CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2020-01584-01 (28665)
Demandante: Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura S.A.
Demandada: DIAN
Temas: Sanción por irregularidades en la contabilidad. 2018. Tipicidad.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el 24 de enero de 2024, que negó sus pretensiones y la condenó en costas (índice 33).

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Resolución 352412019000001, del 16 de mayo de 2019 (ff. 75 a 81 caa)[1], la demandada impuso a la actora la sanción por irregularidades en la contabilidad prevista en la letra *e.* del artículo 654 del ET (Estatuto Tributario), por las inconsistencias que halló entre las cifras registradas en la contabilidad y las denunciadas en la declaración del IVA (impuesto sobre las ventas) del primer bimestre de 2018, correspondiente a la corrección a la declaración inicial (f. 56 caa); decisión que confirmó la Resolución 000783, del 27 de julio de 2020 (ff. 154 a 166 caa).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (índice 3):

> 1. Que se declaren nulos los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la DIAN impuso a la actora sanción por irregularidades en la contabilidad correspondiente al año gravable 2018: (i) Resolución Sanción 352412019000001, del 16 de mayo de 2019; y (ii) Resolución 000783, del 27 de julio de 2020.
>
> 2. Que a título de restablecimiento del derecho se declare: (i) que la contabilidad del año gravable 2018 presentada por la actora es procedente; (ii) que la actora no incurrió en el hecho sancionable que prevé el artículo 643 del Estatuto Tributario y en consecuencia no está obligada a pagar la sanción por irregularidades en la contabilidad; y (iii) que no son de cargo de la actora las costas en que haya incurrido la DIAN.
>
> 3. Que se condene en costas del proceso y agencias en derecho a la DIAN.

[1] El cuaderno de antecedentes administrativos lo aportó la demandada en los documentos digitales contenidos en el índice 19.

E invocó como normas vulneradas los artículos 29 y 209 constitucionales; y 654, 742, 746 y 774 del ET (Estatuto Tributario), para lo cual desarrolló el concepto de violación que a continuación se resume:

Admitió que en la declaración del IVA del primer bimestre del 2018 reportó ingresos netos inferiores a los registrados en la contabilidad, pero adujo que posteriormente corrigió dicha autoliquidación para incluir los ingresos omitidos. En ese contexto, alegó que la demandada vulneró la correspondencia que debía haber entre los actos sancionadores, dado que, al resolver el recurso de reconsideración, modificó el fundamento de la sanción al señalar que existían inconsistencias entre los «*ingresos gravados a la tarifa general*» declarados y los contabilizados, cuando en las etapas anteriores solo había hecho referencia a diferencias con los ingresos netos, las cuales habían sido subsanadas mediante la corrección de la declaración. Asimismo, sostuvo que los actos acusados fueron expedidos con falsa motivación, por cuanto omitieron exponer el sustento de la sanción impuesta y desconocieron la corrección presentada.

En cuanto al fondo, sostuvo que no incurrió en la conducta sancionable prevista en la letra *e.* del artículo 654 del ET, la cual, en su criterio, se configuraba por la existencia de irregularidades en la contabilidad y no por inconsistencias entre los ingresos registrados en los libros contables y los reportados en las declaraciones tributarias. En ese sentido, defendió que los estados financieros y los certificados del revisor fiscal y del proveedor del sistema contable demostraban que la contabilidad fue llevada en debida forma, lo que, también, se evidenciaba en la valoración que de esta hizo la propia demandada para detectar las inexactitudes advertidas en la declaración del IVA presentada. Añadió que, aun si se aceptara la existencia de inconsistencias entre los «*ingresos gravados a la tarifa general*» autoliquidados y los registrados en la contabilidad, aquellos fueron declarados por una cuantía superior. Con todo, sostuvo que la conducta imputada en los actos acusados no era sancionable, máxime cuando corrigió la declaración del IVA para ajustarla a los ingresos registrados en la contabilidad y liquidó la correspondiente sanción por corrección. Finalmente, alegó que la imposición concurrente de dicha sanción y la de los actos demandados vulneraba la prohibición constitucional del *non bis in idem*.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 19), para lo cual señaló que desde el pliego de cargos fundamentó la imposición de la sanción en la diferencia detectada entre los «*ingresos gravados a la tarifa general*» reportados en la declaración del IVA del primer bimestre del 2018 y los registrados en la contabilidad, inconsistencia que, a su juicio, no fue desvirtuada con el certificado del revisor fiscal ni con las demás pruebas aportadas al expediente. Sostuvo que dicha inconsistencia le impidió verificar la exactitud de la base gravable autoliquidada del impuesto, aun cuando los «*ingresos gravados a la tarifa general*» declarados para efectos del IVA fueran superiores a los registrados en la contabilidad. Por ende, afirmó que la demandante incurrió en la conducta tipificada en la letra *e.* del artículo 654 del ET y que, en consecuencia, era procedente la sanción impuesta. Asimismo, negó la vulneración de la prohibición del *non bis in idem*, al considerar que una era la conducta sancionable derivada de la corrección de inexactitudes en las autoliquidaciones tributarias y otra distinta la correspondiente a irregularidades en la contabilidad. Finalmente, pidió condenar en costas a la demandante.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora (índice 33). Descartó la infracción a la regla de correspondencia, porque desde el acto

preparatorio la demandada sustentó la imposición de la sanción en las inconsistencias detectadas entre la contabilidad y la declaración del IVA del primer bimestre del año 2018, específicamente respecto de los rubros ingresos netos del periodo e «*ingresos gravados a la tarifa general*». Añadió que la actora no corrigió ni desvirtuó la inconsistencia relativa a este último concepto, puesto que incluso el certificado del revisor fiscal únicamente se refirió a los ingresos netos. Así, al constatar que los «*ingresos gravados a la tarifa general*» registrados en la contabilidad eran inferiores a los autoliquidados en la declaración de corrección del IVA, concluyó que se encontraba acreditada la conducta tipificada como sancionable por la letra *e.* del artículo 654 del ET, en tanto la contabilidad de la actora impedía verificar las operaciones realizadas y la exactitud de la base gravable autoliquidada del impuesto. Precisó que dicha conclusión no se desvirtuaba por el solo hecho de que los ingresos declarados fueran superiores a los contabilizados. Finalmente, descartó la violación de la prohibición de *non bis in idem*, pues la sanción por corrección y la sanción por irregularidades en la contabilidad reprimían conductas distintas.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 37), para lo cual insistió en la falta de correspondencia entre los actos sancionadores y en su indebida motivación. Reiteró que las pruebas aportadas al proceso demostraban que llevó la contabilidad en debida forma y que corrigió el error relacionado con los ingresos netos registrados en la declaración privada del IVA. Aseguró que incluso la demandada reconoció valor probatorio a la contabilidad al usarla como prueba de las inexactitudes de la liquidación privada del IVA. Aunque aceptó que declaró «*ingresos gravados a la tarifa general*» superiores a los registrados en la contabilidad, sostuvo que esa circunstancia no se subsumía en el tipo infractor previsto en la letra *e.* del artículo 654 del ET, puesto que correspondía a una inexactitud en la liquidación privada del impuesto, por la cual incluso asumió una cuota tributaria superior. Añadió que considerar ese hecho como sancionable conllevaba una aplicación analógica del tipo infractor, prohibida en materia sancionadora. Asimismo, insistió en que, al corregir los ingresos netos declarados para ajustarlos a los registrados en los libros contables, determinó y pagó la sanción por corrección, de modo que mantener la multa impuesta en los actos demandados comportaría una transgresión de la prohibición constitucional del *non bis in idem*. Agregó que la multa impuesta infringió el principio de proporcionalidad que regía el derecho sancionador, pues superó el valor de las supuestas irregularidades contables detectadas. Por último, se opuso a la condena en costas, porque no estaba demostrado que hubiera actuado con temeridad o mala fe ni su causación.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada reiteró los argumentos expuestos en anteriores etapas procesales (índice 11). El ministerio público guardó silencio (índice 14).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones y la condenó en costas[2]. Pero la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre los cargos de apelación relativos a la supuesta aplicación analógica

[2] El proyecto inicial fue negado a la consejera Myriam Stella Gutiérrez Argüello, debiendo pasar al despacho de la posición mayoritaria que seguía en turno, cuya ponencia se concreta en la presente decisión (índices 16 y 19).

del tipo infractor y a la falta de proporcionalidad de la multa impuesta, toda vez que se trata de alegaciones novedosas que no fueron planteadas en la demanda. En consecuencia, su estudio implicaría introducir un debate jurídico nuevo en segunda instancia y proferir un fallo incongruente, con afectación de los derechos al debido proceso, de defensa y de contradicción de la contraparte, que se vería sorprendida con cuestionamientos formulados por primera vez en esta etapa procesal[3].

2- En primer lugar, la apelante única sostiene que la demandada vulneró el debido proceso al desconocer la correspondencia entre los actos sancionadores, en la medida en que la supuesta inconsistencia entre los «*ingresos gravados a la tarifa general*» reportados en la declaración privada del IVA del primer bimestre del año 2018 y los registrados en la contabilidad, como fundamento de la multa del *sub examine*, habría sido planteada por primera vez en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, puesto que en las etapas anteriores solo se había referido a diferencias relacionadas con el rubro de ingresos netos. En contraste, la demandada afirma que desde el pliego de cargos señaló la diferencia entre los «*ingresos gravados a la tarifa general*» autoliquidados y los contabilizados como fundamento de la sanción por irregularidades en la contabilidad. Tesis acogida por el *a quo*. Conforme a lo anterior, la Sala debe decidir si el contenido de los actos proferidos en el procedimiento sancionador acató la exigencia de correspondencia en aras de garantizar el debido proceso de la contribuyente.

2.1- El artículo 638 del ET dispone que, cuando las sanciones se impongan mediante resolución independiente, debe formularse previamente un pliego de cargos. En consonancia con ello, el artículo 655 *ibidem* prevé que, tratándose de la sanción por irregularidades en la contabilidad, debe correrse traslado del acta de visita a la persona o entidad investigada para que ejerza su defensa dentro del término de un mes. Sobre el alcance de esas disposiciones, la Sala ha señalado que su finalidad consiste en garantizar que el presunto infractor conozca los hechos y la conducta sancionable que se le atribuye, de modo que pueda ejercer adecuadamente sus derechos de defensa y contradicción. Por ello, la conducta imputada en el acto preparatorio debe corresponder a aquella que finalmente sustente la imposición de la sanción, pues entre el pliego de cargos y el acto sancionador debe existir correspondencia, esto es, identidad fáctica y jurídica (sentencia del 12 de febrero de 2020, exp. 24541, CP: Milton Chaves García[4]).

2.2- En el caso analizado, mediante el Pliego de Cargos 352382018000080, del 11 de octubre de 2018, la Administración señaló que, tras comparar el libro mayor y balances del primer bimestre del año 2018 con la declaración del IVA correspondiente al mismo periodo, advirtió inconsistencias entre los ingresos registrados en la contabilidad y los declarados. En concreto, indicó que mientras en el libro mayor y balances se contabilizaron ingresos totales por $74.668.152.355, en la declaración del IVA se reportaron ingresos netos por $74.396.393.000. Asimismo, precisó que los ingresos gravados a la tarifa general registrados en la contabilidad ascendían a $14.483.697.194, mientras que en la declaración del IVA se declararon $14.532.267.000 (f. 28 caa).

A su turno, en la Resolución Sanción 352412019000001, del 16 de mayo de 2019, la demandada reiteró que, al confrontar los valores consignados en la declaración del IVA con los registrados en el libro mayor y balances de enero y febrero de 2018, se constató que no coincidían ni los ingresos netos declarados ni los ingresos gravados a la tarifa general (f. 78 vto. caa). Ese mismo planteamiento fue reiterado al resolver el recurso de

[3] Sentencias del 26 de julio de 2012 (exp. 18380, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 25 de noviembre de 2014 (exp. 19031, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 19 de febrero de 2020 (exp. 22748, CP: Julio Roberto Piza).
[4] En ese sentido se pueden consultar las sentencias del 06 de noviembre de 2014 (exp. 20344, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia); y del 17 de noviembre de 2022 (exp. 26541, CP: Milton Chaves García).

reconsideración, oportunidad en la que la Administración señaló que, aun frente a la declaración de corrección presentada por la contribuyente, persistía una diferencia entre los ingresos gravados a la tarifa general registrados en la declaración y los consignados en la contabilidad, diferencia que cuantificó en $48.569.806. Con fundamento en ello, concluyó que, como la contabilidad no permitía verificar ni determinar adecuadamente los factores necesarios para establecer las bases de liquidación del impuesto, procedía la sanción por irregularidades en la contabilidad (f. 163 caa).

2.3- Las anteriores consideraciones bastan para descartar el planteamiento de la apelante única, pues, del contenido de los actos acusados, se advierte que desde el inicio de la actuación administrativa la autoridad tributaria sustentó la imposición de la sanción por irregularidades en la contabilidad en las diferencias detectadas entre la contabilidad de la actora y la declaración del IVA del primer bimestre del año 2018, tanto respecto de los ingresos netos del periodo como de los ingresos gravados a la tarifa general. Por consiguiente, concluye la Sala que la resolución que decidió el recurso de reconsideración guardó correspondencia con los demás actos del procedimiento sancionador, de manera que no se configuró la vulneración del debido proceso alegada por la actora. En consecuencia, el cargo de apelación no prospera.

3- Por otra parte, el tribunal consideró procedente la sanción impuesta a la demandante con fundamento en la letra *e.* del artículo 654 del ET, al estimar acreditada la existencia de inconsistencias en la contabilidad que impedían verificar las operaciones realizadas y, por ende, establecer la exactitud de la base gravable del IVA declarado para el primer bimestre del año 2018. Lo anterior, porque encontró demostrado que el monto de los «*ingresos gravados a la tarifa general*» registrado en la contabilidad era inferior al reportado en la declaración de corrección del IVA presentada para dicho periodo, sin que la demandante hubiera desvirtuado o subsanado esa inconsistencia, toda vez que el certificado del revisor fiscal aportado y la declaración de corrección únicamente se refirieron a los ingresos netos del periodo.

Para oponerse a esa decisión, la demandante admite que declaró «*ingresos gravados a la tarifa general*» en una cuantía superior a la registrada en la contabilidad, pero sostiene que esa circunstancia no se subsume en el tipo infractor previsto en la letra *e.* del artículo 654 del ET. A su juicio, tal situación correspondería, en todo caso, a una inexactitud en la liquidación privada del impuesto, respecto de la cual incluso asumió una carga tributaria superior. Asimismo, afirma que los estados financieros y los certificados expedidos por el revisor fiscal y por el proveedor del sistema contable demuestran que la contabilidad fue llevada conforme a las normas aplicables. Añade que la propia demandada reconoce valor probatorio a dicha contabilidad, en la medida en que la utiliza como prueba de las inconsistencias advertidas en la declaración del IVA presentada.

Conforme a esos planteamientos, corresponde a la Sala determinar si las diferencias entre los valores registrados en la contabilidad y los reportados en la declaración privada del IVA configuran irregularidades en la contabilidad sancionables en los términos de la letra *e.* del artículo 654 del ET.

3.1- Según el artículo 772 del ET, los libros de contabilidad constituyen prueba a favor del contribuyente siempre que se lleven en debida forma, esto es, en los términos dispuestos en los artículos 773 y 774 *ibidem* y el Título IV del Libro I del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); asimismo, el artículo 775 del ET señala que, en caso de desacuerdos entre las declaraciones tributarias y los asientos contables del contribuyente, prevalecen estos últimos. Por ello, los contribuyentes deben conservar la contabilidad y ponerla a disposición de la Administración cuando esta así lo requiera en

ejercicio de sus facultades de fiscalización e investigación (artículos 632 y 684 del ET).

De conformidad con lo anterior, el artículo 654 del ET señala que constituyen hechos irregulares que dan lugar a la sanción discutida, entre otros, el «*no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones*» (letra *e.*); circunstancia que según el artículo 655 *ibidem* será sancionada con «*el medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de 20.000 UVT*»; esto sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes.

Al respecto, la Sala ha precisado que la sanción por irregularidades en la contabilidad busca que los contribuyentes cumplan con los requisitos dispuestos en el ordenamiento fiscal para llevarla en debida forma a efectos de que se pueda «*conocer en cualquier momento la real situación económica y financiera de la persona y sea eficaz para la correcta determinación de los impuestos*». En esa medida, las conductas que reprime el ordenamiento tributario son no llevar contabilidad, no registrar los libros, no exhibirlos cuando se requieran, llevar doble contabilidad, no diligenciarlos de manera tal que permitan establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones y que sus registros no sean oportunos, pues de presentarse alguno de estos hechos, «*la fuente contable no es idónea y eficaz para una correcta determinación tributaria*» (sentencia del 13 de septiembre de 2017, exp. 20632, CP: Jorge Octavio Ramírez[5]). Por ello, esta Sección ha advertido que la finalidad de dicha sanción exige analizar, en cada caso concreto, las circunstancias que rodean los hechos, a efectos de verificar que su imposición responda efectivamente al propósito de garantizar la idoneidad probatoria de la contabilidad para fines fiscales[6].

3.2- En el presente caso, están acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración inicial del IVA del primer bimestre de 2018, la demandante reportó ingresos netos por $74.396.393.000 e ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general por $14.532.267.000 (f. 4 caa). Pero, en el libro mayor y balance de los meses de ese periodo, registró ingresos totales por $74.668.152.355, así como ingresos gravados por $14.483.697.794 (ff. 7 a 19 caa).

(ii) Mediante el Pliego de Cargos 352382018000080, del 11 de octubre de 2018 (ff. 27 a 29 caa), la demandada propuso sancionar a la actora por incurrir en irregularidades en la contabilidad, al juzgar que las inconsistencias detectadas entre los montos contabilizados y los reportados en la declaración del IVA evidenciaban que la contabilidad no se llevaba en debida forma para efectos de verificar, a partir de ella, los factores necesarios para la determinación de las bases gravables de los impuestos, en los términos de la letra *e.* del artículo 654 del ET.

(iii) Al responder el pliego de cargos, la demandante aportó la corrección de la declaración del IVA presentada con posterioridad a dicho acto, mediante la cual ajustó el valor declarado por concepto de ingresos netos a lo registrado en los libros contables, esto es, a la suma de $74.668.152.000. Pero, no modificó el valor correspondiente a los ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general (f. 56 caa). Asimismo, aportó certificados expedidos por el revisor fiscal y por el proveedor del sistema contable, en los que hacían

[5] Reiterada en las sentencias del 20 de enero de 2017 (exp. 20551, CP: Hugo Fernando Bastidas); y del 14 de marzo de 2019 y 12 de febrero de 2020 (exps. 21049 y 24541, CP: Milton Chaves García).
[6] Sentencia del 30 de agosto de 2007 (exp. 14684, CP: Héctor J. Romero Díaz).

constar que la contabilidad era llevada en debida forma. Adicionalmente, el revisor fiscal certificó que los ingresos del periodo ascendieron a $74.668.152.355 (ff. 58, 59 y 68 caa).

(iv) Mediante la Resolución 352412019000001, del 16 de mayo de 2019, la demandada impuso a la actora la sanción propuesta en el pliego de cargos, al considerar configurada la conducta prevista en la letra *e.* del artículo 654 del ET, dado que en la declaración del IVA existían valores que no coincidían con los registrados en la contabilidad, sin que, al responder el acto preparatorio, la contribuyente hubiera justificado la razón por la cual declaró cifras distintas de las consignadas en los libros contables. Añadió que «*el error en la base gravable es el que genera la infracción*» (f. 79 caa). Esa decisión fue confirmada mediante la Resolución 000783, del 27 de julio de 2020 (ff. 154 a 166 caa), oportunidad en la que la Administración reconoció la corrección efectuada respecto de los ingresos totales del periodo, pero insistió en la inconsistencia relacionada con los «*ingresos gravados a la tarifa general*».

(v) Al presentar la demanda, la actora aportó nuevamente certificados expedidos por el revisor fiscal y proveedor del sistema contable (índice 19).

3.3- De conformidad con lo anterior, la Sala constata que la demandada fundamentó la imposición de la sanción por irregularidades en la contabilidad en las inconsistencias detectadas entre los ingresos gravados a la tarifa general registrados en los libros contables y los reportados en la declaración del IVA, al considerar que «*el error en la base gravable es el que genera la infracción*». Sin embargo, ese criterio no se comparte por la Sala, pues la conducta prevista en la letra *e.* del artículo 654 del ET se configura cuando la forma en que se lleva la contabilidad impide verificar o determinar los factores que integran la base gravable de los impuestos. Así, de las pruebas que obran en el expediente se desprende que fue precisamente a partir de los datos registrados en la contabilidad de la actora que la Administración detectó las inexactitudes en la declaración tributaria. Así lo reconoció la propia autoridad al señalar que los valores autoliquidados no coincidían con el soporte contable y que el error en que incurrió la contribuyente recaía en la determinación de la base gravable del IVA del periodo.

En consecuencia, una vez examinada la contabilidad y advertidas las discrepancias entre esta y los valores autoliquidados por la actora, la consecuencia jurídica que correspondía activar era la prevista en el artículo 775 del ET, conforme al cual, en caso de desacuerdo entre las declaraciones tributarias y los asientos contables, prevalecen estos últimos. En ejercicio de sus facultades de fiscalización y dentro del término de firmeza de la declaración previsto en el artículo 714 *ibidem*, si había lugar a ello, la Administración debió iniciar el correspondiente procedimiento de revisión para determinar oficialmente el tributo a cargo de la contribuyente, con fundamento en los registros contables que debían prevalecer sobre los valores declarados. Pero, lo que no resultaba procedente era imponer la sanción por irregularidades en la contabilidad respecto de hechos que no se subsumen en las conductas tipificadas en el artículo 654 del ET, máxime cuando la demandada tampoco acreditó que las inconsistencias detectadas obedecieran a omisiones o defectos en los registros contables.

3.4- En ese contexto, la Sala concluye que, en el *sub lite*, la demandante no incurrió en la conducta infractora que le fue imputada y que la demandada tampoco demostró la falta de idoneidad o eficacia de la contabilidad para verificar o determinar la base gravable de los impuestos, en concreto del IVA del primer bimestre de 2018. Por el contrario, la contabilidad de la actora sí permitía cumplir esa finalidad, al punto que fue el soporte probatorio utilizado por la propia Administración para advertir las inconsistencias existentes en la referida declaración del IVA. Por tanto, prospera el cargo de apelación.

4- Habida cuenta de que se desvirtuó el fundamento para imponer la sanción por irregularidades en la contabilidad, la Sala se abstendrá de analizar los demás cargos formulados en el recurso de apelación relativos a su nulidad.

Conclusión

5- Como contenido interpretativo de la presente providencia, la Sala reitera que los actos expedidos en el marco del procedimiento administrativo sancionador deben guardar congruencia entre sí, a efectos de garantizar que el presunto infractor conozca los hechos y la infracción que se le atribuye desde el acto preparatorio, como manifestación del debido proceso y de los derechos de defensa y contradicción. Asimismo, precisa que la conducta tipificada en la letra *e.* del artículo 654 del ET se configura cuando la contabilidad es llevada de manera tal que impide verificar o determinar los factores que integran la base gravable de los impuestos, y no por el hecho de que existan inexactitudes en la liquidación privada de los tributos.

Conforme a esas pautas, la Sala revocará la sentencia apelada para, en su lugar, declarar la nulidad de los actos administrativos demandados y, como restablecimiento del derecho, que la actora no adeuda suma alguna por concepto de sanción por irregularidades en la contabilidad impuesta en los actos anulados.

Costas

6- Respecto a la condena en costas impuesta por el *a quo* a la demandante, como en esta oportunidad se revocará la sentencia apelada para acceder a las pretensiones de la demanda, la Sala dejará sin efectos dicha condena. En su lugar, con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), condenará en costas de ambas instancias a la parte vencida en el proceso, esto es, a la demandada. Para el efecto, la Sala fija las agencias en derecho en un (1) SMMLV por cada instancia, conforme a lo previsto en el artículo 5.º del Acuerdo PSAA16-10554, del 05 de agosto de 2016, expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, y ordenará al tribunal tramitar el incidente de liquidación en los términos del artículo 366 del CGP.

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

FALLA

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

   *Primero: **Declarar** la nulidad de los actos administrativos demandados.*

   *Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que la actora no adeuda suma alguna por concepto de sanción por irregularidades en la contabilidad impuesta en los actos anulados.*

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

3. **Reconocer** personería a Diana Marcela Rojas Eraso como abogada de la parte demandada conforme al poder conferido (índice 11).

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

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

(*Firmado electrónicamente*)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

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

(*Firmado electrónicamente*)
WILSON RAMOS GIRÓN

(*Firmado electrónicamente*)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2020-01584-01 (28665)
Demandante	SOCIEDAD PORTUARIA REGIONAL DE BUENAVENTURA S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Con todo respeto por la decisión mayoritaria, salvo el voto en la sentencia de la referencia ya que considero que era procedente la imposición de sanción prevista en el artículo 654 del Estatuto Tributario literal e, en tanto sí se presentaron inconsistencias en la contabilidad que impedían verificar las operaciones realizadas y, por ende, establecer la exactitud de la base gravable del IVA declarado para el primer bimestre del año 2018.

Si bien el contribuyente corrigió su declaración de IVA del primer bimestre de 2018, ajustando los ingresos netos a lo registrado en los libros contables, persistía otra de las irregularidades que sustentan la sanción, relativa al valor de los ingresos gravados, tal como se aprecia a continuación:

Concepto	Declaración inicial	Declaración de corrección	Contabilidad	Diferencia libros y declaración
Por operaciones gravadas a la tarifa general	$14.532.267.000	$14.532.267.000	$14.483.697.794	$48.569.206

Es preciso observar que la cuenta mayor de IVA prevista en el artículo 509 del Estatuto Tributario y para la época de los hechos en la cuenta contable 2408 del Decreto 2650 de 1993, que agrupaba dos subcuentas para controlar el IVA generado y el IVA descontable de la operación, esta cuenta mayor de IVA debe cerrarse al final de cada periodo bimestral para establecer el valor a pagar o el saldo a favor que se reflejará en la respectiva declaración a presentar ante las autoridades tributarias.

La dinámica de la cuenta refleja los valores a declarar, y prueba que las operaciones están respaldadas en la contabilidad, por ello no es aceptable que existan diferencias y que tal circunstancia se atenúe por el hecho que exista un mayor valor llevado a la declaración del período.

En mi opinión las diferencias entre los valores contabilizados y lo declarado demuestra la existencia de una irregularidad en la contabilidad, en tanto demuestra que la declaración no tiene respaldo en los libros contables y que estos no reflejan la real situación económica de la sociedad.

Así, no se trata de un error en la declaración que se valide con la conclusión de la sentencia que lo que debió proceder es una revisión y ajuste a la declaración por parte de la DIAN, que por demás resultaba totalmente improcedente si se considera que lo declarado fue superior a lo contabilizado, sino a una irregularidad que pone en evidencia que no existe claridad sobre el manejo de la operación, no hay certeza sobre el valor de

los ingresos gravados de la sociedad y en suma revela que los registros contables no son una fuente contable idónea y eficaz para determinar el IVA.

Además, si bien el demandante allegó los estados financieros y los certificados de revisor fiscal y del software de la compañía que informan que la contabilidad se llevó de acuerdo con las normas contables y técnicas, lo cierto es que tales documentos no se respaldan en un comprobante interno o externo, nota contable o de ajuste que justifique dicha diferencia, es decir, el menor valor contable por concepto de los ingresos gravados, y que permita soportar cuál es el valor real del impuesto por pagar de la sociedad.

Reparo en que, aunque los errores en los ingresos netos de la declaración inicial se ajustaron a lo registrado en la contabilidad, no sucedió lo mismo frente a los ingresos gravados, y en tal sentido, los libros no dan certeza de la base de liquidación del tributo.

Así, dado que la contabilidad de la apelante no da certeza sobre su operación gravada con IVA, la misma no permite determinar los factores necesarios de la base gravable del tributo, por lo que era dable concluir que procedía la imposición de la sanción con fundamento en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario.

Por las razones antes citadas, precisé salvar mi voto.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

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/evalidador