



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de noviembre dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2016-02201-01 (26105)
Demandante: Helados Bugui SAS
Demandado: DIAN
Temas: IVA 2012 - Bimestre 4. Adición de ingresos. Prueba

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 14 de septiembre de 2012, Helados Bugui SAS presentó declaración del impuesto sobre las ventas por el cuarto bimestre del año gravable 2012, corregida el 20 de marzo de 2014, en la que registró ingresos por operaciones gravadas de \$1.025.444.000, saldo a pagar por impuesto de \$64.936.000, sanción por corrección de \$1.840.000 y total a pagar de \$66.776.000.

Previo Requerimiento Especial 112382015000044 del 12 de junio de 2015 y respuesta al mismo, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Medellín expidió la Liquidación Oficial de Revisión 112412016000009 del 2 de marzo de 2016, mediante la cual adicionó ingresos por operaciones gravadas en \$323.530.000; saldo a pagar por impuesto de \$116.701.000, impuso sanción por inexactitud del 160% en \$84.664.000, y total a pagar en \$201.365.000.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración¹, decidido en la Resolución 112362016000010 del 5 de agosto de 2016, emitida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional señalada, en el sentido de confirmar.

DEMANDA

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

«1. Declarar la nulidad de la Liquidación de Revisión N° 112412016000009 del 2 de marzo de 2016 por medio de la cual se modifica la declaración privada presentada por HELADOS BUGUI S.A.S. por concepto del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 4 de 2012, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de

¹ Radicado el 28 de abril de 2016, según indica la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.



Medellín, donde se determina un mayor valor del impuesto por \$51.765.000 y se impone una sanción por inexactitud de \$84.664.000.

2. Declarar la nulidad de la Resolución N° 112362016000010 del 5 de agosto de 2016 "Por la cual se decide un Recurso de Reconsideración" confirmando en todas sus partes la Liquidación Oficial de Revisión practicada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

3. Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de HELADOS BUGUI S.A.S. declarando que la Compañía liquidó y pagó de forma correcta el Impuesto Sobre las Ventas correspondiente al bimestre 4 de 2012.

4. Que se condene en costas y agencias en derecho a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en calidad de demandado en el presente proceso».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario
- Artículo 176 Código General del Proceso

En el concepto de violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

La DIAN violó el debido proceso, pues no valoró en conjunto las pruebas del expediente. Sobre la denuncia de terceros tenida como prueba para determinar la existencia de omisión de ingresos, no indicó su naturaleza probatoria, ni los documentos que la soportaban, y tampoco probó la existencia de ingresos omitidos.

Se desconoció la presunción de veracidad de la declaración privada al asumir que se omitieron ingresos por venta de productos gravados. No se expidieron facturas, sino cotizaciones no contabilizadas, desconociendo que, en desarrollo de la actividad comercial es común entregar cotizaciones a los clientes, que no siempre se traducen en ventas, o en ingresos gravados. La demandada no expuso razones para considerar que las cotizaciones constituían ingresos, ni las identificó.

Los actos adolecen de falta de motivación y violan el derecho de defensa por no indicar el motivo para concluir que se declaró y pagó un menor impuesto².

OPOSICIÓN

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

No se violó el debido proceso, porque se demostró omisión de ingresos, mediante *i) documentos trasladados de otros procesos de fiscalización sobre la sociedad demandante, ii) documentos como facturas, colillas de chequeras, reportes de ventas, balances de prueba, órdenes de despacho de mercancía, cotizaciones y archivos electrónicos obtenidos en la diligencia de registro, iii) la declaración entregada por el administrador de la sociedad, quien indicó en forma detallada cómo se hacía el registro de los ingresos omitidos que no ingresaban a las cuentas de la sociedad sino a las cuentas de los socios y iv) la ausencia de registro de tales operaciones en la contabilidad de la sociedad.*

Se probaron ventas sin facturar, registradas como cotizaciones, y que el producto de las mismas se consignó en cuentas personales de socios o se registró como préstamos, aspectos no desvirtuados. La denuncia de terceros no se tomó como

² No aludió a sanción por inexactitud.



prueba, aunque derivó en investigación de la que obtuvieron pruebas sustento de los actos demandados, sobre las que la sociedad tuvo oportunidad de pronunciarse, sin vulnerar su derecho y sin falta de motivación.

Se incurrió en inexactitud sancionable y no se acreditó la causación de costas.

AUDIENCIA INICIAL

El 10 de octubre de 2017, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, ni se solicitaron medidas cautelares, y se fijó el litigio en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados. Se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas, por las razones que se resumen a continuación:

No se violó el debido proceso ni se configuró falta de motivación, porque los actos demandados se fundamentaron en pruebas que demostraron la existencia de ingresos omitidos *-relación de consignaciones a favor de socios y valoración contable-*, aspectos no desvirtuados, al igual que la presunción de legalidad de los actos acusados.

No procede aplicar favorabilidad a la sanción por inexactitud del 160%, pues la Ley 1819 de 2016 es posterior a los actos acusados.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

El *a quo* erró al sostener que la contribuyente debía desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados, pues a la DIAN correspondía desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración privada, lo cual no ocurrió. La carga de la prueba no se traslada con la expedición de un acto administrativo, pues la comprobación especial prevista en la ley y la jurisprudencia alude a la idoneidad de las pruebas recaudadas, y no a la simple expedición del requerimiento especial.

No puede exigirse que la contribuyente desvirtúe las cotizaciones como base de los ingresos omitidos, y la labor probatoria de la DIAN se limitó a valorar de forma sesgada la declaración de un empleado de la empresa, que no pudo ser controvertida. Todo porque la sociedad declaró la totalidad de los ingresos efectivamente percibidos.

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

Como no se requirió decretar pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión *-art. 247 CPACA-*. La actora reiteró lo dicho en apelación y pidió



aplicar la sentencia del 17 de febrero de 2022, exp. 25386, entre las mismas partes con identidad fáctica y jurídica³. La DIAN y el Ministerio Público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas de Helados Bugui SAS, del cuarto bimestre de 2012.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si se desvirtuó «la presunción de veracidad» de la declaración privada, para lo cual, se analizará si en el periodo cuestionado hubo omisión de ingresos. Al efecto, en casos anteriores con identidad fáctica y jurídica entre las mismas partes, relacionados con otros periodos - IVA Bimestres 1 y 6 del año 2012-, la Sección se pronunció en sentencias del 17 de febrero de 2022, Exp. 25386⁴ y del 10 de noviembre de 2022, Exp. 26173⁵ que, en lo pertinente, se reiteran.

Se reprocha que la DIAN adicionó ingresos brutos por operaciones gravadas, sin desvirtuar la «presunción de veracidad» de la liquidación privada, pues las pruebas recaudadas no demuestran que la sociedad celebró operaciones gravadas omitidas; por su parte, la demandada y el *a quo* consideran que con las pruebas del proceso se constata la omisión de ingresos debatida y que, por tanto, a la contribuyente le correspondía demostrar la veracidad de lo declarado.

El artículo 746 del ET establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que «Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija».

La Sala ha dicho que la anterior disposición establece una presunción legal, en tanto el contribuyente no está exento de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos⁶. Lo anterior implica que dicha presunción admite prueba en contrario y que la autoridad fiscal, para asegurar el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del ET⁷.

³ Índice SAMAI.

⁴ CP. Milton Chaves García.

⁵ CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶ Entre otras, sentencias del 1.º de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de mayo de 2018, Exp. 20727, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁷ E.T. «Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

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

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

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

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

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

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



Así pues, es a la autoridad tributaria a la que le corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; y ante una comprobación especial o una exigencia legal, corre por cuenta del contribuyente⁸.

El artículo 742 del ET señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil⁹; no obstante, el artículo 743 *ib.* señala que la idoneidad¹⁰ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

La Sala también precisó que, en virtud del principio de la carga de la prueba contenido en el artículo 167 del Código General del Proceso, corresponde a la contribuyente demostrar los costos, gastos, impuestos descontables o las compras, pues es quien los invoca a su favor. En cambio, la adición de ingresos o la existencia de operaciones gravadas deben ser probadas por la Administración, por ser la parte que invoca a su favor la modificación de la declaración tributaria¹¹.

Ahora bien, como ninguna norma fija los medios de prueba conducentes para acreditar la causación del IVA por venta de bienes materiales mueble -para el caso *helados*-, su demostración se enmarca en la regla general de libertad probatoria prevista en el artículo 165 del Código General del Proceso. En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para esos fines dependerá, como lo indica el artículo 743 del ET, «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*».

Sobre la eficacia probatoria de las cotizaciones para comprobar la venta de bienes muebles la Sección estableció como criterio de decisión que dichos documentos no son un mecanismo probatorio idóneo para constatar dicho aspecto material del hecho generador del IVA, toda vez que las «*cotizaciones no corresponden a ventas reales*». Lo anterior, «*puesto que de suyo son actos unilaterales cuya función es tender un puente hacia la celebración del contrato, pero que de su emisión y comunicación no surge la celebración del contrato sino con el advenimiento de su aceptación*»¹².

En consonancia con lo anterior, la Sala estudiará las pruebas del plenario, para determinar si se causó el ingreso y, de contera, el tributo en discusión.

- La demandante presentó declaración inicial el 14 de septiembre de 2012, del cuarto bimestre del año 2012, en la que liquidó ingresos brutos por operaciones gravadas de \$910.460.000, y un impuesto generado de \$145.674.000.
- En diligencia de registro del 30 de abril de 2013, la DIAN obtuvo recibos provisionales de caja, registros de contabilidad, relación de cotizaciones tomada del programa contable utilizado por la sociedad, de los cuales consideró la existencia de ventas no contabilizadas ni declaradas, y omisión de ingresos equivalente al valor de las cotizaciones hechas por la actora (\$438.514.322), que correspondería a ingresos omitidos.
- En visita del 19 de mayo de 2014, el director administrativo de la sociedad expuso como se manejaban los registros contables de la sociedad, que explicaban las inconsistencias entre las cotizaciones y los registros contables. Se adjuntó el movimiento de la cuenta 23351001, que

⁸ Artículo 746 del ET.

⁹ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

¹⁰ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

¹¹ Sentencia del 31 de mayo de 2018, Exp. 20813, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencia del 23 de septiembre de 2021, exp. 24967, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 24952, M.P. Milton Chaves García, entre otras.

¹² Así se indicó en sentencia del 17 de febrero de 2022, Exp. 25386, CP. Milton Chaves García, reiterada en sentencia el 10 de noviembre de 2022, Exp. 26173, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



- registra abonos por \$114.984.130 en el cuarto bimestre de 2012 a nombre del entonces representante legal de la sociedad demandante.
- El 20 de marzo de 2014, la contribuyente corrigió la declaración inicial, en la que aumentó el valor de los ingresos gravados en \$114.984.130 (para un total de \$1.025.444.000) y el impuesto generado en \$18.397.000 (total: \$164.071.000). Se advirtió que la sociedad corrigió su declaración para adicionar como ingresos gravados la suma que había registrado en la contabilidad como préstamo a su representante legal, y que, según los registros contables y el testimonio del administrador, correspondían a ingresos omitidos en la declaración oficial.
 - La liquidación de revisión señaló que las sumas registradas como cotizaciones relacionadas en el programa informático utilizado, eran ingresos, por lo que modificó declaración de corrección para adicionar ingresos por operaciones gravadas en \$323.530.000, que corresponde a la diferencia entre las cotizaciones emitidas por la sociedad (\$438.514.000), y los ingresos añadidos en la corrección (\$114.984.000), e imponer sanción por inexactitud del 160% en \$84.664.000, para un total a pagar de \$201.365.000. Para ello la DIAN se fundamentó en: (i) las cotizaciones que la contribuyente emitió; (ii) el testimonio del director financiero de la actora; (iii) la ausencia de contabilización de los rubros registrados en las cotizaciones; (iv) la aceptación parcial de los hechos mediante la corrección de la declaración; y (vi) los abonos al representante legal de la sociedad.

De la valoración conjunta de las pruebas señaladas no se concluye la causación del impuesto en discusión, porque tales situaciones se refieren, genéricamente, a la constatación de los montos registrados en cotizaciones emitidas por la demandante.

De ahí que la Sala considere *-a partir de su postura reiterada*¹³, que la DIAN no desvirtuó la declaración de corrección, pues tomó como ingresos los registros de cotizaciones hechas por la contribuyente, sin demostrar que el monto que incorporaban efectivamente se recibió. Con lo anterior se reitera que las cotizaciones no son un mecanismo probatorio idóneo para constatar el aspecto material del hecho generador del IVA.

En consecuencia, es improcedente la adición de ingresos cuestionada y, por tanto, se revocará la sentencia apelada para anular los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho se declarará en firme la corrección de la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del año 2012 presentada el 20 de marzo de 2014 por Helados Bugui S.A.S.

Finalmente, de conformidad con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁴, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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,

¹³ Cit. Exps. 25386 y 26173.

¹⁴ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



FALLA

REVOCAR la sentencia del 23 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, se dispone:

1.- *DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 112412016000009 del 2 de marzo de 2016, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Medellín, y de su confirmatoria, la Resolución 112362016000010 del 5 de agosto de 2016, de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Medellín.*

2.- *A título de restablecimiento del derecho DECLARAR en firme la declaración de corrección del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del año 2012 presentada el 20 de marzo de 2014 por Helados Bugui S.A.S., con formulario 3008631037505.*

Sin condena en costas en esta instancia.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA