



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN (E)**

Bogotá, D. C. veintidós (22) de mayo de dos mil veinticinco (2025)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 05001-23-33-000-2018-01860-01 (29243)  
**Demandante:** Ensamblés y Adornos SAS  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Impuesto de renta 2013. Prueba de pasivos. Prueba supletiva.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 17 de julio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que dispuso lo siguiente<sup>2</sup>:

Primero: Negar las pretensiones de la demanda interpuesta por la sociedad Ensamblés y Adornos SAS en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Sin condena en costas en esta instancia.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Previos requerimiento especial y respuesta a este acto, mediante liquidación oficial de revisión del 31 de marzo de 2017<sup>3</sup>, la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2013 presentada por Ensamblés y Adornos SAS en el sentido de rechazar pasivos y adicionarlos como renta líquida gravable, en aplicación del artículo 239-1 del ET, e imponer sanción por inexactitud del 100%, acto que fue modificado en reconsideración por resolución del 17 de abril de 2018<sup>4</sup>.

**Demanda**

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>5</sup>:

1. La nulidad de los siguientes actos administrativos que integran la actuación administrativa demandada:

- a) Liquidación Oficial de Revisión por el impuesto de renta correspondiente al año gravable 2013, nro. 112412017000046 del 31 de marzo de 2017 proferido por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.
- b. Resolución nro. 992232018000011 del 17 de abril de 2018 mediante la cual resolvió el recurso de

<sup>1</sup> Ingresó por primera vez al despacho el 30 de agosto de 2024. SAMAI CE índice 4.

<sup>2</sup> SAMAI Tribunal índice 42.

<sup>3</sup> CP1, ff. 80 a 92.

<sup>4</sup> CP1, ff. 94 a 112.

<sup>5</sup> CP1, ff. 1 a 25.



reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, este último acto notificado personalmente el 7 de mayo de 2018.

2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, solicito se restablezca el derecho de Ensamblés y Adornos SAS, y se declare la validez de la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2013 de la sociedad Ensamblés y Adornos SAS, presentada el 8 de abril de 2014 mediante formulario nro. 91000226197979.

La actora invocó como normas vulneradas, las siguientes:

Artículos 95 y 338 de la CP (Constitución Política).  
Artículos 683, 742, 743, 770 y 771 del Estatuto Tributario (ET),

Como concepto de la violación, expuso, en síntesis, lo siguiente<sup>6</sup>:

**Violación del principio de correspondencia.** Los actos demandados son nulos por desconocer el principio de correspondencia ya que en la liquidación oficial de revisión se adujo la simulación como argumento para rechazar los pasivos, el cual no fue propuesto en el requerimiento especial. Sin perjuicio de ello, no existe simulación porque en el expediente existen pruebas suficientes de la existencia de los pasivos.

**No procede el rechazo de pasivos.** El desconocimiento de pasivos obedeció a que la administración omitió analizar las pruebas aportadas y convirtió simples opiniones en indicios. A pesar de que efectuó requerimientos, visitas e inspección contable, no solicitó copia de los títulos valores que la habrían llevado al convencimiento de la existencia de los pasivos. Con todo, con el recurso de reconsideración se aportaron los respectivos pagarés con carta de instrucciones, luego de solicitarlos a los acreedores.

Tales pagarés acreditan los contratos de mutuo celebrados por Ensamblés y Adornos con Raúl Horacio Zapata Cano, Juan Diego Guzmán Zapata y Mega y Más Variedades SAS, los cuales, contrario a lo exigido por la administración, no requieren fecha cierta, en tanto que la actora está obligada a llevar contabilidad. Además, estos pasivos están probados de forma supletiva, toda vez que los beneficiarios de los créditos declararon las respectivas cuentas por cobrar y sus rendimientos financieros.

Si bien la administración puso en duda la existencia de los pasivos porque, según los recibos de caja, los préstamos a la actora se hicieron en efectivo, para la época de los hechos ninguna norma limitaba su reconocimiento fiscal cuando se utilizaba ese medio en la transacción. Además, independientemente de lo que dicen los recibos de caja, es lo cierto que los créditos se recibieron a través de depósitos bancarios.

Por otro lado, a pesar de que se le pidió a la administración de que auditara la contabilidad de los acreedores para verificar la existencia de las cuentas por cobrar a Ensamblés y Adornos, la prueba no se decretó.

No formuló cargo contra la sanción por inexactitud.

### Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones, por las siguientes razones<sup>7</sup>:

<sup>6</sup> CP 1, ff. 05 al 21.

<sup>7</sup> CP1, ff. 206 a 215 vto.



**No se violó el principio de correspondencia.** Tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, el cuestionamiento de la administración estuvo relacionado con la inexistencia de los préstamos a la actora, a través de distintos indicios, que en ambos actos son los mismos.

**Los pasivos no están demostrados (\$4.850.568.869).** Desde la inspección tributaria, la DIAN requirió los soportes idóneos de los pasivos, pero no fueron aportados porque la demandante carecía de ellos. Así lo reconoció la actora en la demanda al decir que pidió los pagarés a los acreedores con ocasión del recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, con lo cual, no es cierto que la administración nunca solicitó los soportes de las deudas.

La existencia de los pasivos queda desvirtuada por cuanto estos no están *«respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad»*, como lo exige el artículo 770 del ET. En el proceso de fiscalización, la contribuyente solo exhibió recibos de caja y registros contables, *«que más bien son propios de ventas periódicas de la sociedad»*. Como la actora no probó la existencia de dichos pasivos cuando la administración lo requirió, *«debía probarlos entonces de manera posterior, pero bajo los requisitos del primer supuesto del artículo 770»*, esto es, con *«documentos de fecha cierta»*.

Los indicios puestos de presente en los actos demandados dan cuenta de que realmente la actora está encubriendo ingresos con la apariencia de pasivos. En efecto, a partir del comprobante nro. 12 *«ventas mega norte»* a través del cual se registran en la contabilidad los ingresos en la cuenta 41, se logró establecer que la actora realizó distintos registros contables, no como ingresos, como debió ser, atendiendo a la naturaleza de la operación, sino como préstamos, teniendo como soporte recibos de caja donde figuran los valores prestados y los supuestos acreedores, siendo que tales recibos no son el documento idóneo para soportar créditos. No es práctica común que se otorguen créditos sin soporte idóneo, como pagarés o letras de cambio.

Además, las consignaciones que aparentemente demuestran la recepción de los préstamos fueron realizadas inexplicablemente por personas distintas a los acreedores y desde diferentes ciudades.

Así que la demandante no logró probar la clase de pasivo y su vigencia y existencia al final del periodo gravable, con existencia del saldo a 31 de diciembre 2013, (artículos 770 y 771 del ET del ET), por lo cual debe mantenerse su rechazo.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones<sup>8</sup>:

Sin pronunciarse sobre el cargo de falta de correspondencia entre el acto previo y la liquidación oficial de revisión, estimó que debe mantenerse el rechazo de pasivos ordenado por la DIAN toda vez que los pagarés no tienen fecha cierta y las cartas de instrucciones son del año 2011, a pesar de que el año discutido es el 2013. Además, en ninguno de estos documentos se indicó el monto del préstamo ni la tasa de interés.

Tampoco se aportó la prueba supletiva de los pasivos en los términos del artículo 771 del ET. Si bien se presentaron las declaraciones de renta de los beneficiarios de los pasivos y en éstas se registraron cuentas por cobrar, ello no es demostrativo de que esas cifras

<sup>8</sup> SAMAI Tribunal índice 42.



correspondan a los pasivos discutidos. Es el caso de **Raúl Horacio Zapata Cano**, pues las cifras declaradas, las certificadas por el contador y las reportada en la información exógena de la actora presentan inconsistencias, ya que no coinciden.

De otra parte, las certificaciones de contador y revisor fiscal a través de las cuales los acreedores afirman que la demandante les adeuda dinero no son prueba idónea en los términos de los artículos 770 y 771 del ET. Lo anterior, porque en ellas no se indican las condiciones en que fue establecida la deuda, el plazo para el pago, los intereses pagados sobre el valor del préstamo y la existencia de la deuda al final del periodo fiscal.

No condenó en costas por no advertir conducta procesal de la parte vencida que así lo justifique.

### Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia de primera instancia por los motivos que se resumen de la siguiente manera<sup>9</sup>:

La DIAN y el Tribunal valoraron indebidamente las pruebas de los pasivos. Los pagarés en blanco con carta de instrucciones *«constituyen la forma de garantizar el pago de las obligaciones que se iban sumando día a día y mes a mes, de una operación de préstamo y cruce de cuentas periódicas, cuenta corriente comercial, entre comerciantes, que se venía realizando desde años atrás, cuenta de ello, es que en el impuesto de renta del año gravable 2014, también auditado por la DIAN, la operación continuaba y lo soportes que se adjuntaron fueron los mismos pagarés con las consignaciones y recibos de caja»*.

Contrario al entendimiento del Tribunal, existe prueba supletiva de los pasivos, como lo prevé el artículo 771 *ibidem*, puesto que se aportaron las declaraciones de renta de los beneficiarios de los créditos en las que se declararon las cuentas por cobrar y los rendimientos financieros o intereses. Si bien las declaraciones de renta sólo indican cifras, pues allí no se discrimina la información de los terceros con los cuales se realizaron las operaciones económicas (personas naturales no obligadas a llevar contabilidad), ello no conduce a poner en duda que lo allí reportado corresponde a los pasivos declarados por Ensamblés y Adornos SAS, como lo determinó el Tribunal. Por el contrario, se trata de demostrar que en *«la cifra global de todas las cuentas por cobrar declaradas por los contribuyentes, se encuentran las que son objeto de rechazo por la DIAN»*, lo cual se puede corroborar de forma discriminada, con los anexos de las declaraciones, la información presentada por terceros por medios magnéticos, la contabilidad de la actora y las certificaciones de contador, como quedó acreditado en el caso debatido.

Aunque según la información por medios magnéticos de 2013, reportada por Ensamblés y Adornos, la actora adeuda a **Raúl Horacio Zapata Cano** la suma de \$5.162.806.571, cifra que difiere de la certificada por la contadora de este acreedor (\$5.289.667.973) y de lo registrado en la declaración de renta presentada por este señor (\$564.480.000), ello obedece a que en la certificación probablemente la contadora sumó el valor de los intereses causados por la deuda, que en la información exógena aparecería como gasto financiero de la actora, y a un error en la digitación de los renglones de la declaración de renta ya que lo consignado en el renglón de 34 *«acciones»* debía declararse en el renglón 35 *«cuentas por cobrar»* y viceversa, como se prueba con los anexos de la declaración del citado señor.

<sup>9</sup> SAMAI Tribunal Índice 46, 20Recepcion Memor\_APELACIONSENTENCIARE(.pdf) NroActua 46.



Las demás deudas rechazadas también están demostradas, pues se declararon las cuentas por cobrar por parte de los beneficiarios de los créditos y los intereses recibidos, lo cual se corrobora con la información exógena y los certificados de contador y revisor fiscal, quedando debidamente probado que se declararon oportunamente por el beneficiario, las cantidades respectivas y sus rendimientos, de conformidad con el artículo 771 del ET, incluso en cifras superiores a las desconocidas por la DIAN.

De esta manera, *«demostrada la existencia de los pasivos con prueba supletoria de los mismos, se insiste en la improcedencia de la sanción de inexactitud impuesta»*.

### **Pronunciamientos finales**

La DIAN solicitó confirmar la sentencia apelada para lo cual reiteró los argumentos de la contestación de la demanda<sup>10</sup>.

El Ministerio Público guardó silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

En los términos de apelación interpuesta por la actora, la Sala decide si están debidamente demostrados pasivos en cuantía de \$4.850.568.869, que incluyó la demandante en su declaración de renta de 2013 y que rechazó la DIAN por considerarlos inexistentes, en la medida en que con estos pretendía ocultar ingresos.

Comoquiera que en este caso no se discute la aplicación del artículo 239-1 del ET, con base en el cual los pasivos rechazados por la DIAN fueron adicionados a la demandante como renta líquida gravable, en esta oportunidad la Sala no se pronuncia sobre el alcance de dicha norma.

### **Análisis del caso concreto**

La demandante declaró pasivos por \$16.856.620.000, de los cuales la DIAN rechazó \$4.850.568.869, correspondientes a deudas supuestamente contraídas con el socio Raúl Horacio Zapata y los terceros Juan Diego Guzmán Zapata, María Isabel Zapata Cano, Néstor Eduardo Zapata Cano, Claudia Canedo Pérez y Mega y Más Variedades SAS.

En los actos enjuiciados, la demandada concluyó que la actora no logró demostrar la realidad de la operación, que los pagarés y cartas de instrucciones solo se entregaron con el recurso de reconsideración, situación que, junto con los indicios de que los recibos de caja no son documento idóneo para respaldar pasivos, los préstamos se hicieron en efectivo, según lo diligenciado en dichos recibos de caja, el registro de los pasivos se hizo a través del comprobante de contabilidad nro. 12 *«ventas mega norte»*, que sirve para registrar ingresos por ventas y no pasivos, los préstamos se hicieron mediante múltiples consignaciones desde distintas ciudades, varias de estas consignaciones no las hicieron directamente los beneficiarios de los créditos, sino por terceras personas no acreedores de la compañía, es indicativa de que la actora encubrió ingresos a través del registro de pasivos. Además, ante la evidencia de los indicios mostrados por la administración y al no estar en su momento *«debidamente contabilizados»* los pasivos porque solo lo estaban

<sup>10</sup> SAMAI CE, índice 12, archivo 36\_MemorialWeb\_Alegatos-pronunciamiento(.pdf) NroActua 12.



en recibos de caja, que no son documento idóneo en los términos del artículo 770 del ET, era necesario que la demandante los probara con documento de fecha cierta, lo cual no hizo.

Es de anotar que los indicios de la DIAN para determinar el ocultamiento de ingresos son precisamente las mismas pruebas que entregó la demandante para demostrar la realidad de los pasivos rechazados.

La actora demandó los actos oficiales que le modificaron la declaración de renta del año 2013 y consideró que los pasivos estaban demostrados en los términos de los artículos 770 y 771 del ET. El rechazo de pasivos correspondientes a los acreedores María Isabel Zapata Cano, Néstor Eduardo Zapata Cano y Claudia Canedo Pérez, que asciende a \$116.084.094, no fue cuestionado por la demandante, por lo que se excluye del presente análisis.

El Tribunal mantuvo la legalidad de los actos demandados. Señaló que los soportes de los pasivos no dan cuenta de las operaciones crediticias reclamadas porque los pagarés aportados con el recurso de reconsideración no tienen fecha cierta, en ellos no se indicó el monto del préstamo, ni la tasa de interés. Y que tampoco se demostró supletoriamente la existencia de dichas deudas, porque aun cuando se aportaron las declaraciones de renta de los beneficiarios de los pasivos en las que se evidencian que se registraron cuentas por cobrar y rendimientos financieros, no existe certeza de que estas cifras correspondan a los pasivos reclamados.

Por su parte, en la apelación, la demandante insiste en que los pasivos se encuentran debidamente soportados con los pagarés y cartas de instrucciones y también de manera supletoria. Que el Tribunal valoró erradamente las pruebas por cuanto *«pretende encontrar el detalle de las cuentas por cobrar en el formulario de la declaración de renta, hecho que no es posible, pues allí se registra una cifra global de todas las cuentas por cobrar»*. Y que, para probar los pasivos, además de las declaraciones de renta del deudor y los acreedores y sus respectivos anexos, también se aportaron recibos de caja y documentos contables e información exógena donde aparecen reportados las acreencias y los intereses de los beneficiarios de los pasivos.

Para resolver se precisa que el artículo 770 del ET establece que los pasivos solicitados por los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben estar debidamente registrados en ésta y respaldados por documentos idóneos que den certeza sobre su existencia. En el mismo sentido, el parágrafo del artículo 283 *ib.*, en su texto vigente para el año gravable cuestionado, disponía que *«[l]os contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar los 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»*.

Sobre este tema, la Sala ha señalado que, para la demostración de pasivos, el legislador *«exige la prueba documental, de tal suerte que, si no existe o es incompleta, no puede ser apreciada y, por tanto, la deuda se tendrá como no demostrada»*<sup>11</sup>. Al respecto, la Sección ha indicado que no basta con la contabilidad para soportar los pasivos, sino que deben aportarse los documentos externos que justifican la contabilización, pues estos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, lo que se acompasa con el artículo 774 del ET, acorde con el cual, el comprobante externo es uno

<sup>11</sup> Sentencia del 25 de mayo de 2023 (exp. 27209, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)



de los requisitos para que la contabilidad constituya plena prueba y por ello *«ese soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del periodo gravable»*<sup>12</sup>.

De acuerdo con la normativa y la jurisprudencia aludidas, los pasivos declarados por los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben estar soportados en documentos idóneos, esto es, deben constar en soportes internos y externos registrados oportunamente y en debida forma en su contabilidad, con la finalidad de acreditar la clase de pasivo, su procedencia, vigencia y existencia al final del período gravable, so pena de ser rechazados.

Por su parte, el artículo 771 del ET establece que 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»*. Por tanto, si los acreedores reflejan en sus declaraciones los valores correspondientes, tales declaraciones se tendrán como prueba de las cuentas por pagar a cargo del deudor.

En esos términos, el ordenamiento tributario establece las condiciones que deben satisfacer los medios probatorios a través de los cuales los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, como la actora, pretendan demostrar la existencia y cuantía de los pasivos a su cargo. De modo que las pruebas que incumplan con tales condiciones no son conducentes para demostrar la existencia y la cuantía de las deudas a cargo del sujeto pasivo.

A fin de verificar si los pasivos fueron demostrados como lo prevé el artículo 770 del ET o de manera supletiva (artículo 771 del ET), que, como se precisó, fue lo decidido por el Tribunal y lo apelado por la actora, Sala destaca como relevantes los siguientes hechos y pruebas:

1. Declaración de renta de la actora correspondiente al año 2013, en la que reporta pasivos por \$16.856.620.000<sup>13</sup>.

2. Acta de inspección contable en la cual se suministró el *«informe de libro diario detallado cuenta 219505 comprobante 11[recibos contables] y 12 [ventas Mega Norte]»*, en el que se evidencian movimientos permanentes por préstamos supuestamente recibidos por el socio Raúl Horacio Zapata y por los terceros Juan Diego Guzmán Zapata, María Isabel Zapata Cano, Néstor Eduardo Zapata Cano, Claudia Canedo Pérez y la sociedad Mega y Más Variedades SAS, que suman \$4.850.568.869. Los movimientos, en total 105, principalmente en favor de Raúl Horacio Zapata, se presentaban como un débito (consignaciones) en la cuenta 11100504 (bancos) con una contrapartida crédito en la cuenta 219505 (pasivo)<sup>14</sup>.

En dicha acta, se consideraron inexistentes los pasivos con base en los siguientes indicios, que fueron retomados en los actos demandados:

- a) Mediante el comprobante de contabilidad nro. 12 *«ventas mega norte»*, se efectuaron registros contables, no como ingresos cargados a dicha cuenta, como debió ser, puesto que con dicho comprobante esta sociedad registra sus ingresos

<sup>12</sup> Sentencias del 19 de noviembre de 2020 (exp. 24318, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez (E) y del 26 de septiembre de 2024 (exp. 27139, CP. Wilson Ramos Girón).

<sup>13</sup> CAA1, f. 33.

<sup>14</sup> CP1, ff. 51 a 53.



en la cuenta 41, sino como préstamos del señor Raúl Horacio Zapata toda vez que se debitaba la cuenta de bancos y se acreditaba la cuenta de pasivos.

- b) Según los recibos de caja, que sirvieron de soporte interno de la entrada de dinero por los supuestos préstamos y los extractos de consignación – de los préstamos – a la cuenta corriente Bancolombia 015-184664-82, de propiedad de Ensamblés y Adornos SAS, varias consignaciones no fueron realizadas por los titulares que figuran en la cuenta 219505, sino por clientes de la sociedad demandante, que, además, no son acreedores generales de esta compañía.
- c) Estas consignaciones no estuvieron precedidas de títulos idóneos, como letras de cambio, pagarés u otros de naturaleza similar, en los que se hagan constar y garantizar operaciones de crédito, como es propio de la costumbre mercantil.
- d) Las consignaciones que amparan las supuestas deudas con el señor Raúl Horacio Zapata, fueron realizadas desde distintas ciudades del país. Además, corresponden *«en algunos casos a valores que no es posible allegarlos en efectivo, y en otros, a altas sumas de dinero que desde la práctica comercial son inmanejables»*.
- e) Los préstamos fueron soportados únicamente en recibos de caja, en los cuales se marca el recuadro *«efectivo»*, lo que es indicativo de que los préstamos se realizaron en efectivo, con el agregado de que estos movimientos se quedaron en caja y sin ingresar a cuentas bancarias, práctica que se aparta de la costumbre mercantil.

3. Además, la demandante aportó las siguientes pruebas para acreditar los pasivos:

**a) Pasivo Raúl Horacio Zapata Cano (\$3.774.714.095)**

- Copia de pagaré en blanco, con carta de instrucciones, de 14 de febrero de 2011<sup>15</sup>.
- Extractos de consignación a la cuenta corriente Bancolombia 015-184664-82, de propiedad de Ensamblés y Adornos SAS.
- Recibos de caja donde se hacían constar los préstamos ofrecidos por el acreedor por el valor consignado en la cuenta corriente Bancolombia 015-184664-82.
- Declaración de renta de Raúl Horacio Zapata Cano (obligado a llevar contabilidad, formulario 110) por el año gravable 2013, en la que registra cuentas por cobrar de \$564.480.000, intereses y rendimientos financieros por \$714.516.000 y pasivos \$16.084.268.000<sup>16</sup>.
- Certificado del contador público de Raúl Horacio Zapata Cano, de 14 de agosto de 2018, en el que se hace constar que, por el año 2013, Ensamblés y Adornos SAS adeudaba \$5.289.667.973 a dicha persona<sup>17</sup>.
- Anexo 29 a la declaración de renta de Raúl Horacio Zapata Cano denominado *«retenciones practicadas por terceros – rendimientos financieros»* en el que aparecen discriminados los intereses y rendimientos financieros declarados por este contribuyente, entre estos, \$151.711.074 pagados por Ensamblés y Adornos SAS<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> CAA6, ff. 1260 y 1261.

<sup>16</sup> CAA3, f.420.

<sup>17</sup> CP1, f.114.

<sup>18</sup> CP1, f.137.



- Detalle de información de formatos reportados por terceros (información exógena) en el que aparece que Raúl Horacio Zapata tiene una cuenta por cobrar a la sociedad demandante por \$5.162.806.571 y que este acreedor recibió de la deudora ingresos por intereses por \$159.211.078<sup>19</sup>.

**b) Pasivo Mega y Más Variedades SAS (\$567.157.680)**

- Copia de pagaré en blanco, con carta de instrucciones, en favor de Mega y Más Variedades SAS, de 22 de noviembre de 2011<sup>20</sup>.
- Extractos de consignación a la cuenta corriente Bancolombia 015-184664-82, de propiedad de Ensamblés y Adornos SAS.
- Recibos de caja donde se hacían constar los préstamos ofrecidos por el acreedor por el valor consignado en la cuenta corriente Bancolombia 015-184664-82.
- Declaración de renta de Mega y Más Variedades SAS donde se declararon cuentas por cobrar por \$2.547.237.000 e intereses y rendimientos financieros de \$8.000.000<sup>21</sup>.
- Certificación del revisor fiscal de Mega y Más Variedades SAS, de 14 de agosto de 2018, en el que se hace constar que, por el año 2013, Ensamblés y Adornos SAS adeudaba a aquella sociedad la suma de \$583.525.364<sup>22</sup>.
- Detalle de información de formatos reportados por terceros (información exógena) en el que aparece que Mega y Más Variedades tiene una cuenta por cobrar a la sociedad demandante por \$583.525.365, así como el pago de intereses de la deudora a la acreedora por \$1.915.810<sup>23</sup>.

**c) Pasivo Juan Diego Guzmán Zapata (\$392.613.000)**

- Copia de pagaré en blanco, con carta de instrucciones, en favor de Juan Diego Guzmán Zapata, de 23 de marzo de 2011<sup>24</sup>.
- Extractos de consignación a la cuenta corriente Bancolombia 015-184664-82, de propiedad de Ensamblés y Adornos SAS.
- Recibos de caja donde se hacían constar los préstamos ofrecidos por el acreedor por el valor consignado en la cuenta corriente Bancolombia 015-184664-82.
- Declaración de renta de Juan Diego Guzmán Zapata (no obligado a llevar contabilidad, formulario 210) por el año gravable 2013, en la que registra un patrimonio bruto de \$2.761.194.000 y deudas de \$1.490.000.000, así como intereses y rendimientos financieros por \$78.037.000<sup>25</sup>.
- Anexos a la declaración de renta de Juan Diego Guzmán Zapata, en la que se hace la siguiente discriminación de la composición del patrimonio bruto<sup>26</sup>:

<sup>19</sup> CP1, ff.294 y 302.

<sup>20</sup> CAA6, ff. 1258 y 1259.

<sup>21</sup> CP1, f.151.

<sup>22</sup> CP1, f.149.

<sup>23</sup> CP1, ff.273 y 277 vto.

<sup>24</sup> CAA6, ff. 1256 y 1257.

<sup>25</sup> CAA3, f.424.

<sup>26</sup> CP1, ff.193 y 194.



| Concepto                                                                         | Valor              |
|----------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Bancolombia cuenta de ahorros 0314                                               | \$100.000,00       |
| Bancolombia cuenta de ahorros 2452                                               | \$5.492,61         |
| Bancolombia cuenta de ahorros 1740                                               | \$68.402.038,83    |
| Préstamo con particulares Raúl Horacio Zapata Cano                               | \$1.200.078.193,00 |
| Préstamo con particulares Ensamblés y Adornos SAS                                | \$1.487.145.335,00 |
| Retención en la fuente sobre rendimiento financieros SAS Ensamblés y Adornos SAS | \$5.482.634,00     |

En estos anexos también aparece que recibió rendimientos financieros de Ensamblés y Adornos SAS por \$78.037.000.

- Detalle de información de formatos reportados por terceros (información exógena) en el que aparece que Juan Diego Guzmán Zapata tiene cuentas por cobrar a Ensamblés y Adornos SAS por de \$392.613.000, y que recibió ingresos por intereses y rendimientos financieros por \$53.915.810 e ingresos por intereses y rendimientos financieros no deducibles por \$25.000.000, para un total de intereses de \$ 78.037.599<sup>27</sup>.
- Certificación del revisor fiscal de Juan Diego Guzmán Zapata, de 14 de agosto de 2018, en el que se hace constar que, por el año 2013, Ensamblés y Adornos SAS adeudaba a dicha persona la cifra de \$392.613.000<sup>28</sup>.

Del anterior recuento probatorio la Sala concluye lo siguiente:

Los supuestos pasivos tienen como fuente un total de 105 consignaciones efectuadas a la cuenta corriente Bancolombia 015-184664-82 de propiedad de Ensamblés y Adornos, varias de las cuales, de acuerdo con indicio b) del acta de inspección tributaria, relacionado con anterioridad, no fueron realizadas por los beneficiarios de los pasivos, sino por clientes de la demandante, que, además, no son acreedores generales de esta compañía. Asimismo, varias consignaciones se realizaron desde varias ciudades que no siempre correspondían a la del domicilio de los acreedores. Estos indicios no fueron desvirtuados por la demandante ni ofreció una explicación plausible de esa práctica.

Igualmente, quedó establecido que al cierre el ejercicio contable (31 de diciembre de 2013), los pasivos registrados en la cuenta 219505 estaban soportados únicamente en recibos de caja y consignaciones en la cuenta corriente Bancolombia 015-184664-82, perteneciente a la actora. Es decir, al final del periodo gravable, la deudora no contaba con el soporte externo del pasivo, necesario para acreditar «la clase de pasivo, su vigencia y existencia», pues los pagarés no fueron aportados en el momento en que fueron requeridos por la autoridad tributaria, aunque sí con el recurso de reconsideración, cuando, según señala la actora, fueron solicitados a los acreedores. No es cierto, entonces, que, durante la fiscalización, la DIAN no pidió los pagarés, pues desde la inspección tributaria solicitó a la demandante los documentos «idóneos» que acreditaran las deudas reclamadas.

De igual manera, la DIAN tomó como indicio de que se trataba realmente de un ingreso por venta el que para registrar los pasivos en la cuenta 219505, la demandante utilizó el comprobante de contabilidad nro. 12 «ventas mega norte», que técnicamente usaba para registrar ingresos en la cuenta 41, situación que tampoco fue aclarada por la actora.

<sup>27</sup> CP1, ff.314 y 317.

<sup>28</sup> CP1, f.191.



Al revisar los pagarés en blanco y las cartas de instrucciones, se advierte que estos no dan cuenta de los montos prestados, la clase de pasivo o la fecha de inicio de los supuestos préstamos. Esta situación, unida a los indicios puestos de presente por la DIAN, que no fueron desvirtuados por la demandante, en la medida que no se rindieron las explicaciones pertinentes, llevan a la concluir que la prueba de los pasivos a que hace referencia el artículo 770 del ET no resulta idónea, de acuerdo con lo establecido en dicha norma.

En esa medida, la Sala pasa estudiar, entonces, si dichos pasivos están acreditados a través de la prueba supletiva del artículo 771 del ET, como lo defiende la apelante.

En relación con el acreedor y socio de la demandante **Raúl Horacio Zapata Cano (pasivos por \$3.774.714.095)**, se observa que por el año gravable 2013 declaró cuentas por cobrar por \$564.480.000 y rendimientos financieros por \$714.516.000, de los cuales, \$151.711.074 correspondieron a los pagados por Ensamblés y Adornos SAS, según el anexo 29 a la declaración de renta del acreedor «*retenciones practicadas por terceros – rendimientos financieros*» y a \$159.211.078, de acuerdo con la información exógena reportada por la misma sociedad. Aunque dichas pruebas difieran en la cifra por concepto de intereses, en todo caso revelan el pago rendimientos por parte del deudor y la declaración de estos por el acreedor.

Sobre la inclusión de cuentas por cobrar de \$564.480.000 en la declaración de renta de **Raúl Horacio Zapata Cano** por el año 2013, a falta de corrección en debida forma del supuesto error de transcripción en citada declaración, a que hizo referencia la actora en el escrito de apelación, la Sala acepta ese valor como pasivo de la demandante, pues el artículo 771 del ET se remite a las cifras declaradas por el beneficiario del crédito.

Teniendo en cuenta que en el caso de **Raúl Horacio Zapata Cano** se satisfacen las exigencias del artículo 771 del ET, en la medida que el beneficiario del pago declaró las cuentas por cobrar y sus rendimientos, **la Sala reconoce pasivos por \$564.480.000**. Y a falta de la prueba del artículo 770 del ET y la supletiva del artículo 771 del ET, se mantiene el rechazo de los demás pasivos declarados por la actora, relacionados con este acreedor (**\$3.210.234.095**).

En lo que respecta al acreedor **Mega y Más Variedades SAS** (pasivos por (\$567.157.680), se verifica que esta sociedad declaró cuentas por cobrar por \$2.547.237.000, de los cuales \$583.525.364 corresponden a acreencias con la demandante, según certificado del revisor fiscal de esta sociedad y la información exógena de la actora. Asimismo, en dicha declaración se registraron ingresos por intereses y rendimientos financieros por \$8.000.000, de los cuales, \$1.915.810 correspondieron a intereses pagados por Ensamblés y Adornos SAS, según la información exógena reportada por la actora. Por tanto, con fundamento en el artículo 771 del ET, **se reconocen pasivos por el monto rechazado por la DIAN**, que, como quedó visto en el acta de inspección tributaria y se advierte en los actos demandados, correspondió a **\$567.157.680**.

Finalmente, en lo atinente al deudor **Juan Diego Guzmán Zapata** (pasivos por \$392.613.000), se trata de un no obligado a llevar contabilidad, por lo que declara renta en el formulario 210 y las cuentas por cobrar deben declararse en el renglón de patrimonio.



De acuerdo con los anexos a la declaración de renta de 2013 de la actora, **Juan Diego Guzmán Zapata** tenía cuentas por cobrar a Ensamblés y Adornos SAS por \$1.487.145.335.00. No obstante, según lo certificado por la contadora del citado señor y la información exógena reportada por Ensamblés y Adornos SAS, las deudas a 31 de diciembre de 2013 ascendieron a \$392.613.000. Éste es el mismo valor declarado por la demandante y corresponde al monto rechazado por la DIAN. Igualmente, según los mismos anexos a la declaración, los rendimientos o intereses declarados por el acreedor, en cuantía de \$78.037.000, corresponden a los pagados por la demandante, conforme el reportado en la información exógena de la actora por rendimientos financieros pagados en favor de dicha persona.

Teniendo en cuenta que se satisfacen las exigencias del artículo 771 del ET, la Sala **reconoce pasivos por \$392.613.000**, en tanto que quedó acreditado que el beneficiario del pasivo declaró la acreencia y los rendimientos.

Cabe anotar que, aunque la prueba supletiva de los pasivos es suficiente para demostrar su existencia, en este caso, se encuentra corroborada con la información exógena de la actora y el certificado del revisor fiscal de ésta. También es importante advertir que, si bien la DIAN adujo unos algunos indicios, la prueba supletiva aducida por la apelante, en los términos del artículo 771 del ET, permite corroborar la existencia de los pasivos solo en los montos reconocidos.

Se reitera que la DIAN tomó como indicios de la omisión de ingresos las mismas pruebas que presentó la actora para justificar la existencia de los pasivos. Al respecto, señaló que los recibos de caja no son documento idóneo para respaldar pasivos, o que los préstamos se hicieron en efectivo, según lo diligenciado en dichos recibos de caja. También que el registro de los pasivos se hizo a través del comprobante de contabilidad nro. 12 «*ventas mega norte*», que sirve para registrar ingresos por ventas, así como que los préstamos se hicieron mediante varias consignaciones desde distintas ciudades y que algunas de estas consignaciones no se hicieron directamente por los beneficiarios de los créditos, sino por terceras personas no acreedores de la compañía.

Sin embargo, estos indicios no recayeron sobre la totalidad de las 105 consignaciones. Por ejemplo, en relación con el comprobante de contabilidad nro. 12 «*ventas mega norte*», la DIAN relacionó un total de 30 operaciones ingresadas a la contabilidad como pasivos a través de este comprobante, en su mayoría relacionadas con Raúl Horacio Zapata Cano y Claudia Canedo Pérez. Y frente al indicio de que las 105 consignaciones bancarias de los supuestos créditos no fueron realizadas directamente por los acreedores, se observa que la administración solo se refirió a las operaciones de Raúl Horacio Zapata Cano, por cuantiosas sumas, lo que hace presumir que las demás sí fueron realizadas por los beneficiarios de los créditos o por lo menos, no hay prueba que demuestre lo contrario. De igual manera, se verifica que el indicio relacionado con que las consignaciones se hicieron desde distintas ciudades recayó únicamente sobre 60 de las 105 operaciones, todas relacionadas con el socio Raúl Horacio Zapata Cano. Adicionalmente, aun cuando la DIAN haya identificado como indicio que los préstamos se hicieron en efectivo, inclusive cuando se trataba de cuantiosas sumas de dinero, todos los pasivos que acepta la Sala se realizaron mediante consignaciones bancarias, según se vio con anterioridad.

Teniendo en cuenta que los indicios de la DIAN no recayeron sobre totalidad de las operaciones ni sobre todos los acreedores, sino principalmente sobre el socio **Raúl Horacio Zapata Cano**, respecto del cual se niegan mayoritariamente los pasivos declarados, pues se aceptan únicamente \$564.480.000, en los términos del artículo 771



del ET, y se rechazan \$3.210.234.095, es posible el reconocimiento parcial de deudas frente a este socio y el reconocimiento total de pasivos frente a los demás acreedores discutidos, con base en la prueba supletiva, como quedó expuesto.

En suma, prospera parcialmente la apelación de la actora, en el sentido de aceptar la procedencia de pasivos frente a Raúl Horacio Zapata Cano, en cuantía de \$564.480.000. También se aceptan los pasivos en relación con Mega y Más Variedades SAS (\$567.157.680) y Juan Diego Guzmán Zapata (\$392.613.000), para un total de pasivos reconocidos de \$1.524.250.680 de los \$4.850.568.869 que rechazó la DIAN a la demandante. Lo anterior, con fundamento en el artículo 771 del ET.

Y a falta de la prueba del artículo 770 del ET y la supletiva del artículo 771 del ET y debido a que la actora no logró desvirtuar los indicios de ocultamiento de ingresos que determinó la DIAN, se mantiene el rechazo de los demás pasivos declarados por la demandante, relacionados con el acreedor Raúl Horacio Zapata Cano (\$3.210.234.095). Asimismo, por no haber sido discutidos, como se precisó, se mantiene el rechazo de pasivos con María Isabel Zapata Cano, Néstor Eduardo Zapata Cano y Claudia Canedo Pérez, que ascienden a \$116.084.094.

En relación con la sanción por inexactitud, procede su reliquidación teniendo en cuenta lo decidido en esta providencia.

Por efecto del reconocimiento parcial de pasivos, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho, se fija el impuesto a cargo de la actora en los siguientes términos:

| R. | Concepto                                                   | Liquidación<br>privada | Liquidación oficial<br>de revisión | Liquidación CE |
|----|------------------------------------------------------------|------------------------|------------------------------------|----------------|
| 30 | Total gastos de nómina                                     | 1.281.274.000          | 1.281.274.000                      | 1.281.274.000  |
| 31 | Aportes al sistema de seguridad social                     | 208.018.000            | 208.018.000                        | 208.018.000    |
| 32 | Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación               | 60.779.000             | 60.779.000                         | 60.779.000     |
| 33 | Efectivo, bancos, ctas bancos, invers. Inmob., ctas cobrar | 255.206.000            | 255.206.000                        | 255.206.000    |
| 34 | Cuentas por cobrar clientes                                | 0                      | 0                                  | 0              |
| 35 | Acciones y aportes (soc. anónimas, limitadas, asimiladas)  | 4.607.905.000          | 4.607.905.000                      | 4.607.905.000  |
| 36 | Inventarios                                                | 16.106.770.000         | 16.106.770.000                     | 16.106.770.000 |
| 37 | Activos fijos                                              | 742.363.000            | 742.363.000                        | 742.363.000    |
| 38 | Otros activos                                              | 244.747.000            | 244.747.000                        | 244.747.000    |
| 39 | Total patrimonio bruto                                     | 21.956.991.000         | 21.956.991.000                     | 21.956.991.000 |
| 40 | Pasivos                                                    | 16.856.620.000         | 12.006.051.000                     | 13.530.302.000 |
| 41 | Total patrimonio líquido/líquido negativo                  | 5.100.371.000          | 9.950.940.000                      | 8.426.689.000  |
| 42 | Ingresos brutos operacionales                              | 8.247.308.000          | 8.247.308.000                      | 8.247.308.000  |
| 43 | Ingresos brutos no operacionales                           | 340.172.000            | 340.172.000                        | 340.172.000    |
| 44 | Intereses y rendimientos financieros                       | 10.142.000             | 10.142.000                         | 10.142.000     |
| 45 | Total ingresos brutos                                      | 8.597.622.000          | 8.597.622.000                      | 8.597.622.000  |
| 46 | Devoluciones, descuentos y rebajas                         | 281.247.000            | 281.247.000                        | 281.247.000    |
| 47 | Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional   | 0                      | 0                                  | 0              |
| 48 | Total ingresos netos                                       | 8.316.375.000          | 8.316.375.000                      | 8.316.375.000  |
| 49 | Costos de venta (para sistema permanente)                  | 2.945.641.000          | 2.945.641.000                      | 2.945.641.000  |
| 50 | Otros costos (incl costo act pec y otros dist de los ant)  | 0                      | 0                                  | 0              |
| 51 | Total costos                                               | 2.945.641.000          | 2.945.641.000                      | 2.945.641.000  |
| 52 | Gastos operacionales de administración                     | 2.283.051.000          | 2.283.051.000                      | 2.283.051.000  |
| 53 | gastos operacionales de ventas                             | 1.353.281.000          | 1.353.281.000                      | 1.353.281.000  |
| 54 | Deducción inversiones en activos fijos                     | -                      | -                                  | -              |



|    |                                                                |               |               |               |
|----|----------------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| 55 | Otras deduc (serv públicos, fletes, seguros, imp., etc.)       | 1.300.831.000 | 1.300.831.000 | 1.300.831.000 |
| 56 | Total deducciones                                              | 4.937.163.000 | 4.937.163.000 | 4.937.163.000 |
| 57 | Renta líquida del ejercicio                                    | 433.571.000   | 433.571.000   | 433.571.000   |
| 58 | o pérdida líquida del ejercicio                                | 0             | 0             | 0             |
| 59 | Compensaciones                                                 | 0             | 0             | 0             |
| 60 | Renta líquida                                                  | 433.571.000   | 433.571.000   | 433.571.000   |
| 61 | Renta presuntiva                                               | 102.828.000   | 102.828.000   | 102.828.000   |
| 62 | Rentas exentas                                                 | 0             |               | 0             |
| 63 | Rentas gravables                                               | 0             | 4.850.569.000 | 3.326.319.000 |
| 64 | Renta líquida gravable                                         | 433.571.000   | 5.284.140.000 | 3.743.522.000 |
| 65 | Ingresos por ganancias ocasionales                             | 0             | 0             | 0             |
| 66 | Costos y deducciones por ganancias ocasionales                 | 0             | 0             | 0             |
| 67 | Ganancia ocasionales no gravadas y exentas                     | 0             | 0             | 0             |
| 68 | Ganancia ocasional gravable                                    | 0             | 0             | 0             |
| 69 | Impuesto sobre la renta gravable                               | 108.393.000   | 1.321.035.000 | 939.972.000   |
| 70 | Descuentos tributarios                                         | 0             | 0             | 0             |
| 71 | Impuesto neto de renta                                         | 108.393.000   | 1.321.035.000 | 939.972.000   |
| 72 | Impuesto de ganancias ocasionales                              | 0             | 0             | 0             |
| 73 | Descuento impuestos pagados exterior por ganancias ocasionales | 0             | 0             | 0             |
| 74 | Total impuesto a cargo                                         | 108.393.000   | 1.321.035.000 | 939.972.000   |
| 75 | Anticipo por el año gravable                                   | 0             | 0             | 0             |
| 76 | Saldo a favor sin sol dev o comp per fis ant                   | 0             | 0             | 0             |
| 77 | Autorretenciones                                               | 0             | 0             | 0             |
| 78 | Otras retenciones                                              | 161.472.000   | 161.472.000   | 161.472.000   |
| 79 | Total retenciones año gravable                                 | 161.472.000   | 161.472.000   | 161.472.000   |
| 80 | Anticipo renta por el año gravable siguiente                   | 0             | 0             | 0             |
| 81 | Saldo a pagar por impuesto                                     | 0             | 1.131.468.000 | 778.500.000   |
| 82 | Sanciones                                                      | 0             | 1.184.547.000 | 831.579.000   |
| 83 | Total saldo a pagar                                            | 0             | 2.316.015.000 | 1.610.079.000 |
| 84 | o Total saldo a favor                                          | 53.079.000    | 0             | 0             |

Explicación sanción por inexactitud

| Concepto                                               | Valor         |
|--------------------------------------------------------|---------------|
| Mayor impuesto determinado, base para liquidar sanción | \$831.579.000 |
| Porcentaje de sanción                                  | 100%          |
| Sanción por inexactitud                                | \$831.579.000 |

Conclusión

Por lo razonado en precedencia y teniendo en cuenta estrictamente la litis planteada en este caso, se revoca la sentencia apelada, que negó pretensiones de la demanda. En su lugar, se accede parcialmente a éstas y se reliquida el impuesto a cargo de la actora. Lo anterior, porque a falta de la prueba del artículo 770 del ET, de manera supletiva (artículo 771 del ET) se demostró la existencia de los pasivos de la actora por concepto de los acreedores Raúl Horacio Zapata Cano (parcialmente), Mega y Más Variedades SAS y Juan Diego Guzmán Zapata.

Además, ante la falta de la prueba del artículo 770 del ET y de la supletiva del artículo 771 *ibidem*, y debido a que la actora no logró desvirtuar los indicios de ocultamiento de ingresos que encontró la DIAN, se mantiene el rechazo de los demás pasivos declarados por el acreedor Raúl Horacio Zapata Cano y de los pasivos no discutidos por la demandante.



## Costas

Ante la prosperidad parcial de las pretensiones de la demanda, la Sala se abstiene de condenar en costas, conforme con el artículo 365.5 del CGP.

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

## FALLA

**1.- Revocar** la sentencia apelada. En su lugar dispone:

**Primero: Declarar** la nulidad parcial de los actos administrativos demandados por los cuales la DIAN modificó a la actora la declaración de renta por el año gravable 2013.

**Segundo.** A título de restablecimiento del derecho, se fija como impuesto a cargo de la demandante el determinado por la Sala en esta providencia.

**2.- Sin condena en costas.**

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>