CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: **Wilson Ramos Girón**

Bogotá, D.C., quince (15) de octubre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 13001-23-33-000-2014-00083-01 (27795)
Demandante: Gestión Cargo Zona Franca SAS
Demandada: DIAN

Tema: Renta 2010. Pasivos. Prueba.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación[1] interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 31 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que decidió[2]:

> Primero: Negar las pretensiones de la demanda instaurada en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, por Gestión Cargo Zona Franca SAS contra la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
>
> Segundo: No condenar en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento especial y respuesta, mediante Liquidación Oficial de Revisión 062412012000047 del 18 de septiembre de 2012, la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010 presentada el 18 de abril de 2011[3] por Gestión Cargo Zona Franca SAS[4], para rechazar pasivos[5], adicionar rentas gravables[6] e imponer sanción por inexactitud[7].

El referido acto fue recurrido en reconsideración y confirmado con la Resolución 900.467 del 17 de octubre de 2013.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones[8]:

---

[1] Samai CE, índice 3
[2] Samai CE, índice 2
[3] Con saldo a favor de $106.762.000
[4] Como usuario industrial de servicios de zona franca, desarrolla, entre otras actividades, la prestación de los servicios de gestión de compra, importación y exportación para terceros, de productos alimenticios y de materias primas utilizadas en la industria de alimentos en general.
[5] $5.583.632.000
[6] $5.583.631.000. Aplicación art. 239-1 ET. Glosa no discutida en sede administrativa ni judicial.
[7] $1.340.072.000 (160%)
[8] Fls. 15-16 c.p.

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

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

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

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

Tercera. Que, a título de restablecimiento del derecho, se reconozca el pasivo en cabeza de la demandante, por valor de cinco mil quinientos ochenta y tres millones seiscientos treinta y un mil pesos ($5.583.631.000)[9]

Cuarta. Que, a título de restablecimiento del derecho, se recomponga el cálculo del impuesto a la renta y complementario de la actora, para el año gravable 2010, desistiéndose del cobro del mayor valor equivalente a $703.783.000.

Quinta. Que, a título de restablecimiento del derecho, se reconozca el saldo a favor de mi representada, por valor de $106.762.000.

Sexta. Que, a título de restablecimiento del derecho, se revoque íntegramente la sanción por inexactitud impuesta a la accionante, por valor de $1.340.072.000; debido a que la compañía expuso, al momento de presentar su declaración privada del impuesto a la renta y complementarios del año gravable 2010, cifras y hechos concretos, reales, verdaderos, completos y comprobables.

Invocó como vulnerados los artículos 29 de la CP (Constitución Política); 85-1, 647, 770, 771-2 del ET; 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo); 175 del CPC (Código de Procedimiento Civil); 2142 del CC (Código Civil) y el numeral 8.3.3 de la Circular Reglamentaria DCIN-83 del 16 de diciembre de 2004 del Banco de la República, bajo el siguiente concepto de violación:

Los actos acusados adolecen de nulidad en cuanto se expidieron con infracción de las normas en que deberían fundarse. La DIAN rechazó el pasivo en cuestión —cuentapor pagar derivada de la compra de divisas— con base en normas no aplicables —artículos 85 y 771-2 del ET— al considerar esa entidad que, para su reconocimiento como costo, deducción o impuesto descontable -conceptos que no fueron solicitados por la actora— requería una factura y ajustarse al régimen de precios de transferencia por tratarse de una operación entre vinculados económicos. Asimismo, aplicó indebidamente el numeral 8.3.3. de la Circular Reglamentaria DCIN-83 del 16 de diciembre de 2004 —norma que enuncia las operaciones permitidas con divisas, que no contiene una prohibición frente a transacciones diferentes a inversiones—, al estimar, en su entender, que los excedentes de las cuentas de compensación solo pueden utilizarse para inversiones, y no para préstamos, asunto cambiario, y no tributario.

La actuación acusada incurrió en falsa motivación al desconocer que hubo una operación que generó un pasivo en cabeza de la actora, que debe ser aceptado como tal, consecuencia de la venta de divisas que le hizo su vinculada Galletas Noel SAS. Como la actora y dicha sociedad estaban obligadas a llevar contabilidad, el pasivo no tenía que estar soportado en documentos de fecha cierta, sino que, conforme al artículo 770 del ET, bastaba con documentos idóneos —declaraciones de cambio, certificaciones de los revisores fiscales, extractos bancarios de las cuentas de compensación, asientos contables, letras de cambio, declaraciones de renta y soportes de los pagos realizados con las divisas— para demostrar su

[9] El valor determinado en la actuación administrativa ascendió a $5.583.632.000 (aproximación al múltiplo de mil más cercano)

existencia y veracidad. No obstante, para la administración, las pruebas aportadas por la actora, las cuales no fueron tachadas, no son suficientes, pues, a su juicio, solo la factura sería prueba idónea de la operación, sin que precisara las razones para desconocer su idoneidad, en contravía del debido proceso.

La DIAN desconoció e inaplicó las disposiciones que regulan el contrato de mandato al señalar que el celebrado entre la sociedad y Alimentos Cárnicos SAS, a efectos de justificar la necesidad de comprarle divisas a Galletas Noel SAS, parecía simulado, al no constar por escrito, cuando la normativa no lo exige por ser un contrato consensual, con lo cual, el referido contrato es existente y válido. Y es improcedente la sanción por inexactitud porque los hechos y cifras declarados son veraces, completos y comprobables.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda[10]. Dijo que, conforme al numeral 8 de la Circular Reglamentaria DCIN-83 del 16 de diciembre de 2004, los saldos disponibles de las cuentas de compensación —enlas que el ingreso y egreso de divisas se efectúa mediante compraventa— solo pueden utilizarse para hacer inversiones, con lo cual, a su modo de ver, la operación realizada por la actora obedeció a una venta de divisas, y no a un préstamo, que carece de factura. Aunque el movimiento de la cuenta de compensación es un documento externo que acredita el ingreso a caja por la suma en cuestión, no sería idóneo para demostrar la existencia, naturaleza, plazo y origen de la deuda.

Las letras de cambio aportadas no prueban el pasivo del año 2010, dado que tienen como fecha de presentación ante notario el 11 de octubre de 2011, por lo que solo tendrían eficacia probatoria a partir de dicha fecha. Y como en el caso, la deudora y la acreedora están obligadas a llevar contabilidad, no opera la prueba supletoria del pasivo, por lo que la actora lo debió respaldar con documentos de orden interno o externo, y de fecha cierta, sin que se haya pactado el pago de intereses como lo exige el artículo 771 del ET para darle certeza al crédito y evitar operaciones simuladas. Y la certificación del revisor fiscal de la supuesta acreedora no tiene la virtud de acreditar el hecho económico ni la existencia de comprobantes externos en relación con el origen, naturaleza, condiciones y plazo de la obligación, más aún cuando aludió que la operación correspondió a una venta de divisas, y no a un préstamo.

Como la operación correspondió a una compra de divisas en la que no se cobraron intereses por un supuesto préstamo, se podía aplicar el artículo 85-1 del ET, norma que faculta a la administración para rechazar operaciones de compra y venta de servicios que no correspondan a valores de mercado. Y no tiene asidero que la actora sustente su actuación en un contrato de mandato verbal, dado que, para efectos fiscales, debe constar por escrito conforme al artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, por lo que, al no estarlo, no son verificables las condiciones de las obligaciones. Así, al no acreditarse la existencia del pasivo con los documentos aportados por la actora, procedía su rechazo.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas[11]. De las pruebas aportadas no se desprende con certeza que la suma reportada en el renglón 40 de la declaración privada ($5.583.631.500) corresponda a un préstamo o a un pasivo como lo indica la actora, la cual no allegó pruebas que acreditaran su existencia, dado que los extractos bancarios y los certificados de los revisores fiscales hacen referencia a una compraventa de divisas. De la valoración de las pruebas allegadas al proceso, no se

[10] Fls. 289 a 302 c.p.
[11] Documento 06 expediente digital.

advirtió que atendieran las exigencias para ser tenidas como prueba contable; las transferencias bancarias y las letras de cambio, en su conjunto, no ofrecen detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes asociados a los hechos que se pretenden demostrar; además, la información allegada no se encuentra respaldada por comprobantes internos y externos, de modo que no se tiene certeza del presunto pasivo o préstamo registrado por la sociedad actora.

Aunado a lo anterior, el movimiento de la cuenta de compensación es un documento externo que acredita el ingreso a caja de la suma señalada por una compra de divisas, pero no es el documento externo que demuestre la existencia, naturaleza, plazo y origen del pasivo aludido; y, como se indicó en el marco normativo, dichas cuentas especiales solo pueden ser utilizadas para realizar operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario y sus titulares, acorde con las razones de derecho planteadas en los actos acusados.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal[12] por estimar que incurrió en un defecto fáctico por indebida valoración probatoria de los medios allegados —no tachados por la administración—, los cuales demuestran que, por el año 2010, el valor de $5.583.631.500 correspondía a un pasivo. Se encuentra probado que: i) los días 22 de junio, 7 de julio, 11 de agosto y 8 de septiembre de 2010, la actora registró en la cuenta contable 220505 -*proveedores, nacionales vinculados*-, una cuenta por pagar a favor de Galletas Noel SAS por $5.583.631.500, sociedad que, a su vez, registró en la cuenta contable 130505 -*deudores clientes, vinculados nacionales*-, una cuenta por cobrar por el mismo valor, registros y sumas certificadas por los revisores fiscales de las compañías; ii) mediante los comprobantes bancarios de ambas sociedades se acreditó la transferencia y el recibo de la suma indicada, lo cual se constata con las declaraciones de cambio presentadas por la actora; iii) por el año 2010, la actora era deudora de la cifra señalada y la acreedora era Noel, como se visualiza en las letras de cambio -suscritas por ambas partes los días 22 de junio, 7 de julio, 11 de agosto y 8 de septiembre-, títulos valores que cumplen los requisitos legales para su validez; iv) los estados financieros del año 2010 -nota 19- dan cuenta de la transacción, y v) la sociedad pagó la suma adeudada -como consta en los soportes contables de 29 de noviembre y 29 de diciembre de 2011, y 29 de enero de 2012-.

Erró el *a quo* al afirmar que la actora no demostró con suficiencia la existencia del pasivo, y que de las pruebas que obran en el expediente no se logra acreditar la realidad del mismo, pues, si hubiera analizado todas las pruebas en su conjunto, no solo las certificaciones de los revisores fiscales, hubiera podido concluir que las mismas demuestran: i) la clase de pasivo, ii) su procedencia, iii) su vigencia y iv) su existencia al final del año gravable 2010, criterios determinantes para aseverar que existe una prueba idónea a la luz del artículo 770 del ET, aunado a que se soportó el pago del pasivo en los años 2011 y 2012.

Es contrario al debido proceso que en la audiencia inicial se hubiera indicado que los documentos allegados por la compañía cumplían con los requisitos legales para ser valorados como prueba contable —y denegar por innecesarias la inspección judicial y prueba pericial solicitadas—, y que en el fallo se afirmara que no existen soportes contables que permitieran demostrar la existencia del pasivo. Y es incongruente al indicar que la actora allegó movimientos contables —de la sociedad y su vinculada— como soportes que respaldan la veracidad de sus argumentos, y aun así los desconociera.

El tribunal se limitó a transcribir los argumentos de la DIAN frente a la aparente vulneración de la legislación cambiaria para aseverar que la operación realizada no es

[12] Documento 12 expediente digital.

admisible, con lo cual interpretó erróneamente el numeral 8.3.3. de la Circular Reglamentaria DCIN-83 del 16 de diciembre de 2004, ya que, como se explicó en la demanda, la norma no es restrictiva, sino que enuncia un tipo de operación que se puede hacer con las divisas existentes en dicha cuenta. El hecho de que el tribunal desconozca que la actora llevó a cabo una operación legal que generó un pasivo —indistintamente de su origen, porque ello no desvirtúa su naturaleza conforme a los Decretos 2649 y 2650 de 1993—, y que fue realizada a través de declaraciones de cambio presentadas ante el Banco de la República en el año 2010, conlleva un error fáctico del fallo recurrido, por lo que el pasivo no puede ser considerado como inexistente para justificar la modificación del denuncio rentístico.

Insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud dado que no cometió la conducta infractora. Adicionó que procede la exculpación de la sanción por diferencia en la interpretación del derecho aplicable y que, de no considerarse, debe recalcularse su cuantía por favorabilidad.

Pronunciamientos finales

La demandada se opuso al recurso de apelación interpuesto por la demandante[13]. Al efecto, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, solicitó confirmar la legalidad de la actuación acusada y condenar en costas a la actora. La demandante y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Se juzga la legalidad de los actos demandados atendiendo a los cargos de apelación propuestos por la demandante, apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. En concreto, se debe establecer si: i) el *a quo* incurrió en indebida valoración probatoria de los medios allegados para concluir que la actora no demostró con suficiencia la existencia del pasivo cuestionado, ii) si interpretó de manera errónea las normas aplicables al caso, y iii) si es improcedente la sanción por inexactitud.

No se pronunciará sobre la adición de renta gravable y la aplicación del artículo 239-1 del ET, dado que no fue un aspecto discutido; ni sobre la exculpación de la multa, puesto que no fue invocada en la demanda y, por tanto, no puede ser analizada en esta instancia, acorde con los artículos 320 y 328 del CGP.

Análisis del caso concreto

2- En torno a la primera cuestión planteada, el tribunal avaló la actuación acusada al considerar que de las pruebas aportadas por la actora no se desprende con certeza que la suma reportada en el renglón 40 de la declaración privada ($5.583.631.500) corresponda a un pasivo como lo indica la actora, la cual no allegó pruebas que acreditaran su existencia, dado que los extractos bancarios y los certificados de los revisores fiscales hacen referencia a una compraventa de divisas. Asimismo, estimó que, de la valoración de las pruebas aportadas al proceso, no se advirtió que atendieran las exigencias para ser tenidas como prueba contable; que las transferencias bancarias y las letras de cambio, en su conjunto, no ofrecen detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes asociados a los hechos que se pretenden demostrar; además, la

[13] Samai CE, índice 11

información allegada no se encuentra respaldada por comprobantes internos y externos, de modo que no se tiene certeza del presunto pasivo registrado por la actora.

Para la recurrente, el tribunal incurrió en defecto fáctico por indebida valoración probatoria de los medios allegados —los cuales relaciona y afirma que no fueron tachados por la administración—, los cuales demuestran que, por el año 2010, el valor de $5.583.631.500 correspondía a un pasivo. Asimismo, considera que erró al afirmar que la actora no demostró con suficiencia la existencia del pasivo, y que de las pruebas que obran en el expediente, no se logra acreditar la realidad del mismo, pues, si hubiera analizado todas las pruebas en su conjunto —nosolo las certificaciones de los revisores fiscales—, hubiera podido concluir que las mismas demuestran: i) la clase de pasivo, ii) su procedencia, iii) su vigencia y iv) su existencia al final del año gravable 2010, criterios determinantes para aseverar que existe una prueba idónea a la luz del artículo 770 del ET, aunado a que se soportó el pago del pasivo en los años 2011 y 2012.

Para resolver, es pertinente remitirse a los artículos 283 y 770 del ET en cuanto establecen que los pasivos deben respaldarse con documentos idóneos que precisen la obligación según el origen y naturaleza del crédito, y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. Consecuentemente, el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 prevé que *«Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren».*

Igualmente, el artículo 772 del ET indica que los libros de contabilidad constituyen prueba en favor del contribuyente, siempre que sean llevados en debida forma, y el numeral 4 del artículo 774 *ib.* dispone que ello será así, siempre que, los libros no sean desvirtuados por medios de prueba directos o indirectos no prohibidos en la ley.

A propósito de ello la Sección[14] ha precisado que *«debe tenerse en cuenta que la sociedad es un contribuyente obligado a llevar contabilidad, por lo que conforme con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, debe respaldar los pasivos con documentos idóneos que precisen la obligación según el origen y naturaleza del crédito, y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad».* Agregó que *«(…) en estos casos, no basta con la contabilidad para soportar los pasivos, sino que deben aportarse los documentos externos que justifican la contabilización, en tanto estos últimos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, que es el caso de las deudas o pasivos. De hecho, conforme con el artículo 774 ibidem, el comprobante externo es uno de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba».* La misma providencia advierte que el soporte *«debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable».*

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[15]. Así, como lo ha precisado la Sala[16], 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 sociedad 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.

[14] Sentencias del 13 de agosto de 2020 (exp. 23938, CP (E) Julio Roberto Piza); del 20 de septiembre de 2024 (exp. 27914, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), 26 de septiembre de 2024 y 03 de abril de 2025 (exps. 27139 y 27107, CP: Wilson Ramos Girón)
[15] Sentencias del 25 de mayo de 2023 (exp. 27209, CP: Stella Jeannette Carvajal) y del 20 de septiembre de 2024 (exp. 27914, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello)
[16] Sentencia del 22 de mayo de 2025 (exp. 29243, CP (E) Wilson Ramos Girón)

Para determinar si el pasivo declarado por la sociedad actora en el año 2010 por $5.583.631.500, -el cual se originó en la compra de divisas a su vinculada Galletas Noel SAS-, está acreditado como lo exige el artículo 770 del ET, en el *sub examine* se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

- Declaración de renta del año 2010 presentada el 18 de abril de 2011, en la que la actora reportó pasivos por $14.020.693.000, entre ellos, $5.583.631.500.

- Certificación del revisor fiscal de la actora del 27 de marzo de 2012, en la que se hizo constar lo siguiente[17]: *«[…] certifico con base en los registros contables de la Compañía que,* ***al 31 de diciembre del año 2010 se tenían registradas cuentas por pagar a la compañía Galletas Noel SAS*** *por valor de $5.583.631.500, contabilizadas en la* ***cuenta contable "220505*** *proveedores, nacionales vinculados", según se detalla a continuación:* (Se resalta)

No. documento contable	***Fecha de contabilización***	***Concepto***	***Valor***	***Documento de contabilización del pago***	***Fecha de contabilización del pago***
9000000000	*22.06.2010*	*Compra de divisas*	*1.168.390.000*	*3200003350*	*29.11.2011*
9000000001	*07.07.2010*	*Compra de divisas*	*1.882.470.000*	*3200003350*	*29.11.2011*
9000000002	*11.08.2010*	*Compra de divisas*	*362.024.000*	*3200003350*	*29.11.2011*
9000000003	*11.08.2010*	*Compra de divisas*	*452.530.000*	*3200003350*	*29.11.2011*
9000000008	*08.09.2010*	*Compra de divisas*	*1.718.217.500*	*3200003350*	*29.11.2011*
			5.583.631.500		

- Certificación del revisor fiscal de Galletas Noel SAS del 27 de marzo de 2012, en la que se hizo constar lo siguiente[18]: *«[…] certifico con base en los registros contables de la Compañía que,* ***al 31 de diciembre del año 2010 se tenían registradas cuentas por cobrar a Gestión Cargo Zona Franca SAS*** *por valor de $5.583.631.500, contabilizadas en* ***la cuenta contable "130505*** *deudores clientes, vinculados nacionales", según se detalla a continuación:* (Se resalta)

No. documento contable	***Fecha de contabilización***	***Concepto***	***Valor***	***Documento de contabilización del pago***	***Fecha de contabilización del pago***
9000000277	*22.06.2010*	*Venta de divisas*	*1.168.390.000*	*1800026404*	*29.11.2011*
9000000280	*07.07.2010*	*Venta de divisas*	*1.882.470.000*	*1800026404*	*29.11.2011*
9000000283	*11.08.2010*	*Venta de divisas*	*362.024.000*	*1800026404*	*29.11.2011*
9000000284	*11.08.2010*	*Venta de divisas*	*452.530.000*	*1800026404*	*29.11.2011*
9000000288	*08.09.2010*	*Venta de divisas*	*1.718.217.500*	*1800026404*	*29.11.2011*
			5.583.631.500		

- Estados de cuenta de los bancos *Bancolombia Cayman* y *Citibank N.A.,* a nombre de Galletas Noel SAS, en los que se evidencian las transferencias hechas a la actora por los valores antes indicados[19].

- Estados de cuenta del banco *Citibank N.A.,* a nombre de la actora, en los que se observa el giro de las divisas hecho por parte de Galletas Noel SAS, en los montos señalados[20].

- Declaraciones de cambio - formulario 5 - presentadas por la demandante, en las que reporta la compra de las divisas a Galletas Noel SAS bajo el numeral cambiario 5380 -compra de divisas a otros titulares de cuentas de compensación-.[21]

- Letras de cambio a cargo de la actora y a favor de Galletas Noel SAS, suscritas los días 22 de junio, 7 de julio, 11 de agosto y 8 de septiembre del año 2010, en las que se indican las fechas de

[17] Fl. 257 c.p.
[18] Fl. 258 c.p.
[19] Fls. 235 a 239 c.p.
[20] Fls. 240 a 251 c.p.
[21] Fls. 252 a 256 c.p.

pago acordadas -22 de junio, 7 de julio, 11 de agosto y 8 de septiembre del año 2012-, que suman el valor adeudado por $5.583.631.500.[22]

- Documentos contables de los pagos efectuados por la actora los días 29 de noviembre y 29 de diciembre de 2011, y 29 de enero de 2012[23].

De la valoración en conjunto y en sana crítica del anterior acervo probatorio, la Sala comprueba la existencia del pasivo, el cual se encuentra debidamente soportado en documentos idóneos que permiten evidenciar: la clase y la procedencia del pasivo, y su vigencia y existencia al final del año gravable 2010 —que es el periodo discutido—, conforme al artículo 770 del ET. En efecto, con las declaraciones de cambio presentadas por la actora se verificó que el pasivo declarado correspondió a una cuenta por pagar[24] contabilizada en la cuenta 2205 -acorde con la técnica contable vigente para ese entonces, como lo certificó el revisor fiscal de la compañía-, que se originó en una operación de cambio de compra y venta de divisas celebrada entre vinculados económicos a través de cuentas de compensación, la cual se canalizó ante el Banco de la República, autoridad competente para el efecto y que, contrario a lo afirmado por la demandada y el *a quo*, se encuentra permitida conforme al artículo 56.2 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva de la misma entidad -en la redacción vigente para ese entonces-[25], por lo que, sobre este aspecto, le asiste razón a la actora al señalar que se interpretó erróneamente la normativa cambiaria, y que la invocada en la actuación acusada, replicada por el tribunal, y que alude a los excedentes de las cuentas de compensación, no contiene una prohibición expresa para hacer este tipo de operación -compra de divisas-.

En ese orden, contrario a lo aludido por la administración y el tribunal, está acreditado el pasivo glosado, proveniente de operaciones de compra y venta de divisas, realizadas a través de cuentas de compensación, canalizado ante el Banco de la República, conforme con las referidas declaraciones de cambio, contabilizado como cuenta por pagar por la actora y como cuenta por cobrar por Noel —como consta en las transcritas certificaciones de los revisores fiscales—, aunado a las demás pruebas reseñadas —letras de cambio, declaraciones de cambio, estados de cuenta y documentos contables—, valoradas integralmente y en sana crítica, acorde con la citada normativa cambiaria y contable.

Asimismo, los estados de cuenta bancarios aportados dan cuenta del giro y el recibo de las divisas, y con las letras de cambio suscritas a cargo de la actora y a favor de Galletas Noel SAS, se respaldó la deuda contraída, títulos valores en los que se hicieron constar los montos adeudados —que, sumados, corresponden al total del pasivo— y las fechas para su pago. En ese contexto, surge con claridad para la Sala que la recurrente demostró y probó la existencia del pasivo, con fundamento en documentos idóneos como lo exige el artículo 770 del ET.

3- Demostrada la procedencia del pasivo, no hay lugar a la sanción por inexactitud. Así, al prosperar el recurso de apelación, se revocará la sentencia apelada para declarar la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza

[22] Fls. 259 a 263 c.p.
[23] Fls. 264 a 268 c.p.
[24] Artículo 75 del Decreto 2649 de 1993. Las **cuentas** y documentos **por pagar** representan las **obligaciones a cargo del ente económico** originadas en bienes o en servicios recibidos. **Se deben registrar por separado** las obligaciones de importancia, tales como **las que existan a favor de** proveedores, **vinculados económicos**, directores, propietarios del ente y otros acreedores.
[25] Artículo 56 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República. Mecanismo de compensación. En adición a lo previsto en el artículo anterior, los residentes en el país que utilicen cuentas corrientes en el exterior para operaciones que deban canalizarse a través del mercado cambiario deberán registrarlas en el Banco de la República bajo la modalidad de cuentas corrientes de compensación (…). La apertura y mantenimiento de las cuentas de compensación se sujeta a las siguientes reglas: (…) **2. Venta y utilización de divisas. Las divisas de las cuentas se podrán vender** a los intermediarios del mercado cambiario, **a los titulares de otras cuentas corrientes de compensación** y podrán utilizarse para pagar cualquier operación que deba o no canalizarse a través del mercado cambiario. En las ventas de divisas a los intermediarios del mercado cambiario deberá dejarse constancia de que se trata de la venta de un saldo de cuenta corriente de compensación.

de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010[26], presentada por la actora.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, se establece que en el caso se acreditó la existencia del pasivo con documentos idóneos, como lo exige el artículo 770 del ET, con lo cual no hay lugar a la sanción por inexactitud.

Costas

5- Con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 361 ss. del CGP, se condenará en costas -agencias en derecho- en ambas instancias a la parte demandada, en la medida en que se revoca la providencia apelada y hubo una parte vencida en el proceso -art. 365.4 CGP-. Así, se fijarán como agencias en derecho, en cada instancia, el equivalente a un smmlv al momento de la ejecutoria de la providencia. Por lo tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme con las reglas consagradas en el artículo 366 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, se dispone:

> *Primero: Anular los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Gestión Cargo Zona Franca SAS, por el año gravable 2010.*
>
> *Segundo: Negar las demás pretensiones de la demanda.*

2. Condenar en costas a la parte demandada, en ambas instancias. En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme con lo expresado en la parte motiva de esta sentencia.

3. Reconocer personería al abogado Jorge Mario Anillo Costa, como apoderado de la parte demandada, de conformidad con el poder allegado al expediente[27].

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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

[26] Como se reseñó en los antecedentes, con saldo a favor de $106.762.000
[27] Samai CE, índice 13.