



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintiuno (21) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 54001-23-33-000-2018-00307-01 (28693)
Demandante: Distribuciones Dupraga SAS
Demandada: DIAN

Temas: IVA. 6.º bimestre de 2014. Adición de ingresos. Carga probatoria.
Denuncia penal.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 28 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que decidió²:

Primero. Niéguese las pretensiones de la demanda ... de conformidad con los considerandos de la presente providencia.

Segundo. Abstenerse de efectuar condena en costas en esta instancia ...

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 072412017000008, del 12 de junio de 2017, la demandada modificó la declaración del 6º bimestre del IVA del 2014, presentada por la actora, con el fin de adicionar ingresos brutos por operaciones gravadas, toda vez que determinó diferencias entre los valores reportados en el denuncia privado y la información en medios magnéticos, la cual fue contrastada con las respuestas de los terceros a los múltiples requerimientos ordinarios. Consecuentemente, el fisco incrementó el tributo a cargo e impuso sanciones por inexactitud -en el equivalente al 100% del mayor impuesto- y al representante legal y al revisor fiscal de la sociedad. Tras recurrirse la decisión, esta fue confirmada mediante la Resolución 992232018000050, del 24 de mayo de 2018³.

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 parte formuló las siguientes pretensiones⁴:

¹ Samai CE, índice 3, certificado BA1D59EF7A8C9C88 68C6B14F107CD90E 3C64BB5B5411277C A6A056F19A0FB2F9 (pdf), p. 1.

² Samai tribunal, índice 20, certificado 579A4C06C57AF880 EBFCEDE2EEFB7C4B3 4121C9725A33E9BC 6A3D50044D9CB0AE (pdf), pp. 33 a 34.

³ Samai CE, índice 2, certificado 2AB635247FF1D4D9 ADCB51A1B837B55A 8032709462F35957 79EA3CA1E96FC006 (pdf), pp. 2 a 37 y 47 a 61.

⁴ Samai CE, índice 2, certificado 081ECC81CD70A5DC 358D77A304D74515 4D9587F1E78659B1 8FCFA37DCE527707 (pdf), pp. 1 a 2.



Declarativas

Primera. Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) Liquidación Oficial de Revisión NRO. 072412017000008 de junio 12 de 2017; 2) Resolución Sanción No. 992232018000050 de mayo 24 de 2018 que resuelve recurso de reconsideración que confirma liquidación oficial de revisión NRO. 072412017000008 de junio 12 de 2017.

Condenatorias

Primera. Que, a título de restablecimiento del derecho se declare que la sociedad ... no debe suma de dinero alguno producto de los actos de los que se declara la nulidad e igualmente se condene a la [demandada] ... a reintegrar a mi cliente, ... los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.

Segunda. Que, como producto de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos aquí demandados, se diga que el señor Domingo Carrillo Ortega ... en su condición de representante legal de la sociedad ..., no debe pagar suma alguna por la sanción que se pretende imponer en su contra.

Tercera. Que, como producto de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos aquí demandados, se diga que el señor Germán Jesús Cabrera Uribe ... en su condición de revisor fiscal de la sociedad ..., no debe pagar suma alguna por la sanción que se pretende imponer en su contra.

Cuarta. Que, a título de restablecimiento del derecho, igualmente, se condene a la [demandada] a pagar a [la demandante], el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de la causación y hasta que se haga respectivo su fallo respectivo (sic).

Quinta. Condenar a la [demandada] en costas del proceso de conformidad con el [CGP] en armonía con el artículo 188 del [CPACA].

Sexta. Condenar a la [demandada] a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dineros liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.

Séptima. Que, se ordene a la [demandada] a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del Código Contencioso Administrativo.

Invocó como vulnerados los artículos 2, 4, 6, 29, 83, 95 y 228 de la Constitución; 3 y 137 (inciso segundo) del CPACA; y 615, 616, 617, 618, 671, 683, 689, 714, 730, 732, 734, 742, 745, 759 y 771-2 del ET (Estatuto Tributario). En términos generales, aseguró que los actos demandados vulneraron su debido proceso porque pretendían modificar una declaración que adquirió firmeza, quebrantaron las normas en que debían fundarse, incurrieron en falsa motivación de hecho y derecho y observaron pruebas que no podían utilizarse en su contra. A tales efectos, presentó el siguiente concepto de violación⁵:

-Violación al debido proceso al modificar la declaración tomando información que no corresponde a la realidad. Recurrió a los artículos 29 constitucional y 742 del ET y describió que tres sociedades -Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoprosos SAS.- informaron a la demandada operaciones de venta que presuntamente ocurrieron durante el bimestre fiscalizado, por las cuales había emitido facturas [identificadas con los números 679, 698, 699, 777, 780, 781, 782, 784 y 787]. No obstante, rechazó la realidad de tales transacciones, de manera que los títulos valores descritos por los terceros fueron adulterados, eran falsos y, en consecuencia, su revisor fiscal denunció ante la Fiscalía General de la Nación la comisión del delito de falsedad.

⁵ Samai CE, índice 2, certificado 081ECC81CD70A5DC 358D77A304D74515 4D9587F1E78659B1 8FCFA37DCE527707 (pdf), pp. 5 a 11.



Luego, adujo que no utilizó ni expidió las facturas de venta 697, 698 y 699 en la vigencia 2014 -presuntamente proferidas a Global Importaciones Ltda.-, pues profirió dichos documentos en 2015 y a nombre de otros terceros, como lo probó en sede administrativa. Frente a las facturas 777 y 784, que según su contraparte también reflejaban operaciones con Global Importaciones Ltda., sostuvo que no fueron expedidas «a la fecha de presentación de esta respuesta», dado que el último documento diligenciado correspondió al número 720, para lo que incorporó un «registro gráfico» de las fotografías de las facturas con numeración posterior en blanco. Por consiguiente, concluyó que los terceros no podían soportar impuestos descontables mediante títulos valores «que a la fecha no han sido utilizados».

Aseveró que las declaraciones del 6.º bimestre del IVA presentadas por las compañías informantes no habían adquirido firmeza, de modo que la Administración debió investigarlas, pues el soporte del impuesto descontable que declararon correspondía a documentos inexistentes. A partir de todo lo anterior, se opuso a la sanción a su representante legal y revisor fiscal, como quiera que la irregularidad invocada no obedeció a una actuación «negligente» de estos, sino a «artimañas ilegales» de Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoprocesos SAS. Asimismo, señaló que la DIAN no concedió valor probatorio a la denuncia presentada ante la fiscalía y, por el contrario, tomó por ciertos las manifestaciones de las empresas denunciadas.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁶ con los siguientes argumentos:

Respecto de la violación al debido proceso asociada a la falsedad de la información, defendió que dicha postura no tenía sustento ni validez porque constató, precisó y probó los hechos indicados en la investigación, de ahí que no eran apreciaciones subjetivas. En línea con ello, destacó su observancia de las etapas del proceso de determinación e imposición de sanciones, así como al régimen de notificaciones, en aplicación del principio de publicidad. De igual forma, explicó que los actos fueron emitidos por funcionario competente, respetaron los términos legales y garantizaron el derecho de impugnación. Aclaró que el ejercicio de su potestad sancionadora estaba limitado al respeto de las garantías procesales y que sus decisiones especificaron los fundamentos legales que amparaban la adición de los ingresos omitidos y el mayor tributo generado.

Subrayó que el único argumento de la demanda fue la inexistencia de las ventas informadas por Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoprocesos SAS, para lo cual su contraparte remitió una denuncia. No obstante, tal consideración era insuficiente para desvirtuar las glosas del requerimiento especial. Al respecto, enfatizó que sus facultades de fiscalización permitían la constatación de la contabilidad de la investigada -que nunca fue exhibida- y de terceros con quienes realizó operaciones, cuyas respuestas eran pruebas testimoniales. Igualmente, recordó que la información en medios magnéticos constituía una «herramienta fundamental» para el desarrollo de sus funciones de fiscalización y control, pues permitía (entre otras cosas) detectar inexactitudes en los denuncios privados. Así, mediante dicha herramienta, identificó «una posible omisión de ingresos» por diferencias entre lo reportado por terceros -amparado en la contabilidad- y los registros de la actora en la declaración investigada.

Además, mediante un requerimiento ordinario solicitó a la contribuyente los auxiliares de las cuentas de ingresos, el IVA generado y el «balance general y estado de ganancias y pérdidas» entre el 01 de enero y 31 de diciembre de 2014. Sin embargo, esta solicitud no fue

⁶ Samai CE, índice 2, certificado 443015FFAB037160 C1F4756A5D9B89BA F90852940887361A F2959E8CFE1E8434 (pdf), pp. 1 a 22.



atendida. Por tal motivo, con miras a confirmar la información reportada en medios magnéticos, profirió requerimientos ordinarios o autos de verificación (entre otros) a todos los terceros con quienes la demandante celebró operaciones, entre ellos las sociedades Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoproses SAS. La primera de estas compañías confirmó transacciones por \$3.674.436.169, que incluye un IVA generado de \$506.818.781-de lo cual remitió cinco (5) facturas de venta (697, 698, 699, 0777 y 784), libros auxiliares de las cuentas «*caja general, proveedores nacionales, retención en compras e impuesto sobre las ventas de enero a diciembre de 2014*», fotocopia de las facturas de venta, relación de declaraciones de importación, veintisiete (27) comprobantes de egreso y precisó que la realización de los pagos fue en efectivo.

A su turno, Impomuebles del Caribe SAS ratificó operaciones por \$726.160.000, que incluía IVA generado de \$100.160.000 soportadas en tres (3) facturas de venta (780, 781 y 782), declaraciones de importación, tres (3) comprobantes de egreso donde dos reportaban pagos en efectivo y el otro una consignación en una entidad financiera y libro auxiliar de las cuentas «*caja general, Banco Occidente, inventario, proveedores, retención en la fuente en compras e impuesto sobre las ventas realizadas de enero a diciembre de 2014*». Para finalizar, Tecnoproses SAS informó negocios por \$420.100.001 -IVA generado de \$57.944.828-soportados en dos (2) facturas de venta (787 y 788), declaraciones de importación, ocho (8) comprobantes de egreso e informe de las cuentas «*caja general, inventario, proveedores, retención en compras e impuesto sobre las ventas realizadas de enero a diciembre de 2014*». En adición, destacó que la información suministrada por los terceros fue firmada por sus representantes legales y revisores fiscales, lo cual garantizaba su veracidad y la observancia tanto a la ley como a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Manifestó que, en virtud de la renuencia de la demandante a responder el requerimiento ordinario, profirió un auto de inspección contable para solicitar todos los documentos que conformaban su contabilidad, no obstante, durante las visitas del 13 y 28 de abril, la funcionaria comisionada no pudo ubicar a la actora la dirección informada en el Rut, de ahí que en esa oportunidad tampoco pudo obtener información para verificar los hechos consignados en la declaración privada, entre ellos los ingresos. Tras lo anterior, se refirió al alcance de la contabilidad al tenor de los artículos 50 del Código de Comercio y 1 del Decreto 2649 de 1993 y, en materia tributaria, apuntó que el artículo 773 del ET previó que esta debía «*mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras y cumplir los requisitos señalados por el Gobierno*». Así, como la actora no exhibió su contabilidad, no pudo verificar que la información cumpliera con los principios básicos en la materia y, por ello, no existían pruebas para corroborar los ingresos registrados y declarados. Por añadidura, sostuvo que dicha conducta concretaba el indicio del artículo 781 ídem. En ese sentido, reprodujo jurisprudencia sobre las consecuencias de «*no exhibir los libros de contabilidad*» y enfatizó las obligaciones de informar consignadas en los artículos 632 y 686 *ibidem*.

En consecuencia, se opuso a la vulneración al debido proceso, pues la demandante no presentó pruebas que demostraran los hechos consignados en su declaración privada en ninguna de las oportunidades otorgadas. De igual forma, no especificó la cuantía ni los terceros con quienes efectuó operaciones en la vigencia investigada. Por otra parte, calificó como «*curioso*» que el revisor fiscal presentara la denuncia y no el representante legal. Asimismo, resaltó la inexistencia de documentos diferentes a los «*cruces de información (...) y las facturas y documentos de exportación del (...) 2015*» como soporte de la presunta falsedad. A continuación, indicó que los denuncios del IVA del año 2014, incluido el del 5 bimestre, no fueron firmados por el revisor fiscal, de ahí que la sociedad las corrigió -a solicitud del fisco-, el 30 de noviembre de 2015, fecha en la cual también actualizó su Rut para incluir como revisor fiscal a la persona sancionada en sede administrativa. Después, describió los efectos de la firma del contador público (art. 581



del ET) y la postura de la Corte Constitucional sobre «*la relevancia de la actividad contable*».

Afirmó que la actora no había presentado su declaración del impuesto sobre la renta ni el reporte en medios magnéticos del periodo 2014 y, ante la ausencia de información de la propia contribuyente, la revisión a la documentación remitida por terceros evidenció «*ingresos en dicho año de por lo menos \$13.962.906.000*». Adicionalmente, catalogó como «*extraña*» la conducta del extremo activo frente a la información suministrada en el Rut, pues la funcionaria comisionada para adelantar la inspección contable no pudo localizarla en la dirección allí registrada y, en una actualización posterior, relacionó otra locación donde tampoco funcionaba la sociedad, de modo que profirió «*suspensión del Rut*». A manera de cierre, trajo a colación el artículo 746 del ET y reivindicó que la obligada debía demostrar el supuesto de hecho de las normas cuya aplicación pretendía, lo cual no hizo.

En torno a la sanción al representante legal y al revisor fiscal, citó el artículo 658-1 ídem y abogó por su procedencia ante la comprobación de irregularidades en las declaraciones. Manifestó que la conducta sancionable consistía en la «*preparación, presentación y aprobación de estados financieros, libros de contabilidad y declaraciones*» y estaba sujeta a los términos del proceso de determinación. Defendió su legalidad porque la demandante omitió ingresos gravados, lo cual fue aprobado por su representante legal y revisor fiscal con sus respectivas firmas -que tenían efectos jurídicos y reflejaban la aceptación sobre el contenido del denuncia-. Del mismo modo, indicó que la cuantía de la multa observó el monto de la sanción por inexactitud «*conforme a la aplicación del principio de favorabilidad*». En consecuencia, solicitó desestimar la prosperidad del cargo por su observancia al debido proceso de la actora y la idoneidad de los hallazgos que soportaron la modificación a la declaración investigada. Por último, se opuso a la condena en costas.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas⁷. Concluyó que la DIAN expidió los actos conforme a derecho y los sustentó en un «*proporcional*» material probatorio. Explicó que la Administración requirió a Tecnoproses SAS, Impomuebles del Caribe SAS y Global Importaciones SAS para obtener: (i) copias de las facturas proferidas por la demandante entre marzo y diciembre de 2014 que reflejaban las operaciones reportadas en los formatos 1001 y 1005; (ii) comprobantes de egreso que evidenciaran la forma de pago; (iii) facturas o guías de transporte de las mercancías; (iv) medios para cancelar el transporte; (v) registro contable de las operaciones (auxiliar de las cuentas «*13-Deudores, IVA descontable, 14-inventario o compras*»); y (vi) retenciones en la fuente a título de renta y/o IVA y, en general, las cuentas afectadas con las transacciones.

Posteriormente, los terceros remitieron la documentación de manera oportuna. En ese sentido, señaló que la investigación de la demandada evidenció que los valores declarados no correspondían a la realidad en virtud de una «*omisión de ingresos*» provenientes de las prenotadas transacciones con las citadas sociedades, sin que la actora aportara que desvirtuaran esos hallazgos. Por ende, aseguró que la autoridad consideró los documentos aportados al proceso y la decisión observó los «*hechos probados*», entre ellos las facturas y los documentos contables y no se vulneró ninguna disposición del ET. A partir del artículo 750 ídem, señaló que no existían dudas sobre la omisión de ingresos, pues el fisco podía efectuar «*cruces de información*» con terceros. De igual forma, llamó la atención sobre la falta de respuesta por parte de la contribuyente al requerimiento ordinario que solicitó su información contable, razón por la cual era válido soportar el mayor IVA y la sanción por inexactitud con información reportada por terceros.

⁷ Samai tribunal, índice 20, certificado 579A4C06C57AF880 EBFCEDE2EEFB7C4B3 4121C9725A33E9BC 6A3D50044D9CB0AE (pdf), pp. 1 a 34.



Por otro lado, adujo que la contabilidad debía reflejar una historia «*clara, completa y fidedigna*» de los negocios. Sin embargo, la renuencia de la contribuyente en su entrega obligó a que la DIAN resolviera la investigación solo con los documentos allegados por los terceros. Resumió la postura de esta corporación respecto de las consecuencias de no exhibir los libros contables y concluyó que la Administración garantizó el debido proceso, toda vez que la actora tuvo todas las oportunidades para controvertir las pruebas sin que haya demostrado lo contrario. Igualmente, rechazó la «*falta de motivación de los actos*», en la medida que estos expresaron con claridad las razones de sus decisiones y efectuó una relación concreta entre los hechos y las consideraciones de carácter jurídico.

Expuso que «*la valoración de pruebas no comporta en sí mismo violación al debido proceso*». En este caso, manifestó que los medios que supuestamente vulneraron esa garantía « *fueron practicados dentro de otra investigación (...) contra la (...) demandante*», por lo que pudo conocerlas en ese procedimiento y controvertirlas en sede administrativa y judicial. Frente a las «*declaraciones a terceros*», adujo que la respuesta al requerimiento especial no presentó ninguna solicitud de pruebas, pues la defensa pretendía la aceptación a la declaración privada con base en la denuncia presentada ante la Fiscalía General de la Nación y sus documentos adjuntos, pero no desvirtuó la realización de operaciones con los terceros enunciados en las decisiones. Ahora bien, al probarse los hechos que sustentaron la omisión de ingresos, no hubo violación al debido proceso ni falsa motivación en los actos.

Frente a la sanción por inexactitud, afirmó que las decisiones observaron las normas aplicables, pues el fundamento de la multa fue la omisión de ingresos. Para finalizar, se abstuvo de condenar costas con arreglo en lo dispuesto en el artículo 365.8 del CGP.

Recurso de apelación

La demandante recurrió la decisión del *a quo*⁸, para lo cual insistió en las «*argumentaciones jurídicas*» y fácticas presentadas en la demanda, en los siguientes términos:

-Violación al debido proceso al modificar la declaración tomando información que no corresponde a la realidad. Como el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión obedecieron a una «*presunta omisión de ingresos*» al analizar la información en medios magnéticos reportada por terceros, subrayó que nunca recibió tales rentas y, en su lugar, fue víctima de un «*ilícito*» que informó a la Fiscalía General de la Nación, tal y como lo evidenció el *a quo* «*con la certificación enviada de dicha entidad*». Más adelante, señaló que, una vez recibió el requerimiento especial y verificó su contabilidad, encontró que las ventas reportadas en las respuestas a requerimientos ordinarios de Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoprosos SAS no ocurrieron, por lo tanto, las facturas eran «*adulteradas*», no correspondían a títulos ejecutivos reales, razón por la cual su revisor fiscal presentó la respectiva denuncia «*por el delito de falsedad*». En consonancia, negó la utilización de las facturas 679, 698 y 699, que supuestamente fueron emitidas a favor de Global Importaciones Ltda. en el año gravable 2014, pues profirió dichos documentos en 2015 y a nombre de otros sujetos, como lo probó en sede administrativa.

Frente a las facturas 777 y 784, que según la demandada reflejaron operaciones con Global Importaciones Ltda., adujo que no habían sido expedidas «*a la fecha de presentación de esta respuesta*», dado que el último título valor utilizado se identificaba con el número 720. A tales efectos, incorporó un «*registro gráfico*» compuesto de fotografías de facturas con numeración posterior en blanco. Así, concluyó que los terceros no podían soportar impuestos descontables con documentos «*que a la fecha no han sido utilizados*». Sobre el

⁸ Samai tribunal, índice 23, certificado CB82D646114567BC CF9387DFA854FEB8 A1D8856926C44497 39339322AB27C0BC (pdf), pp. 1 a 7.



particular, afirmó que las declaraciones del 6 bimestre del IVA presentadas por tales compañías no habían adquirido firmeza y, como el soporte del impuesto descontable eran documentos inexistentes, la DIAN debió investigar a dichos terceros, pero esto no fue considerado. Indicó que los mismos argumentos también servían para controvertir las sanciones a su representante legal y revisor fiscal, como quiera que la irregularidad invocada no obedeció a una actuación «negligente», sino a «artimañas ilegales» de Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoprosos SAS. Por último, declaró que el tribunal no tuvo en cuenta la citada denuncia presentada por su revisor fiscal y, en su lugar, tomó por ciertas las alegaciones de las sociedades denunciadas.

Pronunciamientos finales

La demandada⁹ solicitó la confirmación del fallo de primera instancia. Señaló que el *a quo* no se apartó de las pruebas aportadas y les asignó el mérito correspondiente, por lo que observó la realidad procesal y no vulneró las garantías referidas por su actora. Frente a la falta de análisis a la «denuncia» presentada ante la Fiscalía General de la Nación, afirmó que aquella era la única «prueba» de la sociedad para soportar sus reclamos, aun cuando debía realizar un despliegue mayor para demostrar la inexistencia de las transacciones con los terceros y, en todo caso, esta no podía suplir el vacío generado por la ausencia de su contabilidad. Por su parte, el ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la parte demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

Problema jurídico

Corresponde a la Sección evaluar si, como lo aduce la actora, la DIAN violó el debido proceso en la medida en que las operaciones de compraventa que terceras compañías señalaron haber efectuado con ella en el bimestre investigado fueron inexistentes, pues las facturas era adulteradas, no las emitió a favor de tales entidades y prueba de ello fue la denuncia presentada por su revisor fiscal, de manera que se desvirtuó la idoneidad de la adición de ingresos brutos por operaciones gravadas de las decisiones acusadas.

De manera preliminar, la Sala evidencia que los actos sometidos a control judicial impusieron las sanciones del artículo 658-1 del ET al representante legal y revisor fiscal de la compañía. Sobre tal particular, aunado al poder conferido por el representante legal a nombre de la sociedad, figura un poder otorgado por el revisor fiscal al mismo apoderado de la compañía, de modo que -eventualmente- operaría una falta de legitimación en causa por activa de la persona natural del representante legal, quien fue objeto de multa en los actos acusados, en la medida que no suscribió un poder en nombre propio al indicado mandatario judicial. Con todo, la Sala constata que el único argumento de la demanda y del recurso de apelación para desvirtuar dichas sanciones fue la supuesta «artimaña» de Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoprosos SAS, consistente en soportar impuestos descontables a través de facturas inexistentes, cuestionamiento este que se subsume en los planteamientos de nulidad de la persona jurídica demandante en oposición a la adición de ingresos efectuada, razón por la cual no se trata de un argumento independiente de las personas

⁹ Samai CE, índice 2, certificado FCBBEA33A7B7BEBA 9A8B4BE44F63DF11 9781BE129478B37A 21FB41E120772B4B (pdf), pp. 1 a 9.



naturales para controvertir la legalidad de las sanciones al representante legal y revisor fiscal y, en consecuencia, la conclusión a la que se arribe sobre la legalidad de los actos tendrá una incidencia directa en la sanción impuesta a las dos personas naturales.

Finalmente, la Sección evidencia que el recurso de apelación solicitó como prueba requerir a la Fiscalía General de la Nación para que informara el estado actual de su denuncia contra de las mencionadas sociedades. Al respecto, la Sala evidencia que, en el marco de la audiencia inicial del 03 de junio de 2021, el *a quo* decretó dicha prueba documental, razón por la cual se expidió el Oficio P-284, del 04 de junio de 2021, que concedió a dicha entidad un término de diez (10) para que informara «*el estado actual de la investigación que se adelanta por la denuncia penal realizada por el señor German Jesús Cabrera Uribe, (...) en calidad de revisor fiscal de DISTRIBUCIONES DUPAGRA S.A.S (...), por la supuesta comisión del delito de falsedad*», el cual fue atendido mediante correo electrónico del 10 de junio de 2021, por parte del Fiscal 1 Local de Puerto Santander, quien informó que la investigación estaba «*en [e]tapa de Indagación, recaudando elementos materiales probatorios y evidencia física, a efecto de lograr establecer los posibles autores de la conducta punible*», de ahí que la prueba fue practicada en una etapa previa y sobre la misma se referirá más adelante la Sección.

Análisis del caso concreto

2- La impugnante señaló que los actos se basaron en una «*presunta omisión de ingresos*» identificada en el análisis a la información en medios magnéticos y en las respuestas a los requerimientos ordinarios entregadas por Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoprocesos SAS, respecto de lo cual adujo que las transacciones indicadas por los terceros no ocurrieron, pues las facturas fueron «*adulteradas*» y, por ello, su revisor fiscal presentó la respectiva denuncia penal por falsedad. Negó la expedición de las Facturas 679, 698 y 699 en el 2014 a Global Importaciones Ltda., pues profirió dichos documentos en 2015 y a nombre de otros sujetos. Frente a las Facturas 777 y 784, que según la demandada reflejaban operaciones con Global Importaciones Ltda., adujo que estas no habían sido elaboradas «*a la fecha de presentación de esta respuesta*», pues el último título valor utilizado se identificaba con el número 720, de ahí que los terceros no podían soportar impuestos descontables con documentos no expedidos a la fecha, por lo que la demandada debió investigar sus declaraciones de IVA. Adicionalmente, afirmó que tales argumentos también servían para cuestionar la sanción impuesta a su representante legal y al revisor fiscal, como quiera que la irregularidad obedeció a «*artimañas ilegales*» de los reportantes. Para finalizar, reprochó que el *a quo* no consideró la denuncia y, en su lugar, tomó por ciertas las alegaciones de las citadas compañías.

En oposición, la DIAN sostuvo que el único argumento de la demanda fue la inexistencia de las ventas informadas por Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoprocesos SAS, lo cual era insuficiente para desvirtuar la glosa. Destacó que la actora no respondió a un requerimiento ordinario que se solicitaba sus auxiliares de las cuentas de ingresos, IVA generado y el «*balance general y estado de ganancias y pérdidas*» entre el 01 de enero y 31 de diciembre de 2014. Señaló que los anotados terceros remitieron facturas, comprobantes de egreso, declaraciones de importación y auxiliares contables que confirmaron la información reportada en medios magnéticos. Negó la vulneración al debido proceso porque la demandante no allegó pruebas que demostraran los hechos consignados en su denuncia privado. Afirmó que la actora no presentó su declaración del impuesto sobre la renta ni el reporte de medio magnéticos del 2014 y, ante la ausencia de información de la contribuyente como su contabilidad, la revisión a la información de terceros evidenció «*ingresos en dicho año de por lo menos \$13.962.906.000*». Asimismo, calificó como «*extraña*» la conducta de su contraparte frente a la información suministrada en el Rut, pues nunca pudo localizarla en las direcciones informadas. En relación con la sanción al representante legal y revisor fiscal, sostuvo que esta procedía con la comprobación de



«irregularidades en las declaraciones» y, como esos sujetos aprobaron la omisión de ingresos gravados en la declaración con sus firmas, la multa era procedente.

Por su parte, el *a quo* negó las pretensiones porque la Administración requirió a Tecnoprocesos SAS, Impomuebles del Caribe SAS y Global Importaciones SAS, con el fin de obtener soportes sobre las operaciones realizadas por la actora entre marzo y diciembre de 2014 y, una vez verificada sus respuestas, evidenció que los valores declarados no correspondían a la realidad por la «omisión de ingresos» con los prenotados terceros, sin que la obligada aportara pruebas para desestimar los hallazgos oficiales. Así, consideró que la demandada había considerado todos los documentos arrimados al proceso y, por ende, las decisiones observaron los hechos probados y respetaron la ley.

2.1- Con miras a dirimir la controversia, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio de decisión adoptado en la sentencia del 29 de septiembre de 2022 (exp. 25628, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), que definió una controversia entre las mismas partes asociada a la declaración del IVA correspondiente al 5.º bimestre del año gravable 2014.

Según la tesis que se replica en esta oportunidad, la Sección precisa que, en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 del CGP (aplicable por disposición del artículo 742 del ET), cuando la discusión verse sobre la adición de ingresos a la base gravable, la Administración tiene la obligación de demostrar todos los aspectos que atañen a comprobar que fueron omitidos, en la medida en que es el sujeto que invoca tal modificación a su favor¹⁰. De esa forma, deberá mediar un despliegue probatorio del fisco cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en el denuncia privado y, en grado a ratificar los montos declarados, el obligado tributario estará en la carga de soportar las sumas autoliquidadas¹¹.

Por otra parte, esta corporación advierte que la denuncia ante autoridades penales o administrativas solo pone en conocimiento «la perpetración de una conducta presumiblemente delictuosa (...) careciendo, en sí misma, de valor probatorio»¹² a los efectos de pretender demostrar con grado de certeza la comisión de un delito que enerve el aspecto fáctico de la glosa.

2.2- Una vez precisado el marco jurídico aplicable, la Sala destaca los siguientes hechos y/o medios probatorios relevantes para resolver el problema jurídico:

(i) Mediante el Formulario 3001616320201, del 30 de noviembre de 2015, la actora presentó su declaración del 6.º bimestre del IVA del 2014, donde informó «*ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general*» por \$1.580.406.000. La Administración consultó la información reportada en medios magnéticos a su nombre por la señalada vigencia, en particular los formatos 1001 y 1005, así como la totalidad de «*ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general*» declarados por la contribuyente en el año 2014, cuyos resultados reflejaron diferencias con las sumas reportadas por terceros. En lo concerniente al bimestre revisado, un mayor valor de ventas de \$2.090.551.445 por las cuales debió generar un IVA de \$334.448.192.

(ii) Por ende, la autoridad profirió el Requerimiento Ordinario 072382015000706, del 23 de diciembre de 2015, en el que solicitó a la demandante los auxiliares de las cuentas «*ingresos*» e «*Iva generado*» y el «*balance general y estado de pérdidas y ganancias*» entre el 01 de enero y 31 de diciembre de 2014. Sin embargo, la contribuyente no allegó la información.

¹⁰ Sentencias del 29 de febrero de 2024 (exp. 26763, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello); del 07 de marzo de 2024 (exp. 28125, CP: Milton Chaves García); y del 30 de agosto de 2024 (exp. 28642, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)

¹¹ Sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹² Corte Constitucional, sentencia C-1177 de 2005. MP: Jaime Córdoba Triviño.



(iii) Posteriormente, la demandada profirió múltiples requerimientos ordinarios y/o autos de verificación o cruce a los terceros con quienes la contribuyente realizó operaciones en la vigencia investigada, para que allegaran la siguiente información: (a) facturas expedidas por Distribuciones Dupraga SAS que sustentaban las operaciones reportadas en medios magnéticos; (b) comprobantes de egreso que señalaran la forma de pago de las mercancías adquiridas y su contabilización; (c) facturas o guías de transporte de la mercancía despachada desde Cúcuta; y (d) registro contable de las transacciones efectuadas con la actora entre marzo y diciembre de 2014, en particular «Auxiliar de las cuentas 13-Deudores, Iva descontables, 14-Inventarios o compras, retenciones a título de Iva y/o renta (si se practicaron) y en general de las cuentas que fueron afectadas con las transacciones». Por su parte los representantes legales y revisores fiscales de Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoprocesos SAS remitieron la siguiente información:

Global Importaciones Ltda.			
Número y fecha de la factura	Valor de la operación (con Iva) y concepto	Observaciones	Documentación contable
697 del 01 de octubre de 2014.	\$1.101.999.994 por «polipropileno de alta fluidez y alto impacto».	El tercero entregó los comprobantes de egreso 5984, 5985, 5988, 5990, 5992, 5994, 5995, 5996, 6000, 6001, 6004, 6009, 6010, 6011, 6015, 6017, 6115, 6183, 6235, 6250, 6287, 6289, 6295, 6335, 6343 y 6392, los cuales incorporaron un sello de «recibí a conformidad» por parte de Distribuciones Dupraga SAS, por valor de \$3.595.245.734.	Remitió el «Movimiento de terceros» asociada a la actora, con énfasis en las cuentas 110505, 220601, 23654001, 24081004 y 710505.
698 del 06 de octubre de 2014.	\$493.000.220 por «polipropileno de alta densidad».		
699 del 10 de octubre de 2014.	\$1.304.999.539 por «lámina pulida y lámina HR».		
777 del 12 de noviembre de 2014.	\$275.805.312 por «polipropileno de alta densidad».		
784 del 12 de diciembre de 2014.	\$498.631.104 por «polipropileno de alta densidad».		
Total del bimestre fiscalizado	\$774.436.416		

Para efectos del bimestre fiscalizado objeto de litigio, el ingreso adicionado correspondió a las facturas 777 y 784 de noviembre y diciembre de 2014, respectivamente.

Impomuebles del Caribe SAS			
Número y fecha de la factura	Valor de la operación (con Iva) y concepto	Observaciones	Documentación contable
780 del 02 de diciembre de 2014.	\$324.205.500 por «polipropileno de alta fluidez y polietileno de alta densidad».	Entregó los siguientes comprobantes de egreso: (a) 4679 del 2 de diciembre de 2014, relativo a un pago en efectivo de \$200.000.000 de la Factura 780, restando un «saldo a cancelar por valor» por \$117.218.313; (b) 4680 del 30 de diciembre de 2014, que canceló el saldo de la Factura 780 por \$117.218.313 y abonó a la Factura 781 \$83.291.687, quedando un remanente de \$218.657.789; y (c) 4681 del 31 de diciembre de 2014, que reflejó la cancelación mediante cheque del saldo de la Factura 781 y pago de la Factura 782 por \$91.342.211.	Adjuntó copia del libro auxiliar de las operaciones con el proveedor.
781 del 04 de diciembre de 2014.	\$308.600.345 por «lámina HR y polietileno de alta densidad».		
782 del 02 de diciembre de 2014.	\$93.354.156 por «lámina HR».		
Total	\$726.160.001		

En este caso, la demandada adicionó los ingresos correspondientes a las tres (3) facturas antes anotadas, todas correspondiente al mes de diciembre de 2014.

Tecnoprocesos SAS			
Número y fecha de la factura	Valor de la operación (con Iva) y concepto	Observaciones	Documentación contable



787 del 18 de diciembre de 2014.	\$362.100.001 por «perfilería en aluminio para estructuras».	Adjuntó los comprobantes de egreso 1908, 1910, 1916, 1919, 1923 y 1925, que relacionaron abonos en efectivo por \$32.155.179, \$60.000.000, \$60.000.000, \$60.000.000, \$60.000.000 y \$82.140.950, respectivamente, para un total de \$354.296.129. Las retenciones en la fuente ascendieron a \$7.803.879.	Entregó el «libro auxiliar entre el 01/01/2014 y el 31/12/2014», que relacionó el movimiento de las cuentas 11050501, 143505, 220505, 23654001 y 24081010 y detalló sus operaciones con la actora.
788 del 18 de diciembre de 2014.	\$58.000.000 por «Lámina HR».	Incorporó los comprobantes de egreso 1930, 1931, que soportaron pagos en efectivo por \$26.750.000 y \$30.000.000, para un total de \$56.750.000. Las retenciones en la fuente ascendieron a \$1.250.000.	
Total	420.100.001		

Al igual que en el caso anterior, los ingresos adicionales se tomaron de los títulos valores indicados en precedencia, ambas del mes de diciembre de 2014.

(iv) El 31 de marzo de 2016, la DIAN expidió el Auto de Inspección Contable 072382016000007, para obtener la «*exhibición de los libros de contabilidad*» de la investigada. No obstante, a través del acta de diligencia del 12 de abril de 2016, la funcionaria comisionada consignó que «*[e]n visita efectuada (...) al domicilio fiscal del contribuyente (...), se observa que en esta dirección, la oficina se encuentra desocupada con dos letreros "SE ARRIENDA" (...). Al consultar en el muisca el RUT, se observa que éste actualizó el RUT (...) el día 08 de abril de 2016, actualizando la dirección (...) posterior a la publicación del Auto de Inspección Contable (...). Por lo anterior, se procederá a realizar nuevamente la Inspección Contable a la nueva dirección registrada en el RUT*». Ahora bien, en el marco de la nueva diligencia de inspección del 28 de abril de 2016, el fisco indicó que en «*el domicilio fiscal del contribuyente (...), según RUT actualizado el 08 de abril de 2016, se observa que en esta dirección no funciona la sociedad, sino que funciona un café internet, cuya propietaria manifestó no conocer al (...) representante legal de la sociedad, y que el número de teléfono registrado en el RUT (...) no corresponde a este local. (...) También se preguntó al celador del edificio si el [representante legal] residía en este edificio o había tenido negocios en este local, manifestando que ni conocía al señor en mención, ni ha residido en este edificio*».

(v) Con la Liquidación Oficial de Revisión 072412017000008, del 12 de junio de 2017, el fisco expuso los hallazgos y concluyó que el valor declarado como «*ingreso gravado e Iva generado (...) producto de las facturas emitidas durante el sexto bimestre (...) difieren ampliamente del valor que certifican los terceros como compras realizadas*». En particular, aseguró que dicho valor ascendió a \$3.670.957.445, por lo que el IVA generado era \$587.353.192, lo cual materializó una diferencia en ingresos gravados por \$2.090.551.445 e IVA generado de \$334.488.192 y, en consecuencia, modificó el denuncia privado en esos términos. A su turno, la actora interpuso recurso de reconsideración mediante el Radicado 007E2017006868, del 08 de agosto de 2017, en el cual expuso las mismas consideraciones fácticas y jurídicas invocadas en sede judicial. Desde una perspectiva probatoria, subrayó el «*registro gráfico*» que, en su criterio, demostraba que nunca expidió las facturas 777 y 784, así como la denuncia por «*falsedad*» presentada por su revisor fiscal. Finalmente, a través de la Resolución 992232018000050, del 24 de mayo de 2018, la Administración confirmó su decisión. Sobre el particular, resaltó su observancia al debido proceso porque el contribuyente «*utilizó los medios legítimos para ser oído dentro del proceso administrativo*», respetó las formas previas del procedimiento tributario y los actos fueron proferidos por funcionarios competentes. Insistió en la idoneidad de sus hallazgos para soportar la modificación a la declaración y, en relación con los efectos de la denuncia por falsedad, afirmó que dicha conducta estaba «*por determinar y el sindicado por establecer*».

(vi) El despliegue probatorio de la demandante en sede judicial consistió en aportar «*una copia de la denuncia presentada ante la Fiscalía General de la Nación*» y solicitar al tribunal que conminara a dicha entidad informar sobre el estado de tal actuación, quien accedió a



dicha petición en el marco de la audiencia inicial. En ese sentido, mediante correo electrónico del 10 de junio de 2021, el Fiscal 1 Local de Puerto Santander informó que la investigación estaba «en [e]tapa de Indagación, recaudando elementos materiales probatorios y evidencia física, a efecto de lograr establecer los posibles autores de la conducta punible».

Respecto de las facturas 697, 698 y 699, la actora sostuvo que fueron proferidas en 2015 y a nombre de otros terceros. Igualmente, aseguró que fueron anexadas como «prueba en la denuncia». Sobre el particular, la Sala evidenció la existencia de la Factura 697, del 05 de junio de 2015, a nombre de Comercializadora y Otros Favagarro por \$70.406.780 (IVA incluido), la cual fue acompañada de una declaración de importación, la Remisión 0478, del 27 de mayo de 2015 y una comunicación de la actora en la cual confirmó la realización de un pago a favor de una empresa transportadora. Asimismo, obra la Factura 698, del 10 de junio de 2015, expedida a nombre de Cordex SAS por \$47.867.400 (IVA incluido), acompañada de la Remisión 479, del 05 de junio de 2015 y los documentos que acreditaban el pago de los servicios de transporte de la mercancía. Finalmente, la demandante anexó la Factura 699, a nombre de Provedora de PVC SAS por \$87.685.342 (Iva incluido), a la cual adjuntó la Remisión 480, del 10 de junio de 2016, una declaración de importación y constancias del transporte de los bienes vendidos

2.3- Con base en las consideraciones fácticas y legales expuestas, la Sala concluye que el despliegue probatorio de la demandante fue insuficiente para desvirtuar la procedencia de la adición de ingresos por operaciones gravadas realizada en los actos demandados. La contribuyente no arrió al proceso documentación para soportar que el valor de los ingresos percibidos en el periodo correspondía a los que fueron reportados en la declaración privada, pues su defensa se limitó a cuestionar la realidad de los hallazgos de la Administración a partir de una denuncia presentada por su revisor fiscal, la que si bien acredita que se informó a la autoridad -Fiscalía General de la Nación- sobre la presunta comisión de un delito, no tiene la virtualidad de enervar las pruebas del proceso, esto es, la información en medios magnéticos y los soportes suministrados por los terceros, sobre todo cuando la actora no entregó su contabilidad, que era el medio probatorio útil, pertinente y conducente para respaldar los ingresos declarados y, en consecuencia, para controvertir la información suministrada por los terceros.

Adicionalmente, del resumen fáctico y probatorio anterior se extrae que el fisco efectuó todas las acciones posibles para obtener información de la demandante, pues incluso ordenó la práctica de una inspección contable. Sin embargo, esta no pudo realizarse porque la dirección informada en el Rut -modificada por la sociedad en forma previa a la realización de la diligencia y que motivó un segundo intento de visita- no correspondía al lugar de su funcionamiento, razón por la cual es evidente la renuencia de la actora a suministrar la documentación y, en general, colaborar con el desarrollo de la fiscalización.

En cuanto a la suficiencia de la información en medios magnéticos, la Sala resalta que esta no fue el único sustento de la glosa, toda vez que su veracidad fue confirmada con las respuestas a múltiples requerimientos ordinarios y/o autos de verificación o cruce de los terceros que realizaron operaciones con la demandante en 2014. A tales efectos, aunque la apelante refirió un supuesto «registro gráfico» para demostrar que cualquier factura aducida por los terceros y/o la DIAN con consecutivo posterior a 720 era falsa, tal «registro» no son más que fotografías de las facturas en blanco, lo cual es inapropiado para desvirtuar su expedición, pues con las respuestas de Global Importaciones Ltda., Impomuebles del Caribe SAS y Tecnoprosos SAS se entregaron las respectivas facturas y también reposaban comprobantes de egreso que precisaron las fechas y método de pago de los valores acordados con la demandante. Asimismo, tales compañías aportaron auxiliares contables que reflejaban el registro de las operaciones.



Frente al uso de las facturas 697, 698 y 699 en la anualidad 2015 y no en el 2014 -objeto de fiscalización-, la Sala comprueba que la denuncia presentada por su revisor fiscal enunció como pruebas «19 folios que constan de Facturas 697, 698 y 699, con sus (...) soportes de envío y declaración de importación que corresponden a la realidad». Sin embargo, se destaca de la verificación a la liquidación oficial de revisión sometida a control judicial que las Facturas 697, 698 y 699 del 2014, que reportó Global Importaciones Ltda., no fueron consideradas por la Administración dentro de la adición de ingresos del bimestre fiscalizado, razón por la cual lo alegado por la contribuyente respecto de estas no tendría incidencia en el presente asunto. En lo relativo a la falsedad de las facturas que tenían un consecutivo posterior al 720, la Sección encuentra que si bien se acompañó un «registro gráfico» no hay certeza de su temporalidad, razones por las cuales no puede concluirse que tales documentos no habían sido proferidos a la fecha de la demanda.

Por todo lo señalado, no accederá la Sala a anular los actos administrativos emitidos contra la sociedad actora, porque una parte de los ingresos adicionados corresponde a la información en medios magnéticos de otros terceros sobre los cuales no presentó reparo, todo lo cual, implica que la confirmación de las multas impuestas al revisor fiscal y representante legal, el primero quien a pesar de estar legitimado para intervenir en la presente actuación no formuló juicios de ilegalidad independientes a los plasmados por la persona jurídica contribuyente y, el segundo, que a pesar de no figurar como parte procesal estaba afectado con las consecuencias jurídicas que acarreará la firmeza de los actos acusados tras la ejecutoria de la presente decisión.

No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

3- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que: (i) cuando la discusión verse sobre la adición de ingresos a la base gravable, la Administración tiene la obligación de demostrar la cuantía de los ingresos que considera omitidos, en la medida que es el sujeto que invoca tal modificación a su favor y, según el despliegue probatorio efectuado por la autoridad que sustente la inexactitud en los hechos consignados en la declaración, será carga probatoria del obligado tributario acreditar los valores autoliquidados; y (ii) la denuncia penal o administrativa solo pone en conocimiento la posible perpetración de un hecho presumiblemente delictuoso, no siendo por sí misma suficiente para desestimar las pruebas obrantes en el proceso, sobre todo cuando el accionante no despliega ninguna actividad probatoria dirigida a acreditar los hechos cuya realidad alega.

Costas

4- Por no estar probado en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al 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. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.



3. **Reconocer** personería a Héctor Javier Acevedo Pedraza como apoderado de la demandada (índice 11 de Samai).

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

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