

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., seis (6) de agosto de dos mil nueve (2009).

Radicación: 11001-03-27-000-2007-00034-00
Actor: **Francia Enid Loaiza Alzate**
Referencia: Número Interno 16721
Sanción a Revisor Fiscal
FALLO

Decide la Sala la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, presentada por FRANCIA ENID LOAIZA ALZATE, a través de apoderado contra la **Resolución 002723 de 24 de octubre de 2005** expedida por la Administradora de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira y contra la **Resolución 12636 de 26 de diciembre de 2005** del Director de Impuestos Nacionales.

Solicita se anulen dichos actos y a título de restablecimiento del derecho “*dejar sin efecto el requerimiento N°00180 [sic] del 24 de diciembre de 2004 expedida [sic] por la Jefe de la División Jurídica de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira*”.

ANTECEDENTES

La señora FRANCIA ENID LOAIZA ALZATE, en calidad de Revisor Fiscal de la sociedad **Auditorías y Asesorías Jurídicas S.A.**, firmó la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000, presentada el 2 de abril de 2001, con saldo a favor de \$7.098.000¹; suma que luego solicitó en devolución y/o compensación, reconocida por la administración mediante Resolución 0000139 de 5 de julio de 2001.

La División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, dentro del programa postdevoluciones, inició investigación tributaria contra la sociedad en la que encontró mérito para expedir el *Requerimiento Especial 160762003000033 de 20 de junio de 2003*². Previa respuesta de la entidad, profirió la *Liquidación Oficial de Revisión N°160642004000012 de 10 de marzo de 2004*³, en la que se desconocen pasivos por

¹ fl. 1 anexo uno

² fl. 3 anexo uno

³ fl. 29 anexo uno

\$43.875.538, debido a que los documentos que los respaldaban no eran idóneos, ni cumplían los requisitos exigidos por los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario y se impuso sanción por inexactitud [\$21.152.000].

Contra el acto anterior se interpuso recurso de reconsideración decidido en la *Resolución N°160772004000025 de 15 de diciembre de 2004*, de la División Jurídica de esa Administración⁴, en el sentido de confirmarlo.

Posteriormente, la misma División Jurídica por medio de Requerimiento 001801 de 24 de diciembre de 2004, propuso a la señora Francia Enid Loaiza Alzate, en su calidad de Revisor Fiscal, sanción consistente en suspender por el término de seis meses, “*la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria*”, por la inexactitud de datos contables consignados en la declaración, antes mencionada, al aceptar como soporte del registro de los pasivos, recibos de caja, documentos no idóneos para demostrar la existencia y vigencia de las deudas a la fecha de corte del ejercicio fiscal⁵.

Previa respuesta de la señora Loaiza Alzate⁶, la Administradora de Impuestos y Aduanas de Pereira, mediante **Resolución N°002723 de 24 de octubre de 2005**, impuso la sanción anunciada⁷, contra la cual se interpuso el recurso de apelación⁸ decidido por el Director de Impuestos Nacionales con la **Resolución N°12636 de 26 de diciembre de 2005**, en la que confirma la sanción recurrida⁹.

LA DEMANDA

La accionante a través de apoderado, presentó la demanda ante el Tribunal Administrativo de Risaralda y estando el proceso para sentencia, el *a quo* advirtió que no era competente para tramitarlo, por cuanto los actos demandados carecen de cuantía. Por lo anterior, mediante providencia de 29 de junio de 2007, declaró la nulidad de todo lo actuado y por competencia lo remitió a esta Corporación.

En el libelo la demandante señala infringidos los artículos 29 y 228 de la Constitución Nacional, 658-1, 660, 661, 661-1, 730, 731, 742, 770, 771 y 772 del Estatuto Tributario, 54 de la Ley 6 de 1992, 1 de la Ley 778 de 2002, 26 de la Ley 863 de 2003, 10 del Decreto 2265 de 1976, 1 del Decreto 1495 de 1978 y 140 y 276 del Código de Procedimiento Civil.

⁴ fl. 51 ib

⁵ fl. 66 c.a.

⁶ fl. 74 c.a.

⁷ fl. 215 anexo uno

⁸ fl. 238 ib

El concepto de violación se sintetiza así:

1. **Falta de competencia del funcionario que propuso el pliego de cargos.** El Requerimiento Ordinario debió expedirlo el Jefe de la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera en el mismo momento en que profirió el requerimiento especial a la sociedad contribuyente y no el Jefe de la División Jurídica, pues éste no tiene competencia para expedir pliegos de cargos o requerimientos; además, la Corte Constitucional al declarar la exequibilidad condicionada del artículo 26 de la Ley 683 de 2003, fue imperativa al señalar que la sanción que se imponga a los representantes legales y revisores fiscales, se determinará de manera individualizada dentro del mismo proceso que se adelante contra el contribuyente.

2. **Falsa Motivación del acto sancionatorio.** La decisión se fundamenta en la falta de soporte probatorio idóneo para el reconocimiento de los pasivos, con lo cual se desconoce el medio de prueba indiciario previsto en el Estatuto Tributario, dado que, de los recibos de consignación y los comprobantes externos se infiere la existencia del pasivo, omisión que viola el derecho de defensa y el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal.

3. **Violación del derecho de defensa y audiencia.** No se le permitió intervenir en el proceso de determinación del tributo de la sociedad contribuyente, momento oportuno para ejercer su derecho de defensa, porque esperar hasta que la contribuyente haya agotado la vía gubernativa para iniciar la actuación, torna nugatorio su derecho, pues se está ante una situación ya definida.

4. **Expedición irregular del acto.** El acto previo se profirió por fuera del proceso de determinación del impuesto de la contribuyente, con violación de lo previsto en el artículo 26 de la Ley 683 de 2003 y por funcionario sin competencia para ello; además, el recurso de apelación interpuesto contra la resolución sancionatoria, debió decidirlo el Director Regional.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada de la demandada se opuso a la prosperidad de las súplicas de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La actuación enjuiciada se ajusta al procedimiento contemplado en los artículos 658-1, 659, 659-1, 660 y 661 del Estatuto Tributario, normatividad en virtud de la cual, agotada la vía gubernativa en el proceso que culminó con la modificación de la declaración presentada por la

⁹ fl. 281 ib.

sociedad Asesorías Jurídicas S.A., la División Jurídica es la competente para iniciar el trámite legal tendiente a imponer la sanción al revisor fiscal que suscribió la respectiva declaración; el Administrador Local de Impuestos y Aduanas de Pereira para imponerla y el Director de Impuestos para desatar el recurso gubernativo.

El proceso de determinación del impuesto que dio lugar a la sanción, se inició antes de entrar en vigencia la Ley 863 de 2003, además las sentencias de constitucionalidad tienen efecto hacia futuro, razones por las cuales no es aplicable esta Ley ni la sentencia C-910 de 21 de septiembre de 2004 que declaró la exequibilidad del artículo 26 ib, modificatorio del inciso 2 del artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

La norma vigente no establecía la obligación de notificar al revisor fiscal el inicio de la investigación al contribuyente, ni el requerimiento especial que a éste se le expida, solo notificarle, dentro de los 10 días siguientes a la fecha del acto que decidió el recurso gubernativo en el proceso de determinación, el requerimiento para efectos de la sanción a imponer.

La accionante tenía conocimiento del proceso post-devolución adelantado contra la sociedad contribuyente, pues ella misma certificó y contestó los requerimientos de la entidad fiscal.

El desconocimiento de los pasivos se debió a la falta de prueba de su existencia, en la medida que los soportes presentados [fotocopia simple de recibos de caja], avalados por la revisora fiscal, no permiten establecer la naturaleza del crédito, cuantía, plazo y tasa de interés pactada, por lo que no son prueba idónea ni supletoria para acceder a su reconocimiento.

De la firma del revisor fiscal en la declaración tributaria, sin salvedades, se presume que el denuncia, la contabilidad y los soportes, se ajustan a las normas tributarias y contables.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La Demandante insiste en los cargos propuestos en el libelo inicial, esto es, en la alegada **violación del derecho de defensa y audiencia**, por no permitírsele intervenir en el proceso de determinación del tributo en el que se definió el hecho que dio lugar a la sanción y sin posibilidad de controvertirlo al hacer parte de un acto administrativo ejecutoriado, de obligatorio cumplimiento; **falta de competencia del funcionario que expidió el requerimiento al revisor fiscal**, pues debió ser el mismo que profirió el requerimiento especial a la sociedad contribuyente o agotado el proceso de determinación, el Administrador, quien tiene la facultad para imponer la sanción; y **falsa motivación del acto sancionatorio** dado que no se desvirtuó

la existencia real del pasivo, sino la idoneidad y eficacia de los medios de prueba aportados para acreditarla.

La **parte demandada** en esta oportunidad insiste en que los actos se ajustan a la normatividad y que, verificado el hecho sancionable es procedente la sanción impuesta. La firma del contador público en su labor de salvaguardar la fe pública en aspectos tributarios, hace presumir que el acto del cual da fe, se ajustó a las normas tributarias y contables; además, hace referencia a las funciones, objetivos y responsabilidad de la revisoría fiscal y a las sanciones previstas en la ley comercial, tributaria y disciplinaria.

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación, solicita desestimar las pretensiones de la demanda, al considerar, con fundamento en los artículos 660 y 661 del Estatuto Tributario y 22 del Decreto 1071 de 1999, que los actos demandados y el requerimiento previo, fueron expedidos por los funcionarios competentes y se observó el procedimiento legal, con garantía del debido proceso.

Señala que no es aplicable la Ley 863 de 2003, ni la sentencia C-910 de 21 de septiembre de 2004, pues los hechos que dieron lugar a los actos demandados tuvieron su origen el 2 de abril de 2001, fecha de presentación de la declaración firmada por revisor fiscal, en la que se incurrió en la infracción sancionada.

Afirma que se releva de analizar la falsa motivación, pues los actos administrativos a través de los cuales se desconocieron los pasivos a la sociedad contribuyente se reputan legales hasta tanto la jurisdicción no se pronuncie de manera definitiva en sentido contrario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se controvierte la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración sancionó a la señora FRANCIA ENID LOAIZA ALZATE, revisora fiscal de la sociedad Auditorías y Asesorías Jurídicas S.A., suspendiendo por seis meses la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria.

La accionante aduce que el proceso sancionatorio debió ser concomitante al de determinación del tributo adelantado contra la sociedad contribuyente y que, los comprobantes externos allegados, son prueba idónea de los pasivos de la sociedad.

La demandada sostiene que la actuación se ajusta a la normatividad y que los soportes

contables allegados, no son prueba idónea ni supletoria para acreditar la existencia de los pasivos rechazados a la contribuyente.

Debe la Sala resolver si se adelantó el trámite legal y si se verificó el hecho sancionable, para imponer la sanción discutida.

Es claro para la Sala que la sanción cuestionada, es la prevista en el artículo 660 del Estatuto Tributario.

Precepto contenido en el Libro Quinto, Título III correspondiente a SANCIONES y específicamente a las *relativas a las certificaciones de contadores públicos*, cuyo texto dice:

“ART. 660.—*Modificado. L. 6ª/92, art. 54. Suspensión de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria.* Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a dos millones de pesos (\$ 2.000.000) (valor año base 1992)¹⁰ **(590 UVT¹¹)**, originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la administración tributaria, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad.

“Esta sanción será impuesta mediante resolución por el administrador de impuestos respectivo y contra la misma procederá recurso de apelación ante el subdirector general de impuestos, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción.

“Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación de las sanciones disciplinarias a que haya lugar por parte de la Junta Central de Contadores.

“Para poder aplicar la sanción prevista en este artículo deberá cumplirse el procedimiento contemplado en el artículo siguiente¹².

La Corte Constitucional al decidir sobre la exequibilidad del artículo 660¹³, en particular sobre la expresión “*inexactitud de datos contables*”, consideró:

¹⁰ Para la época de los hechos la cuantía ascendía a \$8.000.000, según el Decreto 2587/99.

¹¹ El valor absoluto expresado en Unidades de Valor Tributario [art. 51, L.1111/06].

¹² “ART. 661. *Requerimiento previo al contador o revisor fiscal.* El funcionario del conocimiento enviará un requerimiento al contador o revisor fiscal respectivo, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la providencia, con el fin de que éste conteste los cargos correspondientes. Este requerimiento se enviará por correo a la dirección que el contador hubiere informado, o en su defecto, a la dirección de la empresa. El contador o revisor fiscal dispondrá del término de un (1) mes para responder el requerimiento, aportar y solicitar pruebas. Una vez vencido el término anterior, si hubiere lugar a ello, se aplicará la sanción correspondiente. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto y se comunicará a la Junta Central de Contadores para los fines pertinentes.”

¹³ Sentencia C-597 de 1996.

“... si bien la norma puede no tener una redacción afortunada, una interpretación sistemática permite establecer todos los elementos esenciales del hecho sancionable. De un lado se establece el **sujeto activo**, pues se trata nuevamente de los contadores, auditores o revisores. De otro lado, se señala **la sanción** ya que ésta consiste en la suspensión de la facultad para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la administración tributaria, hasta por un año la primera vez, hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. En tercer término se señala el **órgano competente**, pues la sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo. Finalmente se describe **la conducta**, que consiste en que el contador, el auditor o el revisor fiscal haya firmado una declaración, un certificado o una prueba, según el caso, y que de ella, y debido a la inexactitud de los datos contables consignados en la declaración tributaria, resulte, una vez agotada la vía gubernativa, un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a dos millones de pesos (\$2.000.000).[Resaltado fuera del texto].

“La Corte considera que la conducta es suficientemente clara, pues la inexactitud es un concepto objetivo, que tiene un sentido preciso en materia contable, ya que implica la no correspondencia de los asientos contables con la realidad económica y los hechos acaecidos, puesto que en ciencias contables ‘el grado de exactitud de un estado, cuenta o documento se mide por su relativa correspondencia con los hechos’¹⁴. Además, la conducta tiene que producir un resultado objetivo considerable, pues de ella debe resultar una falta de correspondencia con la declaración de más de dos millones de pesos de 1992. En tercer término, es obvio que, en función del principio de autoría e individualidad que rige todo derecho punitivo, el profesional sólo debe responder si ese diverso valor deriva de la inexactitud de los datos que fueron certificados por el propio profesional, y no de otros aspectos incorporados a la declaración tributaria por el contribuyente sin conocimiento del contador, del auditor o del revisor. Finalmente, y conforme a lo señalado en esta sentencia sobre la proscripción de la responsabilidad objetiva en materia sancionadora, es también claro que estos profesionales no podrían ser penalizados si no actuaron de manera culpable, por ejemplo, porque atestiguaron de manera inexacta sobre un determinado monto de gastos del contribuyen (sic) pero esa aseveración la efectuaron debido a un error insuperable.

“Con tales precisiones, para la Corte es perfectamente exequible la imposición de esta sanción, pues no puede olvidarse que los contadores son depositarios de la fe pública en estas materias ya que, conforme lo señala el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, la firma de un contador en los actos propios de su profesión hace presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales y que las cifras registradas reflejan en forma fidedigna la situación financiera real.

Además, estimó que vincular a los profesionales cuando ya se ha agotado la vía gubernativa en el proceso de determinación del tributo, no viola el debido proceso, por lo siguiente:

“... el inciso final de ese artículo señala que para imponer la sanción es necesario cumplir el procedimiento previsto en el artículo 661, el cual garantiza de manera idónea la defensa del profesional. En efecto, el artículo 661

¹⁴Ver Eric Kohler. **Diccionario para contadores**. México: UTEHA, 1979, p 245.

preceptúa que el contador al cual se le inicie un juicio debe ser notificado del mismo, dentro de los 10 días siguientes a la providencia que lo inicia, a fin de que el profesional pueda dar contestación a los cargos que se le formulan. El investigado tendrá el término de un mes para responder al mencionado requerimiento y aportar y solicitar pruebas. Vencido dicho término, se procederá a dictar la respectiva sentencia, la cual es susceptible de recurso a nivel administrativo, pues se puede apelar ante el Sub-director General de Impuestos respectivo. Existen pues suficientes garantías para controvertir la acusación que se haya formulado”.

De conformidad con el contenido del artículo 660 y la interpretación que del mismo hizo la Corte Constitucional en la providencia transcrita, los supuestos que integran la norma son:

1. **Conducta sancionable:** “La *inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria*” de la cual se derive un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor del contribuyente, establecido dentro de un proceso de determinación del tributo, en el que se haya agotado la vía gubernativa, siempre y cuando, la diferencia supere el tope señalado.
2. **Sanción:** Consiste en suspenderle al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado la declaración privada, la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la administración tributaria, “*hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad*”.
3. **Competente para imponerla:** El Administrador de Impuestos respectivo, mediante resolución, susceptible del recurso de apelación.
4. **Procedimiento:** El contemplado en el artículo 661 del Estatuto Tributario.

Hechas las precisiones anteriores, se procederá al análisis, en

El caso concreto:

Conforme se consignó en la parte inicial de esta providencia, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, previo requerimiento especial enviado a la contribuyente Auditorías y Asesorías Jurídicas S.A. y respuesta de la entidad, profirió la *Liquidación Oficial de Revisión N°160642004000012 de 10 de marzo de 2004*, a través de la cual modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2000, presentada por la contribuyente, en el sentido de desconocer pasivos en cuantía de \$43.875.538, debido a que los documentos que los respaldan no son idóneos, ni cumplen los requisitos exigidos por los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario e impuso sanción por inexactitud [\$21.152.000].

Contra este acto la sociedad interpuso el recurso de reconsideración, decidido por la División Jurídica de esa Administración mediante Resolución N°160772004000025 de 15 de diciembre de 2004, en el sentido de confirmarlo.

La misma División Jurídica, a través del Requerimiento N°001801 de 24 de diciembre de 2004, enviado por correo el día 28 del mismo mes y año, propuso a la señora Francia Enid Loaiza Alzate, quien firmó la declaración privada objeto de modificación, en su calidad de Revisor Fiscal, sanción consistente en suspender por el término de seis meses, “*la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria*”, por la inexactitud de datos contables consignados en la declaración, al aceptar como soporte del registro de los pasivos, recibos de caja, documentos no idóneos para demostrar la existencia y vigencia de las deudas a la fecha de corte del ejercicio fiscal.

El 26 de enero de 2005, la señora Loaiza Alzate, dio respuesta al requerimiento y luego, la Administradora de Impuestos y Aduanas de Pereira, mediante Resolución N°002723 de 24 de octubre de 2005¹⁵, impuso la sanción anunciada.

Contra este acto, el 4 de noviembre de 2005, la interesada interpuso el recurso de apelación, decidido por el Director de Impuestos Nacionales¹⁶ a través de la Resolución N°12636 de 26 de diciembre de 2005, en el sentido de confirmar la sanción recurrida.

Reseñada la actuación que dio origen a los actos demandados, se deciden los aspectos cuestionados, así:

1. Observancia del debido proceso y garantía del derecho de defensa.

Encuentra la Sala que contrario a lo sostenido por la demandante, se cumplió de manera estricta el procedimiento especial señalado en el artículo 661 del E. T., para imponer la sanción de “*suspensión de la facultad para firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración*” y a lo dispuesto en el inciso segundo del 660 ib.

En efecto, agotada la vía gubernativa en el proceso de determinación del tributo adelantado contra la sociedad Auditorías y Asesorías Jurídicas S.A., la administración, determinó un mayor valor a pagar por impuesto de renta 2000, en cuantía de **\$13.220.000**, diferencia originada en

¹⁵ Resolución notificada personalmente el 31 de octubre de 2005 [v. fl. 225 anexo uno].

¹⁶ Funcionario competente según el literal n) del artículo 22 del **Decreto 1071 de 1999** “Por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones”.

la inexactitud de datos contables informados en la declaración privada, firmada por la actora en calidad de revisor fiscal.

Dentro del término legal, el funcionario de conocimiento expidió y notificó el requerimiento a través del cual puso en conocimiento de la actora los cargos, ésta dio respuesta en el plazo señalado; luego la administración al encontrar mérito, impuso la sanción que notificó de manera personal; decisión contra la que la señora Loaiza Alzate interpuso, en tiempo, el recurso de apelación, decidido por el superior competente de acuerdo a literal n) del artículo 22 del Decreto 1071 de 1999.

En suma, la actuación se ajusta al procedimiento legal previsto para imponer la sanción en cuestión, dentro del cual se garantizó a la demandante el derecho de defensa, toda vez que se le notificaron debidamente los actos y así pudo rendir los descargos e interponer el recurso propio contra la sanción, para acceder luego a la jurisdicción.

La demandante argumenta la falta de competencia del funcionario que expidió el requerimiento y del que resolvió el recurso gubernativo, así como la violación de los derechos de defensa y audiencia y debido proceso, con fundamento en la inaplicación del **artículo 26 de la Ley 863 de 2003** y lo dicho por la Corte Constitucional en la sentencia C-910 de 2004.

Al respecto se resalta que en el caso, no es aplicable dicha norma por lo siguiente: el artículo 26 mencionado modificó el inciso 2º del artículo **658-1**¹⁷ del Estatuto Tributario, disposición que establece la sanción a **administradores y representantes legales que deben cumplir deberes formales [art. 572 ib], que ordenen y/o aprueben la omisión de ingresos gravados, doble contabilidad, inclusión de costos y deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes**, y al revisor fiscal que haya conocido tales irregularidades sin expresar la salvedad correspondiente; sanción consistente en multa del 20% de la impuesta al contribuyente infractor, la cual se debe proponer, determinar y discutir de manera individualizada dentro del proceso que a éste se adelante.

Se observa que se trata de sanción distinta a la que es objeto de este proceso, pues si bien, la prevista en el 658-1 también está destinada al revisor fiscal, a él se impone si conociendo las irregularidades expresamente señaladas en la norma, no expresó salvedad; además, consiste en multa y no en suspensión de facultades como la discutida.

De otra parte, dado que a través de la sentencia citada por la actora, la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 26 en comento, no es aplicable lo dicho por esa Corporación, en el

presente caso en el que se reitera, se discute la sanción de que trata el artículo 660 del Estatuto Tributario, que tiene expresamente un procedimiento particular.

Por estas razones, los mencionados cargos no tienen vocación de prosperidad.

2. Inexactitud de datos contables informados – Prueba de pasivos

La Sala advierte, como se precisó antes con fundamento en el pronunciamiento de la Corte Constitucional, que la conducta sancionable en el artículo 660 del E.T., se concreta en “*la inexactitud de datos contables*” la cual da origen a un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en la cuantía que allí se establece.

Ahora bien, tal “inexactitud”, debe entenderse como la falta de correspondencia entre los asientos contables y la realidad económica y los hechos acaecidos.

En el *sub examine* se observa que la administración propuso a la demandante la sanción del artículo 660 del E.T., por incurrir en inexactitud de datos contables consignados en la declaración de renta de 2000 de la sociedad Auditorías y Asesorías Jurídicas S.A., al aceptar como documentos soporte del registro de pasivos, recibos de caja, los cuales “*no constituyen documentos idóneos para la prueba de pasivos*”.

De lo anterior se observa, que en el proceso sancionatorio adelantado contra la demandante, la administración cuestiona la falta de requisitos legales para soportar los pasivos declarados, lo que si bien puede dar lugar a su rechazo a la luz de la normatividad tributaria y dentro del proceso de determinación oficial del tributo, tal situación no corresponde a la descripción de la conducta con la que se pretende sancionar al revisor fiscal.

En efecto, la no aceptación de los “recibos de caja” presentados por Auditorías y Asesorías Jurídicas S.A. para demostrar los pasivos declarados en la liquidación privada, no implica *per se* que la sociedad no haya adquirido tales obligaciones, es decir, que lo que se le imputa en el caso a la demandante, no es la falta de correspondencia entre los datos contables y la realidad económica, sino la carencia de soportes para demostrar tales pasivos, porque los aportados no reúnen los requisitos para acreditarlos.

Por consiguiente, esta Corporación advierte que no se configura la conducta contenida en el artículo 660 del E.T., objeto de la sanción impuesta, razón por la cual no se ajustan a la legalidad los actos administrativos demandados y por ello deberán ser anulados.

¹⁷ Artículo adicionado por la Ley 788 de 2002, art. 1°.

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,

F A L L A :

1. **ANÚLANSE** la Resolución 002723 de 24 de octubre de 2005 expedida por la Administradora de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira y la Resolución 12636 de 26 de diciembre de 2005 del Director de Impuestos Nacionales, mediante los cuales se sancionó a la contadora FRANCIA ENID LOAIZA ALZATE.
2. A título de restablecimiento del derecho, **LEVÁNTASE** la sanción impuesta a la contadora FRANCIA ENID LOAIZA ALZATE, mediante los actos que se anulan en el numeral primero de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, Cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Radicación: 11001-03-27-000-2007-00034-00

Actor: **Francia Enid Loaiza Alzate**

Referencia: Número Interno 16721

Sanción a Revisor Fiscal

FALLO
