



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., diez (10) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2016-02203-01 (26173)
Demandantes: Helados Bugui SAS
Demandada: DIAN

Temas: IVA. 2012. Adición de ingresos por operaciones gravadas. Valoración probatoria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 28 de enero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquía, que anuló parcialmente los actos demandados, únicamente para reducir la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad, sin condenar en costas (ff. 161 a 169).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412016000006, del 17 de febrero de 2016 (ff. 168 a 178 caa), la demandada modificó la declaración de corrección del IVA del 1.º bimestre de 2012 presentada por la actora (f. 95 caa), para adicionar ingresos brutos por operaciones gravadas; liquidar el mayor impuesto correspondiente e imponer sanción por inexactitud. Esa decisión fue confirmada por la Resolución nro. 112362016000007, del 09 de agosto de 2016 (ff. 250 a 261 caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 1):

1. Declarar la nulidad de la Liquidación de Revisión nro. 112412016000006, del 17 de febrero 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 1.º de 2012, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, donde se determina un mayor valor del impuesto por \$55.727.000 y se impone una sanción por inexactitud de \$89.163.000.

2. Declarar la nulidad de la Resolución nro. 112362016000007, del 9 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 SAS, declarando que la compañía liquidó y pagó de forma correcta el impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 1.º de 2012.

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

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 742, 743, 745 y 746 del ET (Estatuto Tributario); y 176 del CGP (Código General del Proceso), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 7 a 59):

Indicó que su contraparte omitió probar las operaciones gravadas que, supuestamente, fueron dejadas de facturar, contabilizar y declarar. Así, porque, en su opinión, los medios probatorios recaudados (*i.e.* denuncia de un tercero, el testimonio de un empleado sobre el manejo de las ventas de helados y las cotizaciones a potenciales clientes) carecían de idoneidad probatoria para acreditar la causación del IVA, puesto que de su valoración conjunta no podía concluirse la realización de ventas de bienes gravados con IVA diferentes de aquellas que declaró. Puntualizó que las cotizaciones eran ofertas que podrían ser rechazadas por los destinatarios, y que en algunos casos las remitió para celebrar contratos de consignación, en razón de los cuales los consignatarios vendían los bienes, a cambio de una remuneración y, consecuentemente, el impuesto se causaba cuando la venta efectivamente se realizaba. Por otra parte, alegó que la corrección de las autoliquidaciones del IVA y las solicitudes de terminación por mutuo acuerdo que presentó no constituían indicios en su contra, pues se relacionaban con periodos gravables diferentes al *sub lite*. A partir de lo expuesto, sustentó que los actos acusados fueron proferidos con falta y falsa motivación, y con violación al debido proceso. Agregó que la Administración no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración revisada (artículo 746 ET) y que las dudas probatorias debían resolverse a su favor conforme con lo previsto en el artículo 745 del ET. Por último, sostuvo que una decisión adversa a sus pretensiones resultaría contraria a la presunción de inocencia y al principio de buena fe.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 118 a 132) para lo cual defendió que su decisión se fundó en el material probatorio recaudado, el cual permitió desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración revisada y concluir que la actora omitió adicionar a su autoliquidación ingresos brutos por operaciones de venta gravadas con el IVA. Indicó que el testimonio que rindió el director financiero de la actora y las cotizaciones que envió a sus clientes, daban cuenta de las ventas gravadas omitidas desde la declaración inicial. De ahí que las pruebas recaudadas fueran suficientes para comprobar los ingresos por operaciones gravadas que se añadieron a la base imponible, correspondiéndole a la actora la carga de controvertirlos. Defendió que los actos *sub lite* fueron debidamente motivados y respetaron el debido proceso, pues en ellos se expusieron los fundamentos fácticos y jurídicos de las glosas y estas se basaron en las pruebas que obraban en el expediente, las cuales fueron valoradas en debida forma. Finalmente, defendió la multa impuesta y se opuso a la petición de condena en costas.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos demandados, únicamente para reducir la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad, sin condenar en costas (ff. 161 a 169), pues juzgó que la Administración desvirtuó la autoliquidación revisada

(señaladamente, con las visitas a la actora, la revisión de la contabilidad, las cotizaciones allegadas y los requerimientos de información), razón por la cual, le correspondía a la contribuyente probar la veracidad de los hechos reportados en el denuncia tributario. En concreto, avaló la adición de ingresos por operaciones gravadas, porque concluyó que la contribuyente aceptó que incurrió en dicha inconsistencia al haber corregido su declaración inicial para incluir ingresos omitidos. Manifestó que la actora incumplió con su carga probatoria, puesto que no constan en el plenario medios de prueba que acrediten que las cotizaciones que envió a sus clientes no eran soportes de operaciones de venta que fueron reportadas como ingresos efectivos; al tiempo que no justificó las inconsistencias en la contabilidad y la ausencia de los soportes de la misma. Por ello, concluyó que los actos censurados no carecían de sustentación y, por el contrario, fueron debidamente motivados, en la medida en que expusieron las razones de hecho y de derecho en las que se sustentaron.

Recurso de apelación

La parte demandante apeló la decisión del tribunal (ff. 185 a 188), para lo cual alegó que, contrario a lo afirmado por el *a quo*, la carga probatoria, ante la jurisdicción, recaía sobre la demandada que debía desvirtuar la «presunción de veracidad» de la que estaba investida la declaración, sin que fuera suficiente para el efecto alegar la presunción de legalidad de los actos administrativos. Manifestó que el tribunal valoró indebidamente las pruebas aportadas por su contraparte, porque de las mismas no se constataba que en el periodo en discusión hubiera omitido ingresos brutos por operaciones gravadas. Indicó que las diferencias entre los rubros incluidos en sus cotizaciones y los registrados como ventas en su contabilidad se justificaban en que aquellas ofertas podían ser rechazadas, lo que impedía que se perfeccionara la venta y se causara el tributo. También porque dichos documentos en ocasiones se expedían con la finalidad de celebrar contratos de consignación y solo se causaba el impuesto si, con posterioridad, el consignatario vendía los productos.

Pronunciamientos sobre el recurso¹

La demandante reiteró lo argumentado en la apelación (índice 13)². La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Con ocasión del reparto efectuado por la Secretaría de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el 23 de noviembre de 2021 (índice 1), el conocimiento del proceso de la referencia correspondió inicialmente al Despacho de la consejera Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En sesión del 15 de septiembre de 2022, la Sala improbió el proyecto de fallo que la Dra. Gutiérrez presentó y, por consiguiente, mediante auto del 27 de octubre de 2022, se ordenó remitir el expediente al magistrado que siguiera en turno (índice 16). Así, el 28 de octubre de 2022 la Secretaría de la Sección remitió el expediente al despacho del ponente de la presente providencia (índice 20).

Existiendo *quorum* para decidir, juzga la Sala la legalidad de los actos enjuiciados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante, contra la sentencia de primera instancia, que anuló parcialmente los actos demandados, en el sentido de

¹ El recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia fue presentado con posterioridad a la reforma introducida al CPACA por la Ley 2080 de 2021, es decir, después del 25 de enero de 2021.

² Del historial de actuaciones del aplicativo Samai.

reducir la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad. Concretamente, corresponde a la Sala establecer si se desvirtuó «*la presunción de veracidad*» de la declaración revisada. Para lo cual, se deberá analizar si está debidamente acreditado que en el periodo en discusión la actora omitió incluir ingresos brutos por operaciones gravadas con el tributo.

2- Sobre el asunto controvertido, la apelante única reprocha que la demandada añadiera a la base imponible ingresos brutos por operaciones gravadas, pese a que aquella no cumplió con la carga de desvirtuar la «*presunción de veracidad*» de la que estaba investida la autoliquidación. Ello, puesto que los medios de prueba recaudados en el plenario no demuestran que celebró operaciones gravadas con IVA que hubieran sido omitidas al declarar el impuesto. Por su parte, la demandada y el *a quo* consideran que el conjunto de medios probatorios que obran en el plenario permite constatar la omisión de ingresos por operaciones gravadas, razón por la cual, le correspondía a la contribuyente probar la veracidad de los hechos reportados en el denuncia tributario. Debe entonces establecer la Sala si, de conformidad con el acervo probatorio, se encuentra debidamente acreditada la omisión de ingresos brutos por venta de bienes gravados con IVA y la parte de la litis que tenía la carga de probar dichos hechos.

3- Al respecto, la Sala resalta que es criterio reiterado de esta corporación³ que, por mandato del artículo 746 del ET, lo consignado en las declaraciones de impuestos se presume como cierto, excepto en aquellos casos en donde no se solicite comprobación especial ni la ley lo haya exigido. En esa medida, una primera noción de carga de la prueba recae sobre la administración, sin embargo, dicha carga no es absoluta, porque una vez medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos declarados, se entiende desvirtuada la presunción reconocida a la declaración y, en consecuencia, en virtud al artículo 742 del ET operan las instituciones probatorias previstas en el procedimiento civil y en particular, el artículo 167 del CGP, que dispone que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. Así, para aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad quien, de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso.

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

3.2- Sobre la eficacia probatoria de las cotizaciones para comprobar la venta de bienes muebles, esta Sección tiene establecido 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*». 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. Así, lo reconoció mediante pronunciamiento del 17 de febrero de 2022, exp. 25386, CP: Milton Chaves García. En esa ocasión, la Sala decidió un litigio entre las mismas partes que aquí concurren, solo

³ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 23 de septiembre de 2021 (exp. 20813 y 24967, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); y del 19 de agosto de 2021 y 17 de febrero de 2022 (exp. 24952 y 25386, CP: Milton Chaves García).

que en esa ocasión debatían la revisión de la declaración del IVA del sexto bimestre de 2012.

4- Hechas las anteriores precisiones, pasa la Sala a estudiar el material probatorio que obra en el proceso, para determinar si se probó la causación del tributo en discusión. Al respecto, se encuentran demostrados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) El 11 de marzo de 2012, la actora presentó su declaración IVA del 1.º bimestre del mismo año, en el que liquidó ingresos brutos por operaciones gravadas en el periodo por \$837.350.000 y liquidó un impuesto de \$133.976.000 (f. 5 caa).

(ii) Informe de la «Acción de Fiscalización y/o Acta de Investigación Tributaria» en el que la Administración concluyó que, de la diligencia de registro, se recaudó información en medios magnéticos correspondientes a cotizaciones del bimestre en discusión y que de la suma de sus registros se constataba un monto de operaciones por \$431.309.615, rubro sobre el cual determinó un IVA por \$69.009.538, para un total de \$500.319.153. Aseguró que dichos valores no se registraron en la contabilidad ni fueron declarados (ff. 109 a 111 caa).

(iii) Cotizaciones del bimestre en discusión, que contienen su relación, nombre del cliente, descripción del producto, precio, subtotal y total (ff. 12 a 20).

(iv) Hoja de cálculo de la administración, donde se determinó que la suma de los registros de cotizaciones emitidas por la demandante en el primer bimestre de 2012 eran las determinadas en la prueba número dos (ff. 21 a 29).

(v) Acta de visita de registro del 19 de mayo de 2014, la cual fue atendida por el director Administrativo de la demandante, el cual señaló que (f. 63 caa):

(...) 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 consignaciones porque no se incluían 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.

(vi) Movimiento de la cuenta 23351001, que registra abonos por \$83.018.000 en el primer bimestre de 2012 a nombre del señor Jorge García Pulgarín, quien figuraba como representante legal de la sociedad demandante, según consta en el certificado de existencia y representación legal de la misma (ff. 79 a 91 caa).

(vii) El 14 de marzo del 2014, la demandante corrigió dicha declaración para aumentar el valor de los ingresos gravados en \$83.018.000 y el impuesto generado en \$13.283.000 (f. 95 caa).

(viii) Con la liquidación oficial de revisión acusada, la demandada modificó la predicha declaración corregida, para adicionar ingresos brutos por operaciones gravadas por \$348.292.000; liquidar el mayor impuesto en \$55.727.000 e imponer sanción por inexactitud en la suma de \$ 89.163.000 (ff. 168 a 178 caa).

4.1- Del anterior recuento se extrae que la adición de ingresos por operaciones gravadas en \$348.292.000 equivalen a la diferencia entre la suma correspondiente a las cotizaciones emitidas por la sociedad (\$431.309.615), y los ingresos añadidos en la corrección de la declaración (\$83.018.000). Para la administración, la conclusión de que tales rubros procedan de operaciones gravadas se sustenta en los siguientes hallazgos:



(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 demandante.

Advierte la Sala que, aunque los sucesos descritos están plenamente demostrados en el expediente, su valoración conjunta no permite concluir la causación del impuesto en discusión. Así, porque todas esas situaciones se refieren genéricamente a la constatación de los montos registrados en las cotizaciones emitidas por la demandante y, como quedó establecido en el fundamento jurídico 3.2. de este fallo, las cotizaciones no son un mecanismo probatorio idóneo para constatar el aspecto material del hecho generador del IVA. En consecuencia, era improcedente la adición de ingresos por operaciones gravadas puesto que la demandada no cumplió con la carga de probar las operaciones sometidas a tributación. Prospera el cargo de apelación.

Con fundamento en los anteriores análisis, la Sala modificará la decisión de primera instancia, con miras a declarar la nulidad total de la actuación administrativa demandada.

5- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

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

Declarar la nulidad total de los actos demandados, de acuerdo a lo considerado en la sentencia de segunda instancia. A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme la declaración de corrección del IVA del 1.º bimestre de 2012.

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto