



Problema Jurídico: ¿Procedía la adición de ingresos derivada de la aplicación la presunción de ingresos por control de ventas o ingresos gravados prevista en el artículo 758 del Estatuto Tributario?.

PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR CONTROL DE VENTAS O INGRESOS GRAVADOS - Presupuestos / ADICIÓN DE INGRESOS GRAVADOS POR CONTROL DE VENTAS - Procedencia / PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS / CARGA DE LA PRUEBA PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS / OPORTUNIDAD PARA DISCUTIR LA FORMULACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO DEL PROCESO - Corresponde a la audiencia inicial / ALCANCE DE LA FIJACIÓN DEL LITIGIO - Planteamiento o formulación del problema jurídico / NOTA DE REMISIÓN - Alcance y finalidad / NOTA DE REMISIÓN - Contenido / NOTA DE REMISIÓN - Registro contable / DEFINICIÓN DE LA NOTA DE REMISIÓN - Es un tipo de documento que se utiliza cuando existe una relación de compra entre dos partes / VALOR PROBATORIO DE LA NOTA DE REMISIÓN - Falta de incidencia fiscal y contable. La remisión sirve para realizar verificaciones y no posee valor tributario ni tiene el mismo valor que una factura, sino que actúa como comprobante de que los artículos han sido entregados por una parte y recibidos por la otra / BASE DE LA PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR CONTROL DE VENTAS O INGRESOS GRAVADOS / NATURALEZA JURÍDICA DE LA COSTUMBRE MERCANTIL - No constituye un hecho notorio / PRUEBA DE LA COSTUMBRE MERCANTIL / PRUEBA DE LA VIGENCIA DE LA COSTUMBRE MERCANTIL / PLAZO EN MATERIA MERCANTIL / DÍA COMÚN / DÍA CALENDARIO / DÍA HÁBIL COMERCIAL / DÍAS LABORALES / PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR CONTROL DE VENTAS O INGRESOS GRAVADOS - Aplicación / ADICIÓN DE INGRESOS PRESUNTOS POR CONTROL DE VENTAS - Legalidad

El artículo 746 del ET dispone que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*». A su turno, el artículo 758 del ET establece una presunción de carácter legal, que se funda en los siguientes presupuestos: (...) Conforme con la norma, el control a las ventas realizadas a un contribuyente de no menos de cinco días continuos o alternos en un mismo mes, permite inferir legalmente que el valor total de los ingresos gravados de dicho mes, es el resultado de multiplicar el promedio diario de los ingresos por el número de días hábiles comerciales del mes en cuestión. Al efecto, la adición de los ingresos gravados se efectuará siempre que el valor de los mismos sea superior en más de un 20% a los ingresos declarados por el investigado, o sobre los cuales no se haya presentado la declaración correspondiente. Se trata de una presunción legal que admite prueba en contrario, y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario. Así pues, es a la autoridad tributaria a quien corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; y ante una comprobación especial o una exigencia legal, corre por cuenta del contribuyente. (...) [E]n el recurso de apelación, la actora manifestó que el *a quo* erró al plantear el primer problema jurídico resuelto en la sentencia, el cual, a juicio de la actora debió centrarse en establecer si «*¿estaba probado que el contribuyente facturó ventas en los días de la realización de los puntos fijos que correspondían a ventas*



realizadas en días anteriores?», pues los resultados de las visitas efectuadas por la DIAN en los días de control constituyen los hechos base de la presunción. Al efecto, indicó que las remisiones aportadas son prueba de las ventas realizadas en días anteriores al control de ventas en punto fijo, que encuentran respaldo en las facturaciones posteriores, por lo que no eran nuevas ventas que reflejaran un ingreso superior al registrado en las declaraciones. No se configuró una indebida formulación del problema jurídico, pues en la resolución de este se determinó que las remisiones no eran prueba de las presuntas ventas realizadas en días anteriores. No obstante lo anterior, si dicho problema hubiere sido indebidamente formulado, lo cierto es que la oportunidad procesal para controvertirlo era la misma audiencia inicial, en la fijación del litigio. En todo caso, vale precisar que las remisiones, como documentos que normalmente se adjuntan al material que se va a entregar en venta, tienen aspecto de factura y en ellas se describe la relación de bienes a entregar. Sirven como comprobante de la recepción de dichos bienes e incluyen el importe, así como los datos de facturación y dirección de la persona que recibirá la mercancía. Además, deben ser registradas contablemente. Al efecto, cabe señalar que la nota de remisión es un tipo de documento que se utiliza cuando existe una relación de compra entre dos partes. No tiene el mismo valor que una factura, sino que actúa como comprobante de que los artículos han sido entregados por una parte y recibidos por la otra; sirve para realizar verificaciones y no posee valor tributario. Debe contener algunos datos acerca de los artículos o productos vendidos: principalmente, el nombre de la empresa que entrega los productos vendidos a la otra parte, el lugar donde se efectúa dicha entrega, la fecha completa en la que se concreta la operación, y los datos de quien recibe, así como la descripción de los productos vendidos, la cantidad de cada uno de ellos, una breve descripción del producto -para que luego el comprador pueda verificar que lo remitido coincide con el pedido entregado-, precio y forma de pago. Contrario a lo afirmado por la sociedad, sí es de la naturaleza de las remisiones contener el precio de la mercancía vendida, así como su descripción física, fecha de entrega y datos del adquirente, con el objeto de que la información contenida en ellas pueda ser confrontada con la factura correspondiente; además deben tener un registro contable. Revisadas las remisiones que la demandante presentó para justificar diferencias en los ingresos, se advierte que estas no permiten establecer su correspondencia con las ventas facturadas en fechas posteriores, por lo cual no procede su reconocimiento. Se precisa que ni el Estatuto Tributario ni los decretos que reglamentan la expedición de facturas establecen las remisiones como documentos equivalentes a la factura, pues el artículo 615 del ET es claro en ordenar la expedición de la factura por cada una de las operaciones de venta realizadas. A lo anterior se suma que dichas remisiones debieron ser legalizadas y registradas contablemente, lo que no ocurrió en este caso. Por lo anterior, no es de recibo que de las facturas emitidas en los días de verificación se excluyan unas ventas con fundamento en remisiones, respecto de las cuales solo tiene soporte al interior del ente económico, mas no incidencia fiscal ni contable. (...) De la certificación de la administradora del establecimiento de comercio sobre los sistemas de control de pedidos y ventas del establecimiento y la supervisión sobre las remisiones, informe de remisiones, informes diarios de ventas, informe de sumario de facturas emitidas, informe completo de las ventas realizadas en el año 2014 con gráficos y muestreos e informe de ventas efectivas de los días en los que se desarrolló la visita, se advierte que son documentos expedidos por personal vinculado con la contribuyente, que contrastados con las pruebas que sirvieron de soporte para la aplicación de la presunción del 758 del ET, no tienen la virtud de desestimar las facturas expedidas ni los ingresos determinados durante los días de la verificación realizada por la



Administración. Respecto de la aplicación indebida de artículo 6 del Código de Comercio, si bien le asiste razón a la actora en cuanto a su derogatoria por el artículo 626 del CGP, lo cierto es que la costumbre mercantil no es un hecho notorio exento de prueba, pues, conforme con lo dispuesto en el artículo 179 ib., la costumbre mercantil nacional y su vigencia se acreditarán *(i) con el testimonio de dos comerciantes inscritos en el registro mercantil que den cuenta razonada de los hechos y de los requisitos exigidos a los mismos en el Código de Comercio; (ii) con decisiones judiciales definitivas que aseveren su existencia, proferidas dentro de los cinco años anteriores al diferendo y (iii) con certificación de la Cámara de Comercio del lugar donde rija*, requisitos que no fueron demostrados por aquella en sede administrativa ni judicial, por lo cual no prospera el cargo. (...) Conforme con lo dispuesto en el artículo 758 del ET, explicado en precedencia, la presunción de ingresos por control de ventas o ingresos gravados se determina realizando un control de no menos de cinco días continuos o alternados en un mismo mes, multiplicando el promedio diario de ingresos por el número de días hábiles comerciales. Si bien no existe un concepto de días hábiles mercantiles, a efecto de determinar los plazos fijados por la ley para el cumplimiento de las obligaciones de esa naturaleza, el código de comercio, en el parágrafo 1 del artículo 829 dispone que «*los plazos de días señalados en la ley se entenderán hábiles; los convencionales, comunes*». Los días comunes son los que conocemos como días calendario, esto es, todos los días: hábiles, domingos y festivos. Los días hábiles son los laborales, esto es, de lunes a sábado, exceptuando los domingos y festivos. En ese entendido, el número de días hábiles comerciales con los que la DIAN efectuó el cálculo se sujetó a los conocidos como días laborales, por lo cual no prospera el cargo. Aduce la recurrente que del cálculo de los ingresos la DIAN debió excluir la factura de venta 68486 del 29 de julio de 2014, por valor de \$102.503.400, por cuanto correspondió a una venta extraordinaria y de muy poca ocurrencia en el establecimiento de comercio. Sobre el particular, se precisa que revisada la facturación de la sociedad, existen otras transacciones representativas en otros días del año, como por ejemplo las facturas 64104 del 24 de febrero de 2014, por valor de \$70.101.995 y VB3541 del 31 de mayo de 2014, por valor de \$227.649.126, entre otras, que muestran que en el establecimiento de comercio se realizan ventas por valores significativos en diferentes fechas del año. No prospera el cargo. No es cierto que la contabilidad de la actora desvirtuó la presunción de la DIAN, pues esta no reflejó de forma clara los hechos económicos del periodo. Al revisar los documentos contables y los movimientos débito y crédito de la compañía, el informe gerencial de ventas y la certificación de la administradora sobre el control de las remisiones, como lo hizo en su momento la Administración, no se encontró correspondencia entre lo registrado contablemente y los ingresos detectados en las visitas de control. La DIAN advirtió que las operaciones facturadas estaban muy por debajo de las operaciones que diariamente se presentaban en el establecimiento de comercio de la contribuyente, por lo cual, en los actos acusados le recordó a la actora el deber de expedir factura, conforme lo ordena el artículo 615 del ET. Y si bien las presunciones establecidas en el Estatuto Tributario son «presunciones legales» que admiten prueba en contrario, como lo prevé el artículo 761 del ET, le correspondía a la demandante desvirtuar el resultado del control de ventas efectuado por la Administración, lo que no ocurrió en este caso, pues analizadas las pruebas en su conjunto, bajo las reglas de la sana crítica, no se logró desestimar el hallazgo que dio lugar a la aplicación del artículo 758 del ET. En esta medida, contrario a lo dicho por la apelante, no hay pruebas que permitan desvirtuar la presunción cuestionada, ya que su aplicación, sustentada en el control de los ingresos por ventas durante los días en que se efectuaron las visitas en los



meses de julio, agosto, septiembre y octubre de 2014, otorgaron a la Administración elementos de juicio suficientes para concluir que la demandante omitió registrar ingresos, lo que a su vez permitió presumir los ingresos gravados en cabeza de la sociedad, por lo cual procedía la aplicación de la presunción establecida en el artículo 758 del ET, no desvirtuada por la actora. En efecto, conforme se evidencia en el expediente, no desvirtuó los presupuestos en los que se fundó la misma, por lo que procedía la adición discutida.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 615 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 742 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 743 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 744 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 758 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 761 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 6 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 179 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 626 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 123

Problema Jurídico: ¿Procede la sanción por inexactitud?

INEXACTITUD EN LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA / SANCIÓN POR INEXACTITUD DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA - Procedencia / CONFIGURACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA / SANCIÓN POR INEXACTITUD POR OMISIÓN DE INGRESOS / DIFERENCIA DE CRITERIOS / INEXISTENCIA DE DIFERENCIA DE CRITERIOS / REITERACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO

El artículo 647 del ET establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se omiten ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente. En esta oportunidad, la actora alegó diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, en punto de la aplicación de la cuestionada presunción y la forma de desvirtuarla, por lo cual solicitó ser exonerada de la sanción por inexactitud. En cuanto a la diferencia de criterios en relación con el artículo 647 del ET, esta Sala, en sentencia del 11 de junio de 2020, concluyó que *«Lo que exculpa, antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 647 del ET, es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo. No basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera “diferencia de criterios” entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Para el régimen sancionador es irrelevante que las posiciones jurídicas de los sujetos de la relación tributaria sean discrepantes; ese dato viene dado en la medida en que acreedor y deudor del tributo interpretan desde su posición e interés jurídico las normas que deben aplicar. Si no hubiera diferencia de criterios, sencillamente no habría debate alguno sobre la cuantificación del tributo y, por tanto, no habría infracción. Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el “criterio” desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico.»* (Subraya la Sala). En el presente caso,



Radicado: 68001-23-33-000-2017-00441-01 (24463)
Demandante: FERRETERÍA MACOT S.A.

la actora se limitó a aducir una diferencia de criterios, sin sustentarla, lo cual, conforme a la posición de la Sala, no basta para exculpar. Además, omitir ingresos deriva en un menor impuesto, por lo que se configura la conducta sancionable contenida en el artículo 647 del ET. Por tanto, procede la sanción por inexactitud del 100%, en aplicación de la favorabilidad, como la fijó el tribunal. Respecto del argumento referente a que la DIAN estaba exonerada de probar la culpabilidad de la sociedad, se precisa que esta no se constituye en una presunción de culpa de la sociedad no prevista por el legislador, como lo afirma la recurrente. Una vez configurados los presupuestos que dan lugar a la aplicación de la sanción establecida en el artículo 647 del ET, corresponde a la contribuyente demostrar que no incurrió en los presupuestos sancionables o, en su defecto, que incurrió en dichos presupuestos amparada en un error en la interpretación del derecho aplicable, lo que no ocurrió en este caso, pues se evidenció que la actora omitió ingresos. Se trata de una sanción objetiva, cuya imposición se basa en el cumplimiento de los presupuestos establecidos en la norma.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647

NOTA DE LA RELATORÍA: Sobre la exculpación de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 11 de junio de 2020, Exp. 05001-23-31-000-2012-00928-01(21640), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA / ELEMENTOS DE LA CONDENA EN COSTAS / IMPROCEDENCIA DE LA CONDENA EN COSTAS / FALTA DE PRUEBA DE LA CAUSACIÓN DE LA CONDENA EN COSTAS

[C]on fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, la Sala no condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., diecisiete (17) de marzo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2017-00441-01 (24463)
Demandante: FERRETERÍA MACOT S.A.
Demandado: DIAN



Temas: IVA 2014. Presunción de ingresos por control de ventas o ingresos gravados. Artículo 758 del ET. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 21 de noviembre de 2018, proferida en audiencia inicial por el Tribunal Administrativo de Santander, que en la parte resolutive dispuso¹:

«**Primero. Declarar la nulidad parcial de los actos acusados, valga decir, sólo en lo que tiene que ver con el quantum de las sanciones por inexactitud, que quedarán así:**

Periodo	ACTOS ADMINISTRATIVOS	ANULADOS PARCIALMENTE	Sanción x inexactitud a pagar por el demandante
	Liquidaciones oficiales	Resoluciones resuelven recursos de reconsideración	
2014-I	042412016000024 del 16.03.2016 (Fls. 55 a 67)	042362016000021 del 29.11.2016 (Fls. 124 a 137)	\$77.003.000
2014-II	042412016000026 del 16.03.2016 (Fls. 69 a 81)	042362016000022 del 29.11.2016 (Fls. 139 a 152)	\$78.848.000
2014-IV	042412016000027 del 16.03.2016 (Fls. 97 a 109)	042362016000023 del 29.11.2016 (Fls. 154 a 167)	\$53.066.000
2014-V	042412016000028 del 16.03.2016 (Fls. 83 a 95)	042362016000024 del 29.11.2016 (Fls. 169 a 181 vto)	\$65.813.000
2014-VI	042412016000029 del 16.03.2016 (Fls. 111 a 123)	042362016000025 del 29.11.2016 (Fls. 183 a 196)	\$103.048.000

Segundo. Denegar las demás pretensiones. Tercero. Sin condena en costas en esta instancia. Cuarto. Archivar el proceso, una vez ejecutoriada esta sentencia, previas las constancias de rigor en el sistema justicia siglo XXI.»

ANTECEDENTES

Por el año gravable 2014, Ferretería Macot SA presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas que se enuncian a continuación:

Bimestre año gravable 2014	Fecha de presentación
1	17 de marzo de 2014
2	15 de mayo de 2014
3	14 de julio de 2014
4	12 de septiembre de 2014
5	18 de noviembre de 2014
6	20 de enero de 2015

Previa expedición de los correspondientes requerimientos especiales del 24 de junio de 2015² y sus oportunas respuestas³, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bucaramanga y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en su orden, expidieron los siguientes actos administrativos:

Bimestre año gravable 2014	Liquidación de Revisión	Resolución que resuelve recurso de reconsideración
1	042412016000024 del 16 de marzo de 2016	042362016000021 del 29 de noviembre 2016
2	042412016000026 del 16 de marzo de 2016	042362016000022 del 29 de noviembre 2016
4	042412016000027 del 16 de marzo de 2016	042362016000023 del 29 de noviembre 2016
5	042412016000028 del 16 de marzo de 2016	042362016000024 del 29 de noviembre 2016
6	042412016000029 del 16 de marzo de 2016	042362016000025 del 29 de noviembre 2016

¹ Fls. 250-269 c.p.1.

² Nos. 042382015000038/39/41/42/43, Fls. 216-221 tomo 2, carpetas 00199/200/201/202/203, CD antecedentes administrativos.

³ Folios 227-243 tomo 2, carpetas 00199/200/201/202/203, CD antecedentes administrativos.



En dichos actos se modificaron las liquidaciones privadas de ventas, para adicionar ingresos, como consecuencia de la aplicación de la presunción establecida en el artículo 758 del ET. En consecuencia, se determinó un mayor impuesto a cargo de la contribuyente y se impuso sanción por inexactitud⁴.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó la nulidad de las siguientes resoluciones:

Liquidación de Revisión	Resolución que resuelve recurso de reconsideración
042412016000024 del 16 de marzo de 2016	042362016000021 del 29 de noviembre 2016
042412016000026 del 16 de marzo de 2016	042362016000022 del 29 de noviembre 2016
042412016000027 del 16 de marzo de 2016	042362016000023 del 29 de noviembre 2016
042412016000028 del 16 de marzo de 2016	042362016000024 del 29 de noviembre 2016
042412016000029 del 16 de marzo de 2016	042362016000025 del 29 de noviembre 2016

A título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara «la firmeza de las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas -IVA- correspondiente a los periodos bimestrales 1, 2, 4, 5 y 6 del año gravable 2014, presentados por la Ferretería Macot S.A.» y que se condenara en costas a la demandada.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Preámbulo y artículos 13, 29, 95, 333 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 420, 421, 429, 647, 683, 742 a 746, 750, 756, 758, 761, 765, 772 a 774, 777 y 784 del Estatuto Tributario
- Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 y,
- Artículos 164, 166, 176, 262 y 264 del Código General del Proceso

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Se vulneró el debido proceso -audiencia y defensa- al desconocer las facturas aportadas como prueba justificativa del ingreso y negar la experticia técnica de carácter estadístico y el peritaje sobre la contabilidad -con análisis de los inventarios de 2014-, mecanismos que le permitirían acreditar la veracidad de los rubros registrados en las liquidaciones privadas de ventas. La denegatoria de las pruebas solicitadas incidía en la decisión adoptada en los actos acusados, pues buscaban desvirtuar las bases de la presunción legal del artículo 758 del ET.

Los actos acusados desconocieron las normas superiores, pues en el proceso de determinación se demostró la inexistencia de los presuntos ingresos gravados omitidos y, con fundamento en el artículo 761 del ET, se aportó la contabilidad soportada y complementada con los certificados del representante legal, del contador y del revisor fiscal, así como las remisiones, los informes gerenciales y de ventas sobre la correspondencia entre las facturas y dichas remisiones, extractos bancarios, movimientos de caja, informe general de inventarios, entre otros, que se aportaron para demostrar la celebración de compraventas en fechas anteriores a su facturación y que fueron desconocidas.

⁴ Correspondiente al 160% de la diferencia en los ingresos.



No obstante existir abundante material probatorio que a juicio de la actora desvirtuaba la presunción del artículo 758 del ET., la Administración se limitó a expresar que no era suficiente, sin desvirtuar la contabilidad.

En su entender, las remisiones no deben contener el precio de la mercancía, sino su descripción física y la fecha de entrega, la cual también se encuentra en la factura de compraventa.

La DIAN confundió el hecho imponible del IVA con su causación temporal, cuando afirmó que *“las ventas se materializan al momento en que se expide la factura”*, pues la venta de un bien corporal se materializa cuando se transfiere el dominio de la cosa vendida y se hace efectiva con la entrega.

Las visitas practicadas al establecimiento -que fundaron la aplicación de la presunción- se dieron en su mayoría a finales del mes, fechas en las cuales se incrementan los ingresos, pues es una práctica mercantil acostumbrada en Bucaramanga que los comerciantes a fin de cada mes implementen estrategias para aumentar ventas y llegar a las metas impuestas, con lo cual el cálculo del ingreso efectuado por la demandada fue errado. La venta por \$120.503.400 del 29 de julio de 2014 debió excluirse de la determinación del promedio de ventas, por tratarse de una operación extraordinaria de poca ocurrencia en el establecimiento de comercio.

La DIAN desconoció los principios de equidad y justicia tributaria en la interpretación y aplicación del artículo 758 del ET, pues, a juicio de la actora, está probado que los días efectivamente laborados son menores a los que se tomaron para el cálculo de la presunción. En materia de días hábiles comerciales, los festivos deben asemejarse a los domingos, pues estos han sido considerados por el legislador como no hábiles⁵. En consecuencia, el promedio porcentual de tales ingresos no fue superior al 20%, siendo inaplicable la presunción.

Hubo diferencia de criterios en la aplicación del derecho sobre la presunción y la forma de desvirtuarla, por lo cual procede la exculpación en la sanción por inexactitud. La DIAN estaba en la obligación de probar la culpabilidad de la sociedad en la comisión de la conducta sancionable.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos⁶:

Los actos demandados no vulneraron el debido proceso y fueron expedidos con sujeción a las normas constitucionales y legales que rigen el procedimiento. No se desconocieron las facturas aportadas como prueba de las ventas; simplemente, analizadas, no justificaron ni desestimaron el valor de los ingresos establecido en los días de control de ventas.

Se negó la experticia técnica de carácter estadístico y el peritaje sobre la contabilidad con el análisis de los inventarios de 2014, por no ser pertinentes ni conducentes para

⁵ Al efecto indicó que, a diferencia de los 26 días tomados para promediar el ingreso, debieron tenerse en cuenta 24, pues los sábados son hábiles solo medio tiempo.

⁶ Fls. 214-236 c.p.1.



desestimar los hallazgos de la DIAN, sin que lo anterior apareje vulneración de los derechos de audiencia y de defensa.

La DIAN aplicó la presunción contenida en el artículo 758 del ET, pues en el marco de sus facultades realizó control presencial a las ventas de la contribuyente durante cinco días continuos y/o alternos del mismo mes, por cuatro meses, en los que se validó el cumplimiento de la obligación formal de facturar y se totalizaron las ventas realizadas por día de control, lo que permitió determinar una diferencia de ingresos entre los registrados en las liquidaciones privadas de ventas y los promediados mensual y bimensualmente, luego del control, que resultaron superiores en un 20% a los reportados. Aplicada la presunción referida, la demandante no desvirtuó los presupuestos en los que se fundó, ni controvirtió los resultados de las visitas, por lo que procedía la adición discutida.

No existió error de cálculo en el ingreso, pues las remisiones que la demandante alegó corresponden a legalizaciones de ventas, no hallaron respaldo en los registros contables. En las liquidaciones oficiales se expusieron las razones legales del nacimiento de la obligación de facturar, descartándose el valor probatorio de las alegadas remisiones que pretendieron soportar las ventas. Tampoco se confundió el hecho imponible del IVA con su causación temporal.

Procede la sanción por inexactitud, pues la actora omitió ingresos de los que derivó saldos a favor durante los bimestres discutidos. No hubo diferencia de criterios, sino desconocimiento de las normas.

AUDIENCIA INICIAL CON FALLO

El 21 de noviembre de 2018⁷, el Tribunal llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁸. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

A continuación se dictó sentencia en la que se anularon parcialmente los actos administrativos demandados para aplicar favorabilidad a la sanción por inexactitud, sin condena en costas, con fundamento en las consideraciones que a continuación se resumen:

Los documentos sobre remisiones no registran el valor de los bienes vendidos por la demandante a sus clientes, lo que impide sostener una simetría entre estas y las facturas. Por tanto, no existe prueba que permita acreditar que la actora realizó ventas días antes de la expedición de las facturas. No se desconocieron las normas del Código Civil ni del Estatuto Tributario a este respecto, ni la DIAN confundió el hecho imponible del IVA ni su causación temporal.

La actora no aportó ninguna de las pruebas admitidas por el legislador para demostrar que es costumbre entre los comerciantes de Bucaramanga que al final de

⁷ Fls. 250 a 269 del c.p.1.

⁸ Fls. 955 a 962 c.p.



cada mes se implementen estrategias para aumentar las ventas y llegar a las metas impuestas en cada periodo. Sin dicha prueba no es posible desvirtuar la actividad de fiscalización de la DIAN para establecer los costos presuntos por control a las ventas en días que no sean los de final de mes, como lo pretende la demandante.

Las operaciones matemáticas efectuadas por la DIAN para establecer los ingresos presuntos del artículo 758 del ET están sustentadas, por cuanto: (i) la disposición normativa no señala que la cuantificación del promedio mensual deba hacerse sobre los días hábiles comerciales efectivamente laborados por la contribuyente; (ii) que se considerara como día no hábil el domingo es una interpretación conforme con la norma y, (iii) para aplicar el promedio bimestral obtenido a periodos distintos de aquellos en los que se realizaron las visitas de control, no deben restarse los días festivos, pues esta no es una limitante prevista por el legislador.

Ni la contabilidad ni las demás pruebas aportadas por la contribuyente permitieron desvirtuar los ingresos presuntos por ventas o la metodología de la DIAN para establecerlos. La actividad probatoria de la demandante no desvirtuó los hechos base de las presunciones de ingresos por control a las ventas realizadas.

Procede la sanción por inexactitud, pero en aplicación del principio de favorabilidad debe liquidarse en el 100%. La DIAN no debe probar la culpabilidad de la actora, simplemente debe ceñirse a lo dispuesto en el artículo 647 del ET para aplicar la referida sanción. No se demostró la causación de las costas.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante, inconforme, apeló la sentencia. Para el efecto, se reafirmó en los argumentos expuestos en la demanda, en los siguientes términos⁹:

El *a quo* erró en la formulación del problema jurídico a resolver¹⁰, pues los resultados de las visitas efectuadas por la DIAN en los días de control constituyen los hechos base de la presunción, y contra ellos se dirigió el esfuerzo probatorio de la actora.

No obstante existir abundante material probatorio que, en su entender, desvirtuaba la presunción del artículo 758 del ET., la Administración en sus actos se limitó a expresar que no era suficiente, sin desvirtuar la contabilidad, argumento que fue *irreflexivamente* aceptado por el Tribunal, desconociendo lo dispuesto en el artículo 761 del ET. La denegatoria de las pruebas solicitadas sí incidía en la decisión adoptada en los actos acusados, pues buscaban desvirtuar las bases de la presunción legal.

Las remisiones y los informes gerenciales y de ventas sobre la correspondencia entre las facturas y las remisiones referidas lograron demostrar la celebración de compraventas en fechas anteriores a su facturación. Dichas remisiones no deben contener el precio, sino la descripción física y la fecha de entrega, datos que también se encuentran en la factura de compraventa.

⁹ Fls. 271-298 c.p.1.

¹⁰ Pues, a su juicio, debió centrarse en establecer si «¿estaba probado que el contribuyente facturó ventas en los días de la realización de los puntos fijos que correspondían a ventas realizadas en días anteriores?».



Para determinar la costumbre mercantil, el tribunal aplicó el artículo 6 del Código de Comercio, que fue expresamente derogado por el literal c) del artículo 626 de la Ley 1564 de 2012, lo cual supone una infracción directa de la Constitución y del principio de legalidad, al juzgarse a la demandante con una norma no vigente. Los hechos constitutivos de la costumbre mercantil son notorios, por lo cual están exentos de ser probados. Al efecto, si el *a quo* requería alguna comprobación, debió usar su *poder-deber* de decretar pruebas de oficio.

Tanto la DIAN como el *a quo* desconocieron los principios de equidad y justicia tributaria en la interpretación y aplicación del artículo 758 del ET, pues los días efectivamente laborados son menores a los que se tomaron para el cálculo de la presunción. En materia de días hábiles comerciales, los festivos deben asemejarse a los domingos, pues estos han sido considerados por el legislador como no hábiles¹¹. En consecuencia, el promedio porcentual de tales ingresos no fue superior al 20%, siendo inaplicable la presunción.

La venta por \$120.503.400 del 29 de julio de 2014 debió excluirse de la determinación del promedio, por tratarse de una venta extraordinaria que solo ocurre tres o cuatro veces al año.

Hubo diferencia de criterios en la aplicación del derecho, por lo cual procede la exculpación de la sanción por inexactitud. Al exonerar a la DIAN de probar la culpabilidad de la sociedad, el tribunal constituyó una presunción de culpa a costas de la demandante que no fue prevista por el legislador.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** insistió en lo aducido en la contestación de la demanda¹².

La demandante no se pronunció.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada, por cuanto la actora no desvirtuó los argumentos esgrimidos por el *a quo*¹³.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó las declaraciones del impuesto sobre las ventas presentadas por Ferretería Macot SA. frente a los bimestres 1, 2, 4, 5 y 6 de 2014.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer la procedencia (i) de la adición de ingresos derivada de la aplicación la presunción establecida en el artículo 758 del ET y, ii) de la sanción por inexactitud.

Adición de ingresos por control de ventas o ingresos gravados

¹¹ Insistió en que debieron tenerse en cuenta 24 días del mes, pues los sábados son hábiles solo medio tiempo.

¹² Fls. 26 a 46 c.p.2.

¹³ Fls. 47 a 50 c.p.2.



La actora sostiene que no procede la presunción establecida en el artículo 758 del ET, en tanto la diferencia en el ingreso determinada por la DIAN no se fundamentó en la contabilidad de la sociedad, sino en el promedio establecido por las visitas de la Administración, que no corresponden a la realidad económica de la empresa y que el tribunal no verificó en debida forma.

El artículo 746 del ET dispone que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*».

A su turno, el artículo 758 del ET establece una presunción de carácter legal, que se funda en los siguientes presupuestos:

«Art. 758. Presunción de ingresos por control de ventas o ingresos gravados. *El control de los ingresos por ventas o prestación de servicios gravados, de no menos de cinco (5) días continuos o alternados de un mismo mes, permitirá presumir que el valor total de los ingresos gravados del respectivo mes, es el que resulte de multiplicar el promedio diario de los ingresos controlados, por el número de días hábiles comerciales de dicho mes.*

A su vez, el mencionado control, efectuado en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, permitirá presumir que los ingresos por ventas o servicios gravados correspondientes a cada período comprendido en dicho año, son los que resulten de multiplicar el promedio mensual de los ingresos controlados por el número de meses del período.

La diferencia de ingresos existente entre los registrados como gravables y los determinados presuntivamente, se considerarán como ingresos gravados omitidos en los respectivos períodos.

Igual procedimiento podrá utilizarse para determinar el monto de los ingresos exentos o excluidos del impuesto a las ventas.

El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

La adición de los ingresos gravados establecidos en la forma señalada en los incisos anteriores, se efectuará siempre y cuando el valor de los mismos sea superior en más de un 20% a los ingresos declarados o no se haya presentado la declaración correspondiente.

En ningún caso el control podrá hacerse en días que correspondan a fechas especiales en que por la costumbre de la actividad comercial general se incrementan significativamente los ingresos.

PARÁGRAFO. *Lo dispuesto en este artículo será igualmente aplicable en el impuesto sobre la renta, en cuyo caso los ingresos establecidos en la forma aquí prevista se considerarán renta gravable del respectivo período».*

Conforme con la norma, el control a las ventas realizadas a un contribuyente de no menos de cinco días continuos o alternos en un mismo mes, permite inferir legalmente que el valor total de los ingresos gravados de dicho mes, es el resultado de multiplicar el promedio diario de los ingresos por el número de días hábiles comerciales del mes en cuestión. Al efecto, la adición de los ingresos gravados se efectuará siempre que el valor de los mismos sea superior en más de un 20% a los ingresos declarados por el investigado, o sobre los cuales no se haya presentado la declaración correspondiente.



Se trata de una presunción legal que admite prueba en contrario, y la autoridad fiscal, para asegurar el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario¹⁴. Así pues, es a la autoridad tributaria a quien corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; y ante una comprobación especial o una exigencia legal, corre por cuenta del contribuyente¹⁵.

Ahora bien, el artículo 742 del ET señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil¹⁶; no obstante, el artículo 743 *ib.* señala que la idoneidad¹⁷ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *ib.* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias¹⁸.

Lo anterior supone que en la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, el contribuyente puede controvertir las pruebas presentadas por la autoridad fiscal en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación, mediante la incorporación de las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la autoridad fiscal por constituir una garantía del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción.

Además, la Sala ha dicho que¹⁹ «con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar».

Caso concreto

La DIAN, en ejercicio de sus facultades, inició investigación a la contribuyente por el programa «diferencia de ingresos», con el objeto de establecer la realidad económica de las operaciones declaradas, las bases gravables, la existencia de hechos gravados y

¹⁴ E.T. «Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.

b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.

c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.

d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.

e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).».

¹⁵ Artículo 746 del ET.

¹⁶ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

¹⁷ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

¹⁸ Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156 y del 5 de marzo de 2020, Exp. 21687, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁹ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



verificar el cumplimiento de las obligaciones formales por parte de Ferreteria Macot SA.

Para el efecto, mediante auto comisorio 1817 del 15 de julio de 2014 facultó a cuatro funcionarios adscritos al GIT Control de Obligaciones Formales de la División de Gestión de Fiscalización de la Seccional Santander, para que, por el término de cuatro meses, realizaran control de ingresos por ventas o prestación de servicios en los establecimientos de comercio de propiedad de la contribuyente. Por lo anterior, los funcionarios realizaron visita de control al establecimiento de comercio ubicado en la Carrera 14 No. 20-06, Barrio Gaitán de Bucaramanga, de la cual se determinó el ingreso correspondiente a cinco días de control en punto fijo, en los meses de julio, agosto, septiembre y octubre de 2014, del que se obtuvo el siguiente comportamiento:

MES	ESTABLECIMIENTO	DIRECCIÓN	FC INICIAL	FC FINAL	INGRESO
JULIO	FERRETERIA MACOT SA	Cra 14 No. 20-06 Brr Gaitán	18./28/29/30/31 de julio/2014	31/07/14	175.355.590
		PROMEDIO DIARIO			35.071.118
		PROMEDIO MENSUAL JULIO			911.849.058
AGOSTO	FERRETERIA MACOT SA	Cra 14 No. 20-06 Brr Gaitán	19/20/27/28/30 de agosto/2014	30/08/14	87.225.887
		PROMEDIO DIARIO			17.445.177
		PROMEDIO MENSUAL AGOSTO			453.574.612
SEPTIEMBRE	FERRETERIA MACOT SA	Cra 14 No. 20-06 Brr Gaitán	10/18/26/29/30 de septiembre/2014	30/09/14	111.111.212
		PROMEDIO DIARIO			22.222.242
		PROMEDIO MENSUAL SEPTIEMBRE			577.778.302
OCTUBRE	FERRETERIA MACOT SA	Cra 14 No. 20-06 Brr Gaitán	27/28/29/30/31 de octubre/2014	31/10/14	82.411.805
		PROMEDIO DIARIO			16.482.361
		PROMEDIO MENSUAL OCTUBRE			428.541.386
TOTAL PROMEDIO					592.935.840

Como consecuencia del hallazgo, la Administración expidió Informes Finales de Visita del 27 de febrero de 2015, en los que advirtió «*que se presenta una diferencia superior al 20% entre los ingresos reportados en las declaraciones de ventas del año gravable 2014 y el control realizado por los funcionarios facultados, con un porcentaje superior al 20%, por lo que la sociedad debe corregir las declaraciones de ventas correspondientes a los bimestres del año gravable 2014*»²⁰.

Mediante Requerimientos Especiales del 24 de junio de 2015²¹, la DIAN propuso corregir las declaraciones de ventas de los bimestres 1, 2, 4, 5 y 6 de 2014, para adicionar ingresos por los siguientes montos:

Total ingreso promedio gravado determinado Bim 1-2014	1.185.872.000	Total ingreso promedio gravado determinado Bim 2-2014	1.185.872.000
Menos ingresos declarados en ventas Bim 1-2014	704.608.000	Menos ingresos declarados en ventas Bim 2-2014	812.130.000
Diferencia de ingresos gravados determinados	481.264.000	Diferencia de ingresos gravados determinados	373.742.000
Total ingreso promedio gravado determinado Bim 4-2014	1.185.872.000	Total ingreso promedio gravado determinado Bim 5-2014	1.185.872.000
Menos ingresos declarados en ventas Bim 4-2014	854.215.000	Menos ingresos declarados en ventas Bim 5-2014	774.546.000
Diferencia de ingresos gravados determinados	331.657.000	Diferencia de ingresos gravados determinados	411.326.000
Total ingreso promedio gravado determinado Bim 6-2014	1.185.872.000		
Menos ingresos declarados en ventas Bim 6-2014	541.824.000		
Diferencia de ingresos gravados determinados	644.048.000		

Para calcular el promedio base de la declaración de ventas de los bimestres materia de discusión, se efectuó la siguiente operación:

Día	Ventas julio	Ventas agosto	Ventas septiembre	Ventas octubre
1	15.808.492	17.049.447	32.124.634	37.255.660
2	47.338.213	26.036.121	19.170.835	9.537.327
3	95.497.245	7.372.893	13.900.830	1.985.933
4	12.164.304	19.901.432	25.274.781	24.563.654
5	4.547.334	16.865.994	20.640.132	9.069.231
Total	175.355.588	87.225.887	111.111.212	82.411.805

²⁰ Fls. 215, tomo 2, carpetas 00199/200/201/202/203, CD antecedentes administrativos.

²¹ Nos. 042382015000038/39/41/42/43, Fls. 216-221 tomo 2, carpetas 00199/200/201/202/203, CD antecedentes administrativos.



Promedio diario	35.071.118	17.445.177	22.222.242	16.482.361
Promedio mensual	911.849.058	453.574.612	577.778.302	428.541.386
Promedio 4 meses	2.371.743.358			
Promedio mensual	592.935.840			
Promedio bimestre	1.185.871.679			

A continuación, se explicaron los renglones reformados así:

	BIMESTRE 1	BIMESTRE 2	BIMESTRE 4	BIMESTRE 5	BIMESTRE 6	BIMESTRE 1.185.872.000
1 CASILLA 28 INGRESOS POR OPERACIONES GRAVADAS A LA TARIFA GENERAL						
Valor declarado por el contribuyente	704.608.000	812.130.000	854.215.000	774.546.000	541.824.000	
Más: ingresos gravados determinados	481.264.000	373.742.000	331.657.000	411.326.000	644.948.000	
2 CASILLA 29 TOTAL INGRESOS BRUTOS	1.216.727.000	1.189.428.000	1.228.424.000	1.202.259.000	1.228.675.000	
Valor declarado por el contribuyente	735.463.000	815.686.000	896.776.000	790.933.000	584.627.000	
Más: ingresos gravados determinados	481.264.000	373.742.000	331.648.000	411.326.000	644.048.000	
3 CASILLA 41 TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	1.172.833.000	1.170.014.000	1.157.463.000	1.181.931.000	1.149.974.000	
Valor declarado por el contribuyente	691.569.000	796.272.000	825.806.000	770.605.000	505.926.000	
Más: ingresos gravados determinados	481.264.000	373.742.000	331.657.000	411.326.000	644.048.000	
4 CASILLA 57 IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16%	189.740.000	189.740.000	189.740.000	189.740.000	189.740.000	
Valor declarado por el contribuyente	112.737.000	129.941.000	136.674.000	123.927.000	86.692.000	
Más: Mayor impuesto determinado	77.003.000	59.799.000	53.066.000	65.813.000	103.048.000	
5 CASILLA 63 TOTAL IMPUESTO A CARGO GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	189.802.000	189.740.000	190.019.000	189.765.000	189.740.000	
Valor declarado por el contribuyente	112.799.000	129.941.000	136.953.000	123.952.000	86.692.000	
Más: Mayor impuesto determinado	77.003.000	59.799.000	53.066.000	65.813.000	103.048.000	
6 CASILLA 78 SALDO A PAGAR PERIODO FISCAL	83.887.000	86.351.000	75.133.000	95.284.000	130.544.000	
Valor declarado por el contribuyente	6.884.000	26.552.000	22.067.000	29.471.000	27.496.000	
Más: Mayor saldo a pagar determinado	77.003.000	59.799.000	53.066.000	65.813.000	103.048.000	
7 CASILLA 80 SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL ANTERIOR		0				
Valor declarado por el contribuyente		19.049.000				
Menos: Saldo a favor rechazado		19.049.000				
8 CASILLA 82 SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	57.954.000	80.751.000	54.469.000	89.089.000	128.313.000	
Valor declarado por el contribuyente	0	1.903.000	1.403.000	23.276.000	25.265.000	
Más: Mayor impuesto determinado	57.954.000	59.799.000	53.066.000	65.813.000	103.048.000	
9 CASILLA 83 SANCIONES	123.205.000	126.157.000	84.906.000	105.301.000	164.877.000	
Valor declarado por el contribuyente	0	0	0	0	0	
Más: Mayor Sanción Determinada	123.205.000	126.157.000	84.906.000	105.301.000	164.877.000	
10 CASILLA 84 TOTAL SALDO A PAGAR POR ESTE PERIODO	181.159.000	206.908.000	139.375.000	194.390.000	293.190.000	
Valor declarado por el contribuyente	0	1.903.000	1.403.000	23.276.000	25.265.000	
Más: Mayor saldo a pagar determinado	181.159.000	205.005.000	137.972.000	171.114.000	267.925.000	
11 CASILLA 85 TOTAL SALDO A FAVOR POR ESTE PERIODO		0				
Valor declarado por el contribuyente	19.049.000					
Menos: Valor rechazado	19.049.000					

Tanto en los requerimientos especiales, como en los actos de determinación del tributo, la DIAN realizó un comparativo entre los ingresos reportados por la sociedad y los establecidos en el punto fijo, de los cuales halló diferencias superiores al 20% frente a los ingresos declarados. Para controvertir los hallazgos de la Administración, la sociedad, con ocasión de la respuesta a los requerimientos aportó como pruebas la relación de las facturas emitidas por la sociedad. También aportó la relación de algunas remisiones con las que pretendió cuestionar las ventas diarias detectadas en punto fijo, aduciendo que corresponden a «legalizaciones de ventas» realizadas en los días previos al control.

Al efecto, en el recurso de apelación, la actora manifestó que el *a quo* erró al plantear el primer problema jurídico resuelto en la sentencia²², el cual, a juicio de la actora debió centrarse en establecer si «¿estaba probado que el contribuyente facturó ventas en los días de la realización de los puntos fijos que correspondían a ventas realizadas en días anteriores?», pues los resultados de las visitas efectuadas por la DIAN en los días de control constituyen los hechos base de la presunción. Al efecto, indicó que las remisiones aportadas son prueba de las ventas realizadas en días anteriores al control de ventas en punto fijo, que encuentran respaldo en las facturaciones posteriores, por lo que no eran nuevas ventas que reflejaran un ingreso superior al registrado en las declaraciones.

²² Relativo a si ¿Está probado que el contribuyente realizó ventas en fechas anteriores a su facturación durante los periodos bimensuales de pago de IVA I, II, IV, V y VI de 2014?, al cual respondió el Tribunal que no. Como sustento de la tesis, el Tribunal manifestó, en resumen, que «los documentos sobre remisiones no registran el valor de los bienes enviados por el demandante a sus clientes, dato sin el cual no se acredita la celebración de un contrato de compraventa, lo que impide sostener la simetría entre estas y las facturas, por lo cual no son pruebas conducentes para demostrar lo pretendido por la actora».



No se configuró una indebida formulación del problema jurídico, pues en la resolución de este se determinó que las remisiones no eran prueba de las presuntas ventas realizadas en días anteriores. No obstante lo anterior, si dicho problema hubiere sido indebidamente formulado, lo cierto es que la oportunidad procesal para controvertirlo era la misma audiencia inicial, en la fijación del litigio.

En todo caso, vale precisar que las remisiones, como documentos que normalmente se adjuntan al material que se va a entregar en venta, tienen aspecto de factura y en ellas se describe la relación de bienes a entregar. Sirven como comprobante de la recepción de dichos bienes e incluyen el importe, así como los datos de facturación y dirección de la persona que recibirá la mercancía. Además, deben ser registradas contablemente.

Al efecto, cabe señalar que la nota de remisión es un tipo de documento que se utiliza cuando existe una relación de compra entre dos partes. No tiene el mismo valor que una factura, sino que actúa como comprobante de que los artículos han sido entregados por una parte y recibidos por la otra; sirve para realizar verificaciones y no posee valor tributario. Debe contener algunos datos acerca de los artículos o productos vendidos: principalmente, el nombre de la empresa que entrega los productos vendidos a la otra parte, el lugar donde se efectúa dicha entrega, la fecha completa en la que se concreta la operación, y los datos de quien recibe, así como la descripción de los productos vendidos, la cantidad de cada uno de ellos, una breve descripción del producto -para que luego el comprador pueda verificar que lo remitido coincide con el pedido entregado-, precio y forma de pago²³.

Contrario a lo afirmado por la sociedad, sí es de la naturaleza de las remisiones contener el precio de la mercancía vendida, así como su descripción física, fecha de entrega y datos del adquirente, con el objeto de que la información contenida en ellas pueda ser confrontada con la factura correspondiente; además deben tener un registro contable.

Revisadas las remisiones que la demandante presentó para justificar diferencias en los ingresos, se advierte que estas no permiten establecer su correspondencia con las ventas facturadas en fechas posteriores, por lo cual no procede su reconocimiento. Se precisa que ni el Estatuto Tributario ni los decretos que reglamentan la expedición de facturas establecen las remisiones como documentos equivalentes a la factura, pues el artículo 615 del ET es claro en ordenar la expedición de la factura por cada una de las operaciones de venta realizadas. A lo anterior se suma que dichas remisiones debieron ser legalizadas y registradas contablemente²⁴, lo que no ocurrió en este caso.

²³ <https://economia.org/nota-de-remision.php> consultada el 15 de marzo de 2022.

²⁴ **Decreto 2649 de 1993** - derogado por el Decreto 2270 de 2019- «**ARTÍCULO 123. SOPORTES.** Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle» (Se subraya).



Por lo anterior, no es de recibo que de las facturas emitidas en los días de verificación se excluyan unas ventas con fundamento en remisiones, respecto de las cuales solo tiene soporte al interior del ente económico, mas no incidencia fiscal ni contable.

En cuanto a la denegatoria de la experticia técnica de carácter estadístico y el peritaje sobre la contabilidad -con el análisis de los inventarios de 2014-, que a juicio de la actora incidían en la decisión adoptada en los actos acusados, se advierte que dichas pruebas, solicitadas en vía gubernativa, fueron negadas, lo cual no vulnera el debido proceso. Al efecto, como lo sostuvo el tribunal, con ellas se pretendía desestimar el procedimiento adelantado por la DIAN para establecer los ingresos presuntos, que no desvirtuar el resultado de las visitas, por lo cual resultaban inconducentes.

De la certificación de la administradora del establecimiento de comercio sobre los sistemas de control de pedidos y ventas del establecimiento y la supervisión sobre las remisiones, informe de remisiones, informes diarios de ventas, informe de sumario de facturas emitidas, informe completo de las ventas realizadas en el año 2014 con gráficos y muestreos e informe de ventas efectivas de los días en los que se desarrolló la visita, se advierte que son documentos expedidos por personal vinculado con la contribuyente, que contrastados con las pruebas que sirvieron de soporte para la aplicación de la presunción del 758 del ET, no tienen la virtud de desestimar las facturas expedidas ni los ingresos determinados durante los días de la verificación realizada por la Administración.

Respecto de la aplicación indebida de artículo 6 del Código de Comercio, si bien le asiste razón a la actora en cuanto a su derogatoria por el artículo 626 del CGP²⁵, lo cierto es que la costumbre mercantil no es un hecho notorio exento de prueba, pues, conforme con lo dispuesto en el artículo 179 ib., la costumbre mercantil nacional y su vigencia se acreditarán *(i) con el testimonio de dos comerciantes inscritos en el registro mercantil que den cuenta razonada de los hechos y de los requisitos exigidos a los mismos en el Código de Comercio; (ii) con decisiones judiciales definitivas que aseveren su existencia, proferidas dentro de los cinco años anteriores al diferendo y (iii) con certificación de la Cámara de Comercio del lugar donde rija*, requisitos que no fueron demostrados por aquella en sede administrativa ni judicial, por lo cual no prospera el cargo.

Alega también la recurrente que la DIAN vulneró los principios de equidad y justicia tributaria en la interpretación y aplicación del artículo 758 del ET, pues los días efectivamente laborados por la contribuyente son menores a los que se tomaron como base para el cálculo de la presunción. En su entender, si la DIAN hubiese calculado el promedio porcentual de los ingresos con espíritu de justicia y equidad, no se habrían configurado los presupuestos para la presunción. Y adujo que a diferencia de los 26 días tomados para promediar el ingreso, debieron tenerse en cuenta 24, pues los sábados son hábiles solo medio tiempo. Para el efecto, aportó certificación del representante legal de la empresa sobre el horario de atención al público del establecimiento de comercio²⁶.

Conforme con lo dispuesto en el artículo 758 del ET, explicado en precedencia, la presunción de ingresos por control de ventas o ingresos gravados se determina

²⁵ **Artículo 626. Derogaciones.** Deróguense las siguientes disposiciones: [...] c) A partir de la entrada en vigencia de esta ley, en los términos del numeral 6 del artículo 627, queda derogado [...] artículos 6, 8, 9, 68 a 74, 804 inciso 1, 805 a 816, 1006, las expresiones "según las condiciones de la correspondiente póliza" y "de manera seria y fundada" del numeral 3 del artículo 1053, y artículos 2027 a 2032 del Código de Comercio [...].

²⁶ Que indica que el horario de atención de la Ferreteria Macot SA es de lunes a viernes de 7:30am a 12m y de 2:00 pm a 5:00 pm y los sábados de 8:00 am a 12:00m.



realizando un control de no menos de cinco días continuos o alternados en un mismo mes, multiplicando el promedio diario de ingresos por el número de días hábiles comerciales. Si bien no existe un concepto de días hábiles mercantiles, a efecto de determinar los plazos fijados por la ley para el cumplimiento de las obligaciones de esa naturaleza, el código de comercio, en el parágrafo 1 del artículo 829 dispone que «los plazos de días señalados en la ley se entenderán hábiles; los convencionales, comunes». Los días comunes son los que conocemos como días calendario, esto es, todos los días: hábiles, domingos y festivos. Los días hábiles son los laborales, esto es, de lunes a sábado, exceptuando los domingos y festivos. En ese entendido, el número de días hábiles comerciales con los que la DIAN efectuó el cálculo se sujetó a los conocidos como días laborales²⁷, por lo cual no prospera el cargo.

Aduce la recurrente que del cálculo de los ingresos la DIAN debió excluir la factura de venta 68486 del 29 de julio de 2014, por valor de \$102.503.400, por cuanto correspondió a una venta extraordinaria y de muy poca ocurrencia en el establecimiento de comercio. Sobre el particular, se precisa que revisada la facturación de la sociedad, existen otras transacciones representativas en otros días del año, como por ejemplo las facturas 64104 del 24 de febrero de 2014, por valor de \$70.101.995 y VB3541 del 31 de mayo de 2014, por valor de \$227.649.126, entre otras, que muestran que en el establecimiento de comercio se realizan ventas por valores significativos en diferentes fechas del año. No prospera el cargo.

No es cierto que la contabilidad de la actora desvirtuó la presunción de la DIAN, pues esta no reflejó de forma clara los hechos económicos del periodo. Al revisar los documentos contables y los movimientos débito y crédito de la compañía, el informe gerencial de ventas y la certificación de la administradora sobre el control de las remisiones, como lo hizo en su momento la Administración, no se encontró correspondencia entre lo registrado contablemente y los ingresos detectados en las visitas de control. La DIAN advirtió que las operaciones facturadas estaban muy por debajo de las operaciones que diariamente se presentaban en el establecimiento de comercio de la contribuyente, por lo cual, en los actos acusados le recordó a la actora el deber de expedir factura, conforme lo ordena el artículo 615 del ET.

Y si bien las presunciones establecidas en el Estatuto Tributario son «presunciones legales» que admiten prueba en contrario, como lo prevé el artículo 761 del ET, le correspondía a la demandante desvirtuar el resultado del control de ventas efectuado por la Administración²⁸, lo que no ocurrió en este caso, pues analizadas las pruebas en su conjunto, bajo las reglas de la sana crítica, no se logró desestimar el hallazgo que dio lugar a la aplicación del artículo 758 del ET.

En esta medida, contrario a lo dicho por la apelante, no hay pruebas que permitan desvirtuar la presunción cuestionada, ya que su aplicación, sustentada en el control de los ingresos por ventas durante los días en que se efectuaron las visitas en los meses de julio, agosto, septiembre y octubre de 2014, otorgaron a la Administración elementos de juicio suficientes para concluir que la demandante omitió registrar ingresos, lo que a su vez permitió presumir los ingresos gravados en cabeza de la sociedad, por lo cual procedía la aplicación de la presunción establecida en el artículo 758 del ET, no desvirtuada por la actora. En efecto, conforme se evidencia en el

²⁷ Para el caso concreto, fueron los siguientes: julio 27 días hábiles, agosto 24 días hábiles, septiembre 26 días hábiles y octubre 26 días hábiles.

²⁸ Sentencia del 6 de mayo de 2021, Exp. 24308, C. P. Milton Chaves García.



expediente, no desvirtuó los presupuestos en los que se fundó la misma, por lo que procedía la adición discutida.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial²⁹.

El artículo 647 del ET establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se omiten ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En esta oportunidad, la actora alegó diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, en punto de la aplicación de la cuestionada presunción y la forma de desvirtuarla, por lo cual solicitó ser exonerada de la sanción por inexactitud.

En cuanto a la diferencia de criterios en relación con el artículo 647 del ET, esta Sala, en sentencia del 11 de junio de 2020³⁰, concluyó que *«Lo que exculpa, antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 647 del ET, es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo. No basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera “diferencia de criterios” entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Para el régimen sancionador es irrelevante que las posiciones jurídicas de los sujetos de la relación tributaria sean discrepantes; ese dato viene dado en la medida en que acreedor y deudor del tributo interpretan desde su posición e interés jurídico las normas que deben aplicar. Si no hubiera diferencia de criterios, sencillamente no habría debate alguno sobre la cuantificación del tributo y, por tanto, no habría infracción. Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el “criterio” desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico.»* (Subraya la Sala)

En el presente caso, la actora se limitó a aducir una diferencia de criterios, sin sustentarla, lo cual, conforme a la posición de la Sala, no basta para exculpar. Además, omitir ingresos deriva en un menor impuesto, por lo que se configura la conducta sancionable contenida en el artículo 647 del ET³¹. Por tanto, procede la sanción por inexactitud del 100%, en aplicación de la favorabilidad, como la fijó el tribunal.

Respecto del argumento referente a que la DIAN estaba exonerada de probar la culpabilidad de la sociedad, se precisa que esta no se constituye en una presunción de culpa de la sociedad no prevista por el legislador, como lo afirma la recurrente. Una vez configurados los presupuestos que dan lugar a la aplicación de la sanción establecida en el artículo 647 del ET, corresponde a la contribuyente demostrar que no incurrió en los presupuestos sancionables o, en su defecto, que incurrió en dichos presupuestos amparada en un error en la interpretación del derecho aplicable, lo que no ocurrió en este caso, pues se evidenció que la actora omitió ingresos. Se trata de una sanción objetiva, cuya imposición se basa en el cumplimiento de los presupuestos establecidos en la norma.

Por lo anterior, se confirmará la sentencia apelada.

²⁹ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

³⁰ Exp. 21640 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

³¹ “Art. 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, sí como la inclusión de costos, deducciones, descuentos [...]” (Subraya la Sala)



Finalmente, con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso³², la Sala no condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el 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 21 de noviembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, por las razones expuestas.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

3.- Reconocer personería al abogado Herman Antonio González Castro como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder conferido que obra en el folio 41 del cuaderno 2.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto

SALVAMENTO DE VOTO / PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR CONTROL DE VENTAS O INGRESOS GRAVADOS - Presupuestos / PRESUNCIÓN – Naturaleza jurídica / PRESUNCIÓN LEGAL – Presupuestos / PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA / PLAZO EN MATERIA MERCANTIL / DÍA HÁBIL COMERCIAL – Está ligado al ejercicio efectivo de la actividad económica / DÍA LABORAL – Debe tener en cuenta el horario del establecimiento de comercio / ADICIÓN DE

³² Código General del Proceso «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



INGRESOS GRAVADOS POR CONTROL DE VENTAS - Legalidad parcial. En el caso, los días que se tomaron como base para el cálculo de la presunción fueron mayores a los laborados en el establecimiento de comercio de la contribuyente, pues no se tuvo en cuenta que los sábados son hábiles solo medio tiempo / BASE DE LA PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR CONTROL DE VENTAS O INGRESOS GRAVADOS - No debe incluir ventas extraordinarias o excepcionales

En mi opinión, la Sala en el análisis que realizó no tuvo en cuenta hechos debidamente acreditados que permitían desvirtuar o disminuir el monto de la presunción establecida en el artículo 758 del Estatuto Tributario, “*presunción de ingresos por control de ventas o ingresos gravados*”. La presunción es un juicio lógico que consiste en tener como cierto o probable un hecho, a partir de otro debidamente probado. El artículo (sic) 166 del Código General de Proceso señala que las presunciones establecidas por la ley son procedentes, siempre que los hechos en que se funden estén debidamente acreditados. Ahora, de manera general las presunciones establecidas en el ordenamiento tributario son “*presunciones legales*” y por lo tanto admiten prueba en contrario, como lo prevé el artículo 761 del Estatuto. En concordancia, el artículo 742 *ibidem* señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba aceptados en la legislación fiscal y en el Código General del Proceso. Según lo dispone el artículo 758 del Estatuto Tributario, la presunción de ingresos por control de ventas o ingresos gravados se determina realizando un control de no menos de cinco días continuos o alternados en un mismo mes, multiplicando el promedio diario de ingresos por el número de días hábiles comerciales. La demandante argumentó que se vulneraron los principios de equidad y justicia tributaria en la forma como aplicó el artículo 758 *ibidem*, pues los días efectivamente laborados por la contribuyente son menores a los que se tomaron como base para el cálculo de la presunción, toda vez que, los sábados son hábiles solo medio tiempo. La Sala estableció que el número de días hábiles comerciales con los que la DIAN efectuó el cálculo se sujetaba a los conocidos como días laborales, esto es, de lunes a sábado, argumento que desconoce el horario de atención del establecimiento de comercio, que acreditó el demandante con certificación del representante legal, que no fue controvertida. Además, debe destacarse que el artículo 758 en mención habla del concepto de “*días hábiles comerciales*”, es decir, lo vincula al ejercicio efectivo de la actividad económica, lo que no puede predicarse cuando el establecimiento de comercio está cerrado al público. La demandante también argumentó y probó que del cálculo de los ingresos la DIAN debió excluir la factura de venta 68486 del 29 de julio de 2014, por valor de \$102.503.400, por cuanto correspondió a una venta extraordinaria que solo ocurre tres o cuatro veces al año. Hecho que encuentro probado, porque la misma sentencia al referirse a este aspecto precisó que revisada la facturación de la sociedad, existen transacciones representativas en otros días del año, citando de manera específica solo las facturas 64104 del 24 de febrero de 2014, por valor de \$70.101.995 y VB3541 del 31 de mayo de 2014, por valor de \$227.649.126, lo que acredita que este tipo de ventas por valores significativos son de carácter excepcional y por tanto no deben hacer parte de la base de presunción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 742 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 758 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 761 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DE PROCESO CGP) - ARTÍCULO 166



Radicado: 68001-23-33-000-2017-00441-01 (24463)
Demandante: FERRETERÍA MACOT S.A.

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

SALVAMENTO DE VOTO

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	68001-23-33-000-2017-00441-01 (24463)
Demandante	FERRETERÍA MACOT S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Con el debido respeto por la decisión mayoritaria, salvo el voto en la sentencia del proceso en referencia, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

En mi opinión, la Sala en el análisis que realizó no tuvo en cuenta hechos debidamente acreditados que permitían desvirtuar o disminuir el monto de la presunción establecida en el artículo 758 del Estatuto Tributario, “*presunción de ingresos por control de ventas o ingresos gravados*”.

La presunción es un juicio lógico que consiste en tener como cierto o probable un hecho, a partir de otro debidamente probado. El artículo 166 del Código General de Proceso señala que las presunciones establecidas por la ley son procedentes, siempre que los hechos en que se funden estén debidamente acreditados.

Ahora, de manera general las presunciones establecidas en el ordenamiento tributario son “*presunciones legales*” y por lo tanto admiten prueba en contrario, como lo prevé el artículo 761 del Estatuto. En concordancia, el artículo 742 *ibidem* señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba aceptados en la legislación fiscal y en el Código General del Proceso.

Según lo dispone el artículo 758 del Estatuto Tributario, la presunción de ingresos por control de ventas o ingresos gravados se determina realizando un control de no menos de cinco días continuos o alternados en un mismo mes, multiplicando el promedio diario de ingresos por el número de días hábiles comerciales.

La demandante argumentó que se vulneraron los principios de equidad y justicia tributaria en la forma como aplicó el artículo 758 *ibidem*, pues los días efectivamente laborados por la contribuyente son menores a los que se tomaron como base para el cálculo de la presunción, toda vez que, los sábados son hábiles solo medio tiempo.

La Sala estableció que el número de días hábiles comerciales con los que la DIAN efectuó el cálculo se sujetaba a los conocidos como días laborales, esto es, de lunes a sábado, argumento que desconoce el horario de atención del establecimiento de comercio, que acreditó el demandante con certificación del representante legal, que no fue controvertida. Además, debe destacarse que el artículo 758 en mención habla del concepto de “*días hábiles comerciales*”, es decir, lo vincula al ejercicio efectivo de la actividad económica, lo que no puede predicarse cuando el establecimiento de comercio está cerrado al público.

La demandante también argumentó y probó que del cálculo de los ingresos la DIAN debió excluir la factura de venta 68486 del 29 de julio de 2014, por valor de \$102.503.400, por cuanto correspondió a una venta extraordinaria que solo ocurre tres o cuatro veces al año. Hecho que encuentro probado, porque la misma sentencia al referirse a este aspecto



Radicado: 68001-23-33-000-2017-00441-01 (24463)
Demandante: FERRETERÍA MACOT S.A.

precisó que revisada la facturación de la sociedad, existen transacciones representativas en otros días del año, citando de manera específica solo las facturas 64104 del 24 de febrero de 2014, por valor de \$70.101.995 y VB3541 del 31 de mayo de 2014, por valor de \$227.649.126, lo que acredita que este tipo de ventas por valores significativos son de carácter excepcional y por tanto no deben hacer parte de la base de presunción

Por las razones expuestas precisé salvar mi voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO