforme la jurisprudencia en cita, el artículo 647-1 del E.T. regula las condiciones en las cuales deben aplicarse las sanciones por inexactitud y corrección cuando se disminuyan o rechacen pérdidas fiscales; precisando la norma que la disminución o rechazo de pérdidas fiscales se considera como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección, por lo que la base para determinar la sanción por disminución o rechazo de pérdidas fiscales es el impuesto de renta que teóricamente se genera sobre la pérdida a la tarifa vigente para el año en que ésta se determinó y declaró.

En el presente caso la demandante en la declaración privada objeto de la liquidación oficial de revisión registró pérdidas fiscales en cuantía de \$179.601.488.000 (fl. 5 c.a.1), y como consecuencia del rechazo de pasivos, gastos operacionales de administración y deducciones se disminuyó la pérdida líquida a \$0, por lo que la Administración impuso sanción por disminución de la pérdida líquida por valor de \$94.829.586.000, sin que de la imposición de la sanción se advierta una indebida valoración probatoria como lo sostiene la parte demandante.

Para el cálculo de la sanción se tomó como base el impuesto teórico de la pérdida y se aplicó el porcentaje del 160% previsto en el artículo 647 del E.T., debiendo precisarse que la sanción impuesta debe ser considerada de inexactitud por *el hecho de que el contribuyente declare pérdidas fiscales por mayores valores a los reales, aunque no se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor<sup>42</sup>,*

---

<sup>41</sup> Sentencia C-910 de 2004

<sup>42</sup> Sentencia del 15 de mayo de 2014 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 19647.

por lo tanto, en este caso, se configuró el hecho sancionable previsto en la norma por lo que era procedente la sanción impuesta; no obstante, en aplicación del principio de favorabilidad respecto del artículo 647 del E.T, la tarifa para imponer la sanción por rechazo o disminución de pérdida fiscal será del 100% y no del 160%.

Finalmente, se debe señalar que en los actos acusados también se impuso sanción por irregularidad en la contabilidad, en cuantía de \$133.843.000, por cuanto la contabilidad de la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA., no era demostrable y no contaba con soportes internos y externos que demostraran la ocurrencia de los hechos económicos declarados.

La parte actora sostiene que resulta injusta la imposición de la sanción analizada, atendiendo el estado de la contabilidad de la sociedad BITACORA al momento del proceso liquidatorio, y que una contabilidad reconstruida puede tener algunas falencias que no pueden constituirse en hechos sancionables, pues la sociedad sí llevó libros de contabilidad y fueron exhibidos cuando la autoridad tributaria los solicitó.

La potestad sancionatoria de la Administración Tributaria emerge de las facultades que le han sido conferidas por la ley y contenidas en el Estatuto Tributario, precisándose que respecto al tema tributario las conductas sancionables se determinan en la infracción u omisión de deberes formales y sustanciales de los ciudadanos, ello quiere decir que la facultad sancionatoria es reglada y que responde a unas causales o tipicidad objetiva.

En el presente caso, la imposición de la sanción por irregularidad en la contabilidad, se configura, conforme el artículo 654 del E.T., entre otros casos, cuando el contribuyente no lleva los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de la liquidación de los impuestos; hecho sancionable que se configura en el sub judice, porque la información contable suministrada en el proceso de fiscalización adelantado contra la sociedad BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA., hoy liquidada, no permitieron establecer los factores para determinar la base de liquidación del impuesto de renta del año 2010, es decir, se configuró el hecho sancionable.

Ha de tenerse en cuenta que la inspección contable realizada los días 10, 18 y 30 de abril de 2013, puso de presente la precariedad respecto de los soportes

contables de la sociedad investigada, no obstante, se hubieren presentado los libros de contabilidad; es más, las actas claramente expresan la carencia de soporte contable respecto de los registros efectuados en los libros de contabilidad respecto de pasivos, gastos y deducciones.

Ahora bien, para la Sala la reconstrucción de los libros contables no constituye justificación que exima de responsabilidad; pues tal procedimiento se debe efectuar con la diligencia y cuidado que permite obtener casi de forma exacta los libros que son reconstruidos, pues una reconstrucción con diligencia y cuidado no es imposible, y la sociedad debía contar con los soportes de las operaciones efectuadas y registradas en esos libros, por lo tanto, ello no constituye una eximente que justifique la no presentación de los libros de contabilidad actualizados y con sus correspondientes soportes contables, **por lo que, era procedente la imposición de la sanción.**

Conforme las consideraciones expuestas, procede **declarar la nulidad parcial de los actos demandados, pero únicamente para determinar la sanción por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdida fiscal a la tarifa del 100%, conforme la siguiente liquidación:**

Saldo a pagar determinado antes de sanción	\$3.384.220.000
(-) saldo a pagar declarado antes de sanción	\$0
Diferencia base sanción por inexactitud	\$3.384.220.000
Por porcentaje establecido en el artículo 647 del E.T., modificado por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN INEXACTITUD (Artículo 647 del E.T.)</b>	<b>\$3.384.220.000</b>
<b>Menos valor sanción declarada</b>	<b>\$0</b>
<b>TOTAL SANCIÓN INEXACTITUD</b>	<b>\$3.384.220.000</b>

Total pérdida declarada	\$179.601.488.000
Menos: Total pérdida determinada	0
<b>Base de sanción</b>	<b>\$179.601.488.000</b>
<b>Impuesto Teórico de Renta 33%</b>	<b>\$59.268.491.040</b>
Por porcentaje a aplicar según el artículo 647 del E.T., modificado por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016	<b>100%</b>
<b>Sanción por disminución o rechazo de pérdida fiscal (Artículo 647-1 del E.T.)</b>	<b>\$59.268.491.000</b>

Nulidad y Restablecimiento del derecho  
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01353-00  
Demandante: SAUL SOTOMONTE SOTOMONTE en calidad de EX-LIQUIDADOR DE LA  
SOCIEDAD BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. LIQUIDADADA  
Demandado: U.A.E. DIAN

**TOTAL SANCIÓN INEXACTITUD (Artículo 647 del E.T.) \$3.384.220.000**

**TOTAL SANCIÓN POR DISMINUCIÓN O RECHAZO DE PÉRDIDA FISCAL  
(Artículo 647-1 del E.T.) \$59.268.491.000**

**TOTAL SANCIÓN POR IRREGULARIDAD EN LA CONTABILIDAD (Art. 655  
E.T.) \$133.843.000**

**TOTAL SANCIONES: \$62.786.554.000**

CONCEPTOS	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.TRIB.
TOTAL GASTOS DE NÓMINA	44.420.000	44.420.000	44.420.000
APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	3.480.000	3.480.000	3.480.000
APORTES AL SENA, I.C.B.F.,CAJAS E COMPENSACIÓN	1.079.000	1.079.000	1.079.000
EFFECTIVO, BANCOS, CTAS. BCOS.INVERS.MOBILIARIAS CTAS.COBRAR	0	0	0
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	32.086.245.000	32.086.245.000	32.086.245.000
ACCIONES Y APORTES (SOC.ANON.LTDAS.,ASIMILADAS)	0	0	0
INVENTARIOS	0	0	0
ACTIVOS FIJOS	0	0	0
OTROS ACTIVOS	9.111.0343.000	9.111.0343.000	9.111.0343.000
<b>TOTAL PATRIMONIO BRUTO</b>	<b>41.197.588.000</b>	<b>41.197.588.000</b>	<b>41.197.588.000</b>
<b>PASIVOS</b>	<b>86.801.567.000</b>	<b>21.415.924.000</b>	<b>21.415.924.000</b>
<b>TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO/LÍQUIDO NEGATIVO</b>	<b>0</b>	<b>19.781.664.000</b>	<b>19.781.664.000</b>
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	7.609.016.000	7.609.016.000	7.609.016.000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	4.102.539.000	4.102.539.000	4.102.539.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	0	0	0
<b>TOTAL INGRESOS BRUTOS</b>	<b>11.711.555.000</b>	<b>11.711.555.000</b>	<b>11.711.555.000</b>
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	0	0	0
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	0	0	0
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	<b>11.711.555.000</b>	<b>11.711.555.000</b>	<b>11.711.555.000</b>

Nulidad y Restablecimiento del derecho  
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01353-00  
Demandante: SAUL SOTOMONTE SOTOMONTE en calidad de EX-LIQUIDADOR DE LA  
SOCIEDAD BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. LIQUIDADADA  
Demandado: U.A.E. DIAN

COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	29.642.000	29.642.000	29.642.000
OTROS COSTOS	0	0	0
<b>TOTAL COSTOS</b>	<b>29.642.000</b>	<b>29.642.000</b>	<b>29.642.000</b>
<b>GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN</b>	<b>1.632.156.000</b>	<b>1.426.700.000</b>	<b>1.426.700.000</b>
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	0	0	0
DEDUCCIÓN INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	0	0	0
<b>OTRAS DEDUCCIONES (SERV.PUBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP.,ETC.)</b>	<b>189.651.245.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	<b>191.283.401.000</b>	<b>1.426.700.000</b>	<b>1.426.700.000</b>
<b>RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO</b>	<b>0</b>	<b>10.255.213.000</b>	<b>10.255.213.000</b>
<b>O PÉRDIDA LÍQUIDA</b>	<b>179.601.488.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
COMPENSACIONES	0	0	0
<b>RENTA LÍQUIDA</b>	<b>0</b>	<b>10.255.213.000</b>	<b>10.255.213.000</b>
RENTA PRESUNTIVA	0	0	0
TOTAL RENTAS EXENTAS	0	0	0
RENTAS GRAVABLES	0	0	0
<b>RENTA LÍQUIDA GRAVABLE</b>	<b>0</b>	<b>10.255.213.000</b>	<b>10.255.213.000</b>
INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	0	0	0
COSTOS Y DEDUCCIONES POR GANANCIAS OCASIONALES	0	0	0
GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	0	0	0
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	0	0	0
<b>IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE</b>	<b>0</b>	<b>3.384.220.000</b>	<b>3.384.220.000</b>
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	0	0	0
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>0</b>	<b>3.384.220.000</b>	<b>3.384.220.000</b>

Nulidad y Restablecimiento del derecho  
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01353-00  
Demandante: SAUL SOTOMONTE SOTOMONTE en calidad de EX-LIQUIDADOR DE LA  
SOCIEDAD BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. LIQUIDADADA  
Demandado: U.A.E. DIAN

IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	0	0	0
IMPUESTO DE REMESAS	0	0	0
<b>TOTAL IMP. A CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAV.</b>	<b>0</b>	<b>3.384.220.000</b>	<b>3.384.220.000</b>
ANTICIPO POR EL AÑO GAVABLE	0	0	0
SALDO A FAVOR SIN SOLIC DEVOLPER.FISC.ANT.	0	0	0
AUTORRETENCIONES	0	0	0
OTROS CONCEPTOS	0	0	0
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
ANTICIPO RENTA AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	0	0	0
<b>SALDO A PAGAR POR IMPUESTO</b>	<b>0</b>	<b>3.384.220.000</b>	<b>3.384.220.000</b>
<b>SANCIONES</b>	<b>0</b>	<b>100.378.181.000</b>	<b>62.786.554.000</b>
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>0</b>	<b>103.762.401.000</b>	<b>66.170.774.000</b>
<b>O TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Respecto de la condena en costas, y aplicando la posición jurisprudencial del Consejo de Estado<sup>43</sup>, de conformidad con las reglas previstas en los numerales 5° y 8° del artículo 365 del CGP, aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA, no se condenará en costas teniendo en consideración que prosperaron parcialmente las pretensiones y no existen elementos de prueba que demuestren las erogaciones por dicho concepto.

Por último, el Consejo Superior de la Judicatura expidió el Acuerdo No. PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020, por medio del cual prorrogó la suspensión de términos, amplió sus excepciones y adoptó otras medidas por motivos de salubridad pública y fuerza mayor, disponiendo en su artículo 5°, entre otras, como excepción a la suspensión de términos en materia de lo contencioso administrativo, los procesos que se encuentran en estado de dictar sentencia, así como sus

<sup>43</sup> Sentencia del 6 de julio de 2016 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 25000-23-37-000-2012-00174-01, y sentencia del 30 de agosto de 2016 del Consejo de Estado – Sección Cuarta, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 050012333000201200490-01 [20508].

aclaraciones y adiciones; y que dichas decisiones se notificaran electrónicamente, pero los términos para su control o impugnación seguirán suspendidos hasta tanto el Consejo Superior así lo disponga; razón por la cual la presente sentencia se notificará a las partes vía correo electrónico, precisando que los términos para apelación iniciarán una vez lo disponga la Alta Corporación.

**En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “A”, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,**

#### **FALLA**

**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución No. 322412014000185 del 24 de julio de 2014 por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN le profirió a la sociedad “BITÁCORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA EN LIQUIDACIÓN” Liquidación Oficial de Revisión por el impuesto de renta del año gravable 2010; y de la Resolución No. 007.799 del 14 de agosto de 2015 a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO.** A título de restablecimiento del derecho, **MODIFÍCASE respecto de la sanción por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdida fiscal**, la liquidación oficial sobre la renta del año 2010 de **BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL, hoy liquidada**, de acuerdo con la liquidación efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO.** No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

**CUARTO.** De conformidad con lo previsto en el artículo 5° del Acuerdo No. PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, **NOTIFIQUESE** electrónicamente la presente providencia así:

Nulidad y Restablecimiento del derecho  
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01353-00  
Demandante: SAUL SOTOMONTE SOTOMONTE en calidad de EX-LIQUIDADOR DE LA  
SOCIEDAD BITACORA SOLUCIONES COMPAÑÍA LTDA. LIQUIDADADA  
Demandado: U.A.E. DIAN

---

- A la parte demandante, quien actúa a través del Dr. Manzur Michel Numa Marin, al correo [manzurnuma@hotmail.com](mailto:manzurnuma@hotmail.com);
- A la DIAN, quien actúa a través de la Dra. Diana Patricia Olmos Montenegro, al correo [notificacionesjudicialesdian@dian.goc.co](mailto:notificacionesjudicialesdian@dian.goc.co).
- Al Ministerio Público a los correos [procjudadm3@procuraduria.gov.co](mailto:procjudadm3@procuraduria.gov.co) y [djbernal@procuraduria.gov.co](mailto:djbernal@procuraduria.gov.co).

Precisándose que los términos para apelación empezaran a correr una vez se disponga el levante de suspensión de términos por parte del Consejo Superior de la Judicatura.

**QUINTO.** En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y del excedente de gastos del proceso, teniendo en consideración lo previsto en la Resolución No. 4179 del 22 de mayo de 2019 de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias del caso.

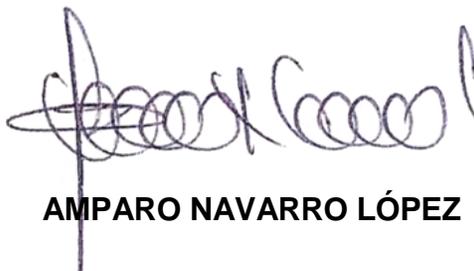
**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE**

Constancia: El proyecto de esta providencia fue estudiado y aprobado en sesión virtual de la fecha. Las firmas del documento son digitalizadas y se incorporan por cada magistrado.

**LOS MAGISTRADOS**



**GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ**



**AMPARO NAVARRO LÓPEZ**



**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**