



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., dos (02) de julio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2022-00652-01 (29033)
Demandante: Plásticos y Pet S.A.
Demandada: DIAN
Temas: CREE. 2016. Adición de ingresos. Medios probatorios.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 02 de mayo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió (índice 27):

Primero: Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones 900004, del 05 de abril de 2021, y 003047, del 20 de abril de 2022, pues no es procedente la adición de ingresos a partir de los registros de las notas de remisión, porque no constituyen prueba suficiente para desvirtuar la veracidad de los ingresos registrados en la declaración privada.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, tener como liquidación del impuesto de renta para la equidad CREE, del año gravable 2016, la realizada en la parte motiva de la presente decisión.

Tercero. Sin condena en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Liquidación Oficial de Revisión 900004, del 05 de abril de 2021 (ff. 755 a 788 caa), la demandada modificó la declaración del CREE (impuesto sobre la renta para la equidad) del año gravable 2016 presentada por la actora, el 27 de abril de 2017 (f. 10 caa), para adicionar ingresos brutos y sancionar por inexactitud y extemporaneidad. Esa decisión fue confirmada por la Resolución 003047, del 20 de abril de 2022 (ff. 828 a 835 caa).

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 demandante formuló las siguientes pretensiones:

Primera: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 900004, del 05 de abril de 2021 y de la Resolución 003047, del 20 de abril de 2022, que resolvió el recurso de reconsideración...

Segunda: Que a título de restablecimiento del derecho se declare que la actora no debe suma de dinero alguna, producto de los actos demandados e igualmente se condene a la DIAN a reintegrar los valores que por cualquier concepto tenga que pagar la actora, como consecuencia de la aplicación de dichos actos por medios coactivos.

Tercera: Que a título de restablecimiento del derecho, se condene a la DIAN a pagar a la actora el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo y los intereses por las sumas que se ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta la ejecutoria de la sentencia.



Cuarta: Que se condene a la DIAN en costas del proceso de conformidad con el artículo 188 del CPACA.

Quinta: Que se condene a la DIAN a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dinero reconocidas en la sentencia durante los seis meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.

Sexta: Que se ordene a la DIAN a dar cumplimiento a la sentencia conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del CPACA.

Al efecto, invocó como normas vulneradas los artículos 2.º, 4.º, 6.º, 29, 83, 95 y 228 de la Constitución; 82, 107, 177, 647, 683, 703, 704, 742, 745, 756 y 761 del ET (Estatuto Tributario); y 20 y 22 de la Ley 1607 de 2012, bajo el concepto de violación que se resume a continuación (índice 2):

Censuró que su contraparte le adicionara ingresos gravables tomando en cuenta las «remisiones» de mercancía emitidas en el periodo revisado. Relató que esos documentos eran comprobantes de entrega de ventas a los clientes que, por la dinámica del negocio, se expedían previamente a la factura de venta, razón por la cual no debían registrarse de manera independiente en la contabilidad. Sostuvo que las facturas expedidas reflejaban todos los ingresos percibidos y que no existió la omisión de ingresos endilgada. Afirmó que las diferencias entre algunas de las remisiones y las respectivas facturas obedecieron a devoluciones de los clientes o a cambios en las cantidades efectivamente entregadas.

También controversió la adición sustentada en presuntas diferencias entre los ingresos declarados y los acreditados mediante las facturas de venta, porque la demandada no motivó suficientemente la decisión que adoptó en este sentido.

Alegó que, como las dudas probatorias tendrían que resolverse a su favor (artículo 745 del ET), la liquidación oficial de revisión no podría basarse en presunciones; y que, en el evento de mantenerse la adición de ingresos, debían afectarse con el costo asociado, para lo cual era procedente acudir a la estimación prevista en el artículo 82 del ET, a la cual remitía el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 al regular el CREE.

Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, argumentando que no incurrió en la conducta infractora que le fue imputada.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 13). Sostuvo que los actos acusados observaron el debido proceso y las disposiciones legales. Explicó que, en el curso de la actuación administrativa, recaudó pruebas con las cuales concluyó que la actora omitió declarar la totalidad de los ingresos percibidos en el periodo revisado. En particular, advirtió que algunas transacciones estaban respaldadas con remisiones que no estaban asociadas a facturas de venta ni registradas en la contabilidad, mientras que otras carecían de documento soporte. Señaló que había diferencias injustificadas entre los ingresos declarados y los registrados contablemente.

Planteó que el material probatorio evidenciaba que la actora utilizó las remisiones como mecanismo de control de ventas por las cuales no se emitió la correspondiente factura. Sostuvo que esos documentos no podían asociarse a las facturas de venta emitidas porque correspondían a clientes distintos y eran diferentes en las cantidades, referencias de los productos, precios y medios de pago. Agregó que los documentos de control de cartera registraban facturas y remisiones y que las últimas registraban pagos que, en algunos casos, se depositaron en las cuentas bancarias de los accionistas o del representante legal de la sociedad; y que se pagaban comisiones por dichas operaciones.



Concluyó que todo lo anterior desestimaba lo alegado por la demandante, que se limitó a negar la procedencia de la adición de ingresos sin aportar pruebas.

Respecto de la falta de motivación censurada, señaló que las decisiones en el acto demandado se sustentaron en la diferencia identificada entre los ingresos registrados en la contabilidad y los declarados, no justificada en la conciliación contable-fiscal aportada; y en la diferencia entre el saldo registrado en la cuenta denominada en la contabilidad «*otras ventas*» y el valor estimado a partir de facturas que no se encontraban registradas en la contabilidad que no reflejaban el monto de la transacción, pero sí el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente practicadas.

Negó que los actos demandados se basaran en presunciones o que subsistieran dudas probatorias que debieran resolverse a favor de la actora. Se opuso a la estimación de los costos con fundamento en el artículo 82 del ET, al considerar que se trataba de una facultad discrecional que no estaba prevista para suplir la carga probatoria de quien omitió acreditar que incurrió en costos superiores a los inicialmente declarados.

Advirtió que la demandante no formuló reparo frente a la sanción por extemporaneidad impuesta; y defendió la procedencia de la sanción por inexactitud, por estar acreditada la conducta infractora con la omisión de ingresos. Finalmente, se opuso a la condena en costas, porque en su criterio la litis versaba sobre un asunto de interés público, pero pidió condenar en costas a su contraparte.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 27). Invocando jurisprudencia de esta Sección, negó la idoneidad probatoria de los documentos de remisión de mercancía para acreditar los ingresos percibidos por la actora, al considerar que se trataba de documentos mercantiles destinados al control interno de la entrega de mercancías, no de soportes contables de las operaciones; por lo cual juzgó que, a diferencia de las facturas de venta, las remisiones carecían de aptitud para demostrar la existencia de ingresos omitidos.

En contraste, avaló la adición de ingresos basada en las diferencias detectadas entre los ingresos contabilizados y los declarados, y en el valor determinado por la demandada a partir de las facturas que únicamente registraban el IVA y las retenciones en la fuente, y el contabilizado en la cuenta denominada «*otras ventas*». Al respecto, consideró que la demandante no desvirtuó esas inconsistencias porque los documentos aportados con ese propósito eran ilegibles.

Finalmente, estimó procedente la sanción por inexactitud impuesta, pero redujo la multa por el cargo que prosperó.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo* (índice 30), al considerar que omitió valorar las remisiones conjuntamente con los demás medios de prueba recaudados, que, a su juicio, demostrarían que la actora celebró operaciones de venta que no fueron facturadas ni registradas en su contabilidad. Explicó que en la diligencia de registro aprehendió el documento electrónico de una hoja de cálculo cuya denominación le permitió inferir que correspondía a un control extracontable de ventas respaldadas exclusivamente con remisiones. Añadió que ese archivo estaba asociado con otros documentos elaborados en el mismo formato, en los que se llevaba control de inventarios, ingresos percibidos,



pagos efectuados con cargo a esos recursos y resultados mensuales de las operaciones. Afirmó que verificó que de esas operaciones no se liquidaba el IVA ni se practicaban retenciones en la fuente.

Agregó que con un correo electrónico de la actora, al que se adjuntaban una factura y una remisión, corroboró que en la contabilidad solo se registró la factura; y que no era posible concluir que ambos documentos correspondieran a la misma operación, porque se referían a clientes distintos y presentaban diferencias tanto en las cantidades como en el valor de la transacción. Agregó que, una vez desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración revisada, la actora debía acreditar la exactitud de los datos denunciados, pero que, como no lo hizo, correspondía confirmar la juridicidad de los actos acusados.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandante y el ministerio público guardaron silencio (índice 29).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Se juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que accedió parcialmente a las pretensiones de la actora sin condenar en costas.

2- Basándose en la sentencia del 17 de marzo de 2022 (exp. 24463, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), el *a quo* le negó valor probatorio a los documentos de «*remisiones*» de mercancía para acreditar una omisión de ingresos de la demandante, al considerar que se trataba de documentos mercantiles para el control interno de la entrega de mercancías a los clientes y no de soportes contables de las operaciones realizadas. En consecuencia, anuló parcialmente los actos demandados en lo relativo a la adición de ingresos derivada de esos documentos.

A esa decisión se opone la demandada, por considerar que se fundó en una indebida valoración del acervo probatorio, en la medida en que el tribunal negó la idoneidad de las remisiones para acreditar ingresos, sin valorarlas conjuntamente con los demás medios de prueba que permitirían concluir que la actora utilizó esos documentos para llevar el control de operaciones de venta no facturadas ni contabilizadas. En especial, destaca una hoja de cálculo aprehendida en la diligencia de registro, cuya denominación permitiría inferir que corresponde a un control extracontable de ventas respaldadas exclusivamente con documentos de remisión. Indicó que ese archivo está asociado con otros documentos elaborados en el mismo formato, en los cuales se registran los inventarios, los ingresos percibidos, los pagos hechos con cargo a esos recursos y los resultados mensuales de las operaciones. También afirma que se evidencia que en esas transacciones no se liquidó el IVA ni se practicaron retenciones en la fuente; y que con un correo electrónico de su contraparte se corrobora que en la contabilidad solo se registró la factura. Por último, sostiene que le correspondía a la actora acreditar la exactitud de los datos declarados y que, al no honrarse esa carga, se debe avalar la juridicidad de los actos acusados.

Por ende, la Sala tiene que establecer si los medios de prueba que obran en el expediente demuestran la omisión de ingresos atribuida a la actora en la cuantía establecida por la demandada a partir de los documentos denominados «*remisiones*» o si, por el contrario, esos documentos carecen de idoneidad probatoria para acreditar las operaciones de



venta y los ingresos consecuentes.

2.1- Jurisprudencialmente, se ha advertido que la regla de carga de la prueba prevista en el artículo 167 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) implica para los sujetos acreedor y deudor de la relación jurídico-tributaria una autorresponsabilidad para probar los supuestos de hecho contemplados en las normas cuya aplicación invocan, por lo que tendrán que soportar las consecuencias de su descuido, inactividad o actividad equivocada en materia probatoria¹. De modo que, en el ámbito de un sistema en el que la prestación tributaria es autoliquidada por el sujeto pasivo, le corresponde a este acreditar con medios de prueba idóneos y fehacientes los hechos declarados, cuando quiera que la Administración acreedora de la prestación despliegue actividades de comprobación de la veracidad de los hechos denunciados que son fundamento de la determinación privada del tributo.

Con miras a corroborar la existencia o inexistencia de las operaciones cuestionadas, la Administración puede practicar los distintos medios de prueba previstos en las normas tributarias o en el CGP, en cuanto estos sean compatibles con aquellos, según lo señala el artículo 742 del ET²; regla general de libertad probatoria (artículo 165 del CGP) que es aplicable en el presente caso, en la medida en que ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba conducentes para acreditar la realización de las operaciones que generan los ingresos que integran la base gravable del CREE.

En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse» (artículo 743 del ET). En el caso analizado, dado que se pretende demostrar operaciones presuntamente omitidas por la contribuyente, la prueba indiciaria adquiere especial relevancia, pues, si la operación económica fue ocultada, difícilmente habrá evidencia directa que permita reconstruir su trazabilidad. Así, las ventas omitidas pueden acreditarse a partir de la demostración de otros hechos que, valorados en conjunto, permitan inferir razonablemente su existencia. Bajo esta lógica, el hecho indicador debe encontrarse plenamente acreditado en el proceso mediante otros medios de prueba y poseer la aptitud de demostrar un hecho distinto a través de un proceso de inferencia lógica, sustentado en las reglas de la experiencia³.

Puntualmente, en cuanto a la idoneidad probatoria de las denominadas remisiones comerciales, en la sentencia del 17 de marzo de 2022 (exp. 24463, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), citada por el tribunal, la Sección precisó que, en la medida en que dichos documentos dan cuenta de la entrega de mercancías a un adquirente, guardan una estrecha relación con el hecho que se pretende demostrar, esto es, la realización de una operación de venta; sin que constituyan un documento equivalente a la factura de venta que es el soporte de las operaciones de venta para efectos fiscales.

Con todo, contrariamente a lo concluido por el *a quo*, de esa providencia no puede inferirse que las remisiones carezcan de aptitud probatoria para acreditar la omisión de ingresos. Por el contrario, en dicha oportunidad la Sala destacó que tales documentos deben reflejarse en la contabilidad de quien está obligado a llevarla, en cuanto soportan la entrega de los bienes vendidos, y que, además, deben guardar correspondencia con las facturas que respaldan los ingresos declarados. En esa medida, cuando no sea posible constatar su registro contable ni establecer su relación con las facturas que

¹ Especialmente, en las sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021 (exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza) y del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28498, CP: Wilson Ramos Girón).

² Sentencia del 11 de mayo de 2017 (exp. 21373, CP: Milton Chaves García); del 05 de marzo de 2018 (exp. 21783, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 25 de abril de 2018 y del 07 de octubre de 2021 (exp. 21088 y 23149, CP: Julio Roberto Piza).

³ Sentencias del 19 de febrero de 2020 y del 05 de agosto de 2021 (exps. 23296 y 22478, CP: Julio Roberto Piza).



soportan los ingresos reportados por el contribuyente, las remisiones pueden constituir un medio de prueba idóneo para acreditar la omisión de ingresos. Ello obedece a que las operaciones que documentan deben quedar reflejadas en los registros contables, de manera que la ausencia de esa correspondencia configura un indicio relevante que, apreciado conjuntamente con los demás medios de prueba obrantes en el expediente, puede conducir a la demostración de ventas no declaradas.

2.2- Visto el derecho aplicable, de cara a resolver el litigio que ocupa a la Sala, se encuentran acreditados en el plenario los siguientes hechos:

(i) En la declaración objeto de revisión, la demandante declaró ingresos netos por valor de \$7.107.379.000, resultado de restar a los ingresos brutos de \$7.170.484.000 las devoluciones, rebajas y descuentos por \$63.105.000 (f. 10 caa).

(ii) Mediante Resolución 001028, del 18 de junio de 2019, la demandada ordenó el registro de los establecimientos de comercio de la actora ubicados en Barranquilla, Bogotá y Cali (ff. 43 y 44 caa). En las diligencias, se aprehendieron, entre otros, los siguientes documentos:

(a) Balance de prueba a 31 de diciembre de 2016 (ff. 58 a 61 caa), que en la cuenta contable nro. 41 «*ingresos operacionales*» registra \$7.038.917.094, discriminados así: *i.* cuenta nro. 4120 «*industria manufacturera*» por \$5.951.851.825; *ii.* cuenta nro. 4135 «*comercio al por mayor y al por menor*» por \$981.731.748; *iii.* cuenta nro. 4145 «*servicio de transporte*» por \$42.228.074; y *iv.* cuenta nro. 4175 «*devoluciones en ventas (db)*» por \$63.105.447; y en la cuenta contable nro. 42 «*ingresos no operacionales*» registra \$206.053.649, discriminados así: *i.* cuenta nro. 4205 «*otras ventas*» por \$149.353.152; *ii.* cuenta nro. 4210 «*financieros*» por \$51.200.497; y *iii.* cuenta nro. 4220 «*arrendamientos*» por \$5.500.000.

(b) Conciliación contable-fiscal del año gravable 2016 (ff. 62 a 67 caa) que da cuenta de que se declararon ingresos operacionales en cuantía de \$7.119.283.799; ingresos no operacionales por \$51.200.498; y devoluciones, rebajas y descuentos de \$63.105.446 para un total de ingresos netos de \$7.107.378.851. Sin embargo, no se explican las diferencias con los ingresos registrados en la contabilidad.

(c) Auxiliar contable denominado «*resumen de facturas emitidas 2016*» (ff. 68 a 110 caa), con la identificación y fecha de la factura, información del cliente, valor neto de la venta, impuestos, retenciones practicadas y valor total. Ese archivo da cuenta de ventas del periodo por valor neto de \$6.933.583.573 y total de \$7.847.384.250. Se advierte que el valor neto coincide con la suma de los datos registrados en las cuentas nros. 4120 «*industria manufacturera*» y 4135 «*comercio al por mayor y al por menor*».

(d) Archivo denominado «*remisiones 2016*» en forma *Excel* con 14 hojas de cálculo, a saber: *i.* hoja de cálculo denominada «*ventas fact*» con una relación de facturas emitidas durante el periodo, cliente, fecha, plazo de pago y valor, por un total de \$7.572.106.245 (ff. 146 a 170 caa); *ii.* hoja de cálculo denominada «*ventas sin*» con una relación de remisiones identificadas con números de cuatro dígitos expedidas en el periodo, cliente, fecha, plazo para el pago –en todos los casos se indicó que sería de contado– y valor, por un total de \$2.577.551.414 (ff. 171 a 198 caa); y *iii.* las 12 hojas restantes contienen la relación, mes a mes, de las remisiones identificadas con números de cuatro dígitos con el detalle de las cantidades entregadas a cada cliente.

(e) Correo electrónico del 29 de octubre de 2016, por medio del cual la contribuyente

envió una remisión y una factura cuyos datos son ilegibles (ff. 199 y 200 caa).

(f) Archivos denominados «*cartera 2016 facturación (autoguardado)*», «*cartera remisiones agosto 2016*» y «*cartera remisiones diciembre 2016*», el primer archivo con datos de todos los meses del año, el segundo de los meses de agosto a noviembre y el último del mes de diciembre. En cada uno se observa un control de saldos con la relación de ingresos asociados tanto a facturas como a remisiones –pese a que se mencionan recibos de caja, su numeración corresponde a los cuatro dígitos de las remisiones identificadas en el archivo «*remisiones 2016*»– y las erogaciones que se sufragaron con tales fondos, entre otras, por concepto de combustible, viajes, préstamos, transporte y alimentación; además, al final de cada mes, se observa una relación detallada del saldo en efectivo y los montos recibidos mediante cheques (ff. 201 a 295 caa).

(g) Ocho facturas de venta expedidas durante el periodo gravable, en las que se identifican el cliente, la descripción y cantidad de la mercancía vendida y el valor de la operación. En cada una de ellas se relaciona y adjunta una remisión cuyo número, en todos los casos, coincide con el de la respectiva factura (número de cinco dígitos). Asimismo, las remisiones asociadas a dichas facturas contienen información relativa a los clientes y a la mercancía entregada, la cual corresponde a la consignada en las facturas de venta, aunque no tienen el precio de la operación. No obstante, en cuatro de esas remisiones se observan referencias a números adicionales de remisión de cuatro dígitos. Al contrastar esos registros con la información contenida en el archivo denominado «*remisiones 2016*», se advierte que coinciden con las remisiones incorporadas en la hoja de cálculo denominada «*ventas sin*», pero que corresponden a clientes y operaciones distintos de aquellos consignados en las facturas de venta a las cuales se encontraban asociadas (ff. 301 a 319 caa).

(h) Folio extraído de una carpeta física denominado «*pendientes por cancelar dic*» que relaciona de forma independiente facturas y remisiones pendientes de pago con el valor de la transacción y cálculos manuscritos de porcentajes sobre dichos montos (f. 320 caa).

(iii) Mediante Requerimiento Especial 900004, del 15 de julio de 2020 (ff. 623 a 661 caa), la demandada propuso adicionar ingresos en cuantía de \$2.612.374.000 a la declaración del CREE presentada por la actora para el periodo de la litis. En cuanto a la adición de \$2.577.551.000 –que interesa a la litis–, la Administración afirmó haber recaudado pruebas que constituían indicios que demostraban la omisión de ingresos operacionales. Particularmente, se refirió al correo electrónico del 29 de octubre de 2016, por medio del cual la contribuyente envió al mismo destinatario la factura nro. 14712 y la remisión nro. 9144, expedidas a clientes diferentes y por cantidades y valores distintos; advirtió que dicha factura estaba debidamente contabilizada y aparecía en la hoja de cálculo «*ventas fact*» del archivo «*remisiones 2016*», lo cual no ocurría con la remisión cuyos datos únicamente aparecían registrados en el referido archivo, pero en la hoja «*ventas sin*». Por lo anterior, concluyó que «*en la hoja de cálculo “ventas fact” se incluye la facturación normal emitida por la sociedad*». En cambio, «*las remisiones relacionadas en la hoja de cálculo denominada “ventas sin” del archivo “remisiones 2016” contienen la relación de ventas realizadas con remisiones, no facturadas*». Por lo anterior, concluyó que las remisiones identificadas en la hoja de cálculo «*ventas sin*» daban cuenta de que «*la sociedad obtuvo ingresos que omitió declarar*» por la referida cuantía y añadió que «*llama la atención que dicha hoja de cálculo se denomine “ventas sin” como significando “ventas sin factura”*» (f. 642 caa).



Asimismo, señaló que *«los recaudos de dinero producto de las ventas con remisiones [se refiere a las identificadas en la hoja de cálculo «ventas sin»] y la destinación dada a los mismos»* se registraban en los archivos denominados *«cartera 2016 facturación»* con información de todos los meses del año, *«cartera remisiones agosto 2016»* con datos de agosto a noviembre y *«cartera remisiones diciembre 2016»* con datos de diciembre y que *«al final de cada reporte mensual [cuentan] con información de arqueo o cuadre de caja, donde se especifica en detalle la forma como quedó compuesto el saldo final»*. Agregó que las hojas de cálculo de los meses de enero a julio del primer archivo contienen *«información sobre el recaudo de cartera por las ventas realizadas con remisiones no declaradas y las ventas realizadas con facturas»*, pero a partir de agosto dichos registros se independizaron y los correspondientes a remisiones se empezaron a controlar en los otros dos archivos. Advirtió que *«el número y el valor de la remisión coinciden con los pagos recibidos y algunas remisiones fueron canceladas en varios abonos»*; así, constató que en el archivo *«cartera remisiones agosto 2016»* estaba registrada la remisión nro. 9144 enviada por correo electrónico con fecha de pago el 30 de noviembre de 2016 y *«el mismo valor \$653.950 reportado en la columna titulada “ingreso”... [que] afecta (aumentando) la columna con la información de “saldo y/o acumulado”»*; por lo anterior, concluyó que la contribuyente *«lleva un control sobre los ingresos de las remisiones mencionadas en la hoja de cálculo denominada “ventas sin”»* los cuales destinaba para diferentes propósitos (ff. 642 a 644 caa).

También mencionó el folio que extrajo de una carpeta física denominada *«comisiones K. Tejada»* el cual contenía un cuadro titulado *«pendientes por cancelar»* con los datos de remisiones y facturas que coinciden con los relacionados en las hojas de cálculo *«ventas sin»* y *«ventas fact»* del archivo *«remisiones 2016»*, respectivamente; concluyó que en dicho documento aparece información *«tanto de facturas expedidas y contabilizadas normalmente por parte de la contribuyente, pero también aparece información de remisiones las cuales no facturó»* (f. 645 caa).

(iv) Al contestar el requerimiento especial, la demandante sostuvo que la adición de \$2.577.551.000 se basó en una analogía que carecía de sustento probatorio dado que las remisiones no podían asimilarse a una factura de venta. Explicó que para soportar una transacción se expedían ambos documentos, siendo aquella la prueba de la entrega de las mercancías, circunstancia que podía justificar el hecho de que se presentaran diferencias entre las cantidades registradas en uno y otro documento; añadió que las remisiones registradas en la hoja de cálculo *«ventas sin»* estaban asociadas a las facturas de venta de la hoja de cálculo *«ventas fact»* las cuales, además, estaban debidamente contabilizadas. Se refirió a 17 facturas expedidas en el periodo, respecto de las cuales identificó los datos del cliente, fecha, valor de la venta, impuestos y retenciones aplicables, además, señaló la remisión de las registradas en la hoja de cálculo *«ventas sin»* que, según afirmó, estaba asociada (ff. 717 a 730 caa).

(v) El 11 de marzo de 2021, previa solicitud formulada por la autoridad tributaria vía correo electrónico, la contribuyente allegó copia de las 17 facturas que refirió al contestar el acto previo (ff. 738 a 747 caa). Al respecto, se advierte que los documentos que obran en el plenario son en su mayoría ilegibles, de modo que no es posible contrastarlos con los datos consignados en la respuesta de la contribuyente; sin embargo, de las dos facturas que sí eran legibles se destaca lo siguiente:

(a) La factura nro. 15115 (f. 746 vto. caa) fue expedida a nombre de una persona natural por concepto de 350, 3.960 y 6.400 unidades de tres tipos de envases por valor neto de \$2.617.320, además, se identifica como remisión asociada la nro. 15115; dicha factura aparece registrada en la hoja de cálculo *«ventas fact»* del archivo *«remisiones*



2016» con un plazo de 30 días para el pago. Según la contribuyente, esa factura estaba asociada a la remisión nro. 9341, que en la hoja de cálculo «*ventas sin*» del referido archivo aparece a nombre de la misma persona natural, pero con forma de pago de contado por valor de \$2.530.250; además, al contrastar las cantidades facturadas con las relacionadas a la remisión en la hoja de cálculo «*diciembre*» del mismo archivo, se observa que aparecen registradas 6.240, 3.850, 300 y 10.390 unidades de cuatro clases de envases.

(b) La factura nro. 15138 (f. 747 caa) fue expedida a nombre de una sociedad por concepto de 2.800 unidades de envases por valor de \$1.470.000; dicha factura aparece registrada en la hoja de cálculo «*ventas fact*» del archivo «*remisiones 2016*» sin identificar su fecha de vencimiento; según la contribuyente, esa factura estaba asociada a la remisión nro. 9353, que al revisar la hoja de cálculo «*ventas sin*» del referido archivo aparece a nombre de la persona natural de la factura nro. 15115, cuya relación con la sociedad identificada en la factura no es explicada por la actora; además, al contrastar las cantidades facturadas con las relacionadas a la remisión en la hoja de cálculo «*diciembre*» del mismo archivo, se observa que aparecen registradas 5.600 unidades, pese a incluir el mismo valor.

(vi) En la Liquidación Oficial de Revisión 900004, del 05 de abril de 2021 (ff. 755 a 788 caa), la Administración reiteró los indicios que recaudó en el curso de la investigación y añadió que las 17 facturas que la contribuyente identificó al contestar el acto previo y los datos de las remisiones que supuestamente estaban asociadas a las mismas «*no permiten realizar un análisis equitativo entre unas y otras, pues de las primeras aporta solo pantallazos incorporados como imagen ... los cuales en su mayoría son ilegibles, y de las segundas solo indica datos de unas remisiones mas no aporta copia de estas*» (f. 771 vto. caa); sin embargo, como las facturas fueron también enviadas por correo electrónico, indicó que «*cada una de las facturas expedidas también cuentan con una remisión impresa en computador con igual número al de la factura*» con lo cual constató que a las expedidas «*de manera regular*» se les asigna un número de remisión que es igual al de la factura y las remisiones «*de 4 dígitos, en realidad son ventas*»; además que en las remisiones expedidas «*de manera regular*» los datos de clientes y cantidades coinciden exactamente con los de las facturas y no registran el precio en pesos (f. 772 caa). Se refirió a las facturas nros. 15090 y 15115 y las remisiones nros. 9334 y 9341 que según la contribuyente estaban relacionadas entre sí, y señaló que aparecían registradas de forma independiente en el folio denominado «*pendientes por cancelar dic*», con lo cual descartó que las facturas y las remisiones hubieran documentado la misma transacción económica y por ende negó que, las que identificó la contribuyente, tuvieran idoneidad para desvirtuar sus hallazgos.

Por consiguiente, planteó que con las pruebas recaudadas «*las cuales fueron analizadas bajo las reglas de la sana crítica y bajo circunstancias de tiempo, modo y lugar, se logró demostrar que la sociedad contribuyente objeto de esta investigación realizó ventas con remisiones, las cuales no facturó ni contabilizó ni declaró*». Además «*se pudo evidenciar que las remisiones de cuatro dígitos expedidas por la sociedad, eran controladas de manera sistemática y cronológicamente, a través de diferentes archivos en Excel; control que iba desde el registro del ingreso (cartera), la forma en que le pagaron dichas remisiones (en su mayoría fueron en efectivo y muchas de ellas fueron pagadas en varios abonos), el uso del dinero producto del pago (erogaciones) y hasta el control de los productos vendidos a cada cliente (inventario)*» (f. 775 vto. caa).

(vii) Al interponer el recurso de reconsideración, la contribuyente replicó los argumentos que planteó en la respuesta al acto previo (ff. 797 a 824 caa); pero la determinación oficial



fue confirmada por la Resolución 003047, del 20 de abril de 2022 (ff. 828 a 835 caa).

2.3- Vistos los hechos probados, la Sala destaca que en el curso del procedimiento de revisión la Administración adicionó ingresos a la liquidación privada del CREE presentada por la actora para el periodo 2016 tras considerar que las pruebas del plenario daban cuenta de que no declaró la totalidad de los réditos que obtuvo. En lo que interesa al caso, a partir de los indicios que recaudó, la demandada concluyó que la contribuyente percibió ingresos en cuantía de \$2.577.551.414 por transacciones económicas que documentó a través de remisiones que no registró en su contabilidad, sino que controló a través de una serie de documentos que contenían información relacionada entre sí, los cuales fueron asegurados en la diligencia de registro a sus establecimientos de comercio.

En concreto, halló un archivo en formato *Excel* denominado «*remisiones 2016*», conformado por 14 hojas de cálculo; la primera con datos de numeración, cliente, fecha, valor y plazo para el pago de todas las facturas expedidas en el periodo, las cuales, además, estaban debidamente contabilizadas; la segunda con los mismos datos, pero de las remisiones expedidas, cuya cuantía corresponde a los ingresos adicionados; en las restantes 12 hojas se registraron las referidas remisiones, pero discriminadas por cada uno de los meses del año y con la información de las cantidades de mercancía suministrada. También constató que la actora llevó un control de los dineros que recaudó producto de sus ventas en otros tres archivos de *Excel* denominados «*cartera 2016 facturación*», «*cartera remisiones agosto 2016*» y «*cartera remisiones diciembre 2016*» en los que, por concepto de ingresos, se registraron rubros asociados tanto a facturas como a remisiones que coincidían con los datos del archivo «*remisiones 2016*» y que incluso en algunos casos se pagaron en varias cuotas; explicó que los registros de enero a julio se llevaron de forma unificada en el primero de los archivos y a partir de agosto, los asociados a remisiones de forma independiente en los otros dos; y detectó que en los mismos también se registraron las erogaciones por múltiples conceptos que se sufragaron con cargo a los ingresos y que al final de cada mes se realizó lo que denominó un «*arqueo o cuadro de caja*» con el detalle del saldo final producto de esos movimientos. Por otra parte, constató que la actora llevaba un control de las comisiones pagadas a sus empleados a partir del documento que extrajo de una carpeta física denominada «*comisiones K. Tejada*» el cual contenía un cuadro titulado «*pendientes por cancelar*» con la relación tanto de remisiones como de facturas que también aparecían registradas en el archivo «*remisiones 2016*».

A partir de esos hechos, la Administración descartó los planteamientos formulados por la actora al contestar el requerimiento especial, los cuales replicó al interponer el recurso de reconsideración y en la demanda con la que acudió ante esta jurisdicción. Al respecto, señaló que las 17 facturas y los datos de las remisiones a las que supuestamente correspondían, los cuales identificó la contribuyente a efectos de demostrar que las remisiones de la hoja de cálculo «*ventas sin*» estaban asociadas a facturas de venta debidamente contabilizadas, carecían de idoneidad probatoria para desvirtuar los indicios, no solo porque se limitó a relacionar los datos de las remisiones en el texto de la respuesta sin aportar copia de las mismas al expediente, sino porque aquellas facturas identificaban la remisión a la cual estaban asociadas cuyo número, en todos los casos, coincidía con el de cinco dígitos de la factura y no el de cuatro dígitos que señaló la contribuyente; circunstancia que se demostraba además, con otras remisiones que sí obraban en el expediente debidamente asociadas a facturas de venta, identificadas con números de cinco dígitos y en las que solo se registraron datos de clientes y cantidades, consistentes con los de las facturas, sin incluir precios; en contraste, las remisiones de la litis, esto es, las de la hoja de cálculo «*ventas sin*», estaban identificadas con números de cuatro dígitos y tenían la relación del precio de la transacción. También advirtió que



dos de las facturas que identificó la contribuyente y las remisiones que, según aseguró, estaban asociadas a las mismas, aparecían registradas como pendientes por cancelar, de forma independiente, en el control de comisiones del folio que extrajo de la carpeta física denominada «*comisiones K. Tejada*».

2.4- Al respecto, con la demanda con la que acudió ante esta judicatura, la demandante se limitó a afirmar que era improcedente adicionar ingresos por las remisiones que estaban registradas en la hoja de cálculo «*ventas sin*» del archivo «*remisiones 2016*», pues las mismas estaban asociadas a las facturas de venta debidamente contabilizadas y declaradas; planteamiento que había formulado al contestar el acto previo y replicado en el recurso de reconsideración. Sin embargo, se observa que la actora omitió rebatir los demás indicios de la demandada relacionados con el control sistemático y cronológico de las remisiones de la litis a través de varios archivos en formato *Excel* en los cuales registraba los clientes a los que les vendía las mercancías, la fecha y forma en que recibía los ingresos, que en su mayoría fueron en efectivo, los valores pendientes de pago, las erogaciones que sufragó con cargo a esos réditos, el control del inventario y las comisiones que pagaba.

Tras la revisión de los hechos relevantes, la Sala comparte los planteamientos expuestos por la Administración tributaria, como quiera que está demostrado que la actora contabilizó ingresos en las cuentas contables nros. 4120 «*industria manufacturera*» y 4135 «*comercio al por mayor y al por menor*» correspondientes a ventas facturadas en cuantía de \$6.933.583.573 las cuales, además, están registradas en la hoja de cálculo denominada «*ventas fact*» del archivo «*remisiones 2016*», pero no es posible constatar su relación con las remisiones en cuantía de \$2.577.551.414 de la hoja de cálculo «*ventas sin*» del mismo archivo; en cambio, las pruebas del plenario dan cuenta de que se trata de operaciones económicas diferentes de las cuales se llevaba un control en los demás archivos asegurados en la diligencia de registro; así, se observa que en el archivo «*cartera 2016 facturación (autoguardado)*» se registraron entradas de dinero por concepto de facturas y remisiones con cargo a las cuales, indistintamente, se efectuaron erogaciones y al cierre de cada mes se realizaba el cálculo del saldo final; esto, pese a que, a partir de agosto, ese control se hubiera independizado para las remisiones en los archivos «*cartera remisiones agosto 2016*» y «*cartera remisiones diciembre 2016*», pues este siguió la misma estructura de control de ingresos y egresos; en cualquier caso, se observa que los registros de esos tres documentos coinciden con los del archivo «*remisiones 2016*».

Tal como lo advirtió la demandada, tampoco es posible establecer la correspondencia entre las facturas y las remisiones a las que aludió la contribuyente en las distintas etapas de la actuación. Así, de las facturas que resultan legibles se desprende que: (i) una de ellas identifica un número de remisión asociado que coincide con el número de la factura; sin embargo, al contrastarla con la información contenida en el archivo «*remisiones 2016*», se observa que en la factura se pactó un plazo de 30 días para el pago, mientras que en la remisión que la demandante señaló como asociada se indicó que el pago fue de contado, inconsistencia que no fue explicada por la actora; (ii) otra factura fue expedida a nombre de una sociedad, pese a que en la remisión que supuestamente respaldaba esa misma operación se identificó como cliente a una persona natural. Frente a esta divergencia, la contribuyente se limitó a afirmar que su contraparte «*no se tomó la molestia de determinar si [entre estas personas] existe una relación*» (f. 720 caa), sin precisar cuál era dicha relación ni aportar elementos que permitieran establecerla; y (iii) en ambas facturas se registran cantidades de mercancía que no coinciden con las consignadas en el archivo «*remisiones 2016*» respecto de las remisiones con las cuales pretendió vincularlas. Sobre este punto, la demandante sostuvo que tales diferencias



obedecían a devoluciones o a variaciones en las unidades efectivamente entregadas, pero no aportó prueba alguna que respaldara esas afirmaciones.

Las inconsistencias entre las remisiones de la litis y las facturas de venta a las que supuestamente estaban asociadas adquieren mayor relevancia considerando que en el plenario obran otras facturas que están acompañadas de su respectiva remisión, respecto de las cuales se destaca que, en todos los casos, el número de identificación de cinco dígitos de uno y otro documento, el nombre del cliente y las cantidades de mercancía vendida coinciden, y en esas remisiones no se hizo referencia al precio de la transacción documentada.

Sobre el particular, la Sala advierte que, en cualquier caso, en el curso del procedimiento de revisión y al interponer la demanda, la actora se refirió únicamente a 17 facturas y remisiones cuya idoneidad probatoria se descarta por los motivos expuestos; sin embargo, en ninguna etapa planteó explicaciones ni demostró, a qué factura estaban asociadas las demás remisiones discutidas, ni el registro de la transacción en la contabilidad.

2.5- La cercanía que tienen estos medios con los hechos que corresponden al tema de prueba los dota de suficiente idoneidad para demostrar las circunstancias que rodearon el caso de modo que, contrario a lo que consideró el *a quo*, para la Sala, la demandada cumplió con la carga de demostrar, a través de los indicios, que durante el periodo de la litis la actora percibió ingresos por operaciones de venta que documentó a través de remisiones las cuales no contabilizó ni declaró, de manera que le correspondía a la demandante allegar pruebas que permitieran desvirtuar la procedencia de la adición; es decir, que fue esta quien no desplegó alguna actividad probatoria tendiente a desvirtuar los hallazgos de la autoridad de impuestos. En cambio, limitó su defensa a afirmar que todas las remisiones adicionadas estaban asociadas a facturas de venta registradas en su contabilidad, pero lo cierto es que las pruebas con las que pretendió soportar esa afirmación fueron descartadas por la demandada bajo argumentos que avala la Sala en esta oportunidad; sin embargo, la actora insistió en replicar sus alegaciones en todas las etapas del proceso sin proponer explicaciones adicionales sobre las inconsistencias que detectó su contraparte.

Con todo, dado que quedó acreditado a través de los indicios que recaudó la Administración y que no fueron debidamente desvirtuados por la demandante, que omitió declarar ingresos en cuantía de \$2.577.551.414 correspondientes a operaciones de venta documentadas a través de remisiones, que según el criterio de decisión que en esta oportunidad se reitera, acreditan la realización de una venta en tanto documentan la entrega de mercancías a su adquirente, las cuales, según las pruebas recaudadas, no fueron contabilizadas ni facturadas, la Sala juzga que era procedente la adición de ingresos a la declaración del CREE del periodo gravable 2016. Prospera el cargo de apelación.

Conclusión

3- Como contenido interpretativo de la presente sentencia, la Sala reitera que cuando se pretende adicionar ingresos u operaciones sometidas a imposición, le corresponde a la Administración desplegar una actividad de verificación suficiente sobre los hechos económicos denunciados en la autoliquidación del tributo; pero cuando el despliegue probatorio permita cuestionar la veracidad de lo declarado, le corresponde al declarante acreditar con medios de prueba idóneos y fehacientes esos hechos. También se reitera que las remisiones mercantiles dan cuenta de la existencia de una relación negocial entre



dos partes, en tanto documentan la entrega de mercancías a su adquirente.

Con fundamento en lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, pues el acervo probatorio demuestra que la actora omitió declarar ingresos provenientes de operaciones de venta documentadas mediante remisiones que no fueron registradas en la contabilidad ni estaban respaldadas con las correspondientes facturas de venta.

Costas

4- De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, se condenará en costas a la parte vencida en el proceso. Como prosperó el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, se condenará en costas de ambas instancias a la parte actora. Al efecto, la Sala tasará las agencias en derecho en un (1) SMMLV (artículo 5.º del Acuerdo PSAA16-10554, del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura) y le ordenará al tribunal tramitar el incidente de liquidación, en los términos del artículo 366 del CGP.

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

FALLA

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

*Primero: **Negar** las pretensiones de la demanda.*

2. **Condenar** en costas a la demandante en ambas instancias y fijar las agencias en derecho de cada instancia en el equivalente a un (1) SMMLV. En consecuencia, se le ordena al tribunal que le dé trámite al respectivo incidente, según lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>