



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

Bogotá, D.C., catorce (14) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 05001-23-33-000-2018-00208-01 (27553)
Demandante ALIMENTOS BUGUI S.A.S.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas Impuesto a la renta. Año 2013. Adición de ingresos gravados. Prueba.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 21 de julio de 2022¹, en la que el Tribunal Administrativo de Antioquia, resolvió:

«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de las Resoluciones No. 112412016000121 de 22 de diciembre de 2016 y No. 112362017000009 de 27 de julio de 2017, mediante las cuales la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto de rentas y complementarios y resolvió el recurso de reconsideración, por las razones expuestas en la parte motiva y únicamente en lo relacionado con la modificación el (sic) ingreso bruto y la sanción por inexactitud.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se **DECLARA PARCIALMENTE EN FIRME** la declaración del impuesto de rentas y complementarios correspondiente al año gravable 2013 presentada por Alimentos Bugui SAS (sic), únicamente en lo relacionado con los ingresos brutos.

Igualmente, se **DECLARA** que Alimentos Bugui SAS (sic) no está obligada a pagar sanción por inexactitud en la declaración del impuesto de rentas y complementarios correspondientes al año gravable 2013, por concepto de omisión de ingresos.

TERCERO. Condenar en costas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con lo previsto en las consideraciones expuestas. (...) (Énfasis del texto original).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 16 de abril de 2014, la sociedad Alimentos Bugui S.A.S. (antes Helados Bugui S.A.S.) presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2013². De este denuncia privado, se destaca que registró: activos fijos por \$4.315.228.000 e ingresos brutos operacionales de \$8.120.427.000.

Previo requerimiento especial³, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412016000121 del 22 de diciembre de 2016⁴, mediante la cual modificó la declaración privada en el sentido de: (i) disminuir el valor de los activos fijos en \$455.162.000, y (ii) adicionar los ingresos brutos operacionales. Esta última modificación, derivó en un mayor valor del impuesto a cargo y en la imposición de una sanción por inexactitud.

¹ SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, índice 22.

² Fl. 7 de los antecedentes administrativos.

³ Nro. 112382016000021 del 14 de abril de 2016.

⁴ Fls. 50 a 60 del cuaderno principal.



La demandante formuló recurso de reconsideración⁵, el cual fue decidido mediante la Resolución Nro. 1123620170000009 del 27 de julio de 2017⁶, que modificó el acto liquidatorio, únicamente en lo relativo a la sanción por inexactitud para liquidarla al 100% sobre el mayor impuesto, en virtud del principio de favorabilidad.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la demandante formuló las siguientes pretensiones⁷:

- «1. Declarar la nulidad de la Liquidación de Revisión N° 112412016000121 del 22 de diciembre de 2016 por medio de la cual se modifica la declaración privada presentada por HELADOS BUGUI S.A.S. (**Hoy ALIMENTOS BUGUI S.A.S.**), por concepto del Impuesto Sobre (sic) la Renta y Complementarios del año gravable 2013, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, donde se determina un valor del impuesto por total de **\$186.569.000** y se impone una sanción por inexactitud de **\$298.510.000**.
2. Declarar la nulidad de la Resolución N° 1123620170000009 del 27 de julio de 2017 "Por la cual se decide un Recurso de Reconsideración Modificando", la cual modifica en parte la Liquidación Oficial de Revisión practicada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, donde se determinó un valor del impuesto por total de **\$186.569.000** y se impone una sanción por inexactitud de **\$186.569.000**.
3. Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de HELADOS BUGUI S.A.S. (**Hoy ALIMENTOS BUGUI S.A.S.**), declarando que la Compañía líquido y pagó de forma correcta el Impuesto Sobre la Renta y complementarios del año gravable 2013.
4. Que se condene en costas y agencias en derecho a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, en calidad de demandado en el presente proceso». (Subrayado y énfasis del texto original).

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario y 176 del Código General del Proceso. El concepto de la violación se resume así⁸:

1. Presunción de veracidad de la declaración. Improcedencia de la adición de ingresos

Discutió que la adición de ingresos solo fue sustentada en el testimonio de un empleado de la sociedad, y en cotizaciones obtenidas en otros procesos de fiscalización que, para la demandada, demuestran operaciones de venta no declaradas.

Dijo que los valores registrados en su declaración de renta corresponden a las operaciones efectivamente realizadas en el año gravable 2013, de manera que incluyó la totalidad de los ingresos gravados con el tributo.

Advirtió que la DIAN pretende darle efectos de confesión al testimonio rendido por su empleado, el señor Hernando Cardona López, en el cual éste se limitó a explicar

⁵ Fls. 61 a 74 del cuaderno principal.

⁶ Fls. 75 a 91 del cuaderno principal.

⁷ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 31, págs. 3 y 4.

⁸ Fls. 6 a 62 del cuaderno principal.



el funcionamiento de las operaciones desarrolladas por la demandante, sin manifestar la existencia de una omisión de ingresos. Al contrario, precisó que de tal testimonio se extrae que todos los ingresos que se obtenían por el ejercicio de la actividad económica se consignaban en la cuenta bancaria de la sociedad, «*incluso aquellos que en un comienzo eran una mera expectativa por haberse elaborado una simple cotización*». Que cuando el testigo habló de ingreso no facturado «*quiere decir que las cotizaciones se llevaban a la contabilidad como “préstamos a socio”, debido a que por no concretarse todavía la operación de venta no podía expedirse factura, en ningún momento se hace referencia a que se percibía un ingreso y no se expedía factura ni se ingresaba a la contabilidad*». Y, finalmente, que el empleado aclaró que las consignaciones no coincidían con las cotizaciones, porque no todas las cotizaciones se convertían en un ingreso.

Destacó que, en desarrollo de su actividad comercial, es común que, previa solicitud de los clientes, se realicen cotizaciones como mecanismo informativo donde se plasman los valores de sus productos. Frente a lo cual se puede presentar: *i) Que la cotización sea aceptada, por lo que se convierte en factura; ii) en caso contrario, no hay un ingreso, por lo que no se expide factura ni se contabiliza valor alguno; y iii) que la cotización se convierta en una venta en consignación, en la que una persona se obliga a vender las mercancías de otra. No obstante, aclaró que no toda la mercancía que se entrega en consignación es vendida «por el consignante, siendo procedente reintegrarla al productor, caso en el cual no se concreta la operación de venta, por lo cual no se expide factura ni se plasma como un ingreso en la contabilidad».*

Precisó, además, que el consignatario no es responsable por la pérdida o deterioro de la mercancía, pues no forman parte de su patrimonio. En ese sentido, dijo que, a efectos del impuesto a la renta:

«al no ser las mercancías entregadas en consignación un activo por no haber una transferencia de dominio, sino solo cuando efectivamente se realice la venta, el hecho imponible del tributo se configura en ese momento y la base que determina el monto del tributo estará integrada no por el valor de la cotización o mercancía entregada sino (sic) el ingreso o volumen de ventas efectivamente realizado con el consignatorio».

De igual forma, dijo que la DIAN sustenta la adición, en que la actora corrigió voluntariamente las declaraciones del IVA de los bimestres 1 y 2 del año 2013, no obstante, dicho argumento carece de sustento porque cada período gravable es independiente y tiene sus propias características, términos y condiciones. Que por esa razón, no se pueden hacer extensivos al impuesto de renta del año 2013 aquellos hechos acaecidos en una vigencia diferente, pues respecto de cada período cuestionado se deben aportar las evidencias concretas que demuestran el incumplimiento de una obligación tributaria.

Advirtió que tampoco es válido que las declaraciones de corrección de IVA se tomen como indicio en el presente proceso, toda vez que esas modificaciones se presentaron por unas condiciones especiales y específicas, circunstancias que no pueden tomarse en consideración para el impuesto de renta del año 2013.

Discutió que la Administración asegura que todas y cada una de las cotizaciones se transformaron en un ingreso, pero no se ocupa en ningún aparte del acto administrativo de demostrar la ocurrencia de la operación de venta, ya que no se mencionan fechas, clientes, valores, número de facturas y demás factores elementales que evidencien que la compañía incurrió en el hecho generador del impuesto a la renta sin haberlo declarado y pagado. Lo anterior, porque el único ejercicio que se realiza es la sumatoria de las cotizaciones recolectadas, afirmando



que constituyen un ingreso, pero sin un soporte probatorio distinto a una presunta confesión y a actuaciones adelantadas en otros periodos gravables.

Aseveró que a pesar de que se practicaron otros medios de pruebas, con base en los cuales se obtuvieron cotizaciones, facturas, documentos digitales, estos no fueron analizados en su conjunto y de forma integral, porque la Administración se centró en las cotizaciones como único elemento válido para modificar la declaración privada. Lo anterior, muy a pesar de que la simple existencia de una cotización no implica que la operación de venta se hubiera materializado o que se haya obtenido un ingreso.

Añadió que no existe norma que prevea la existencia de una presunción con fundamento en la cual toda cotización implica una venta. Que pretender ello significa imponer una tarifa legal probatoria a unos documentos que no transfieren el derecho de dominio, ni por medio de los cuales se obtienen ingresos.

Puso en tela de juicio la sana crítica y la lógica empleada al expedir los actos acusados, no sólo al seleccionar las cotizaciones como única prueba, sino también por no haber hecho una valoración o motivación de las circunstancias por las cuales consideraba que era un ingreso gravado la suma de todas las cotizaciones realizadas por la demandante en el año 2013. De manera que, la DIAN no tuvo en cuenta las pruebas documentales obtenidas, los testimonios de los empleados y del representante legal, entre otros. Y además, no demostró que las cotizaciones sean la prueba pertinente para comprobar la realización del hecho generador del impuesto. Todo lo cual vulnera el debido proceso y el derecho de defensa.

Que todo lo expuesto, demuestra que la Administración no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración, y que en el presente caso, se presenta un vacío probatorio que debe resolverse a favor del contribuyente conforme con el artículo 745 del Estatuto Tributario.

2. Falta de motivación de la liquidación oficial de revisión

Indicó que los actos no explican los motivos para haber modificado la declaración de renta, en especial, por qué las cotizaciones son asimilables a los ingresos. Tampoco se discriminó las cotizaciones por consecutivo, valor, fecha, entre otros datos.

Expuso que, como consecuencia de la falta de motivación, no existe posibilidad de defensa para la actora y que la actuación de la DIAN se torna arbitraria, además que implicaría la terminación de la actividad económica de la empresa, situación que quebranta un sinnúmero de principios constitucionales y legales.

3. Falsa motivación de la liquidación oficial de revisión

Adujo que, comoquiera que los actos enjuiciados parten del supuesto de que la demandante declaró y pagó un menor valor del impuesto a la renta al que le correspondía, se configuró una falsa motivación de la liquidación oficial, en la medida en que los argumentos allí planteados no son acordes a la realidad.

4. Ilegalidad de la sanción por inexactitud

Se opuso a la procedencia de la sanción porque registró la totalidad de los ingresos y no cometió omisiones en su declaración.



Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda⁹, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Sobre **la adición de ingresos**, manifestó que en el procedimiento de determinación adelantado en contra de la actora se desvirtuaron los hechos declarados por la contribuyente, así como la prueba contable.

Dijo que la decisión administrativa está plenamente fundamentada en las pruebas recaudadas en las diligencias practicadas durante la investigación. Entre ellas, las cotizaciones que se expidieron como soporte de venta en vez de las correspondientes facturas, la ausencia de registro contable de dichas operaciones, la relación de ingresos en las cuentas de socios bajo el concepto de «*préstamo a socios (cuenta Nro. 23551001)*» y la declaración rendida por el señor Hernando Cardona López, en calidad de director administrativo y financiero de la sociedad. Al respecto, dijo que la condición del testigo le permitía a éste tener un claro conocimiento del modo en que operaban los negocios de la compañía, al punto que indicó cómo se hacía el registro respecto de los ingresos omitidos que no ingresaban a las cuentas de la sociedad y de cómo se registraban en la cuenta del socio mayoritario, bajo el concepto de préstamo. Y adicionó que, el demandante aceptó los hechos advertidos por la Administración, al haber corregido de forma voluntaria las declaraciones de IVA de los períodos 1 y 2 de 2013, en las que adicionó ingresos por la suma de \$182.062.353.

Planteó que la demandante no desvirtuó ni en sede administrativa ni judicial los ingresos omitidos y determinados por la DIAN. En específico, dijo que no aportó los documentos que permitieran desvirtuar que las cotizaciones correspondían a operaciones de venta, menos que los ingresos obtenidos de estas operaciones estuvieran registrados en la contabilidad. Que «*no se acreditó que parte de los bienes vendidos que se relacionan en las cotizaciones efectivamente se dañaron y por lo tanto no fueron aceptados por el Cliente, o que la devolución de lo dañado o no vendido ingresó nuevamente al inventario de la empresa, o siendo el caso, se asumió contablemente la pérdida*». Agregó que, tampoco probó que las cotizaciones no estaban relacionadas con la actividad de la empresa, o que no fueron aceptadas por los clientes.

Consideró que no existe duda probatoria entre las pruebas recaudadas sobre la omisión de ingresos, que haga aplicable el artículo 745 del Estatuto Tributario, en la medida en que las cotizaciones son consistentes al verificarse los diarios de despacho, órdenes de entrega, testimonio, etc. que evidencian la falta de facturación, contabilización y consignación en la declaración privada de los ingresos discutidos.

Que todo lo expuesto, demuestra que la adición de ingresos no se sustenta en una única prueba, sino en la valoración probatoria de todos los documentos recaudados en el expediente.

En lo que tiene que ver con la **falta y falsa motivación**, advirtió que la actora se pronunció sobre cada uno de los hechos planteados por la Administración y se refirió a las pruebas, por lo cual resulta contradictorio que afirme que el acto liquidatorio no fue motivado.

⁹ Fls. 169 a 172 del cuaderno principal.



Aseveró que no está probado que la decisión de modificar la declaración de renta se hubiera hecho con omisión del material probatorio. Lo anterior, porque un sin número de evidencias fueron debidamente recaudadas y constan en el expediente y, en todo caso, porque la contabilidad y la facturación de la actora fueron cuestionados por apariencia de legalidad.

Indicó que, la demandante se confunde, pues primero afirmó que los actos estaban viciados de falta motivación, y luego de falsa motivación, lo que supone que reconoce que hay una motivación, pero falsa.

Defendió la procedencia de la **sanción por inexactitud** toda vez que en la investigación se demostró que la demandante alteró los hechos económicos con el ánimo de desfigurar la realidad y así disminuir el pago del impuesto a la renta. En concreto, adujo que quedó acreditado que la actora omitió declarar ingresos a pesar de que los «adicionó en (sic) corrección voluntaria objeto de modificación».

Se opuso a la **condena en costas** porque no se demostró su causación y, en todo caso, el proceso gira en torno a un asunto de mero derecho, sin que se advierta un excesivo desgaste probatorio por parte de la demandante.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y, condenó en costas a la parte demandada, con fundamento en lo siguiente:

Se refirió al artículo 746 del Estatuto Tributario y a la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el principio de la carga de la prueba previsto en el artículo 167 del Código General del Proceso, para precisar que corresponde a la Administración probar la adición de ingresos o la existencia de operaciones gravadas, pues son factores que invoca a su favor.

A continuación, encontró acreditado que, con ocasión de los procesos de fiscalización del IVA 1 y 2 de 2013, la contribuyente corrigió las correspondientes declaraciones adicionando un ingreso total de \$182.062.000, suma inferior a la determinada en los actos aquí demandados. Y consideró que estaba demostrado que la actora presentó la declaración de renta del año 2013 «en la que incluyó las sumas adicionadas en las correcciones del impuesto de ventas mencionadas en precedencia». Que no obstante, la DIAN determinó que la demandante había omitido ingresos, los cuales fueron obtenidos al sumar el total del valor de las cotizaciones.

Recalcó que si bien la Administración adelantó una investigación en la cual concluyó que se realizaron operaciones no facturadas, «no es lógico considerar que – todas las cotizaciones- hayan constituido una operación gravable, más si se tiene en cuenta, que con ocasión de tal investigación, la contribuyente realizó correcciones del impuesto de ventas de los bimestres 1 y 2 del año gravable 2013, sobre las cuales no consta prueba que se haya desvirtuado su presunción de veracidad de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario».

En ese orden de ideas, adujo que no bastaba con que la DIAN demostrara que existieron irregularidades contables en las cuales hubo operaciones depositadas mediante cotizaciones, sino que también le correspondía demostrar el ingreso efectivo que, según ella, se había causado.

Añadió que el hecho de que la contabilidad no haya sido llevada inicialmente de una forma adecuada, implica, según los artículos 772 y 774 del Estatuto Tributario, que los libros contables no puedan ser valorados como prueba suficiente en favor



de la contribuyente. Sin embargo, precisó que ello no invierte la carga de la prueba, ni exime a la demandada del deber de demostrar que hubo mayores ingresos no declarados y el monto de estos.

Advirtió que en la sentencia del 17 de febrero de 2022 (Exp. 25386), el Consejo de Estado decidió la controversia entre las mismas partes de este proceso, pero respecto de la declaración del impuesto sobre las ventas del 6 bimestre del año 2012, y resolvió que debían concederse las pretensiones de la demanda. Esto, porque la DIAN no logró desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria, comoquiera que no era posible considerar que todas las cotizaciones constituyeran operaciones no facturadas o gravables, en tanto la demandada debía demostrar que las sumas fueron efectivamente recibidas.

En ese sentido, concluyó que no se había desvirtuado la presunción de veracidad de la declaración de renta de la actora, de ahí que debía declararse la nulidad parcial de los actos acusados y «dejar parcialmente en firme la declaración del impuesto de renta del año gravable 2013, en el entendido de que no hay lugar a modificarla, aumentando los ingresos e imponiendo una sanción por inexactitud por tal motivo». Lo anterior, porque los actos acusados también modificaron la liquidación privada, desconociendo valorizaciones en los activos declarados, glosa que no fue objeto de controversia.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandada por resultar vencida en el proceso. Sobre este particular, fijó las agencias en derecho en el 3% del valor de la cuantía del proceso.

Recurso de apelación

La parte **demandada**¹⁰ apeló la sentencia de primera instancia, advirtiendo que el Tribunal erró al desconocer que, en este caso, procedía la inversión de la carga de la prueba a cargo del demandante.

Se opuso a lo dicho en la sentencia de primera instancia referente a que, aunque los libros contables no podían ser valorados como prueba en favor de la contribuyente, no por ello se eximía a la DIAN del deber de demostrar que hubo mayores ingresos no declarados. Lo anterior, porque la Administración sí controvertió la presunción de veracidad de la declaración de renta mediante el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, actos en los que se evidenció operaciones de ventas que se manejaban como cotizaciones, sin que sobre las mismas se hubieran expedido las correspondientes facturas de venta o se hicieran registros contables.

Así, adujo que, en la medida en que la DIAN controvertió la declaración privada del contribuyente frente a los ingresos, a éste le correspondía demostrar que las cotizaciones que eran llevadas a la contabilidad como préstamos a socios, no se convertían en su totalidad en ventas, sin embargo, no lo hizo.

Añadió que el Tribunal omitió tener en cuenta que la demandante no aportó pruebas que desvirtuaran el hecho de que las cotizaciones realmente no correspondían a ventas, ni acreditó pérdida alguna del inventario, como tampoco su reingreso. Y que además, el actor no logró demostrar de dónde provenían los valores que, a su juicio, fueron verdaderas ventas y que fueron corregidos en otras declaraciones.

¹⁰ SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 57, págs. 1 a 15.



Se refirió a lo mencionado por el *a quo* respecto a las correcciones de las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes a los bimestres 1 y 2 del año gravable 2013 y dijo que la presunción de veracidad de estos denuncios privados no es absoluta. Lo anterior, porque la DIAN desplegó su labor de fiscalización y presentó argumentos y pruebas para desvirtuarlas, pues a partir de la documentación recaudada y analizada, aunado a la información entregada por un funcionario de la sociedad contribuyente, *«se concluyó que la demandante al momento de corregirlas, omitió ingresos gravados con dicho tributo, siendo igualmente en ese escenario, carga del contribuyente demostrar la veracidad del contenido de su declaración de corrección»*.

Indicó que, en la actualidad, cursa un proceso judicial ante el Tribunal Administrativo de Antioquia (radicado 05001233300020160219800) contra los actos que modificaron la declaración de corrección de IVA del periodo 1 del año 2013 presentada por la actora.

Dijo que la demandante no acreditó que, en relación con las cotizaciones, un porcentaje de estas no constituían ingresos. Agregó que, si bien la entrega de una cotización es una expectativa de venta, es necesario recalcar que, en este caso, *«las cotizaciones implicaban la salida de inventarios de la mercancía, las cuales eran entregadas en consignación a los eventuales clientes»*.

Manifestó que la sentencia impugnada no analizó el hecho probado consistente en los abonos realizados a la cuenta personal del socio mayoritario. Señaló que el propio director administrativo de la sociedad actora que atendió la diligencia de registro arguyó que existían ingresos no facturados abonados a la cuenta del socio mayoritario. Que en los antecedentes administrativos reposa la relación de las consignaciones abonadas en las cuentas de los socios en los periodos 1 y 2 de 2013, así como los recibos de caja y los extractos bancarios asociados a los mismos.

Precisó que la contabilidad de la sociedad constituía una prueba adicional de la omisión de ingresos, pues quedó demostrado que las transacciones de ventas no eran registradas en su totalidad. En esa medida, dijo que debía analizarse por qué razón ingresaron dineros no facturados provenientes de las cotizaciones a clientes potenciales, que se reportaron en la contabilidad como préstamos a socios.

Finalmente, se opuso a la condena en costas porque en este proceso se discuten asuntos tributarios de orden nacional, lo cual es una cuestión de interés general, al involucrar recursos públicos que procuran al sostenimiento del Estado colombiano.

Oposición al recurso de apelación

La **demandante**¹¹ solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia. Lo anterior, porque el Tribunal aplicó en debida forma el principio de la carga de la prueba. También reiteró lo expuesto en la demanda.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público rindió concepto en el sentido de que se confirme la sentencia apelada, con excepción de la condena de costas.

¹¹ SAMAI, índice 12.



Indicó que, en este caso, la carga de la prueba no se invirtió, de manera que a la Administración le correspondía comprobar la existencia de operaciones no facturadas y las sumas efectivamente recibidas. Sin embargo, no lo hizo.

Adujo que la DIAN no logró desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración de la actora, porque no era posible establecer que todas las cotizaciones constituyeran operaciones no facturadas. Al respecto, citó la sentencia del Consejo de Estado proferida el 17 de febrero de 2022 (Exp. 25386 C.P. Milton Chaves García).

Finalmente, advirtió que la demandante no aportó material probatorio alguno que soportaran la existencia de costas y expensas procesales ni su causación, de ahí que el cargo de la apelación sobre este asunto estaba llamado a prosperar.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto a la renta de la sociedad Alimentos Bugui S.A.S., correspondiente al año gravable 2013 y le impuso la sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala debe establecer si se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración de renta del año 2013 de la actora. A estos efectos, corresponde analizar si, con fundamento en las pruebas recaudadas, está debidamente acreditado que en el periodo en discusión el contribuyente omitió incluir ingresos brutos operacionales en la suma de \$746.275.000.

Sobre este particular, la apelante única asegura que el material probatorio que obra en el plenario permite constatar la omisión de ingresos operacionales, por lo que le correspondía a la demandante probar la veracidad de los hechos reportados en el denuncia privado, sin embargo, no lo hizo.

Para decidir este asunto, la Sala aplicará, en lo pertinente, el criterio jurisprudencial mayoritario expuesto en las sentencias del 17 de febrero de 2022 (Exp. 25386, C.P. Milton Chaves García), del 10 de noviembre de 2022 (Exp. 26173, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 24 de noviembre de 2022 (Exp. 26105, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto). Lo anterior, porque estas providencias resolvieron una controversia con similitud fáctica y jurídica a la aquí discutida, entre las mismas partes, respecto al impuesto sobre las ventas de los bimestres 6, 1 y 4 del año 2012, respectivamente.

1. La presunción de veracidad de las declaraciones tributarias

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 Sala¹² tiene establecido que esta norma establece una presunción legal, pues la Administración puede probar hechos económicos contrarios a los registrados en las declaraciones tributarias, en ejercicio de las facultades de fiscalización. De ahí que los contribuyentes no están exentos de tener la carga de probar los hechos consignados en sus declaraciones privadas, si así lo requiere la Administración.

Esta Sección también ha precisado que, en virtud del principio general de la carga de la prueba de que trata el artículo 167 del Código General del Proceso, corresponde al contribuyente demostrar los factores que aminoran la base gravable del impuesto a la renta (v.g. costos, gastos, rentas exentas), pues es quien los invoca a su favor. En contraste, la adición de ingresos o la existencia de operaciones sometidas a tributación, con los que se busque alterar el aspecto positivo de la base gravable (v.g. adición de ingresos), deben ser acreditados por la DIAN quien, en ese caso, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la pretendida modificación¹³.

Ahora bien, conforme con el artículo 742 del Estatuto tributario, la determinación de los tributos debe fundarse en los hechos probados por los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y la legislación civil. Así, teniendo en cuenta que el ordenamiento tributario no determina una tarifa legal para acreditar la venta de bienes materiales muebles¹⁴, la eficacia de los medios probatorios aportados para esos fines dependerá «de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse» en concordancia con el artículo 743 ibidem.

Sobre la eficacia probatoria de las cotizaciones para comprobar la venta de bienes muebles, la Sala¹⁵ tiene establecido que estos 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». Ello, 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.

2. Caso concreto

En este caso, la Administración Tributaria consideró que existía una diferencia entre los ingresos contabilizados y declarados, con las cotizaciones registradas en el programa informático utilizado por la compañía, cuya relación fue recogida en la diligencia de registro llevada a cabo el 30 de abril de 2013¹⁶.

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 29 de julio de 2021, Exp. 23339, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En el mismo sentido, cfr. Sentencias del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; 3 de septiembre de 2020, Exp. 24372, C.P. Milton Chaves García; entre otras.

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. 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.

¹⁴ Según el certificado de existencia y representación legal de Helados Bugui S.A.S., el objeto social de la empresa consistía entre otros, en la producción y comercialización de helados comestibles y productos alimenticios en general. FI 9 vltto CA1.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 17 de febrero de 2022, Exp. 25386, C.P. Milton Chaves García, del 10 de noviembre de 2022 (Exp. 26173, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 24 de noviembre de 2022 (Exp. 26105, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁶ Fls 129 a 130 CA



Lo que además soportó en las correcciones de las declaraciones de IVA de los bimestres 1 y 2 de 2013, en las que la sociedad adicionó ingresos por valor total de \$182.062.353, y en la información suministrada por el señor Hernando Cardona López, quien entonces se desempeñaba como director administrativo de la sociedad¹⁷, el cual manifestó:

«Todos los ingresos que entraban a la empresa son consignados a las cuentas de Helados Bugui, incluyendo las liquidaciones de venta en consignación que inicialmente salían como cotizaciones. Estos ingresos no facturados se abonaban a la cuenta del socio mayoritario como préstamo a socios. El ingreso consignado no coincide con las cotizaciones porque no se concluían la totalidad de las ventas bien sea porque el cliente no dejaba todo el pedido o porque se dañaba la mercancía porque era en consignación».

Con fundamento en estas pruebas, la DIAN determinó la existencia de ventas no contabilizadas ni declaradas, y por tanto una omisión de ingresos, equivalente al valor de las cotizaciones hechas por la demandante. Todo lo cual, se verifica en la liquidación oficial de revisión, aquí demandada, en la que se indicó que¹⁸:

«De acuerdo con la información suministrada por el Director Administrativo, este manifestó que los ingresos omitidos por la sociedad se abonaban en la cuenta del socio mayoritario como préstamos a socios. (...)

En desarrollo de la diligencia de registro, se aseguró información en medios magnéticos correspondientes a cotizaciones por los meses de enero a abril del año 2013, lo cuales contienen los siguientes datos (...). Analizada y cuantificada esta información se estableció que la omisión de ingresos para el año gravable 2013 corresponde a \$928.337.000.(...)

Teniendo en cuenta las irregularidades producto de la cuantificación de los archivos magnéticos asegurados en la diligencia de registro, el contribuyente, (sic) investigado realizó un ajuste contable a los ingresos operacionales por valor de \$182.062.353, el cual se refleja tanto en la contabilidad como el (sic) las declaraciones de corrección del Impuesto Sobre las ventas en las cuales se adicionaron en el bimestre 1° (enero-febrero) el valor de \$105.576.943 y en el bimestre 2° (marzo-abril) el valor de \$76.485.410, del año 2013.

Analizadas dichas correcciones al impuesto sobre las ventas por los bimestres 1° y 2° del año gravable 2013 presentadas por el contribuyente en las cuales solo se incluyó el valor de \$182.062.353 por ingresos operacionales, se determinó una diferencia entre los ingresos cuantificados y los ingresos declarados por valor de \$746.275.000, correspondientes al bimestre 1° el valor de \$297.660.000 y para el bimestre 2° el valor de \$448.615.000, lo que conllevó a proferir los Requerimientos Especiales Nos. 112382015000048 y 49, de fecha 12 de junio de 2015, por cada bimestre, adicionando las diferencias establecidas así:

	INGRESOS OMITIDOS	INGRESOS INCLUIDOS PARCIALMENTE	DIFERENCIA DE INGRESOS INCLUIDOS POR REQUERIMIENTO ESPECIAL
BIMESTRE 1° DE 2013	403.237.085	105.576.943	297.660.000
BIMESTRE 2° DE 2013	525.100.352	76.485.410	448.615.000
	928.337.437	182.062.353	746.275.000

*Por lo anterior mediante Requerimiento Especial se propuso adicionar los ingresos omitidos en la declaración del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2013 del contribuyente investigado, toda vez que como **se constató en la contabilidad de la sociedad, esta informó en el renglón 45 “Total de ingresos brutos” de dicha declaración el valor de \$8.143.608.000, cifra que incluye el ajuste contable realizado a los ingresos omitidos en el año gravable 2013 por valor de \$182.062.353, correspondientes al bimestre 1° (enero-febrero) el valor de \$105.576.943 y al bimestre 2° (marzo-abril) el valor de \$76.485.410 (f. 56), del año 2013».** (Énfasis propio)*

Así, se advierte que, la Administración estableció que constitúan ingresos omitidos las sumas registradas como cotizaciones, a partir de: (i) las cotizaciones que la

¹⁷ FI 129 CA

¹⁸ Fls 54 a 55 CP



contribuyente emitió, (ii) las declaraciones de corrección de IVA, (iii) el testimonio del director financiero de la actora y (iv) la ausencia de contabilización de los rubros registrados en las cotizaciones.

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 reiterada¹⁹-, que la DIAN no desvirtuó la declaración (...), 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 otras palabras, teniendo la carga de la prueba en este caso concreto al tratarse de modificaciones que aumentaban la base imponible del impuesto a la renta, la Administración no logró desvirtuar la presunción de veracidad en relación con los ingresos operacionales declarados por la actora en su denuncia privado. Lo anterior, en la medida en que, única y exclusivamente, se basó en cotizaciones, las cuales «no constituye en sí misma prueba suficiente de una venta real, comoquiera que es posible que la operación propuesta no se lleve a cabo. Y si una cotización no demuestra por sí misma la realidad de la venta que propone, no hay lugar a concluir que los valores contenidos en la relación de cotizaciones corresponden a ingresos que deben ser contabilizados»²⁰.

Es preciso tener en cuenta que no es cierto que el contribuyente hubiere aceptado la omisión ingresos en el impuesto de renta de 2013, con la corrección de las declaraciones de IVA de los bimestres 1 y 2 de 2013, como equivocadamente lo sostiene la demandada. Por el contrario, consta en el acto liquidatorio, anteriormente transcrito, que dentro de los ingresos operacionales declarados en el impuesto de renta por valor de \$8.120.427.000, ya estaban incluidos los adicionados en las correcciones de IVA de \$182.062.353.

Es por lo anterior, que de las cotizaciones emitidas por la sociedad por valor de \$928.337.437 menos los ingresos añadidos en las declaraciones de IVA por \$182.062.533, la Administración determinó los ingresos adicionados en los actos demandados por valor de \$746.275.000. De manera que, no puede aducirse una omisión de ingresos a partir de las mencionadas correcciones, puesto que los valores ajustados en IVA habían sido declarados en los ingresos operacionales de la declaración de renta.

De otro lado, también carece de fundamento lo expuesto por la DIAN en relación con que la omisión de los ingresos se probaba a partir de la inexistencia de registros contables de las sumas relacionadas bajo el nombre de cotizaciones. Esto es así, porque, se reitera, una cotización no implica una venta definitiva, de ahí que, la falta de correspondencia entre la relación de cotizaciones y la contabilidad no supone en sí misma una omisión de ingresos.

Ahora, aunque la DIAN cuestionó la declaración del impuesto de renta respecto de los ingresos operacionales, las pruebas obrantes en el expediente no son suficientes para concluir una omisión de ingresos, pues no bastaba con asumir que la relación de cotizaciones eran ventas efectuadas, sino que debía demostrar que sí hubo una venta real en tales casos. Repárese que no se encuentra en el

¹⁹ Cit. Exps. 26105, 25386 y 26173.

²⁰ Cit. Exp. 25386.



expediente información proveniente de terceros que dé cuenta de la realidad de tales ventas, u otros documentos que lleven a esa conclusión.

Además, el testimonio del administrador de la sociedad, si bien informa sobre abonos a favor del socio mayoritario, reitera que «*Todos los ingresos que entraban a la empresa son consignados a las cuentas de Helados Bugui, incluyendo las liquidaciones de venta en consignación que inicialmente salían como cotizaciones*», y que las cotizaciones no corresponden a venta reales, por lo que no demuestra la omisión de ingresos en este último punto.

De acuerdo con lo expuesto, las cotizaciones que sustentan la adición de ingresos operacionales, no constituyen prueba suficiente para desvirtuar la veracidad y exactitud de los ingresos registrados en la declaración tributaria.

Así, teniendo en cuenta que sobre la Administración recaía la carga de la prueba de los ingresos obtenidos en operaciones gravadas, no proceden los argumentos expuestos en el recurso de apelación, que pretenden trasladar al actor la responsabilidad de acreditar que las cotizaciones no eran ventas, con las pérdidas o el reingreso al inventario de los bienes relacionados en esos documentos.

En consecuencia, no es procedente la adición de ingresos determinada en los actos demandados por valor de \$746.275.000. No prospera el recurso de apelación.

3. Condena en costas

La apelante única discute la condena en costas impuesta en su contra en primera instancia porque, a su parecer, los asuntos tributarios son de interés público. Sobre este asunto, la Sala ha señalado que «*la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no está exonerada de la condena en costas por el hecho de considerar que los asuntos tributarios son de interés público, pues «el pago de las agencias en derecho está destinado a restablecer la equidad perdida por causa del Estado y no constituye una dádiva o un privilegio a favor de quien tuvo que acudir a un proceso para defender sus derechos o intereses»*²¹, como lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-539 de 1999²².

Con todo, vale la pena precisar que, en este caso, se está ante el evento descrito en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso²³. Sin embargo, estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que «*Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*».

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por consiguiente, no es procedente la condena en costas en primera instancia, razón la cual se modificará el ordinal tercero de la sentencia impugnada.

Por la misma razón, no se condenará en costas en esta instancia.

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 9 de agosto de 2018, Exp. 22386, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En el mismo sentido, ver sentencia del 28 de febrero de 2019, Exp. 24154, C.P. Milton Chaves García.

²² M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

²³ Artículo 365 del Código General del Proceso: «*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*».



4. Decisión

De conformidad con todo lo expuesto, la Sala confirmará la decisión del *a quo* de anular parcialmente los actos administrativos acusados, específicamente, en lo que tiene que ver con la adición de ingresos brutos operacionales y la imposición de la sanción por inexactitud, la cual es improcedente puesto que la conducta de la actora resultó siendo atípica ante la inexistencia de la alegada omisión de ingresos.

No obstante, comoquiera que la actora no discutió la disminución de los activos fijos efectuada en los actos demandados, decisión que, en consecuencia, quedó en firme, es necesario modificar el restablecimiento del derecho ordenado en el ordinal segundo de la sentencia impugnada. Lo anterior, porque, en virtud del principio de congruencia, en este caso, lo procedente es realizar una nueva liquidación del impuesto a la renta del año 2013 a cargo de la demandante, la cual es la siguiente:

Concepto	Declaración Privada	Resolución del recurso	Consejo de Estado
Activos, bancos, cuentas bancos, inversiones mobiliarias, cuentas por cobrar	396.999.000	396.999.000	396.999.000
Acciones y aportes (sociedades anónimas, limitadas, asimiladas)	0	0	0
Cuentas por cobrar clientes	1.271.427.000	1.271.427.000	1.271.427.000
Inventarios	651.646.000	651.646.000	651.646.000
Activos fijos	4.315.228.000	3.860.066.000	3.860.066.000
Otros activos	64.261.000	64.261.000	64.261.000
Total patrimonio bruto	6.699.561.000	6.244.399.000	6.244.399.000
Pasivos	3.233.687.000	3.233.687.000	3.233.687.000
Total patrimonio líquido	3.465.874.000	3.010.712.000	3.010.712.000
Ingresos brutos operacionales	8.120.427.000	8.666.702.000	8.120.427.000
Ingresos brutos no operacionales	7.644.000	7.644.000	7.644.000
Intereses y rendimiento financiero	15.537.000	15.537.000	15.537.000
Total ingresos brutos	8.143.608.000	8.889.883.000	8.143.608.000
Total ingresos netos	7.091.159.000	7.837.434.000	7.091.159.000
Total costos	4.822.230.000	4.822.230.000	4.822.230.000
Total deducciones	2.032.179.000	2.032.179.000	2.032.179.000
Renta líquida del ejercicio	236.750.000	983.025.000	236.750.000
Renta presuntiva	89.335.000	89.335.000	89.335.000
Rentas gravables	11.494.000	11.494.000	11.494.000
Renta líquida gravable	248.244.000	994.519.000	248.244.000
Impuesto sobre renta gravable	62.061.000	248.630.000	62.061.000
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	62.061.000	248.630.000	62.061.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
Total impuesto a cargo	62.061.000	248.630.000	62.061.000
Anticipo por el año gravable	547.000	547.000	547.000
Saldo a favor sin dev. o comp/saldo favor período fiscal anterior	0	0	0
Autorretenciones	0	0	0
Otros conceptos	56.921.000	56.921.000	56.921.000
Total retenciones año gravable	56.921.000	56.921.000	56.921.000
Anticipo por el año gravable siguiente	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	4.593.000	191.162.000	4.593.000
Sanciones	0	186.569.000	0
Total saldo a pagar	4.593.000	373.138.000	4.593.000
Total saldo a favor	0	0	0

En consecuencia, se modificarán los ordinales segundo y tercero de la sentencia apelada. El ordinal segundo, para establecer en su lugar, que a título de restablecimiento del derecho, la liquidación del tributo corresponde a la inserta en



la parte motiva de esta providencia. Y el tercero, en el sentido de declarar que no se condena en costas en primera instancia. En lo demás, se confirmará la decisión del Tribunal.

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

FALLA

1. **Modificar** los ordinales segundo y tercero de la sentencia del 21 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, los cuales quedarán así:

«SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto a la renta del año gravable 2013 de la sociedad Alimentos Bugui S.A.S. la efectuada en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: Sin condena en costas».

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia impugnada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase**.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Salvó el voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN