



Radicado: 17001-23-33-000-2019-00119-01 (26045)
Demandante: OSCAR IVÁN GUTIÉRREZ FRANCO Y OTRO

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 17001-23-33-000-2019-00119-01 (26045)
Demandante: OSCAR IVÁN GUTIÉRREZ FRANCO Y OTRO
Demandado: DIAN
Temas: Renta. Sanción representante legal y revisor fiscal.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 16 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que resolvió:

«PRIMERO: DECLARAR parcialmente probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa formulada por la entidad accionada, dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Oscar Iván Gutiérrez Franco y Luz Adriana Ramírez Ramírez contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

SEGUNDO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial 102412017000030 del 21 de noviembre de 2017, confirmada por la Resolución No. 011859 del 21 de noviembre de 2018, en lo que respecta a las sanciones impuestas a los señores Oscar Iván Gutiérrez Franco y Luz Adriana Ramírez Ramírez en los términos del artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

TERCERO: SIN COSTAS en esta instancia».

ANTECEDENTES

El 22 de abril de 2015, la sociedad Vega Proyectos SAS en Acuerdo de Reorganización, presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, en la cual registró un total saldo a favor de \$186.903.000.

El 14 de marzo de 2017, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales emitió el requerimiento especial 102382017000002, en relación con la declaración tributaria señalada, acto que fue comunicado a los demandantes.

Previa respuesta de la sociedad, el 21 de noviembre de 2017 la División de Gestión de Liquidación de la citada dirección seccional expidió la Liquidación Oficial de Revisión 102412017000030, que dispuso, entre otros, desconocer costos y gastos e imponer sanción por inexactitud a la contribuyente, y sancionar a la revisora fiscal Luz Adriana



Ramírez Ramírez, quien firmó «*el informe de revisoría fiscal por el año gravable 2014*» y al representante legal para esa vigencia, Oscar Iván Gutiérrez Franco, quien «*firmó la declaración de renta del año gravable 2014*», en cuantías de \$109.772.000 cada uno.

Contra el acto de determinación los sancionados interpusieron recurso de reconsideración, decidido por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en la Resolución 011859 del 21 de noviembre de 2018, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«5.1.- Se **DECLARE** la nulidad de la Liquidación Oficial No. 102412017000030 del 21 de noviembre de 2017, confirmada por la Resolución No. 011859 del 21 de noviembre de 2018, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales.

5.2.- Se **REVOQUE** la sanción de que trata el artículo 658-1 adicionado por el artículo 1º de la Ley 788 de 2002, impuesta al señor OSCAR IVÁN GUTIÉRREZ FRANCO, identificado con C. C. 10.287.978, y a la señora LUZ ADRIANA RAMÍREZ RAMÍREZ, identificada con C. C. 30.317.803, por valor de \$109.772.000 a cada uno.

3.- A título de restablecimiento del derecho se **DECLARE** que el señor OSCAR IVÁN GUTIÉRREZ FRANCO, identificado con C. C. 10.287.978, y la señora LUZ ADRIANA RAMÍREZ RAMÍREZ, identificada con C. C. 30.317.803, no están obligados a cancelar la multa por valor de \$109.772.000 a cada uno.

5.4.- Que se condene en costas y agencias en derecho a la Entidad Pública demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95-9, 228 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 62, 82, 640, 647, 658, 707, 709, 720 y 742 del Estatuto Tributario y,
- Artículos 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Se violó el debido proceso y el derecho de defensa, porque el requerimiento especial no se notificó al representante legal y a la revisora fiscal de Vega Proyectos SAS, a quienes les fue impuesta la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario, lo que impidió que la contribuyente pudiera acceder a la aminoración de la sanción por inexactitud, que sirve de base para liquidar las sanciones debatidas.

Los actos acusados desconocen la normativa aplicable al registro del costo fiscal bajo el sistema de inventarios permanentes, pues en la operación de venta de inventarios declarados como activos en periodos anteriores de Vega Proyectos SAS (*contribuyente*) a Vega Energy SAS (*tercero*) se practicó la retención y se pagó el impuesto sobre las ventas, lo que hace procedente el costo declarado sobre tales inventarios. No obstante, «*si la DIAN no iba a aceptar el costo declarado (...) por considerar que no existían pruebas del mismo,*



era su obligación aplicar la presunción de la norma en cita [artículo 82 del Estatuto tributario], habida cuenta que la enajenación correspondía a una mercancía».

Aunque Vega Proyectos SAS no reclamó la totalidad de los gastos en que incurrió, los declarados fueron rechazados sin valorar las pruebas y explicaciones de la contribuyente, lo que viola el debido proceso.

La falta de requisitos formales de costos y deducciones no implica su inexistencia y, por tanto, no encaja en los verbos rectores de los artículos 647 y 658-1 del Estatuto Tributario. Por ello, como la contribuyente no declaró costos o deducciones inexistentes, no hay lugar a imponer las sanciones discutidas, lo cual denota falta de motivación en los actos demandados.

Como la revisora fiscal sancionada no firmó la declaración de renta del periodo en discusión, dado que a la fecha de presentación no acreditaba tal condición, y que la suscripción de los estados financieros no tiene incidencia fiscal, no se presentan los supuestos de imposición de la norma señalada. Además, como al inicio de la actuación administrativa los demandantes no estaban vinculados a la contribuyente, no les asistía responsabilidad legal frente a las actuaciones de esta última.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

Por el monto de la sanción discutida, el Tribunal no es competente para conocer los actos demandados, no se agotó la sede administrativa, pues en el recurso de reconsideración los actores no solicitaron revocar la liquidación de revisión, y la aptitud jurídica para controvertir la determinación del tributo recae en la contribuyente, quien no la demandó y se encuentra en firme, y no en los demandantes.

Pese a que la normativa aplicable dispone que el requerimiento especial se notifica al contribuyente, responsable, agente retenedor y declarante, mas no a los representantes legales y revisores fiscales, dicho acto fue puesto en el conocimiento de estos últimos, sin que presentaran la respuesta correspondiente.

La contribuyente no cumplió requisitos para reducir la sanción por inexactitud, sobre la cual se liquidaron las sanciones demandadas.

El costo rechazado no fue demostrado por Vega Proyectos SAS, a pesar de que fue objeto de comprobación especial, lo que hace inaplicable el costo presunto y, frente a los gastos rechazados, los demandantes presentaron facturas de otros periodos, en otros idiomas o de empresas ajenas a la contribuyente.

A la luz de la legislación fiscal la contribuyente declaró costos y gastos inexistentes, circunstancia que vinculó la responsabilidad de los sancionados en los términos de las normas aplicadas por la Administración, como son la inclusión en la contabilidad, de la que forman parte los estados financieros, de costos y deducciones inexistentes.

El registro de costos y deducciones inexistentes en la declaración tributaria de la contribuyente hace procedente la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario, que cobró firmeza al no haber sido demandada por la sociedad.



AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 19 de septiembre de 2019, el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades en lo actuado y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados. Mediante providencias del 27 de noviembre de 2020 y del 21 de enero de 2021, precisó que es competente para conocer el medio de control presentado por los accionantes, quienes cuentan con aptitud legal para comparecer al proceso como demandantes y agotaron la sede administrativa, pues el recurso de reconsideración cuestionó la sanción impuesta en los actos acusados. Decretó, además, las pruebas del proceso.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Caldas declaró parcialmente probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa y revocó las sanciones impuestas a los accionantes, por lo siguiente:

Los demandantes carecen de legitimación en la causa por activa para controvertir la modificación oficial al impuesto sobre la renta y la sanción por inexactitud a cargo de Vega Proyectos SAS, quien es titular de la obligación jurídico tributaria sustancial, por lo que el control judicial se limita a la sanción que les fue impuesta.

El requerimiento especial fue notificado a los demandantes en las direcciones informadas en el RUT.

Censuró los actos acusados porque el señalamiento de que el representante legal suscribió la declaración cuestionada y que la revisora fiscal firmó un informe de auditoría a los estados financieros, no implica el estudio de las argumentaciones de los demandantes, ni que se verificó la «*no firma con salvedad -para el caso del revisor fiscal- y en la aprobación y disposición de órdenes para la inclusión de la irregularidad en la declaración -respecto del representante legal-*». Además, a diferencia de la sanción por inexactitud, las impuestas no operan de forma automática.

No se condena en costas, porque se accede parcialmente a las pretensiones.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

Está demostrado que los demandantes actuaban como representante legal y revisor fiscal de Vega Proyectos, y que dicha sociedad declaró costos y deducciones irreales que le representaron un saldo a favor inexistente, irregularidades que fueron avaladas por los sancionados al suscribir la declaración de renta, el informe de revisoría fiscal y los balances generales, entre otros documentos no soportados.

Tales conductas se enmarcan en los supuestos sancionables debatidos pues, para el representante legal, «*el suscribir una declaración de renta, explícita e implícitamente trae consecuencias tanto de orden ético, fiscal y de orden pecuniario entre otros*» y, la revisora fiscal, al firmar «*el informe de revisoría fiscal que soportó la declaración de renta del año gravable 2014 de la anterior sociedad, dio su aval de estar todo de conformidad a la ley, contrariando la realidad, pues la*



DIAN en este proceso demostró que la sociedad, no tuvo soportes para registrar lo glosado, pero que se registró en la declaración de renta del año 2014, reflejando un saldo a favor irreal», lo que conlleva la existencia de elementos volitivos y cognitivos, y descarta falta de motivación.

La DIAN no impuso sanciones «automáticas», pues resultaron de una investigación y la ulterior modificación de la declaración de renta de la contribuyente, quien no demandó los actos que ahora se cuestionan.

Los **demandantes** se opusieron a lo aducido en el recurso de apelación, para lo cual reiteraron los argumentos de la demanda, y agregaron que se violó el principio de *non bis in idem*, pues en otro proceso relacionado con la declaración de renta para la equidad CREE del año gravable 2014, fueron sancionados por los mismos hechos, lo cual indica que la sanción excede el monto máximo de imposición. El **Ministerio Público** pidió confirmar la sentencia apelada, pues los actos no indicaron los verbos rectores de la norma sancionatoria y carecen de motivación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que impusieron sanciones al representante legal y a la revisora fiscal de Vega Proyectos SAS, en relación con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2014.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si las conductas adelantadas por los demandantes corresponden a los supuestos normativos de las sanciones impuestas por la Administración.

Para tal efecto se advierte que, como los actos cuestionados no fueron demandados por la sociedad contribuyente, y el Tribunal declaró parcialmente probada la excepción de falta de legitimación en la causa por activa para controvertir la modificación oficial al impuesto sobre la renta (*desconocimiento de costos y deducciones por inexistencia de soportes*) y la sanción por inexactitud a cargo, el análisis de la Sala partirá de la firmeza de tales modificaciones, lo cual incide en las sanciones impuestas al representante legal y a la revisora fiscal de esa compañía¹.

En ese contexto, no se debate el rechazo de costos y deducciones por ausencia de soportes ni la sanción por inexactitud impuesta a la contribuyente, sino la motivación y la acreditación de los supuestos normativos sancionables aplicados en los actos administrativos demandados a su representante legal y a la revisora fiscal.

La Sala ha dicho² que la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario opera «*cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad, e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 del ET*»³.

¹ Cfr. sentencia 23138 del 11 de junio de 2020, C. P. Milton Chaves García, en la cual la Sala evidenció la incidencia que representa la nulidad de las modificaciones oficiales al impuesto sobre la renta de los contribuyentes, en las sanciones impuestas a sus representantes legales que, para efectos del presente caso, se concreta en la firmeza de tales modificaciones.

² Sentencia del 19 de noviembre de 2018, Exp. 24318, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada por sentencia del 22 de abril de 2022, Exp. 25789, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³ El artículo 572 del Estatuto Tributario señala que, entre los representantes que deben cumplir deberes formales como la presentación de declaraciones tributarias, se encuentran «*c. Los gerentes, administradores y en general los representantes legales,*



En tal sentido, la sanción se impone al representante legal «*cuando en las declaraciones tributarias, que él aprueba con su firma, se incluyan irregularidades sancionables⁴*», o «*al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente⁵*», lo cual surge del ejercicio de sus funciones, al firmar la contabilidad o las declaraciones tributarias, y estas últimas son modificadas por la Administración por la inclusión de conceptos inexistentes, con lo cual se cumplen los supuestos sancionables; todo porque tuvieron conocimiento y avalaron «*los hechos irregulares que dieron origen a la modificación de la declaración tributaria*».

No obstante, la norma prevé como eximente de responsabilidad, que el representante legal o el revisor fiscal «*hubiere expresado la salvedad correspondiente*», circunstancia que debe estar acreditada en el proceso.

En cuanto al representante legal, la Sección indicó que «*es responsable del cumplimiento de los deberes formales a cargo de su representada, entre estos, el de declarar*», al igual que los contadores o revisores fiscales, que se encargan «*de llevar la contabilidad de la empresa y con su firma da fe pública de la información contable⁶*», pues conforme con el artículo 207 del Código de Comercio⁷ y la Ley 43 de 1990, están obligados «*a verificar que los actos y operaciones desarrollados por la empresa se ajustaran a lo establecido en los estatutos y la ley, y que la empresa cumpliera con las obligaciones que tiene con las entidades del Estado, como es el cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales en lo relativo a impuestos, así como advertir la existencia de irregularidades a los órganos de dirección de la empresa o a las entidades respectivas, como la DIAN*».

La sanción consiste en multa del 20 % de la impuesta al contribuyente, sin exceder 4.100 UVT, la cual se debe proponer, determinar y discutir de manera individualizada dentro del proceso que a éste se adelante.

Caso concreto

En el proceso está demostrado y es un hecho aceptado en la demanda, que Oscar Iván Gutiérrez Franco, en calidad de representante legal de la sociedad Vega Proyectos SAS, firmó la declaración de renta de esa compañía por el año gravable 2014, que fue modificada por la Administración por incluir costos y gastos inexistentes, lo que lo hace acreedor de la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario, porque en ejercicio de sus funciones tuvo conocimiento de los hechos irregulares que derivaron en la aludida modificación oficial, sin expresar la salvedad correspondiente a la empresa y a la Administración.

En el caso de Luz Adriana Ramírez Ramírez, si bien se demostró que el 20 de marzo de 2015 suscribió informe de auditoría a los estados financieros de Vega Proyectos SAS, con corte al 31 de diciembre de 2014, entre otros documentos contables (*balance general, estado de resultados, variaciones en los principales componentes del capital de trabajo por el periodo terminado, estado de cambios en el patrimonio, estado del flujo en efectivo, notas de estados*

por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente».

⁴ Sentencia del 16 de julio de 2020, Exp. 23220, C. P. Milton Chaves García.

⁵ Sentencia del 9 de julio de 2020, Exp. 24371, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶ Sentencia del 6 de mayo de 2021, Exp. 24308, C. P. Milton Chaves García.

⁷ Entre las funciones del revisor fiscal se encuentran: *Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva, Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados, Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines y Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.*



financieros, auditoría de los estados financieros), se advierte que en el proceso de determinación del tributo la Administración no cuestionó directamente la contabilidad de la sociedad contribuyente, o los documentos aludidos, ni determinó cuál fue el impacto que los mismos representaron en los costos declarados que fueron objeto del rechazo, que constituye la conducta sancionable imputada en los actos administrativos demandados, y que recae sobre quien la suscribió, esto es, Oscar Iván Gutiérrez Franco, en calidad de representante legal de la sociedad Vega Proyectos SAS. En consecuencia, se levantará la sanción impuesta a la citada revisora fiscal.

Ahora bien, comoquiera que prospera parcialmente el recurso de la entidad demandada, por debido proceso se estudiarán los argumentos de la demanda no abordados por el *a quo*.

En cuanto a la motivación de los actos administrativos demandados se observa que la liquidación de revisión precisó que la información tributaria consignada en las declaraciones de la contribuyente «*no corresponde con la realidad pues no se aportaron medios de prueba de los valores reportados a título de costos y gastos, y por tanto obedecen a criterios errados que desconocen los preceptos legales y que derivaron en una inexactitud que supera los 590 UVT (...) con lo que se propuso aplicar la sanción por violar las normas que rigen la profesión de que tratan los artículos 659 y 660 del Estatuto Tributario en contra de la señora LUZ ADRIANA RAMÍREZ RAMÍREZ (...) como firmante el 20 de marzo de 2015 del informe de revisoría fiscal por el año 2014 (...) y «al representante legal firmante de la declaración cuestionada GUTIÉRREZ FRANCO OSCAR IVÁN (...) de conformidad con el artículo 658-1 del Estatuto Tributario con una multa equivalente al veinte por ciento del valor propuesto como sanción para la sociedad contribuyente por ser responsable por su conocimiento de las situaciones irregulares planteadas»*».

Lo anterior, porque a juicio de la Administración los profesionales señalados «*han faltado a sus obligaciones y de esta falta se ha producido un menoscabo grande a la confianza dada por la sociedad y con ello han causado perjuicio al Estado, al dar fe de hechos inexistentes o no probados. En la medida en que la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna y que dicha información es la base respecto de la cual se realiza el cálculo de los tributos (...)»*».

En esas condiciones, se observa que los actos demandados expusieron las razones para imponer sanciones al representante legal y a la revisora fiscal de la sociedad, lo cual descarta la falta de motivación.

De otra parte, la Sala no se pronunciará sobre la violación al principio de *non bis in ídem*, y el exceso en el monto máximo de imposición planteado por los demandantes en la oposición presentada al recurso de apelación, en razón a que tales argumentaciones no fueron parte de la demanda, y porque la declaración de renta para la equidad CREE del año gravable 2014 corresponde a un proceso diferente.

En consecuencia, se modificará el ordinal segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada en el sentido de levantar la sanción impuesta a Luz Adriana Ramírez Ramírez. En lo demás, se confirmará dicha providencia.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁸, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

⁸ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se



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

FALLA

1.- MODIFICAR el ordinal segundo de la parte resolutive de la sentencia del 16 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, se dispone:

SEGUNDO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial 102412017000030 del 21 de noviembre de 2017, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales, confirmada por la Resolución No. 011859 del 21 de noviembre de 2018, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, para levantar la sanción impuesta a Luz Adriana Ramírez Ramírez.

2.- CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto parcial

le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».