



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

**MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., nueve (9) de abril de dos mil veintiséis (2026)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2018-00685-02 (28982)
<b>Demandante</b>	PPC S.A.
<b>Demandada</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN
<b>Temas</b>	Traslado acta de inspección contable. Competencia funcional. Corrección provocada. Presunción de Ingresos. Sanciones de inexactitud y por irregularidades en la contabilidad.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 4 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A<sup>1</sup>, que resolvió lo siguiente:

**PRIMERO: NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

**SEGUNDO:** No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

EL 4 de abril de 2014, la actora presentó la declaración del impuesto de renta del año 2013, la cual fue corregida el 12 de marzo de 2015 sin liquidar sanción por corrección.

A continuación, la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 322412016000018 del 9 de marzo de 2016. Por su parte, PPC S.A. (en adelante, PPC) presentó respuesta al requerimiento el 13 de junio de 2016, y allegó declaración de corrección del mismo día adicionando ingresos no operacionales, aumentando el impuesto a cargo y liquidando sanción por inexactitud.

Posteriormente, la DIAN notificó la ampliación al requerimiento especial No. 322412016000002 del 12 de septiembre de 2016.

Finalmente, la administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412017000114 del 7 de junio de 2017, frente a la cual la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución No. 992232018000055 del 14 de junio de 2018, que la confirmó.

---

<sup>1</sup> Samai de tribunal, índice 49.



## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

PRIMERA: Que el Honorable Tribunal decrete la Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 321412017000114 del 7 de junio de 2017, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2013 que presentara el contribuyente, PPC S.A sociedad identificada con el Nit 860.061.403-6.

SEGUNDA: Que el Honorable Tribunal decrete la Nulidad de la Resolución No 99232018000055 del 14 de junio del 2018, notificada personalmente al contribuyente el 11 julio de 2018, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, Dra. Alba de la Cruz Berrio Baquero, de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, en contra del contribuyente PPC S.A sociedad identificada con el Nit 860.061.403-6 mediante la cual la División Jurídica confirma la Liquidación Oficial de Revisión del numeral anterior.

TERCERA: Que, como consecuencia de las declaraciones anteriores, el Honorable Tribunal, declare, a título de restablecimiento del derecho, que la sociedad PPC S.A identificada con el Nit 860.061.403-6, no está obligada a pagar las sumas determinadas en las Resoluciones cuya nulidad se demanda a favor del erario público.

CUARTA: Que el Honorable Tribunal, como consecuencia de prosperar las nulidades de los actos administrativos demandados, a título de restablecimiento del derecho declare la firmeza de la declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementario por el año 2013, presentada por la sociedad PPC S.A identificada con el Nit 860.061.403-6, el día 13 de junio de 2016, mediante el número de formulario 1104606206767 y autoadhesivo 91000363130867.

QUINTA: Que el Honorable Tribunal condene en costas y agencias en derecho, a la parte demandada en cumplimiento de la normatividad vigente.

#### PRETENSIONES SUBSIDIARIAS:

En caso que El Honorable Tribunal no acceda a las peticiones anteriores, le solicito en forma respetuosa:

PRIMERA: Se reliquiden las cuantías de las sanciones impuesta (sic) a la sociedad que represento, que debe ser la mínima posible de acuerdo con la ley; o aquella suma inferior que el H. Tribunal considere procedente de acuerdo con los principios que regulan la dosimetría de las sanciones administrativas.

SEGUNDA: Que el Honorable Tribunal condene en costas y agencias en derecho, a la parte demandada en cumplimiento de la normatividad vigente.

A los anteriores efectos, la actora invocó la vulneración del preámbulo y de los artículos 1, 2, 6, 25, 29, 83, 230 y 363 de la Constitución; 683, 703, 705, 714, 730, 760, 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario; y, 27 y 28 del Código Civil. Al efecto, argumentó que la demandada violó su derecho al debido proceso y derecho de defensa porque el **acta de inspección contable**, de la cual se tomaron todas las pruebas que fundamentaron tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión, no le fue trasladada ni anexada al acto preparatorio.<sup>3</sup> Alegó que para controvertir la actuación administrativa se debía anexar copia del acta precitada.

<sup>2</sup> Samai de tribunal, Índice 2.

<sup>3</sup> Citó el artículo 782 del Estatuto Tributario y el artículo 271 de la Ley 223 de 1995.



Indicó que los actos demandados son nulos por violación del debido proceso al no haber tenido en cuenta la **última corrección a la declaración** presentada el 13 de junio de 2016, en donde incrementó sus ingresos no operacionales. Adujo que esta corrección se realizó para atender parcialmente las glosas del requerimiento especial respecto de la omisión de compras a Industria Nacional de Gaseosas S.A. (en adelante, Industria Nacional de Gaseosas). Expresó que en la respuesta al requerimiento especial precisó que la adición de ingresos correspondió a un incentivo promocional de mercadeo otorgado por el proveedor para trasladarlo a terceros y fue contabilizado en cuentas de orden. Preciso que lo anterior, está soportado en un contrato ejecutado con el proveedor que allega con la demanda. Afirmó que con la corrección liquidó y pagó sanción por inexactitud reducida al 10%, así como un mayor impuesto de renta.

Manifestó que las pruebas que sirvieron de fundamento a la liquidación oficial son nulas, porque fueron practicadas por **funcionarios, con cargos de Gestor II, sin competencia** para adelantar investigaciones o inspecciones tributarias, según el manual de funciones de la DIAN vigente, el cual reservaba dichas actuaciones a Gestores I. Indicó que, al intervenir funcionarios no habilitados, todas las actuaciones basadas en esas pruebas carecen de validez jurídica.

Alegó la vulneración del debido proceso ante la **indebida valoración probatoria** efectuada por los actos demandados. Expresó que la DIAN revisó de forma indebida y parcialmente su contabilidad y no solicitó los comprobantes respectivos, por lo cual no había fundamento para descalificarla ni para aplicar el artículo 781 del Estatuto Tributario. Indicó que aportó comprobantes internos y externos que respaldaban las compras registradas, con lo cual desvirtuó la presunción del artículo 760 *Ibidem*.

Preciso que la diferencia entre los valores contabilizados y los reportados en información exógena no justifica presumir ingresos adicionales, pues los asientos contables prevalecen sobre la declaración y no existe norma que obligue a que los costos o compras declarados coincidan con los medios magnéticos. Indicó que, para el caso de los ingresos, la Administración no verificó la contabilidad, y respecto de los costos no se demostró en la inspección contable la inexistencia de los comprobantes que respaldaban los registros contables.

Planteó que la DIAN no confrontó la contabilidad con las pruebas que recaudó ni con la información exógena, por lo que no pudo establecer cuáles facturas de terceros no estaban registradas en la contabilidad. Solicitó se considere su contabilidad como prueba y los certificados de revisor fiscal allegados. Expresó que, si bien el cambio de sistema contable generó ciertas diferencias, estas fueron solucionadas.

Argumentó que la **presunción de ingresos aplicada por la DIAN es atípica y antijurídica**, porque se basó en el acta de inspección contable controvertida, y en diferencias derivadas de simples cruces con información exógena. Señaló que la exógena es solo una base de referencia, que no es definitiva y que, como la información suministrada por el tercero difirió de la entregada por la compañía, la demandada debía realizar un estudio más específico de esa información. Alegó que, conforme al artículo 743 del Estatuto Tributario, debía prevalecer la prueba contable sobre la testimonial, de la cual hace parte la información de terceros.

Adujo que las diferencias entre la información de terceros y los datos del libro auxiliar de la cuenta PUC-14 Inventarios, carecen de validez por vulnerar el debido proceso.



Reiteró que los valores reportados por Industria Nacional de Gaseosas no correspondían a compras sino a un convenio publicitario. Agregó que los valores reportados por Pollo Andino S.A. sí estaban registrados en la contabilidad, pero no fueron incluidos en medios magnéticos por fallas técnicas. Explicó que en otros proveedores —como Producto Natural de la Sabana, Compañía Nacional de Levaduras, Diana Corporación, Comercializadora de Papa Sánchez y Team Food— las operaciones estaban contabilizadas, aunque no fueron reportadas por problemas del sistema. Expresó que frente a proveedores de cárnicos y pollos —Carnes C3C, Carnes Guadalupe, Empolladora Colombiana, Pollo Fiesta, Pollo Savicol y Avícola San Juan— las diferencias se explicaban por mermas y desperdicios propios del proceso de desposte, registrándose únicamente el costo real del producto. Agregó que para Agrodex International SAS, las diferencias obedecían a mermas y desperdicios.

Sostuvo que la DIAN nunca identificó cuáles facturas o documentos informados por terceros no se encontraban en los auxiliares y balances certificados que ella aportó, limitándose a mencionar cifras generales y trasladándole irregularmente la carga probatoria.

Adujo que las **sanciones por irregularidades en la contabilidad, por inexactitud y de corrección** no son procedentes, y afirmó que vulneran los principios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

Sostuvo que la sanción por libros de contabilidad era improcedente, pues la DIAN no demostró que las presuntas inconsistencias impidieran determinar los ingresos y los costos de venta. Señaló que es improcedente la sanción por inexactitud, porque la presunción de omisión de ingresos fue desvirtuada.

Alegó que la demandada sustenta la sanción en una base que no se fundamenta en la realidad contable de la sociedad, porque se desconoció la corrección realizada. Afirmó que acreditó la existencia de las transacciones y que cuenta con plena prueba de la existencia, veracidad y valor de las mismas, y que la Administración no desvirtuó su contabilidad, por lo que debe aplicarse la Sentencia C-773 de 2003, que reconoce validez a los documentos que cumplen las formalidades previstas por la ley tributaria. Indicó que la DIAN omitió aplicar la Circular 0131 de 2005, al desconocer el ánimo de la sociedad de subsanar, liquidar una sanción y efectuar el pago.

### **Oposición de la demanda**

La DIAN<sup>4</sup> se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual planteó que el artículo 782 del Estatuto Tributario no exige anexar el acta al requerimiento especial, sino levantarla y entregar copia al contribuyente al cierre de cada diligencia. Señaló que, según el artículo 783 *ibidem* y la jurisprudencia del Consejo de Estado, solo es obligatorio el **traslado del acta de inspección tributaria** cuando no procede requerimiento especial; cuando sí procede, el acta hace parte del expediente y el contribuyente puede consultarla durante el término para responder. Explicó que en cada visita de la inspección contable se elaboró un acta de la cual se entregó copia al representante legal.

Respecto a la **declaración de corrección**, explicó que el artículo 709 del Estatuto Tributario permite la corrección provocada por el requerimiento especial supeditada al cumplimiento de requisitos específicos. Planteó que la actora no aceptó las

<sup>4</sup> Samai de tribunal, índice 7.



modificaciones propuestas en el requerimiento especial, la corrección presentada modificó un renglón no glosado (ingresos no operacionales) y el pago efectuado no cubrió la totalidad de impuestos, intereses y sanciones. Por esa razón, la corrección no podía incorporarse a la liquidación oficial.

Sobre la falta de **competencia de los funcionarios** que practicaron las pruebas, explicó que, a partir del Decreto 4048 de 2008 y de la Resolución 011 del mismo año, se crearon Grupos Internos de Trabajo de Auditoría Tributaria, a los que se les atribuyó la práctica de inspecciones contables y tributarias y demás actos preparatorios en la etapa de determinación oficial de impuestos. Afirmó que la demandante no identificó un funcionario concreto ni una actuación puntual inválida, y no aportó prueba alguna que desvirtuara las normas de competencia.

Respecto a la indebida **valoración probatoria y aplicación de la presunción de ingresos** del artículo 760 del Estatuto Tributario, argumentó que se evidenció omisión de compras a partir de los libros auxiliares de inventarios aportados por la demandante; de la información reportada por proveedores en respuesta a requerimientos ordinarios, respaldada con certificaciones de contadores y revisores fiscales; y de la información exógena suministrada por terceros.

Sostuvo que, del cruce entre la cuenta de inventarios y la información de terceros, se concluyó la existencia de compras no registradas, lo que habilitó la aplicación de la presunción. Añadió que, una vez aplicada la presunción, la carga de la prueba se trasladó a la demandante sin que esta aportara documentos para desvirtuar la omisión. Indicó que las certificaciones del revisor fiscal de la sociedad no eran suficientes para probar que todas las operaciones reportadas por terceros se encontraban registradas, ni desvirtuaban las irregularidades evidenciadas en la contabilidad.

En cuanto al señalamiento de que la **liquidación oficial era “atípica, antijurídica y falsamente motivada”**, replicó que la noción de atipicidad corresponde principalmente al ámbito penal y no es predicable de un acto administrativo como dicha liquidación. Señaló que el acto se encontraba debidamente motivado en los artículos 760 y 631 del Estatuto Tributario y en normas concordantes, por lo que gozaba de presunción de legalidad. Frente a la falsa motivación, sostuvo que los hechos en que se apoyó la liquidación estaban probados en el expediente con referencia expresa a los folios correspondientes y que la contribuyente no alegó hechos o circunstancias que, de haberse tenido en cuenta, hubieran conducido a una decisión diferente, por lo cual no se cumplían las condiciones jurisprudenciales para predicar dicha falencia.

Respecto de las explicaciones de la demandante sobre las diferencias con terceros, convenios publicitarios, fallas de sistemas, mermas en carnes, pollos y verduras, afirmó que no se allegó prueba idónea que respaldara esas afirmaciones. Resaltó que los proveedores certificaron operaciones en condiciones normales de compra y venta, que no se acreditaron los supuestos convenios especiales, que no se probó que las mermas explicaran las diferencias detectadas y que, incluso, se evidenciaron variaciones en los mismos auxiliares de inventarios aportados en distintas oportunidades, lo que, a su juicio, restaba confiabilidad a la contabilidad de la actora. Indicó que, por ello, las certificaciones del contador no podían considerarse suficientes ni veraces para desvirtuar las glosas.



Finalmente, defendió la **sanción por inexactitud**, aduciendo que la omisión de compras y el registro de datos incompletos o equivocados condujeron a un menor impuesto a cargo y por ende a su imposición. Sostuvo que la actora incurrió en desconocimiento o una indebida aplicación del derecho, por lo que no procede la causal de exoneración de la sanción. En cuanto a la **sanción por irregularidades en la contabilidad**, afirmó que se encontraba soportada en las inconsistencias detectadas en los libros auxiliares de inventarios, mayor, balances y cuentas de gasto, que evidenciaban que la contabilidad no se llevaba en debida forma ni reflejaba fielmente las operaciones económicas, configurándose la causal prevista en el literal e) del artículo 654 y la procedencia de la sanción del artículo 655 *ibidem*.

Se opuso al peritaje de la contabilidad solicitado por la actora, dado que no esta no es una prueba idónea para comprobar las operaciones considerando las irregularidades advertidas en la misma.

Pidió condenar en costas y agencias en derecho a la demandante.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal<sup>5</sup> negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, para lo cual explicó que la **inspección contable** se documentó en actas suscritas por el funcionario de la DIAN, el representante legal y el contador de la actora, las cuales fueron consideradas para proponer las glosas del requerimiento especial. Añadió que la demandante participó activamente en las diligencias, entregó la información requerida y recibió copia de las mismas. Señaló que el traslado del acta de inspección fue efectuado con la notificación del requerimiento especial, en el que se valoró la prueba recaudada y frente a lo cual la contribuyente tuvo oportunidad de presentar su defensa. Precisó que el traslado independiente del acta solo es exigible cuando no procede requerimiento especial.

En cuanto a la **corrección de la declaración** privada presentada con ocasión del requerimiento especial, advirtió que no cumplió los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario. La actora modificó el renglón de ingresos no operacionales, no cuestionado, sin acreditar que la adición se hubiera derivado de las modificaciones propuestas en el requerimiento especial. Expresó que, si la demandante quería aceptar parcialmente la adición de ingresos por omisión de compras, la suma por comisiones pactadas con Industria Nacional de Gaseosas, debió incluirse en el reglón 42 objeto de la glosa. Encontró que, además, la demandante no acreditó el pago completo de las sumas incluidas en la declaración de corrección.

Respecto a la **falta de competencia de los funcionarios** que practicaron las pruebas, recordó que los artículos 560, 561, 688 y 691 del Estatuto Tributario, así como el Decreto 4048 de 2008 y las Resoluciones 8, 9 y 11 de 2008 de la DIAN, autorizan al jefe de Fiscalización para delegar estas funciones en los jefes de grupos de trabajo. Precisó que los Gestores II pertenecían al Grupo de Auditoría Tributaria II de la División de Fiscalización competente, y actuaron formalmente comisionados por la jefe de dicha División, por lo que no se acreditó la falta de competencia alegada.

Sobre la **indebida valoración probatoria** planteada por la demandante, señaló que la DIAN valoró correctamente las pruebas allegadas, y que la adición de ingresos por omisión de compras estuvo debidamente motivada, dado que fundamentó su decisión en una labor probatoria integral, que incluyó cruces con terceros,

<sup>5</sup> Samai de tribunal, índice 49



inspección contable y revisión de los libros oficiales de la contribuyente, así como la documentación aportada durante la fiscalización. Indicó que la DIAN evidenció omisiones en la contabilidad y, por ende, se invirtió la carga probatoria, sin que la actora desvirtuara los hallazgos de la Administración. Cuestionó el valor probatorio de las certificaciones del revisor fiscal por basarse en una contabilidad irregular y no explicar las diferencias derivadas de la información de terceros.

Constató que a partir de la información allegada, la DIAN verificó que las pruebas contables aportadas evidenciaban una transacción de compra y venta con Industria Nacional de Gaseosas, sin hacer referencia a convenio publicitario alguno. También halló insuficientes las explicaciones sobre problemas técnicos en medios magnéticos que impidieron registrar el valor correcto por compras a proveedores, y mermas de productos.

Consideró procedente la **sanción por inexactitud**, al tratarse de una omisión de ingresos y no configurarse una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable. También confirmó la **sanción por irregularidades en la contabilidad**, pues en la inspección contable se detectaron inconsistencias que impidieron verificar el valor de los ingresos y costos realizados.

Señaló que como el inventario no estaba fielmente reflejado en la contabilidad, no había certeza sobre los costos reales de la demandante, y que los reportes de compras no coincidían en los libros oficiales. Sostuvo que la **sanción por corrección** estaba ajustada a derecho, dado que la primera corrección de la declaración de renta efectuada por la actora, no liquidó la sanción del artículo 644 del Estatuto Tributario.

Dispuso no condenar en costas, por no estar probada su causación.

### **Recurso de apelación**

La demandante presentó recurso de apelación<sup>6</sup> contra la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

Insistió en que, al no haberse anexado copia del acta de inspección contable al requerimiento especial, no se corrió el traslado respectivo para controvertir tal prueba, con lo cual se vulneró su derecho al debido proceso.

Sostuvo que, bajo el artículo 692 del Estatuto Tributario, toda declaración de corrección debe incorporarse al proceso administrativo, pues de lo contrario el trámite de fiscalización posterior es nulo.

Afirmó que cumplió los requisitos del artículo 709 *ibidem*, pues con la corrección aceptó parcialmente la glosa relacionada con operaciones con Industria Nacional de Gaseosas, y acreditó el pago del mayor impuesto y de la sanción reducida. Insistió en que el cuestionamiento sobre el renglón de ingresos modificado por la corrección obedecía a un aspecto formal que no afectaba el cálculo del impuesto.

Alegó que el monto pagado no fue tenido en cuenta por la demandada al proferir la liquidación oficial, configurándose un pago de lo no debido, respecto de lo cual tampoco se pronunció el Tribunal.

<sup>6</sup> Samai de tribunal, índice 52.



Reiteró que el Auto de Inspección Contable fue suscrito por una funcionaria con cargo de Gestor II, quien, según el manual de funciones vigente, no tenía facultades para adelantar inspecciones ni investigaciones, atribuidas exclusivamente al Gestor I. Advirtió que, a pesar de haber solicitado que la demandada allegara el manual de funciones de los Gestores I y II, el *a quo* desestimó esta prueba<sup>7</sup>.

Cuestionó que se hubiera desconocido la certificación de revisor fiscal allegada. Indicó que se aportaron comprobantes internos y externos que acreditan las compras registradas. Reprochó que la DIAN no hubiera analizado debidamente los libros oficiales, estados financieros, y auxiliares de compras y costo de ventas allegados. Alegó que la demandada no confrontó la contabilidad con las pruebas recaudadas de terceros.

Refutó que la DIAN hubiera otorgado plena eficacia probatoria a la información en medios magnéticos de terceros sin analizar el material probatorio aportado. Señaló que, aunque en el requerimiento se advirtieron diferencias en la cuenta 14-Inventarios, la Administración no efectuó una confrontación probatoria integral que permitiera establecer con certeza la omisión de ingresos. Manifestó que en la demanda se explicaron y aclararon detalladamente las supuestas inconsistencias derivadas del cruce de información con terceros. Indicó que solicitó en la demanda la práctica de un dictamen pericial, pero el Tribunal la rechazó<sup>8</sup>.

Insistió en los argumentos expuestos en la demanda sobre la improcedencia de las sanciones por libros de contabilidad y por inexactitud. No se refirió a la sanción por corrección. Agregó que el *a quo* citó como irregularidad que el libro mayor y de inventarios no estaba registrado ante la Cámara de Comercio, argumento que, a su juicio, desconoce que la Ley Antitrámites (Decreto Ley 019 de 2012) eliminó tal obligación, manteniéndola solo para los libros de socios y de actas de asamblea.

### **Oposición a la apelación**

La parte demandada guardó silencio.

### **Intervención del Ministerio Público**

El Ministerio Público no rindió concepto.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **1. Cuestión previa**

Como cuestión previa, se pone de presente que el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para participar en la decisión, al haber suscrito la sentencia de primera instancia, y mediante auto del 12 de marzo de 2026 se declaró fundado el impedimento<sup>9</sup>.

### **2. Problema jurídico**

Le corresponde a la Sección resolver los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones

<sup>7</sup> Mediante Auto del 22 de agosto de 2024 (M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), se negó el recurso de queja presentado por PPC S.A. contra el auto que rechazó por extemporánea la apelación interpuesta por la demandante contra la providencia que negó el decreto de pruebas en primera instancia.

<sup>8</sup> Ibidem.

<sup>9</sup> Samai, Índice 26



de la demanda. En particular, corresponde decidir si: *i)* era exigible dar traslado al acta de inspección contable con el requerimiento especial; *ii)* las pruebas que fundamentaron los actos demandados fueron practicadas por funcionarios competentes; *iii)* se debía tener en cuenta la última corrección de la declaración de renta para la emisión del acto liquidatorio, por tratarse de una corrección provocada; *iv)* procede la presunción de ingresos por omisión en el registro de compras y se valoraron debidamente las pruebas allegadas al expediente; y, *v)* es procedente la imposición de las sanciones por inexactitud y por irregularidades en la contabilidad.

## **Análisis del caso concreto**

### **1. Traslado del acta de inspección contable**

La Sección advierte que según el artículo 782 del Estatuto Tributario, la Administración puede ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente y a terceros, para verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de obligaciones formales. De esta diligencia debe extenderse un acta de la cual debe entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitadores y las partes intervinientes. Y, cuando de la práctica de la inspección contable, se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, el acta respectiva debe formar parte de dicha actuación.

Sobre el traslado del acta de inspección contable al contribuyente, esta Sección ha indicado que la Administración no debe surtir tal diligencia cuando proceda el requerimiento especial, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 783 del Estatuto Tributario.<sup>10</sup> Al efecto, se precisa que la finalidad del traslado es que el contribuyente pueda conocer los hallazgos de la inspección para efectos de controvertirlos.

Sin embargo, las conclusiones de tal actuación pueden incorporarse en el requerimiento especial y en el acto de liquidación oficial. Así que, si se profiere un requerimiento con base en los resultados de una inspección contable, se entiende que el traslado del acta que la documenta se surte con la notificación del mismo. Cuando este es el caso, el requerimiento debe hacer referencia a los hallazgos de la inspección que dan lugar a las propuestas de modificación de las respectivas declaraciones y/o a la imposición de sanciones y con ocasión de su respuesta el contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá ejercer su derecho de defensa y contradicción.

Descendiendo al caso concreto, se tiene que la DIAN emitió el Auto de Inspección Contable 322402015000035 del 14 de septiembre de 2015 (fls. 1124 y 1125 Caa), en virtud del cual se adelantaron visitas a la actora el 16 y 20 de octubre de 2015, y el 1 y 2 de febrero de 2016 (fls. 1406, 1351, 1855, 1976-1992 Caa). Estas diligencias quedaron plasmadas en las actas respectivas, las cuales fueron suscritas por el funcionario de la DIAN, el representante legal y el contador de la demandante, y cuyas copias fueron entregadas al representante legal de la actora.

A continuación, la Administración emitió el Requerimiento Especial 322402016000018 del 9 de marzo de 2016 (fls. 2187-2203 Caa), notificado el 11 de marzo de la misma anualidad (fl. 2210 Caa), en donde se incorporaron, entre otros, los hallazgos de la inspección judicial. Tal y como lo expuso el Tribunal, en el acto

<sup>10</sup> Sentencia del 15 de junio de 2017, exp. 21864, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



preparatorio, la DIAN tuvo en cuenta las actas de inspección contable, pues analizó los libros de contabilidad de la demandante a partir de la información recaudada en virtud de dicha prueba, así como las explicaciones dadas por el contador de la sociedad en las diligencias practicadas, aspectos que a su vez fueron retomados en la liquidación oficial de revisión.

Con lo anterior, se puede afirmar que, contrario a lo que solicita la apelante, la demandada no tenía que dar traslado al acta de inspección contable, pues en este caso se expidió requerimiento especial. Además, se puede constatar que la demandante participó en el desarrollo de la inspección, suscribió y recibió copia de las actas de la misma, entregó la información solicitada, y pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción al dar respuesta al requerimiento especial, como en efecto lo hizo (fls. 2245-2269 Caa). Por lo tanto, la actuación que extraña la actora consistente en no haberse anexado copia del acta de inspección contable al requerimiento especial que, en cualquier, caso ya tenía en su poder desde el cierre de la diligencia, no tuvo la entidad de vulnerar el derecho al debido proceso de la apelante. Por tal motivo no prospera este cargo.

## 2. Competencia funcional

El artículo 560 del Estatuto Tributario dispone que los funcionarios y dependencias son competentes, de conformidad con la estructura funcional que se establezca bajo las facultades del numeral 16 del artículo 189 de la Constitución. Adicionalmente, los funcionarios competentes del nivel ejecutivo pueden delegar las funciones que la ley les asigne en los funcionarios del nivel ejecutivo o profesional de las dependencias bajo su responsabilidad, mediante resolución que aprobada por el superior del mismo.

Por otro lado, según el artículo 688 *ibidem*, corresponde a los funcionarios de la unidad de fiscalización, previa autorización o comisión del jefe de fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad.

En ejercicio de las facultades conferidas por el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución, el Presidente de la República expidió el Decreto 4048 de 2008 por el cual se modificó la estructura de la DIAN. Según el artículo 48 de este Decreto, para el ejercicio de las funciones de investigación o práctica de pruebas por parte de las diferentes dependencias de la entidad, cualquier empleado público de la misma podrá cumplir la comisión, de acuerdo con la autorización y delegación correspondiente. Así mismo, el artículo 47 *ibidem* prevé que tienen competencia para proferir las actuaciones de la administración tributaria y aduanera, los empleados públicos de la DIAN que hayan sido nombrados o designados como jefes de las diferentes dependencias de la Entidad. A su vez, el Director General de la DIAN, contaba con la facultad de crear grupos internos de trabajo de auditoría tributaria y de liquidación en las seccionales del país, y de distribuirles ciertas funciones, de conformidad con los artículos 50 y 51 del reglamento.

En el caso de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, seccional competente territorialmente para fiscalizar a la recurrente, el Director General creó mediante el artículo 74 de la Resolución 11 de 2008, los Grupos Internos de Trabajo de Auditoría Tributaria I, II, III y IV en la División de Gestión de Fiscalización para obligados a llevar contabilidad, a quienes otorgó la función de, entre otras, proferir autos de inspección contable. En consecuencia, la facultad para emitir los actos probatorios



dentro del proceso de fiscalización recae en el Jefe de la División de Fiscalización o en los Jefes de los Grupos Internos de Trabajo. Según la estructura organizacional de la DIAN, la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá cuenta con una División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas, la cual incluye un Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria II. Por ello, corresponde a los jefes de dicha división o grupo expedir, entre otros, los autos de inspección tributaria o contable y, en general, todos los actos preparatorios para determinar las obligaciones tributarias. Estos funcionarios, además, pueden apoyarse en servidores adscritos al grupo.

En el caso concreto, el auto de inspección contable 322402015000035 del 14 de septiembre de 2015 (fl. 1124 Caa), fue proferido por una funcionaria en ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 560, 684, 688, y 782 del Estatuto Tributario, el Decreto 4048 de 2008, el artículo 3 de la Resolución 7 de 2008, el artículo 5 de la Resolución 9 de 2008, el artículo 74 de la Resolución 11 de 2008, y las Resoluciones 2132 y 10977 de 2014.

Así, en la medida en que las normas tributarias asignan la competencia para la expedición del auto de inspección contable al Jefe de la División de Fiscalización de la DIAN, quien a su vez puede delegar en los jefes de los grupos de trabajo tal competencia, se tiene que el funcionario con el cargo de Gestor II que formaba parte del Grupo de Auditoría II de la División de Fiscalización, contaba con la facultad para proferir el acto precitado. Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación.

### **3. Declaración de corrección provocada**

De forma previa al estudio de fondo del cargo de apelación, la Sección advierte que la demandante reclama en el recurso que el monto pagado no fue tenido en cuenta por la demandada al proferir la liquidación oficial, configurándose un pago de lo no debido. No obstante, este argumento no fue planteado en la demanda; por tanto, el a quo no tuvo oportunidad de pronunciarse frente al mismo. En consecuencia, para proteger el equilibrio procesal, el derecho de defensa de las partes y los principios de igualdad y congruencia de las sentencias, la Sección se abstendrá de estudiar dicho argumento dado que se trata de un hecho novedoso que solo se planteó en sede de apelación y no fue abordado en la oportunidad procesal pertinente.

Ahora, el artículo 709 *ibidem* prevé que si el contribuyente, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial o su ampliación, acepta total o parcialmente, los hechos allí planteados, la sanción de inexactitud se reduce en la cuarta parte en relación con los hechos aceptados. Los requisitos para que proceda la declaración de corrección provocada y, por ende, la sanción reducida, son: *i*) corregir la liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y *ii*) adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

Sobre la corrección provocada, la Sección ha aclarado que el obligado tributario carece de libertad para configurar el contenido de la declaración de corrección, porque las modificaciones a la autoliquidación cuestionada solo pueden versar sobre las glosas planteadas por la Administración en el requerimiento<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Sentencias del 3 de diciembre de 1993, exp. 4881, M.P. Jaime Abella Zárate; del 18 de febrero de 2016, exp. 18429, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 13 de diciembre de 2017, exp. 20553, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 21 de febrero del 2019, exp. 21366, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Puntualmente, ha indicado la Sección<sup>12</sup> que lo que invalida las correcciones presentadas tras la notificación del requerimiento especial, es la inclusión de hechos distintos a los referidos en el acto preparatorio. Y que, si bien esto supondría que el declarante solo está autorizado para modificar los renglones de la declaración que fueron objetados, también es cierto que el disenso respecto del renglón concreto que debe ser corregido no genera, por sí solo, la invalidez de la declaración de corrección.

Lo anterior, porque lo que exige el ordenamiento es que la modificación que introduzca el sujeto pasivo corresponda materialmente a una aceptación de los «hechos» que sustentan la glosa formulada, sin que se admita la inclusión de correcciones que excedan el debate trabado con el requerimiento especial. Por eso, si en la corrección provocada se modifican renglones distintos a los indicados por la autoridad, esta debe analizar si, a pesar de esa diferencia, puede apreciarse que el contribuyente reconoció y aceptó los hechos cuestionados oficialmente (e. g. la existencia de ingresos omitidos, o la improcedencia costos o gastos).

En el caso concreto, se advierte que el requerimiento especial señaló que, con base en pruebas contables, libros auxiliares e información exógena de terceros, las compras registradas por la actora en el año 2013 fueron inferiores a las reportadas por terceros. Uno de los terceros en cuestión fue el proveedor Industria Nacional de Gaseosas, respecto del cual se halló una diferencia de \$1.142.015.966. Con base en ello, la demandada aplicó la presunción de ingresos por omisión en el registro de compras prevista en el artículo 760 del Estatuto Tributario, proponiendo adicionar ingresos operacionales en el denuncia rentístico del año en cuestión.

En el escrito de respuesta al requerimiento especial, la demandante expuso que para el caso de «INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS NIT 890903858, por valor \$1.142.015.966, este valor no corresponde a compras realizadas por nuestra compañía sino que obedece a un convenio publicitario entre PPC SA e INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS, ya que estos valores facturados por INDUSTRIA NACIONAL DE GASEOSAS corresponden a ingresos para terceros que en nuestra compañía se registran como cuentas de orden, insistimos en que estos valores son pagados a terceras personas y no corresponden al giro ordinario de nuestra empresa.»

Adicionalmente, en el capítulo de pruebas, la apelante indicó que aportó: «4. La declaración de corrección por el año gravable 2013, radicada bajo el No. 1104606206767 del 13 de junio de 2016, incrementando los ingresos no operacionales en cuantía de \$1.035.181.000 originados en comisiones recibidas; sobre este valor se calcula la sanción de inexactitud reducida al 40%. Todos los mayores valores fueron pagados mediante recibo oficial de pago No.4907117199572 de fecha 13 de junio 13 de 2016.» (fl. 2263 Caa).

Respecto al punto bajo examen, la Sección encuentra acreditado lo siguiente:

- En el libro auxiliar por cuenta de la apelante con el movimiento del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013 de la cuenta PUC 14 Inventarios, suscrito por el representante legal, el contador público y la revisora fiscal, no hay registros relativos a Industria Nacional de Gaseosas S.A. (fls. 761 – 853 Caa).
- En el libro auxiliar de la cuenta 14 de inventarios compras realizadas del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013-Acumulado por terceros, no figura la compañía Industria Nacional de Gaseosas S.A. (fls. 854-858 Caa).
- En el reporte de información exógena preparado por la DIAN-formato1007 compras, se observa que Industria Nacional de Gaseosas reportó \$1.102.794.280 (fl. 1118 Caa)

<sup>12</sup> Sentencia del 24 de abril de 2021, exp. 20745, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



- En la certificación del revisor fiscal de Industria Nacional de Gaseosas se informan los siguientes movimientos relacionados con la apelante y se totalizan ventas a la sociedad por \$1.142.015.966 (fl. 1247 Caa):

Descripción	Valor
Ingresos por ventas terceros	1,234,984,095
Ingresos por ventas terceros no gravadas	28,330,100
Bonificaciones y descuentos terceros	(176,023,518)
Ingresos artículos publicitarios	54,725,289

- En el certificado de revisor fiscal de la apelante de fecha 19 de octubre de 2018, se lee que: *i)* se revisó la contabilidad de la apelante correspondiente al año gravable 2013, en donde se establece que tuvo relaciones comerciales con Industria Nacional de Gaseosas S.A, con un contrato vigente desde el año 2010 hasta noviembre de 2015; y, *ii)* la apelante obtuvo descuentos comerciales en el monto de \$1.035.361.000, los cuales se encuentran registrados en cuentas de orden (fl. 128 Cp).
- La oferta para la distribución y venta de productos de Industria Nacional de Gaseosas del 15 de noviembre de 2010 tiene como objeto la venta a la apelante de productos para que esta los comercialice a nivel nacional, y prevé una política de descuentos del 15% sobre determinados productos, liquidado mensualmente según las compras realizadas (fls. 134-138 Cp).

De lo anterior se advierte que, independientemente de que la actora haya alegado cometer un error de forma al registrar los ingresos omitidos en el renglón 43 correspondiente a ingresos no operacionales, no es posible constatar que la corrección realizada corresponda a una aceptación de los hechos que sustentaron la glosa formulada, esto es, una omisión en el registro de compras realizadas por la actora al proveedor Industria Nacional de Gaseosas.

Al efecto, lo que plantea la demandante es que la diferencia hallada por la DIAN por \$1.142.015.966 no corresponde a compras realizadas por la compañía sino a un convenio publicitario con el proveedor precitado, porque los valores facturados corresponden a ingresos para terceros que se registran como cuentas de orden; que los ingresos corresponden a comisiones por valor de \$1.035.181.000; y que este monto corresponde a descuentos comerciales.

Para sustentar lo anterior, allega una oferta emitida por el proveedor, en virtud de la cual este ofrece a la apelante la venta de productos para que los comercialice a nivel nacional, y una política de descuentos por las compras que realice la actora. Lo anterior, además de que Industria Nacional de Gaseosas certifica haber recibido de la actora ingresos por ventas por valor \$1.142.015.966.

Lo expuesto impide tener certeza sobre la configuración de una corrección provocada en el sentido de haberse incluido una cifra relacionada con los hechos objeto de glosa, esto es, compras de inventarios que hubiera efectuado la demandante a Industria Nacional de Gaseosas, cuya omisión de registro generó ingresos presuntos, según el artículo 760 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, lo expuesto resulta suficiente para negar el cargo de apelación.

#### **4. Presunción de ingresos por omisión del registro de compras**

Antes de proceder con el análisis del cargo, se resalta que los cuestionamientos formulados contra la validez del acta de inspección contable fueron resueltos en los acápite anteriores, en sentido desfavorable para la apelante.



Ahora bien, la Sección pone de presente que según el artículo 760 del Estatuto Tributario, cuando se constate que el contribuyente omitió registrar compras, se presume que ha omitido ingresos constitutivos de renta líquida gravable, en la declaración del respectivo año o período gravable, por la cuantía establecida según el cálculo previsto en la norma.

En el caso concreto, la Administración identificó un monto inicial de compras de la apelante con base en la información entregada por la misma compañía con ocasión de los autos de verificación o cruce (fl. 2189 Caa) y las visitas de inspección contable efectuadas por la DIAN (fls.1976-1992 Caa):

- Balance de prueba, cuenta PUC 14- Inventarios con movimiento débito en el monto de \$5.320.160.117, movimiento crédito de \$5.413.503.921 y un saldo de \$544.507.775 (fl. 401 Caa).
- Balance de prueba, cuenta PUC de “inventarios”, que incluye cuentas y subcuentas, en el que se observan un total de movimientos débitos en el monto de \$40.700.650.201 y movimientos créditos de \$40.793.994.005.17, para un saldo de \$544.507.775 (fls. 305-306 Caa).
- Anexo material de consumo firmado por el revisor fiscal de PPC, en el cual se certifican compras por valor de \$4.517.749.563 (fls. 424-425 Caa). Frente a este valor en el acta de visita al contribuyente del 10 de septiembre de 2015 el contador de PPC manifestó que las compras realizadas por la sociedad reales fueron de \$5.320.160.117 y que la diferencia entre los dos valores obedeció a que en el sistema se habían contabilizado por error unas compras en la cuenta 7360- Depreciación acumulada (fls. 728-729 Caa).
- Anexo de inventarios firmado por la contadora de PPC, en el cual se certifica un total de \$5.320.160.117 (fls. 402-404 Caa).
- Certificado de costo de ventas del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, suscrito por el contador y la revisora fiscal de PPC en el que se observa un rubro de compras por el año en el monto de \$5.320.160.117 (fl. 760 Caa).
- Relación impresa acumulada por terceros de las compras realizadas durante el año 2013 con un movimiento débito final de \$5.320.875.000, firmada por el representante legal, el contador y la revisora fiscal de PPC (fls. 761-852 Caa).
- Libro auxiliar de la cuenta 14–Inventarios correspondiente a las compras realizadas entre el 1.º de enero y el 31 de diciembre de 2013, con relación acumulada por terceros con un total general de \$5.320.875.811.99, firmada por el contador y la revisora fiscal de PPC (fls. 854-858).
- Certificado del estado de costo y producción de ventas para el año 2013, en el que se observa el rubro “*compra de materia prima*” por \$5.320.875.832 (fls. 1947-1948).

Con base en la valoración de los anteriores soportes, la Administración concluyó que el valor por compras registrado en la contabilidad de PPC fue de \$5.320.875.000 (fl. 2700 Caa). No obstante, en desarrollo de la inspección contable, continuó con la actividad de identificación de compras de PPC con base en requerimientos ordinarios a terceros y reportes de información exógena de terceros, a partir de lo cual concluyó lo siguiente:

- Requerimientos ordinarios a terceros

Al compararse la información suministrada por terceros con los valores por compras registrados en el libro auxiliar de la cuenta 14 – Inventarios de PPC, se evidenciaron diferencias por valor de \$4.393.155.096 como compras no registradas:



Por su parte, PPC explicó las diferencias como sigue:

Razón social tercero	Req. ordinario	Folio Caa	Ventas/ingresos certificados por el tercero	Folio Caa	Valor libro auxiliar cuenta PUC 14 inventarios PPC	Diferencia
Empolladora Colombiana S.A.	322402015001789	1126-1128	337.750.464	1548	275.048.901	62.701.563
Productos Naturales de la Sabana S.A.	322402015001790	1129-1130	77.144.175	1731	-	77.144.175
Colombiana de Carnes CJC SAS	322402015001791	1132-1133	335.342.236	1809	209.230.840	126.111.396
Compañía Nal de Levaduras Levapan S.A.	322402015001792	1135-1136	83.259.052	1742	-	83.259.052
Diana Corporación SAS	322402015001793	1138-1139	141.248.000	1524	-	141.248.000
Pollo Fiesta SA	322402015001794	1141-1142	544.271.665,0	1793-1805	387.069.259	157.202.406
Productora y Comercializadora de Papa Sánchez y Calderón LTDA	322402015001795	1144-1145	204.692.000	1703-1704	-	204.692.000
Carnes Finas Guadalupe SAS	322402015001796	1162-1163	442.944.667	1840	283.287.591	159.657.076
Team Foods Colombia S.A.	322402015001797	1147-1148	351.726.950	1187-1215	-	351.726.950
Pollos Savicol S.A.	322402015001798	1150-1151	1.055.861.900	1418-1425	711.087.156	344.774.744
Agrodex Internacional SAS	322402015001799	1153-1154	683.626.522	1217	415.214.295	268.412.227
Avícola San Juan LTDA	322402015001800	1156-1156	714.289.802	1686	475.261.579	239.028.223
Pollo Andino S.A.	322402015001801	1159-1160	1.035.181.319	1560-1577	-	1.035.181.319
Industria Nacional de Gaseosas SA	322402015001802	1164-1165	1.142.015.966	1247	-	1.142.015.966
<b>TOTALES</b>			<b>7.149.354.718,0</b>		<b>2.756.199.621</b>	<b>4.393.155.097</b>

- i. Industria Nacional de Gaseosas: No corresponde a compras realizadas por la compañía, sino a un convenio publicitario y que dicho monto representa ingresos para terceros, razón por la cual se registró como cuentas de orden.
- ii. Pollo Andino: El valor se encuentra registrado en la contabilidad, pero por problemas técnicos del sistema, no fue incluido dentro de las compras ni los medios magnéticos.
- iii. Producto Natural de la Sabana, Compañía Nacional de Levaduras, Diana Corporación SAS, Comercializadora de papa Sánchez, y Team Food de Colombia: Fueron reportados en la contabilidad como cuantías menores, pero por problemas técnicos del software no se reportaron en medios magnéticos.
- iv. Empolladora Colombiana, Pollo Fiesta, Pollo Savicol, y Avícola San Juan: Los valores registrados en la contabilidad corresponden al pollo que realmente se incorpora al producto final, ya que al despresarlo y retirarle las vísceras se generan mermas y desperdicios. Las compras consideradas reales equivalen al 70% del producto recibido.
- v. Carnes CJC y Carnes Guadalupe: Las diferencias provienen por mermas de la carne por procesos de limpieza y desposte, registrando las compras reales en un 60%.
- vi. Agrodex Internacional SAS Solo registró compras por el 61% de los bienes adquiridos debido a mermas y desperdicios de verduras.

Frente a lo expuesto, la Sección advierte que, en el caso de Industria Nacional de Gaseosas, si bien en el expediente obra un convenio celebrado entre PPC y el tercero, de este no se desprende que la apelante reciba ingresos para terceros y tampoco obra una explicación ni soportes que lleven al convencimiento de esa aseveración. Respecto al proveedor Pollo Andino, además de confirmar que el monto no se encuentra registrado como compra, la apelante señala que tampoco fue reportado en la información exógena, motivo por el cual su registro no puede ser evidenciado.

Adicionalmente, no aportó soportes de las alegadas situaciones de orden técnico que impidieron efectuar los registros contables y reportes en medios magnéticos.



Sobre las diferencias halladas con Producto Natural de la Sabana, Compañía Nacional de Levaduras, Diana Corporación, Comercializadora de papa Sánchez, y Team Food de Colombia, al revisar el Libro Auxiliar por Cuenta con el movimiento del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013 de la cuenta PUC 14- Inventarios (fls. 761-753 Caa), y el Libro Auxiliar de la cuenta 14 inventarios Compras realizadas del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013 Acumulada por Terceros (fls. 854-858 Caa), que obran el expediente administrativo, no se encontró el registro de compras por cuantías menores que refiere la apelante. Además, el hecho de que no hayan sido reportadas en medios magnéticos impide que sean constatadas.

Respecto a las diferencias con Empolladora Colombiana, Pollo Fiesta, Pollo Savicol, y Avícola San Juan, la Sección observa que los terceros requeridos por la Administración soportaron los valores reportados en la información exógena mediante certificados del revisor fiscal y del representante legal, acompañados de cuadros y relaciones elaborados con las cifras del libro auxiliar contable del tercero PPC. En dichos documentos se evidencian facturas y, en algunos casos, los movimientos débito y crédito, así como las mermas y devoluciones que afectaron el valor total facturado.

Por el contrario, la Sección no encuentra en el expediente ninguna explicación fiscal o contable que justifique el registro de las compras por valores inferiores a los que los terceros reportaron en el formato 1007 de la información exógena y que soportaron con la información entregada a la Administración. En el caso de Carnes CJC y Carnes Guadalupe, al igual que el punto anterior, la Sección no encuentra soportada la diferencia entre el valor registrado y el reportado por los terceros. Y sobre el proveedor Agrodex Internacional SAS, PPC tampoco aporta una explicación fiscal o contable sobre el registro de las compras por valores inferiores a los facturados.

- Cruces de información con exógena

Con base en una muestra de la información exógena reportada por terceros<sup>13</sup> del año gravable 2013 formato 1007\_ Compras (fls. 717 – 722 Caa), y su confrontación con el libro auxiliar de la cuenta PUC\_14 INVENTARIOS correspondiente al periodo del 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de ese año (fls. 761-853 Caa) y la hoja de trabajo “PPC SA libro auxiliar de la cuenta 14\_inventarios\_compras realizadas del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013\_acumulada por terceros” (fls. 854-858 Caa), la Administración encontró las siguientes diferencias:

<b>Análisis de lo reportado por terceros en información exógena Vs registros contables de PPC</b>		
<b>Valor neto información exógena</b>	<b>Valor en registrado en libros</b>	<b>Diferencia</b>
2.411.428.076	1.470.120.559	941.307.517

Al respecto, la apelante reprocha que la Administración no haya acompañado la información exógena con pruebas adicionales requeridas a los terceros. Respecto de la naturaleza y finalidad de la información exógena la Sección ha señalado que «es el conjunto de datos que las personas naturales y jurídicas presentan a la DIAN sobre las

<sup>13</sup> Comestibles Alfa Ltda., Vilaseca SAS, Aico SA, Comercializadora Productos del Campo, Comercial Allan SAS, Tecnas SA, Piscícola New York SA, Comercializadora de Hielos Iglú SA, Cooperativa Colanta, Edexa SAS, Inversiones Colombo San Marcos Limitada, Qsm Chemicals And Services SAS, Vivas Ramírez María del Pilar, Fadevesa SAS Fábrica de Envases de Aluminio, Congelados de Mi Tierra SAS, Distribuidora de Frutas y Verduras Jai Mar SAS, Industria Colombiana de Lácteos Limitada, Productos Alimenticios Frozen Express SAS, Ransa Colombia Colfrigos SAS, Vivas Cortés Miguel Ángel, Compañía Comercial e Industrial La Sábana, Conservas California SAS, Proplásticos SA, Escobar Cuervo Germán, Nieto y Milevcic Limitada, San Jerónimo Cajicá Cabrera Hermanos SAS, Pedro E Domínguez y Cía. SAS, La Colina Brands SAS, Congelados Agrícolas SA - Congelagro SA., Ajover SAS, Compañía Manufacturera de Pan, Inversiones Abecar SAS, Jorge Taussig SAS, Mr Pig de Colombia SAS, Condeshol Ltda, Leo Platz H y Cía S en C, Calypso del Caribe SA, Centurión Foods SAS, Productos Alimenticios Delyfrutas Ltda, Herpaty SAS, Productos Italiano Ltda, Comercializadora de Carnes La Gran, Sociedad Comercializadora Alpiabastos SAS, y Delgado Luis Gabriel.



operaciones realizadas con sus clientes, que permite a la Administración en su facultad de fiscalización, efectuar los estudios y cruces de información para el debido control de los impuestos, sin que se entienda como único medio probatorio para demostrar las inconsistencias en una declaración privada, pues conforme al artículo 743 del E.T., la idoneidad de los medios de prueba depende de los hechos que se pretendan probar del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.»<sup>14</sup>

La idoneidad de la información exógena (como la de los otros medios de prueba) depende de los hechos que se pretendan probar y del valor de convencimiento que pueda atribuírsele con base en las reglas de la sana crítica, según lo prevé el artículo 743 del Estatuto Tributario<sup>15</sup>. Es así que la información exógena constituye una herramienta válida para identificar compras que no pueden ser determinadas *a priori* por no encontrarse registradas en la contabilidad del contribuyente.

En el caso *sub examine* la Sección considera que la información exógena fue un punto de partida válido para aplicar la presunción de ingresos, junto con los demás hallazgos generados a partir de la valoración de balances, libro mayor, inventarios, libros auxiliares, anexos de inventarios y certificados; todo como consecuencia de los autos de verificación y las visitas de inspección tributaria que la Sección pudo evidenciar en el expediente.

Esta verificación invirtió la carga de la prueba, por lo que en virtud del artículo 167 del Código General del Proceso, le correspondía a la apelante desvirtuar los valores reportados y las diferencias halladas, no solo con su contabilidad sino con pruebas adicionales como lo señala el artículo 761 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, la apelante no aportó pruebas suficientes para demostrar que la información suministrada por los terceros no correspondía a las operaciones económicas que realizó con los proveedores, y se limitó a resaltar que la información exógena no podía ser prueba suficiente y única, sin cumplir debidamente con su carga probatoria, pues no adjuntó documentos o soportes adicionales que dieran cuenta de la veracidad de las cifras declaradas.

Por último, respecto de los certificados de revisor fiscal, la Sección observa que obran dos certificados de la revisora fiscal de PPC, allegados con la demanda, que se refieren a la idoneidad de la contabilidad y de los libros oficiales, y certifican compras en el monto de \$5.320.160.117 y costo de ventas por \$6.835.050.000 (fls. 126-128 Cp). Al respecto, el artículo 777 del Estatuto Tributario reconoce que las certificaciones de los contadores públicos o revisores fiscales serán pruebas contables suficientes para presentar ante la Administración.

Sin embargo, en este caso las certificaciones en cuestión no llevan al convencimiento del hecho que se pretende probar, por cuanto de acuerdo a las pruebas recaudadas, entre estas las de orden contable, y que se han analizado en esta providencia, las aseveraciones hechas en aquellas no logran desvirtuar las glosas que hizo la administración y que en sede judicial no fueron desvirtuadas.

En consecuencia, según lo expuesto, la Sección constata que tanto los actos demandados como el *a quo* adelantaron una debida valoración de los elementos probatorios allegados al expediente para respaldar la presunción de ingresos por omisión del registro de compras.

<sup>14</sup> Sentencia del 10 de septiembre de 2020, exp. 23435, M.P. Milton Chaves García.

<sup>15</sup> Sentencia del 30 de mayo de 2024, exp. 28189, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



No se advierte, por tanto, una vulneración del derecho de defensa ni configuración de falsa motivación, por lo cual, lo anteriormente expuesto es suficiente para negar el cargo de apelación.

## 5. Sanción por irregularidades en la contabilidad

Además de lo ya expuesto en relación con los hallazgos que permitieron constatar la omisión del registro de compras, la Sección considera que la Administración durante el desarrollo de los autos de verificación o cruce y las diversas visitas llevadas a cabo en desarrollo de la inspección contable (fls. 1406,1351,1855, y 1976-1992 Caa), encontró varias inconsistencias que restan credibilidad a la contabilidad de la actora, como las siguientes:

- i) En el acta de inspección contable llevada a cabo el 16 de octubre de 2015 (fl. 1353 Caa), se solicita a la apelante explicación sobre la nota de contabilidad NC385 del primero de octubre de 2013 (fl. 1401 Caa), en la cual se evidencia afectación a las cuentas del activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos, costos y costos de producción, por concepto de ajuste renta, y que carece de soportes, sin que la apelante haya suministrado alguna explicación;
- ii) Tal y como quedó explicado en el acápite de la presunción de ingresos, se evidenciaron diferencias en el auxiliar por terceros de la cuenta 14-inventarios, respecto Agrodex, Pollo Olímpico, Pedro Domínguez y San Jerónimo Cajicá;
- iii) Se establecieron diferencias entre valores de compras reportados por terceros y la información contable de la apelante, que no fueron debidamente justificadas; y,
- iv) Se presentaron dos balances de la misma cuenta PUC 14- Inventarios con diferencias sustanciales, que una vez revisadas por esta Sección no encuentran sustento en la explicación dada por el contador de PPC.

Así, además de las claras inconsistencias relacionadas con los saldos de las diversas cuentas y la ausencia de explicación al respecto, la Sección concuerda con el *a quo* en que las inconsistencias en el registro contable de la adquisición de inventarios dificultaron la determinación de los costos y de los ingresos del contribuyente.

En consecuencia, esta circunstancia encuadra en la irregularidad del literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario.

En particular, sobre esta sanción, la Sala ha precisado<sup>16</sup> que «tributariamente se castiga no llevar contabilidad, no registrar los libros, no exhibirlos cuando se requieran, llevar doble contabilidad, no diligenciarlos de manera que se puedan establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones y cuando se encuentren atrasados, pues de presentarse alguno de estos hechos, la fuente contable no es idónea y eficaz para una correcta determinación tributaria.»

De otra parte, no es válido argumentar que la Administración no efectuó una verificación tendiente a confirmar la realidad de los ingresos y de los costos declarados, dado que en el expediente hay evidencia suficiente de que revisó balances de prueba, libros auxiliares, el libro Mayor, Balance y de Inventarios, certificados expedidos por la apelante, sus estados financieros, y en general todas las pruebas recabadas durante las visitas realizadas en desarrollo de los autos de verificación y el auto de inspección contable, con la finalidad de esclarecer la situación contable y por ende fiscal de PPC.

Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación.

<sup>16</sup> Sentencia del 20 de junio de 2024, exp. 28148, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



## 6. Sanción por inexactitud

De conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario, una de las causales para la procedencia de la sanción cuestionada es la omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen. Al respecto, de manera reiterada la Sección ha indicado que la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario parte del supuesto de que el contribuyente omitió compras, es decir, que no reportó costos, para omitir ingresos<sup>17</sup>.

En el caso *sub examine* dado que la presunción de ingresos, resultado de aplicar el cálculo del artículo señalado, no fue desvirtuada, se configuró el hecho sancionado en el artículo 647 ibidem, sin que haya alegado y probado diferencia de criterios. A su vez, se aclara que, para imponer la sanción por inexactitud, no se requiere probar que el contribuyente actuó con ánimo defraudatorio o con intención dolosa, sino haber incurrido en una de las conductas sancionables en el artículo 647 del Estatuto Tributario, como ocurrió en el presente caso.

## 7. Costas

No se realizará pronunciamiento sobre la decisión del Tribunal por este concepto, dado que no fue objeto de apelación. En cuanto a esta instancia, se condenará en costas a la demandante por ser la parte vencida en el proceso, de conformidad con el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso aplicable por remisión expresa del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011. Las agencias en derecho se tasan en esta instancia en un (1) SMMLV, de conformidad con el Acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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

### FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 4 de abril de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "A".
2. **CONDENAR** en costas en esta instancia a la parte demandante. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé el trámite al respectivo incidente conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.
3. **RECONOCER** personería a la abogada Yulieth Fernanda Pinilla Roa, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder obrante a índice 16 de Samai.

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

**Cúmplase.**

<sup>17</sup> Sentencias del 19 de noviembre de 2020, exp. 23920 y del 6 de mayo de 2021, exp. 24308, M.P. Milton Chaves García.



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

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

*Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>*