



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciséis (16) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01751-01 (24548)
Demandante: SIDERÚRGICA NACIONAL SIDENAL S.A.
Demandado: UAE DIAN
Temas: Impuesto sobre la renta año 2010. Compraventa de Chatarra. Ingresos brutos operacionales. Pago por compensación. Operaciones simuladas. Prueba del costo. Deducción por depreciación. Contrato de comodato. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA – CUMPLIMIENTO DE TUTELA

La Sala dicta sentencia de reemplazo en cumplimiento de la orden de tutela dictada por la Sección Tercera, Subsección C, de esta Corporación, mediante fallo del 22 de febrero del 2022 (rad. 11001-03-15-000-2021-06994-00, C.P. Nicolás Yepes Corrales), que resolvió:

“PRIMERO: AMPARAR el derecho fundamental al debido proceso de la Siderúrgica Nacional S.A. –Sidenal–, de conformidad con las razones *ut supra*.

SEGUNDO: En consecuencia, **DEJAR** sin efectos la sentencia dictada el 15 de abril de 2021, para que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, expida, en el término de 40 días contados desde la notificación de esta providencia, una de reemplazo teniendo en cuenta las consideraciones acá efectuadas”.

Bajo esas condiciones, la Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 31 de enero de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que en la parte resolutive ordenó lo siguiente:

“1. DECLARÁSE LA NULIDAD PARCIAL de la liquidación oficial de revisión 312412014000080 del 20 de junio de 2014 y de la resolución 900.418 de 30 de abril de 2015, mediante las cuales fue modificada la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010 a la sociedad SIDERÚRGICA NACIONAL S. A., EN LIQUIDACIÓN (sic) y se resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente.

2. A título de restablecimiento del derecho, se determina que la obligación tributaria por el impuesto sobre la renta del año gravable 2010 a cargo de la sociedad actora corresponde a la liquidación incluida en la parte final de las consideraciones de esta providencia.

3. NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda, conforme a lo expuesto en la parte considerativa de esta sentencia.

4. Por no haberse causado, no se condena en costas.



ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2011, SIDENAL presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, en la que liquidó un total saldo a favor de \$10.855.638.000.

El 7 de octubre de 2011, SIDENAL solicitó la compensación y/o devolución del anterior saldo a favor. Mediante Resolución 1759 de 19 de diciembre de 2011, la DIAN accedió a la compensación de la suma solicitada.

Prevía investigación, la DIAN profirió el requerimiento especial 312382013000175 del 2 de octubre de 2013, en el que propuso adicionar ingresos brutos operacionales por \$15.353.738.000, desconocer costo de ventas por \$29.066.921.000 [\$26.647.764.300 por operaciones simuladas y \$2.419.156.542 por depreciación maquinaria y equipo dado en comodato] y gastos operacionales de ventas por \$171.988.000 e imponer sanción por inexactitud por \$23.544.917.000.

Prevía respuesta de la actora, la administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412014000080 del 20 de junio de 2014, en la que modificó la declaración privada en los términos propuestos en el requerimiento especial. Determinó oficialmente un total saldo a pagar de \$27.404.852.000¹.

Contra el acto anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración en el que aceptó el desconocimiento de gastos por operaciones de venta glosado, por lo que presentó, con pago, declaración de corrección el 5 de agosto de 2014². El recurso fue decidido mediante la Resolución 900.418 del 30 de abril de 2015, en la que se aceptó la corrección presentada y, en consecuencia, se modificó la liquidación recurrida, en el sentido de mantener la adición de ingresos brutos operacionales [\$15.353.738.000], desconocer del costo de ventas \$29.066.921.000 [\$26.647.764.300 por operaciones simuladas y \$2.419.156.542 por depreciación maquinaria y equipo dado en comodato], imponer la sanción por inexactitud \$23.499.512.000 y determinar el saldo a pagar en la suma de \$27.359.447.000³. La citada resolución fue notificada personalmente a la actora el 13 de mayo de 2015⁴.

DEMANDA

SIDERÚRGICA NACIONAL SIDENAL S. A., por intermedio de apoderada, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

PRIMERA

- i) Que se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión N.º 312412014000080 del 20 de junio de 2014, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2010 del contribuyente Siderúrgica Nacional Sidenal S.A.
- ii) Que se declare la nulidad de la Resolución N.º 900.418 del 30 de abril de 2015 por medio de la cual se confirmó la liquidación oficial de revisión N.º 312412014000080 del 20 de junio de 2014.

¹ Fls. 140 a 175 c.p. 1

² Recibo oficial de pago por \$158.340.000, por concepto de pago de "impuesto, sanción por inexactitud reducida e intereses por mora".

³ Fls. 105 a 139 c.p. 1.

⁴ Fl. 139v c.p1.



“SEGUNDA

Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la declaración de que el denuncia rentístico del impuesto sobre la renta y complementarios presentado por Siderúrgica Nacional Sidenal S.A. correspondiente al periodo gravable 2010, ha quedado en firme en todos sus aspectos.

TERCERA

De manera subsidiaria, y solo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicito se revoque la sanción por inexactitud dado que no se configuran los presupuestos de derecho que la hacen procedente. Además, teniendo en cuenta que, en todo caso, se presenta una causal excluyente de inexactitud al configurarse una clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículos 82, 127, 128, 647, 743, 744, 746, 750, 756 a 763, 771-2, 772, 773, 774 y 787 del Estatuto Tributario.
- Artículos 823, 824, 825, 1499, 1714, 1715, 1716, 1849, 1857, 1864, 1866, 1880, 1928, 1946, 1947, 1948 y 2200 del Código Civil.
- Artículos 905, 920, 921, 923 y 943 del Código de Comercio.
- Artículo 211 del CPACA.
- Artículos 240 y 241 del Código General del Proceso.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Improcedencia de la adición de ingresos brutos operacionales [\$15.353.738.000]

La actora no omitió ingresos. La DIAN comparó los valores de las operaciones que por concepto de ventas y adquisición de materia prima realizó con la Cooperativa de Fomento de la Construcción y presumió que la diferencia es ingreso de la demandante y la adicionó.

La administración violó el debido proceso por falta de valoración probatoria sin justificación alguna. No valoró los elementos probatorios aportados. La contabilidad es medio de prueba que ofrece credibilidad, ya que es llevada en debida forma. Al valorar la contabilidad, la DIAN incurrió en los siguientes errores:

1. Omitió los pagos en efectivo que la Cooperativa de Fomento de la Construcción efectuó a SIDENAL.
2. Confundió el saldo final de la cuenta por cobrar con lo efectivamente “incluido”
3. Convirtió una cuenta de balance (CxC) en una cuenta de resultados (ingresos).

La adición de ingresos presuntos efectuada por la administración no tiene fundamento legal, ni fáctico. A partir de indicios, “que poco o nada tienen que ver con el hecho a probar”, la DIAN dedujo la omisión de ingresos por parte de Sidenal. Así, creó una presunción distinta de las contempladas en los artículos 756 y siguientes del E.T.



Está demostrada la compensación de las obligaciones, “unas directamente por este medio como tal (compensación) y otras a través del pago por consignación bancaria, hecho que desvirtúa la adición de ingresos.

2. Desconocimiento de costo de ventas [\$29.066.921.000]

2.1. Por operaciones simuladas [\$26.647.764.300]

La DIAN desconoció el funcionamiento de la industria siderúrgica y el proceso interno de producción de SIDENAL.

En la industria siderúrgica, la reincorporación del material reciclable en el ciclo productivo se hace mediante “cadenas de reciclaje” [usuario del servicio de aseo y consumidor de bienes y servicios, recuperadores y recicladores; la industria, la agroindustria y el comercio e intermediarios]. La materia prima para esta industria es el material metálico ferroso [chatarra], su cadena de abastecimiento se origina en la recolección y acopio, principalmente, de manera informal, por medio de la actividad del reciclaje y con la participación de algunas empresas formales.

El proceso de SIDENAL para adquirir la chatarra es el siguiente: pone en conocimiento el precio del kilo del material que compra. Conocido el precio, los distribuidores ofertan su producto y diariamente envían sus camiones cargados junto con la remisión y el ticket de báscula del origen a la planta industrial en Sogamoso. Allí se identifica, revisa y pesa el material para determinar el peso real de la chatarra productiva que entra al inventario, que debe facturar el proveedor y luego pagar la empresa. Para el pago, la empresa exige a sus proveedores la factura de venta correspondiente y el RUT.

La DIAN fundamentó solo en indicios, prueba subsidiaria e indirecta, la inexistencia o simulación de las operaciones de compra de chatarra. No desestimó las compras realizadas por el procedimiento descrito, acreditadas por Sidenal con *“los registros contables [...] con sus respectivas facturas, tickets de báscula, kárdex de chatarra, comprobantes de pago con cheque, estudio técnico de producción a partir de insumos y demás documentos”* allegados al proceso, que constituyen prueba directa de las transacciones. Estas pruebas no las valoró la administración, así que no han sido desvirtuadas.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la actora, el que algunos cheques hayan sido cobrados por persona distinta del beneficiario, o que algunos de los proveedores no hayan sido ubicados en la dirección que figura en el RUT, o que no posean la infraestructura para almacenar el material que venden o que tengan profesiones u oficios diferentes a la compraventa de chatarra, no demuestran la inexistencia o simulación de las operaciones de compraventa de chatarra realizadas con la actora.

El que los ingresos declarados por el proveedor Héctor Silvino Rodríguez coincidan con lo declarado por la actora, demuestra la realidad de las operaciones.

El que los proveedores Diana Rodríguez, Yesid Samacá, Luis Niño hayan tenido el mismo contador (Víctor Felipe Granados) no evidencia la inexistencia de las compras por parte de Sidenal.



Así, no se trata de indicios, son *“una serie de profusas elucubraciones y especulaciones con las cuales [la DIAN] elaboró unas consecuencias jurídicas bajo el manto de una aparente valoración probatoria del conjunto de supuestos indicios que no llevan al convencimiento siquiera precario del hecho a probar”*. Tales “indicios” son impertinentes e inconducentes para acreditar la inexistencia de las transacciones y por ello deben ceder su eficacia probatoria por la prueba directa.

La experticia técnica realizada por la firma Deloitte Asesores y Consultores Ltda., aportada en sede administrativa, ratifica que la contabilidad y los soportes de la actora acreditan la realidad de la compra de chatarra a sus proveedores cuestionados en el 2010.

Es irrelevante si la Cooperativa de Trabajo Asociado Muros actuó o no como mandataria de terceros en las ventas realizadas a Sidenal. La cooperativa expidió facturas por las operaciones y la actora las pagó, documentos que constituyen el soporte de los costos correspondientes.

Debe dársele el valor probatorio a la contabilidad de Sidenal llevada en debida forma y con los soportes internos y externos correspondientes, que no han sido desvirtuados. Además, contra las facturas no se ha propuesto tacha de falsedad, así que son prueba de los costos declarados.

La administración dio a la información suministrada por terceros un alcance que los artículos 750 y 787 del E.T. no consagran.

En los actos acusados indistintamente se hace referencia a dos figuras del derecho comercial a la *“inexistencia”* y la *“simulación”* del contrato de compraventa, las cuales son incompatibles. Conforme a las definiciones previstas en los artículos 1849 del Código Civil y 905 del Código de Comercio, los elementos esenciales del contrato de compraventa son la cosa a transmitir en propiedad y el precio. Por tanto, en el caso, entre Sidenal y sus proveedores los contratos existieron jurídicamente, pues hubo acuerdo sobre las prestaciones de entregar la cosa (chatarra) y pagar el precio.

En la simulación, la finalidad exteriorizada por las partes no es idéntica a la que en realidad ellas pretenden. En el caso, es clara la intención de las partes de celebrar el contrato de compraventa de chatarra y aunque una persona diferente del beneficiario de los pagos haya cobrado los cheques, la *“diputación para el pago”* es legal.

Los indicios en que se fundan los actos acusados no demuestran que las operaciones realizadas por la empresa con los proveedores cuestionados eran simuladas o inexistentes, ni desvirtúan las pruebas directas allegadas por la actora, que demuestran la existencia de la compra de chatarra y que no hubo simulación alguna. Además, no se configuran los elementos del aducido fraude fiscal.

Aunque están probados los costos informados en la declaración tributaria, la administración los desconoció al dar prevalencia a la prueba indiciaria, por lo que, de manera subsidiaria, pidió el reconocimiento del costo presunto previsto en el artículo 82 del E.T.

2.2. Por depreciación maquinaria y equipo dado en comodato [\$2.419.156.542]

Los fundamentos en que se apoya la administración son falsos. Confunde el contrato de comodato con el de usufructo.



El objeto de la oferta mercantil, del 15 de diciembre de 2009, es la prestación de los servicios de producción de palanquilla y el objeto del contrato de comodato del 1 de enero de 2010, es poner a disposición de Progresar la maquinaria para que preste dicho servicio. El servicio que esta presta es remunerado. La entrega de los bienes se hizo a título gratuito, aunque con una destinación especial: prestarle los servicios a Sidenal.

Aunque el contrato de comodato es accesorio a la oferta mercantil, ello no implica que este le traslade a aquel el elemento de onerosidad del principal. Además, el contrato de comodato es oneroso si beneficia a las dos partes y es gratuito si solo beneficia a una parte.

Dado que Sidenal entregó la maquinaria en comodato a Progresar, exclusivamente para usarla en el proceso productivo de la misma empresa, es obligación de la actora, en calidad de propietaria, efectuar la depreciación del bien y es gasto deducible.

3. Sanción por inexactitud [\$23.544.917.000]

Es improcedente la sanción por inexactitud pues no se incurrió en ninguna conducta sancionable. Si en gracia de discusión se acepta que “son inexistentes los datos” de la declaración, existiría una diferencia de criterios, circunstancia que la exonera de la sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

1. Adición de ingresos brutos operacionales [\$15.353.738.000]

Está acreditado que la actora no registró en su contabilidad ni declaró el total de las ventas realizadas a la Cooperativa de Fomento de la Construcción que, a su vez, es proveedora de chatarra.

Transcribió apartes del requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración e indicó que, en los actos demandados, se efectúa un análisis objetivo de las pruebas allegadas al proceso, esto es, la contabilidad de la actora y la información obtenida en los cruces de información de la que concluyó que “la actora omitió ingresos como consecuencia del manejo de las formas de pago en cuentas de compensación”.

La demandante solo objeta el método utilizado por la DIAN para determinar el monto de los ingresos omitidos. No concilió las operaciones de compra y venta efectuadas con la Cooperativa para el Fomento de la Construcción ni probó con precisión el saldo contable. Así, no desvirtuó la adición de ingresos.

2. Desconocimiento de costo de ventas [\$29.066.921.000]

2.1. Por operaciones simuladas [\$26.647.764.300]

Con el propósito de verificar la veracidad de las sumas llevadas en la declaración privada, la DIAN revisó la contabilidad de Sidenal, los soportes de orden interno y externo allegados. Además, verificó las transacciones que originaron los costos con



los proveedores, de lo que advirtió “*graves inconsistencias*” de las que se deriva la simulación e inexistencia de las operaciones económicas.

En materia fiscal, la prueba indiciaria tiene validez. El operador jurídico no puede valorar la factura por el sistema de tarifa legal probatoria, porque esta *per se* no otorga derecho al costo o deducción.

En las operaciones de compra de chatarra con los proveedores Héctor Andrés Garzón Jaramillo, Diana Carolina Rodríguez Uribe, Héctor Silvino Rodríguez Suárez, Yesid Guiovanly Samacá Vargas, Luis Vicente Niño García, Giovanni Garavito Rojas y la Cooperativa de Trabajo Asociado Muros, la DIAN encontró acreditado el incumplimiento de obligaciones tributarias. Además, que algunos cheques fueron cobrados por Nacianceno Rodríguez Toca u otra persona distinta del beneficiario del pago, que algunos proveedores fue imposible contactarlos, que no cuentan con la infraestructura para atender el volumen de ventas reportado, que luego de realizar operaciones cuantiosas por compraventa de chatarra cambiaron de profesión u oficio y pasaron a ser conductores de vehículos, empleados de talleres, etc. En la investigación adelantada no se pudo comprobar con los proveedores la veracidad de las compras reportadas por la actora.

Las inconsistencias encontradas no son hechos aislados, como los planteó la demandante, y dado que no fueron desvirtuados, deben valorarse en conjunto y al hacerlo se determinó la simulación en las operaciones con los proveedores de chatarra.

Desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración tributaria, se invirtió la carga de la prueba, por lo que correspondía a la actora demostrar la realidad de los datos consignados en la declaración tributaria.

Dado que la contabilidad no refleja la realidad de las operaciones, la DIAN acudió a la información suministrada por terceros, prueba testimonial válida en materia tributaria, sin que la demandante haya demostrado por otros medios la realidad de la información reportada en la declaración privada.

En el proceso de determinación del tributo se garantizó a la demandante el debido proceso. Los actos acusados fueron expedidos con fundamento en las normas existentes y basados en premisas y hechos reales comprobables y, en el trámite se garantizó el derecho de defensa y contradicción que ejerció en su oportunidad legal.

En el caso, “*en el expediente están las pruebas de los hechos indicadores que, analizados en conjunto, permitieron cuestionar la realidad de las cifras declaradas, sin que sea suficiente que las facturas cumplan con requisitos formales, puesto que prima la verdad sustancial sobre la formal*”.

No es procedente la determinación de costos presuntos toda vez que las compras fueron cuestionadas.

2.2. Por depreciación maquinaria y equipo dado en comodato [\$2.419.156.542]

Los bienes cuya depreciación se solicita como deducción fueron entregados por la actora “para su usufructo a través del contrato de comodato a la cooperativa, por lo que no los estaba utilizando en desarrollo de su actividad productora de renta, requisito esencial para acceder a la deducción”.



3. Sanción por inexactitud [\$23.544.917.000]

Está demostrado que Sidenal omitió ingresos y solicitó costo de ventas inexistentes. En la declaración utilizó datos incompletos y equivocados de los que derivó un saldo a favor, por lo que incurrió en inexactitud sancionable, sin que se configure la alegada diferencia de criterios en la interpretación de la norma aplicable.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la obligación a cargo de la demandante, por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable 2010, es la determinada en la liquidación incluida en la parte motiva de esa sentencia, que arrojó un total saldo a pagar de \$8.396.635.960.

Las razones de la decisión se sustentan así:

1. Es improcedente la adición de ingresos brutos operacionales [\$15.353.738.000]

El dictamen pericial practicado a la cuenta por cobrar 13050505 de la actora ofrece certeza de los pagos en efectivo realizados por la Cooperativa de Fomento para la Construcción a Sidenal S.A. [\$19.191.847.120.54], que no fueron tenidos en cuenta por la DIAN y que justifican el saldo de la cuenta por \$4.801.772.613.13.

2. Desconocimiento de costo de ventas [\$29.066.921.000]

Es procedente el desconocimiento del costo de ventas.

2.1. Por operaciones simuladas [\$26.647.764.300]

En visitas de verificación, cruces de información de terceros y requerimientos ordinarios de información, la DIAN encontró que (i) Héctor Andrés Garzón Jaramillo, Diana Carolina Rodríguez Uribe, Héctor Silvino Rodríguez Suárez, Yesid Guiovanly Samacá Vargas, Luis Vicente Niño García, Giovanni Garavito Rojas y la Cooperativa de Trabajo Asociado Muros, proveedores de la sociedad actora, en algunos casos, incumplieron sus obligaciones tributarias; (ii) los cheques entregados en pago, en su mayoría, eran cobrados por terceros y los comprobantes de pago elaborados a nombre de personas distintas de aquellas que recibían el pago; (iii) dos de estos proveedores nunca se hallaron en las direcciones suministradas en el RUT o quienes atendieron la diligencia manifestaron que no los conocían, (iv) no desarrollaban actividad alguna relacionada con la comercialización de chatarra y v) no demostraron tener una infraestructura logística y personal necesario y adecuado para desarrollar las actividades que afirmaron realizar.

La actora no demostró la existencia de los costos desconocidos por la DIAN, sin que sea procedente aplicar el principio de *in dubio contra fiscum*.

2.2. Por depreciación maquinaria y equipo dado en comodato [\$2.419.156.542]

La deducción por depreciación es improcedente, toda vez que para gozar del beneficio es requisito *sine qua non* que el contribuyente aproveche o use el bien objeto de la depreciación en su actividad productora de renta en el respectivo periodo gravable y



dado que, en virtud del contrato de comodato o préstamo de uso a título gratuito, la actora entregó el bien a la Cooperativa Progresar, pone en evidencia que Sidenal S.A. no es beneficiaria de la deducción por depreciación, toda vez que, entregada la maquinaria objeto de la depreciación al tercero, no la usó en su actividad productora de renta.

3. Sanción por inexactitud

El Tribunal encontró procedente la sanción por inexactitud, toda vez que la actora incluyó en su denuncia tributario costos no justificados y, con ello, incurrió en un hecho sancionable. En aplicación del principio de favorabilidad, limitó la sanción al 100% conforme con el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016.

Por lo anterior, practicó nueva liquidación para excluir la adición de ingresos y la sanción por inexactitud correspondiente a dicha adición. Y sobre las glosas procedentes, recalculó la sanción que fijó en \$9.603.435.000 y determinó un total saldo a pagar por el periodo de \$8.396.635.960.

El Tribunal no condenó en costas por no estar probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló el fallo de primera instancia en cuanto al costo de ventas desconocido y la sanción por inexactitud impuesta. Expuso como razones de inconformidad las siguientes:

La DIAN no hizo un control sobre los inventarios registrados en libros. De haberlo hecho, hubiera descartado las aducidas “compras simuladas” o “ficticias”.

En el reciclado de chatarra intervienen actores informales [recuperadores y recicladores]. Sin embargo, a partir de la compra realizada por la actora, el proceso se formaliza, debido a que la empresa exige a sus proveedores que estén inscritos en el RUT y el pago lo efectúa previa presentación de la factura con los requisitos legales.

La DIAN fundamenta las “compras inexistentes” en presuntas irregularidades de algunos proveedores. La actora no tiene el deber de fiscalizar a sus proveedores. Si estos mintieron o consignaron datos inexactos, es la autoridad tributaria la que debe investigarlos, no Sidenal.

En el expediente están las pruebas de las compras de chatarra a los 7 proveedores cuestionados [Héctor Andrés Garzón Jaramillo, Diana Carolina Rodríguez Uribe, Héctor Silvino Rodríguez Suárez, Yesid Guiovanly Samacá Vargas, Luis Vicente Niño García, Giovanni Garavito Rojas y la Cooperativa de Trabajo Asociado Muros], como tickets de báscula, facturas, comprobantes de egreso, comprobantes de pago, cheques, extractos bancarios, soportes de producción y la información de su proceso, operaciones registradas en la contabilidad con los soportes internos y externos.

Para la compra de materia prima (chatarra), el proceso adoptado por la empresa es el siguiente: el sistema SISCOBAS emite el ticket de báscula en el que se registra fecha de llegada, placa del vehículo, peso obtenido. Este es un procedimiento idóneo que permite el ingreso del material al inventario de forma correcta y depurada.



Los indicios de los que la DIAN dedujo la inexistencia de las compras con los proveedores mencionados son los siguientes:

- Algunos no cumplieron sus obligaciones tributarias
- Los pagos efectuados en cheque, en su mayoría, eran cobrados por terceras personas.
- Dos de los proveedores nunca fueron encontrados en las direcciones del RUT.
- Algunos no desarrollan actividad económica relacionada con la comercialización de chatarra.
- No demostraron tener infraestructura logística y de personal necesaria y adecuada para desarrollar esta actividad económica

Estos indicios, de manera individual o conjunta, no prueban la inexistencia de las operaciones de compra de chatarra, demuestran la realidad de esta actividad económica. Para la recolección, transporte y venta de chatarra no se requiere oficina ni una infraestructura para su depósito, tampoco dedicación permanente a esta actividad.

El dictamen pericial corrobora la realidad de las operaciones.

Los indicios en que se fundan los actos acusados no demuestran que las operaciones realizadas por la empresa con los proveedores cuestionados eran simuladas ni desvirtúan las pruebas directas allegadas por la actora, que demuestran la existencia de la compra de chatarra. Además, no se configuran los elementos del aducido fraude fiscal.

En subsidio, pidió el reconocimiento del costo presunto de que trata el artículo 82 del E.T.

Es procedente el costo por la depreciación de la maquinaria y equipo entregado en comodato a la Cooperativa Progresar.

En virtud del contrato de comodato, la actora entregó a la Cooperativa de Trabajo Asociado Progresar unos bienes destinados exclusivamente a la prestación de los servicios de administración y operación de los procesos de recepción, clasificación y descargue de chatarra, cargue del horno eléctrico, fusión, preafino y afino del metal, vaciado del acero líquido, enfriamiento, facturación y ventas. Sidenal S.A. paga el valor mensual del contrato sobre el volumen de producción de palanquilla. Además, la actora tiene a su cargo el mantenimiento preventivo y correctivo de los bienes que le reportan beneficios a la demandante y no han salido de su patrimonio.

La sanción por inexactitud es improcedente, toda vez que la actora no incurrió en la conducta sancionable. Además, existe una diferencia de criterios. Advirtió que al cuantificarla, el Tribunal incurrió en error, pues tomó el saldo a favor liquidado en la declaración inicial y no el de la declaración de corrección.

La **demandada** apeló la sentencia de primera instancia, en cuanto encontró no ajustada a derecho la adición de ingresos, con fundamento en lo siguiente:

La actora incurrió en omisión de ingresos en las operaciones con la Cooperativa de Fomento de la Construcción. Las pruebas recaudadas en la investigación administrativa demuestran que Sidenal no registró en su contabilidad ni declaró el total de las ventas realizadas a esta Cooperativa que, a su vez, es proveedora de chatarra.

10



Transcribió apartes del requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración e indicó que en los actos demandados se efectúa un análisis objetivo de las pruebas allegadas al proceso, esto es, la contabilidad de la actora y la información obtenida en los cruces de información de la que concluyó que *“la actora omitió ingresos como consecuencia del manejo de las formas de pago en cuentas de compensación”*.

La forma de pago con este proveedor es “por cruce de cuentas y compensaciones”, por lo que comparó las ventas [\$51.931.691.504] y la adquisición de materia prima [\$34.600.604.374] y la diferencia resultante [\$15.353.738.000] fue adicionada a los ingresos.

La imposibilidad de verificar las transacciones con la Cooperativa de Fomento de la Construcción llevó a que la verificación se hiciera a partir de los registros contables de la actora, pero como estos presentaban irregularidades, la DIAN tuvo en cuenta las pruebas documentales que soportan el cruce de cuentas y la información exógena.

Como irregularidades figuran que, en algunos casos, aunque se aplica el sistema de pagos por compensación, al revisar el auxiliar de ventas, se advierte que en él se relaciona un tercero diferente, hecho que no ofrece certeza del beneficiario del pago. Además, no hay una secuencia cronológica en los pagos, al punto que se registran pagos por compras antes de que estas se hubieran realizado.

El dictamen pericial no ofrece certeza sobre la contabilización y declaración del total de las ventas de la actora a la Cooperativa, pues se hizo sobre “una muestra aleatoria”, tampoco demuestra las compensaciones. Por tanto, esta prueba carece de solidez, exhaustividad y calidad en sus fundamentos y no logra desvirtuar la diferencia adicionada por la administración en los actos acusados.

En cuanto al desconocimiento de costos por simulación e inexistencia de operaciones de compra, el desconocimiento de la deducción por depreciación de maquinaria y equipo debido a que esta no fue usada por la actora en la actividad productora de renta y la procedencia de la sanción por inexactitud, se remitió a los fundamentos en que se sustenta la sentencia apelada para negar la prosperidad de estos cargos y retomó los argumentos expuestos al contestar la demanda, que sustentan que la actora no demostró la existencia de las operaciones que originaron el costo de ventas desconocido.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** destacó que el dictamen pericial debió ser objetado en la oportunidad procesal, por lo que tiene validez para acreditar que la actora no omitió ingresos e insistió en que el material probatorio allegado desvirtúa la adición de ingresos; que está demostrada la realidad de las compras y, por ende, la procedencia del costo de ventas, pues, no incurrió en simulación o fraude fiscal; que los indicios no desvirtúan la realidad de las operaciones de Sidenal; que es procedente la deducción por depreciación y que no incurrió en conducta que configure inexactitud sancionable.

La **demandada** insistió en que la actora omitió ingresos. Reiteró los argumentos en que fundamenta la adición de ingresos, el desconocimiento del costo de ventas y la imposición de la sanción por inexactitud, expuestos a lo largo del proceso.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada por lo siguiente:

11

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co





1. El simple análisis del movimiento de la cuenta 13050505 - cuentas por cobrar a clientes no es indicativo de la omisión de ingresos, ni existe sustento jurídico o fáctico que lo acredite. La diferencia entre las compras de materia prima y las ventas que la actora realiza a la Cooperativa de Fomento de la Construcción no constituye ingreso que deba adicionarse.
2. Del análisis probatorio, encontró que los proveedores de la actora cuestionados no contaban con la capacidad operativa para realizar el volumen de operaciones comerciales con la actora, no recibieron los pagos directamente por los bienes presuntamente enajenados, sin que las afirmaciones relacionadas con la informalidad del sector, el cumplimiento de exigir facturas y RUT y que es responsabilidad de la autoridad tributaria verificar si estos incurrieron en irregularidades la investigación sean suficientes para acreditar la realidad de las operaciones.
3. Es improcedente la solicitud de aplicación de costos presuntos, toda vez que el recurso de apelación no es la oportunidad para adicionar la demanda.
4. No es procedente la deducción por depreciación. En virtud del contrato de comodato, la actora entregó el bien mueble al tercero para su uso sin contraprestación. El comodatario es el que usa el bien para prestar los servicios a la comodataria.
5. Es procedente la sanción por inexactitud, al incluir en la declaración privada costos inexistentes, sin que haya error en la base de cuantificación de la sanción.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En cumplimiento de la orden impartida en la sentencia de tutela proferida el 22 de febrero de 2022 por la Sección Tercera, Subsección C, de esta Corporación⁵, procede la Sala a proferir sentencia de reemplazo. El referido fallo dispuso *“dejar sin efectos la sentencia dictada 15 de abril de 2021, para que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, expida, en el término de 40 días contados desde la notificación de esta providencia, una de reemplazo **teniendo en cuenta las consideraciones acá efectuadas**”*.

Se advierte que, de acuerdo con los precisos argumentos expuestos en la acción de tutela, las *“consideraciones efectuadas”* en el fallo de tutela están referidas exclusivamente al **desconocimiento de costos de venta por compra de chatarra**, que esta Sección estimó como operaciones inexistentes. De ahí que el cumplimiento de la sentencia de tutela debe limitarse únicamente a esta glosa.

Al respecto, en la sentencia de tutela se indicó que en el fallo del 15 de abril de 2021 la Sala incurrió en defecto fáctico porque era *“evidente (...) que el estudio probatorio de las autoridades accionadas se circunscribió a traer a colación y calificar el análisis probatorio efectuado por la autoridad fiscal, lo que implicó que se omitiera el peritaje allegado por Deloitte Asesores y Consultores Ltda., los documentos contables y la verificación de los indicios recaudados por la DIAN en el contexto del tipo de la actividad económica en que tuvieron lugar”*. De ahí que se haya ordenado a esta Sección que se definiera *“nuevamente el asunto puesto en su conocimiento, pero revisando puntualmente las pruebas cuya omisión se alega, en particular, el dictamen pericial de Deloitte Asesores y Consultores Ltda., los documentos contables y los indicios recaudados por la DIAN en el contexto del tipo de la actividad económica en que tuvieron lugar, es decir, la informalidad”*.

⁵ Rad. 11001-03-15-000-2021-06994-00, C.P. Nicolás Yepes Corrales.



Así, de acuerdo con el estudio efectuado en el comentado fallo de tutela, permanecen inalteradas las demás decisiones adoptadas en la sentencia del 15 de abril de 2021, en la que se confirmó la improcedencia de la adición de ingresos brutos operacionales y el desconocimiento de costos por depreciación de maquinaria y equipo y se determinó el rechazo de la aplicación de los costos presuntos.

Asimismo, se mantienen la aceptación del impedimento manifestado por la Magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello, el rechazo de la solicitud de suspensión del proceso mientras se adelantan los trámites para acceder a la conciliación contenciosa en materia tributaria de que tratan los artículos 118 y 119 de la Ley 2010 de 2019, reglamentados por el Decreto 1014 de 2020, así como la negativa a condenar en costas a la parte vencida en la contienda judicial, decisiones que se tomaron en la sentencia del 15 de abril de 2021.

El fallo de tutela se redujo a la glosa del rechazo de costos de venta por compras inexistentes de chatarra. No obstante, dispuso *“dejar sin efectos la sentencia dictada el 15 de abril de 2021”* (siendo lo propio dejarla sin efectos de forma parcial). Por lo anterior, la Sala integrará, en una sola providencia, la decisión de reemplazo con aquellas decisiones que, por efecto de lo resuelto en el fallo de tutela, permanecieron incólumes. Entonces, en esta oportunidad, la Sala se remite a lo decidido por ella en la sentencia de 15 de abril de 2021 y se integran estas decisiones al nuevo fallo, en el mismo orden y contenido.

Por último, se pone de presente que el 2 de mayo de 2022, la actora allegó la totalidad los antecedentes administrativos al proceso de tutela 11001-03-15-000-2021-06994-00, los cuales ya estaban en el expediente del proceso ordinario y fueron incorporados nuevamente a este proceso mediante oficio IMLS 838, del 6 de mayo de 2022⁶.

Consideraciones preliminares

Sobre el impedimento de la Consejera de Estado Myriam Stella Gutiérrez Argüello

La Magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello manifestó su impedimento para conocer del proceso por la causal contemplada en el numeral 12 del artículo 141 del Código General del Proceso⁷.

Revisado el expediente, la Sala encuentra configurada la causal invocada, toda vez que la Magistrada Gutiérrez Argüello intervino en el proceso en calidad de apoderada principal de la parte demandante, pues presentó la demanda⁸. En consecuencia, se declara fundado el impedimento, por lo que la separa del conocimiento del asunto. No obstante, no se ordenará sortear conjuer porque existe cuórum para decidir, conforme al artículo 128 del del CPACA.

Sobre la solicitud de abstenerse de emitir fallo para que se surta la conciliación contencioso-administrativa

Mediante escrito enviado vía electrónica el 13 de noviembre de 2020, que pasó al Despacho con el informe secretarial del 18 del mismo mes y año⁹, la parte demandante

⁶ SAMAI. Índice 33 y 36.

⁷ SAMAI. Índice 24

⁸ Mediante auto de 10 de diciembre de 2015 se le reconoció personería para actuar en el proceso [Cfr. fls. 179 y 180 c.p. 1]

⁹ SAMAI, Índices 18 y 21



solicitó “abstenerse de emitir fallo” en el proceso de la referencia, debido a que en ese momento adelantaba los trámites para acceder a la conciliación contenciosa en materia tributaria de que tratan los artículos 118 y 119 de la Ley 2010 de 2019, reglamentados por el Decreto 1014 de 2020.

De conformidad con lo previsto en esa normativa (i) la solicitud de conciliación debía presentarse ante el organismo competente hasta el 30 de noviembre de 2020¹⁰, (ii) el acta que dé lugar a la conciliación debía suscribirse a más tardar el 31 de diciembre de 2020 y (iii) **la fórmula de conciliación debía ser presentada por cualquiera de las partes dentro de los 10 días hábiles siguientes a la suscripción, para que el Consejo de Estado impartiera su aprobación.**

Debido a que el término para presentar la fórmula conciliatoria ante el Consejo de Estado venció sin que se allegara al expediente la documentación correspondiente a la conciliación pretendida, el proceso debe continuar, por lo que se decide de fondo el presente asunto.

Asunto de fondo

Las partes demandante y demandada apelaron la sentencia de primera instancia, por lo que, conforme con el artículo 328 del Código General del Proceso, aplicable por disposición del artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la Sala resolverá sin limitaciones.

La actora presentó inicialmente la declaración de renta del año gravable 2010, el 11 de abril de 2011. Con posterioridad a la liquidación oficial de revisión, el 5 de agosto de 2014, presentó declaración de corrección en la que informó ingresos brutos operacionales [\$283.131.755.000] y costos de venta [\$261.040.284.000], entre otros conceptos, y determinó el total saldo a favor en \$10.753.477.000¹¹.

Al resolver el recurso de reconsideración se aceptó la corrección y se modificó la declaración privada en el sentido de adicionar a los ingresos brutos operacionales la suma de \$15.353.738.000, desconocer del costo de ventas la suma de \$29.066.921.000 [por operaciones simuladas \$26.647.764.300 y por depreciación maquinaria y equipo dado en comodato \$2.419.156.542] e imponer sanción por inexactitud [\$23.499.512.000] y determinar el total saldo a pagar en \$27.359.447.000.

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos demandados que modificaron la declaración de renta del año gravable 2010 de la actora, en el sentido de adicionar ingresos operacionales por transacciones con la Cooperativa de Fomento de la Construcción, desconocer el costo de ventas por operaciones inexistentes y por depreciaciones improcedentes e imponer la sanción por inexactitud.

La actora argumentó que los actos demandados son nulos por **adicionar ingresos brutos operacionales** sin valorar las pruebas directas que presentó, sin tener en cuenta los pagos a la Cooperativa de Fomento para la Construcción y aplicar una presunción de ingresos que no está prevista en la ley. **Por desconocer el costo de**

¹⁰ El artículo 3º del Decreto Legislativo 688 de 2020 amplió los plazos previstos en los artículos 118, 119 y 120 de la Ley 2010 de 2019.

¹¹ En la declaración inicial, en el renglón gastos operacionales de ventas, la actora registró la suma de \$14.210.107.000. En el requerimiento especial la administración propuso desconocer la suma de \$171.988.000, pagados por concepto de “atención a clientes”, porque no cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T. En la declaración de corrección, la actora aceptó la glosa oficial.



ventas al ignorar el valor probatorio de la contabilidad y las facturas allegadas por Sidenal como prueba directa de las ventas y, por ende, de los costos declarados y derivar de indicios, hechos que no corresponden a la realidad y dar a los testimonios de terceros un efecto que las normas no consagran para tener como inexistentes o simuladas las transacciones entre Sidenal y sus proveedores solo con fundamento en indicios “inconducentes” —en subsidio, pidió la determinación de costos presuntos— y **por desconocer la deducción por depreciación** al confundir el contrato de comodato celebrado con la Cooperativa de Trabajo Asociado Progresar con un contrato de usufructo e **imponer sanción por inexactitud** improcedente.

1. Adición de ingresos brutos operacionales

El Tribunal rechazó la adición de ingresos y la DIAN apeló este rechazo. Sobre esta glosa, la Sala precisa lo siguiente:

Con los actos demandados, la DIAN adicionó al renglón ingresos brutos operacionales la suma de \$15.353.738.000, al encontrar que en las transacciones con la Cooperativa de Fomento de la Construcción, proveedor y cliente de Sidenal, *“la actora omitió ingresos como consecuencia del manejo de las formas de pago en cuentas de compensación”*. La Cooperativa vende a Sidenal chatarra [materia prima] y esta les vende a aquella materiales de construcción [barras corrugadas, barras lisas, barras cuadradas].

La DIAN fundamentó el recurso de apelación en algunas razones expuestas en el requerimiento especial, la liquidación de revisión y la resolución que desató el recurso gubernativo.

Del requerimiento especial, transcribió apartes según los cuales, en el auxiliar de ventas de la Cooperativa “los asientos contables relacionan el cliente final” y que “al momento de hacer los cruces no hay un método en la cancelación cronológica”.

De la liquidación oficial de revisión, transcribió apartes que indican que la administración examinó a la Cooperativa de Fomento de la Construcción, por ser “uno de los proveedores más significativos” de la actora. Que, de los documentos obtenidos en la investigación, analizó los siguientes aspectos: (i) de la información suministrada por la Superintendencia de Economía Solidaria, el acta de constitución de la Cooperativa que indica que se nombró presidente a Mauricio Castañeda. Que, en virtud del auto de verificación del 5 de agosto de 2013, él rindió testimonio en el que aceptó ser cooperado, pero “no saber desde cuándo”, ni recordar “cuál es el objeto social de la cooperativa” y dónde funcionaba; (ii) del certificado de la Cámara de Comercio de Barranquilla y el RUT, advirtió que el domicilio registrado “no corresponde a la realidad y actividad ejercida por esta entidad”; (iii) que Licelotte Joya Jaimes, auxiliar contable de la Cooperativa, rindió testimonio en el que manifestó que “fue miembro fundador” y que se retiró en el 2009; (iv) que, según el certificado de la cámara de comercio, Luz Mary Botero Gaona está inscrita como revisora fiscal y que, al rendir testimonio, manifestó que la verificación de las transacciones entre la Cooperativa y Sidenal “las hacía sobre los soportes recibidos por Sidenal”; (v) que Andrea González Díaz, que para el momento de la investigación administrativa, era “gerente y cooperada”, en el 2010 estaba encargada del cobro de la cartera de la Cooperativa a terceros y que, en el testimonio rendido, manifestó que “ella no le cobraba a Sidenal porque tenía entendido que se hacía el pago con cruce de cuentas” y (vi) que el representante legal de la Cooperativa de Fomento de la Construcción informó que “Licelotte” desempeña el cargo de auxiliar contable desde el 2011, que,



además, allegó certificación de la revisora fiscal sobre que “los auxiliares que se adjuntan fueron tomados de los registros y soportes contables del año gravable 2010”, pero que “el balance general y el estado de resultados año gravable 2010 no están firmados por contador o revisor fiscal, por lo tanto no tienen ninguna validez para el fisco”.

Agregó que “se analizaron los antecedentes de las investigaciones desarrolladas en la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá a la Cooperativa de Fomento para la Construcción, investigaciones que culminaron con la expedición de liquidaciones oficiales de revisión, por los periodos de ventas del 2010, con tales actos se desconocieron proveedores de chatarra por la suma de \$15.226.263.000”.

La liquidación oficial demandada, además, señala lo siguiente:

“Verificada la información aportada por la Cooperativa de Fomento de la Construcción, se observa que la cuenta 132042 ‘Inventarios materiales de construcción’ registra el valor de los productos comprados a Sidenal S.A. y que constituyen los ingresos para la Cooperativa de Fomento de la Construcción, base de compensación de la compra de la materia prima (chatarra). El movimiento del año 2010 tiene un saldo de \$51.848.489.993 (folio 1974) menos las devoluciones, rebajas y descuentos \$157.344.051, (folio 1895 y 1896) para un total de **\$51.691.144.940**.

“Con base en la información exógena de la Cooperativa de Fomento de la Construcción (folio 2221) la compra de activos movibles inventario (chatarra) a Sidenal se encuentra registrada en la suma de \$53.600.511.301.

“Los ingresos registrados en la cuenta 41354200 de la Cooperativa de Fomento de la Construcción, venta de materiales de construcción (folios 2102-2171), el saldo es de \$35.870.308.669, menos las devoluciones \$1.311.352.175, para un total de **\$34.558.956.490**”.

Se indica en la liquidación oficial de revisión que esos datos sirvieron de fundamento para expedir el acto previo, en los siguientes términos:

“De los datos anteriormente mencionados concluye la División de Gestión de Fiscalización en el Requerimiento Especial:

“De las compras de chatarra en el año gravable 2010 realizadas por Sidenal S.A. a la Cooperativa de Fomento de la Construcción en cuantía de **\$34.558.956.490** fueron totalmente pagadas con las ventas de barras de hierro en diferentes presentaciones producto final de Sidenal, por valor de **\$51.691.144.940**, por lo tanto, la diferencia entre 51 mil millones y 34 mil millones, de donde el saldo de la cuenta por cobrar incrementada en el saldo del año anterior se calcula así:

13050505 Cuenta por cobrar	\$ 3.023.057.957
Saldo débito movimiento del año	\$17.132.188.450
Saldo final del periodo 2010	\$20.155.246.410
Menos lo efectivamente incluido	<u>\$ 4.801.772.612</u>
Total ingresos omitidos como cuentas por cobrar	\$15.353.738.000

Enseguida, la administración indicó lo siguiente:

“Analizada la información exógena de la sociedad contribuyente y del tercero (folio 3940) observa el Despacho que la Sociedad Sidenal reporta ingresos brutos operacionales con la Cooperativa de Fomento para la Construcción la suma de



\$51.931.691.504 y por la compra de activos movibles con la misma cooperativa la suma de \$34.600.604.374.

“Verificado el sistema de información exógena de la DIAN, la Cooperativa de Fomento para la Construcción reporta ingresos por venta de activos movibles a Sidenal, por la suma de \$53.600.511.301 y por compras realizadas a la misma entidad por un valor de \$35.870.308.669 (folio 3940)”.

Y, a renglón seguido, señaló lo siguiente:

“No comparte el Despacho la aseveración realizada por la apoderada de la sociedad en cuanto a la no valoración de las pruebas y soportes entregados por Sidenal, como se puede observar en actas de verificación levantadas en la visita efectuada a la Sociedad Sidenal y en la cual anexa soportes de la forma como paga la compra de chatarra a la Cooperativa y manifiestan que el pago a este proveedor ‘Cooperativa de Fomento para la Construcción’, es a través de compensaciones que se hacen periódicamente, Sidenal cruza las facturas expedidas por venta de materiales de construcción con las que debe a dicho proveedor; además explica que esta compensación no se hace factura por factura, sino se escoge un monto representativo de valores contenidos de facturas de compra, a través de un comprobante cruzan con varias facturas de ventas. Como se puede observar la sociedad en ningún momento expuso otra forma de pago, por lo tanto concluye el Despacho que no es de recibo el argumento en el sentido de que el acto preparatorio no se fundó en hechos probados por cuanto ya que como se muestra en el requerimiento especial de fiscalización realiza un estudio de la forma de pago y según soportes adjuntados en el CD y demás pruebas allegadas en la visita se estableció y propuso la adición de ingresos operacionales por la suma de \$15.353.738.000 y que en esta instancia de determinación se mantiene”.

Luego, la DIAN indicó que la actora sostuvo que el funcionario de la DIAN solo tuvo en cuenta las cuentas por cobrar y no lo pagado por Sidenal a la Cooperativa, como tampoco lo que Sidenal le vendió a esa cooperativa; que también omitió “los pagos que la CFC le efectuó a Sidenal, por medio distinto a la compensación durante el año 2010, por \$19.191.847.121, ignorando que en la relación comercial entre ambas empresas, si bien existen cruces de venta de acero con compras de chatarra (pago de compensación), también existen los pagos o abonos que la CFC le realizó de manera directa a Sidenal para cubrir la diferencia que surge del hecho de que el valor de las ventas de Sidenal de productos terminados a la CFC es superior al valor de la venta de chatarra que la CFC le realiza a Sidenal”.

Y, después de manifestar que la compensación es una forma de extinguir las obligaciones entre dos o más partícipes de una transacción que intervienen como deudor y acreedor de manera simultánea, agregó lo siguiente:

“... no por ello deja de existir ingreso tributario cuando en el negocio jurídico intervienen la enajenación de activos movibles (inventario), como en el presente caso, está demostrado en el expediente que Sidenal S.A. vendió a CFC la suma de \$51.931.691.504 y simultáneamente adquirió materia prima (chatarra en la suma de \$34.600.604.374), de donde se deriva la diferencia no incluida como ingreso operacional en la declaración del impuesto de renta año gravable 2010 por la suma de \$15.353.738.000, por lo que el Despacho no comparte las pruebas como auxiliar contable, donde relaciona las consignaciones en línea realizadas por la Cooperativa de Fomento de la Construcción, allegadas por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial.



El total del ingreso en cabeza de Sidenal es el que corresponde a la venta de producto terminado a CFC, independientemente de la forma como CFC haya extinguido su obligación contraída con Sidenal S.A.

Tal como se ha explicado en el presente anexo explicativo de la liquidación oficial, el cruce de cuentas entre las dos entidades participantes determina que hubo ingreso por ventas que no fue incluido en la declaración de renta del año 2010”.

En los párrafos siguientes, la DIAN indica que “los convenios entre particulares no son oponibles al fisco”, que “las pruebas pertinentes” deben allegarse conforme lo previsto en los artículos 744, 746, 743 del E.T. y 177 del C. de P. C., para concluir, lo siguiente:

“Por lo anterior se adiciona al renglón ingresos operacionales la suma de \$15.353.738.000, valor que la sociedad no registró dentro de sus ingresos operacionales y que corresponde a la venta de producto terminado –barras de hierro– a la Cooperativa de Fomento de la Construcción.¹²

Tal adición fue confirmada por la resolución que resolvió el recurso de reconsideración¹³.

Al apelar el fallo, la DIAN, transcribió apartes de la liquidación oficial de revisión. Inicialmente, el que indica los documentos que estudió y en que se apoyó para adicionar los ingresos discutidos, como son: ‘la relación por tercero y producto de proveedores nacionales de chatarra del año gravable 2010’, lo reportado por la Superintendencia de Economía Solidaria, acta de constitución de la Cooperativa de fomento de la Construcción, certificados de la cámara de comercio, acta de visita al contribuyente, los testimonios rendidos por Mauricio Castañeda Rodríguez, Luz Mary Botero Gaona, Andrea González Díaz, Licelote Joya, información exógena, “entre otras”, para señalar lo siguiente:

“Con las anteriores pruebas **no se cuestionó la realidad de los ingresos declarados**, sino que se estableció que debieron ser mayores las cifras consignadas, lo cual se identificó con el conjunto de indicios no solo de la existencia de las operaciones omitidas sino de su valor proveniente del análisis de pagos por cruce de cuentas y compensaciones.

Lo expuesto porque además de todos los hechos circunstanciales probados con cada una de las pruebas relacionadas en relación con las operaciones con la Cooperativa de Fomento de la Construcción **lo que denotan es la forma como se omitieron ingresos como consecuencia del manejo de las formas de pago en cuentas de compensación**, al no estar probado otro medio utilizado por el contribuyente y establecer de esta forma el quantum de los ingresos, **para lo cual se compararon las ventas por \$51.931.691.504 y la adquisición de materia prima por \$34.600.604.374, cuya diferencia se estableció no incluida como ingreso por \$15.353.738.000.**

Además, transcribió los apartes en que precisó que no aplica ninguna de las presunciones previstas en los artículos 756 a 763 del E. T., que la cifra adicionada como ingresos la determinó de las pruebas aportadas por el contribuyente y la cooperativa, y muestra una vez más cómo obtuvo la cifra adicionada.

¹² Cfr. fls 153 a 154v c.p. 1

¹³ Cfr. fls. 122 a 124v c.p.1



En el recurso de apelación, la DIAN concluyó que *“analizado en conjunto el acervo probatorio” se infirió “la forma como se omitieron ingresos como consecuencia del manejo de las formas de pago en cuentas de compensación, al no estar probado otro medio utilizado por el contribuyente y establecer de esa forma el quantum de los ingresos, para lo cual se compararon las ventas por \$51.931.691.504 y la adquisición de materia prima por \$34.600.604.374, cuya diferencia se estableció como no incluida como ingreso por \$15.353.738.000”.*

Finalmente, sostuvo que el dictamen pericial, en que el Tribunal fundamentó la decisión, carece de solidez, exhaustividad y calidad en sus fundamentos. Que debió ceñirse a determinar el total de las ventas que efectuó Sidenal a la Cooperativa de Fomento de la Construcción durante el año gravable 2010 y hacer la revisión completa y no sobre una muestra.

Precisado lo anterior, la Sala advierte que en los actos mencionados, la DIAN se refirió a los distintos documentos que obtuvo en la investigación administrativa, de los que advirtió “inconsistencias” como que “en el auxiliar de ventas se relaciona un tercero diferente”, “no hay secuencia cronológica en los pagos”; la persona que fue presidente de la Cooperativa no recordó datos de su afiliación ni del objeto social de la entidad; la revisora fiscal manifestó que las verificaciones de las transacciones de la Cooperativa con la actora las hacía sobre los soportes recibidos por Sidenal; que la Gerente manifestó que no le cobraba a la Cooperativa porque “tenía entendido que con la Cooperativa se hacía cruce de cuentas; que el balance general y el estado de resultados aportado por el representante legal de la Cooperativa no estaban firmados por contador o revisor fiscal.

No obstante, señaló que con esas pruebas **“no se cuestionó la realidad de los ingresos declarados”** sino que debían ser mayores y, para determinar la cifra presuntamente omitida, optó por comparar el valor las ventas con el de la adquisición de materia prima de Sidenal con esa Cooperativa. Además, tuvo en cuenta el saldo del periodo anterior y el saldo final que arrojó la cuenta y la diferencia la consideró como “ingresos omitidos”, que en cifras mostró de la siguiente manera:

13050505 cuenta por cobrar	\$3.023.057.957
Saldo débito movimiento del año	\$17.132.188.450
Saldo final del periodo 2010	\$20.155.246.410
Menos lo efectivamente incluido	<u>\$ 4.801.772.612</u>
Total ingresos omitidos como cuentas por cobrar	\$15.353.738.000

De la anterior operación, la Sala advierte que la administración tomó el saldo de la cuenta contable de Sidenal “cuentas por cobrar 13050505” que venía del año anterior (2009). A ese valor, le sumó “el saldo débito movimiento del año”, que según se explica en la liquidación oficial de revisión, corresponde a la diferencia entre el valor de las ventas [\$51.691.145.000] y de las compras [\$34.558.956.000] de Sidenal a la CFC, que figuran en la contabilidad de la actora. A la sumatoria total le restó \$4.801.772.612 que denominó “lo efectivamente incluido” pero, según se explica en la liquidación oficial, es el valor correspondiente al “saldo de la cuenta 13050505”¹⁴, esto es, el saldo de las cuentas por cobrar a la Cooperativa de Fomento de la Construcción.

¹⁴ Cfr. fl. 143 v. c.p.1



Lo anterior, pone en evidencia que la “adición de ingresos” se apoya exclusivamente en los datos contables suministrados por la actora, no en los demás documentos mencionados en los actos, como insiste en el recurso de apelación, documentos que básicamente hacen referencia a circunstancias relacionadas con la Cooperativa, pero no de manera específica con los ingresos de Sidenal. Así, utiliza como prueba información contable de la actora.

Observa la Sala que la actora insistió en que al determinar el valor de los ingresos “omitidos”, la DIAN incurrió en los siguientes errores: no tuvo en cuenta pagos en efectivo que la Cooperativa realizó a Sidenal, confundió el saldo final de las cuentas por cobrar con “lo efectivamente incluido” y convirtió una cuenta de balance en una cuenta de resultado.

En cuanto a la afirmación de que la administración no tuvo en cuenta los pagos en efectivo que la Cooperativa realizó a Sidenal, según se advierte en los actos demandados, se debió a que la administración entendió que la única forma de pago con la CFC es mediante compensación y, por esta razón, no aceptó como prueba “las consignaciones en línea” allegadas con la respuesta al requerimiento especial.

La compensación es un modo de extinguir las obligaciones¹⁵ y tiene lugar cuando dos personas son recíprocamente deudoras, por lo que ambas deudas se extinguen hasta la concurrencia de sus valores, opera por ministerio de la ley y aún sin consentimiento de los deudores¹⁶ siempre que se trate de deudas de dinero o cosas fungibles o indeterminadas de igual género o calidad, sean líquidas y actualmente exigibles¹⁷.

Este modo de extinguir las obligaciones no impide que pueda usarse otro, como el pago en efectivo o utilizar otros medios de pago como la transferencia bancaria.

Con el fin de demostrar cuáles fueron los ingresos obtenidos por Sidenal por las operaciones efectuadas con la Cooperativa de Fomento de la Construcción, en la demanda, la actora pidió la práctica de un dictamen pericial, que fue decretado y presentado en la audiencia de pruebas, en la que el juzgador lo sometió a contradicción. La DIAN preguntó ¿el valor de las ventas fue tomado del libro auxiliar contable?, ¿La revisión de las facturas de ventas se hizo sobre una muestra aleatoria? El perito respondió que el valor de las ventas corresponde a lo contabilizado por la actora y que auditó el 100% de la facturación pero que aleatoriamente anexó al dictamen 185 facturas.

La demandante insistió en que, al revisar la contabilidad de la empresa, la DIAN no tuvo en cuenta pagos que la Cooperativa realizó a Sidenal, que confundió el saldo de la cuenta con “lo efectivamente incluido” y que cambió la naturaleza de las “cuentas por cobrar”, al calificarlas como cuenta de resultados [ingresos]. Indicó que en el expediente están todas las facturas de venta de la Cooperativa a Sidenal, cuadros en excel con el cruce de cuentas de las operaciones de compras de chatarra y de venta de producto terminado con esa Cooperativa. Y, que el dictamen pericial confirma el valor total de las transacciones.

Teniendo en cuenta que los actos demandados determinan la adición de ingresos a partir de la comparación de las cuentas por cobrar [ventas] y por pagar [adquisición de materia prima] de Sidenal con la Cooperativa de Fomento de la Construcción cuya

¹⁵ Código Civil, art. 1625

¹⁶ C.C. art. 1714

¹⁷ C.c. arts. 1715 y 1716



diferencia la califican de “ingresos omitidos”, que la actora alegó errores en esa cuantificación y que la finalidad de la prueba pericial es establecer el valor contable de esas transacciones, la Sala procede a examinar el informe rendido por el perito¹⁸.

El dictamen pericial indica que conforme a la normativa generalmente aceptada en Colombia, se realizó la auditoría a las cuentas 130505 clientes nacionales del Libro Mayor y Balances y 13050505 del Libro auxiliar clientes nacionales – **Cooperativa de Fomento para la Construcción**, que además tuvo en cuenta los informes de ventas, relaciones de “compras y otros”, “de cruces contables”, el “reporte de recibos de caja”, la “relación detallada de tesorería” y los extractos bancarios de las cuentas de la actora en los bancos de Bogotá, Agrario, BBVA y Davivienda. La respuesta a los interrogantes planteados al solicitar la prueba, la resumió de la siguiente manera:

Ítem	Concepto	Valor
a.	Saldo inicial a 1º de enero de 2010. Cuenta por cobrar 13050505.	3.023.057.957,67
b.	Ventas incluido IVA, correspondientes al año 2010, de Sidenal S. A. a la Cooperativa.	60.358.569.815,00
c.	Compras incluido IVA, correspondientes al año 2010, de Sidenal S.A. a la Cooperativa.	39.388.008.039,00
d.	Pagos en efectivo realizados en el año 2010, por la Cooperativa a Sidenal.	19.191.847.120,54
e.	Saldo final [a 31 de diciembre de 2010] de la cuenta por cobrar 13050505.	4.801.772.613,11

El dictamen pericial ofrece credibilidad dado que las cifras del saldo inicial y saldo final de las cuentas por cobrar coinciden con las utilizadas por la administración en los actos demandados. Además, aclara cómo están conformados los datos de compras y ventas de Sidenal con la CFC, que también fueron tomados de los libros de contabilidad de la actora. Y, presenta informe detallado, por banco, de las consignaciones bancarias efectuadas por la cooperativa a Sidenal que justifican el saldo de la cuenta al cierre del año 2010.

Lo anterior, pone en evidencia que al determinar el monto de los ingresos presuntamente omitidos, la administración incurrió en error, pues si bien reconoció el pago por compensación entre Sidenal y la Cooperativa de Fomento de la Construcción al comparar los valores correspondientes a ventas y compras y establecer la diferencia, pues con ello aceptó la extinción de las deudas hasta la concurrencia de sus valores, no reconoció los pagos en efectivo efectuados por la Cooperativa a Sidenal mediante consignación bancaria, sin razón que lo justifique. En efecto, si bien es cierto que entre Sidenal y la CFC operó el pago por compensación, también lo es que la actora acreditó que esa Cooperativa efectuó pagos en efectivo que la administración no tuvo en cuenta que justifican el saldo de la cuenta por cobrar, saldo que confundió con “lo efectivamente incluido”.

Así, quedó desvirtuada la omisión de ingresos, pues están acreditados tanto el total de ventas como de compras que Sidenal realizó con la Cooperativa de Fomento de la Construcción, los pagos por compensación y por consignaciones bancarias que justifican el saldo que arrojó la cuenta por cobrar al cierre del ejercicio, sin que los otros documentos, a los que se refiere la DIAN al apelar, demuestren la omisión de ingresos, por lo que no se da prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la DIAN.

¹⁸ En la audiencia inicial fue decretado el dictamen pericial, para el efecto, designado al contador público Orlando Parra Ospina [Cfr. fl. 262 c.p. 2].



Cabe señalar que la Cooperativa de Fomento de la Construcción demandó los actos de determinación del impuesto sobre las ventas del 3º, 4º, 5º y 6º bimestres del año gravable 2010. La Sala mediante las sentencias de 2 y 24 de mayo de 2019 y de 29 de abril de 2020, al resolver el recurso de apelación interpuesto contra los fallos de primera instancia, encontró probada la inexistencia de las compras de chatarra declaradas por esa Cooperativa y, en consecuencia, procedente el rechazo de las compras e impuestos descontables con los presuntos proveedores, indicados en cada caso, dentro de los cuales no estaba Sidenal¹⁹.

2. Desconocimiento de costo de ventas

Conforme con la orden del fallo de tutela, corresponde, entonces, a la Sala determinar si de acuerdo con las pruebas existentes en el expediente, procede el desconocimiento de costos de venta por valor de **\$26.647.764.300** relacionado con compras de chatarra, que, según lo determinado por la DIAN en los actos demandados, correspondieron a operaciones inexistentes o simuladas.

Ahora bien, el artículo 772 del ET establece que la contabilidad constituye prueba favor del contribuyente *“siempre que se lleve en debida forma”*. Y se lleva en debida forma cuando se cumplen los requisitos previstos en los artículos 773 y 774 del ET, entre estos: (i) *“mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras”* (art. 773 num. 1); (ii) *“reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural”* (art. 774 num 3) y (iii) *“no haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley”* (art. 774 num. 4).

Toda vez que la contabilidad revela la esencia o realidad económica de los hechos económicos que ejecuta el contribuyente, la prueba contable es, por excelencia, la principal prueba en materia tributaria, pero no la única, al punto que la misma puede ser desvirtuada total o parcialmente por la administración tributaria, a través de otros medios probatorios recopilados en ejercicio de las *“amplias facultades de fiscalización e investigación”* a que hace referencia el artículo 684 del ET. De modo que ciertos hechos económicos de la contabilidad de los que se nutren las declaraciones tributarias pueden ser reconfigurados y, una vez establecida su verdadera esencia y realidad, a través de los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o procesales, en cuanto estos sean compatibles con aquellos (art. 742 del ET).

Una vez reconfigurados los hechos económicos declarados por parte de la administración tributaria que dan lugar a una nueva determinación tributaria, corresponde, en consecuencia, al contribuyente desvirtuar las glosas impuestas, para lo cual puede recurrir a los distintos medios de prueba a que se hizo referencia, siempre que estos cumplan los postulados del artículo 743 del ET, que al efecto dispone que *“la idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica”*.

La procedencia de costos está atada a que se soporten en facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 del ET (art. 771-2 del ET). Sin embargo, la eficacia probatoria de las facturas y de

¹⁹ Sentencias de 2 de mayo de 2019, proferidas en los expedientes 29333 [3B/2010] y 23456 [6B/2010], de 24 de mayo de 2010, expediente 23047 [4B/2010], C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y de 29 de abril de 2020, expediente 24347 [5B/2010], C.P (E). Julio Roberto Piza Rodríguez.



la contabilidad no es absoluta, toda vez que, como se anticipó, la administración puede desvirtuar la operación económica que estas pruebas entrañan, a través de otros medios de prueba previstos en la ley, por lo regular, los indicios, que resultan útiles e idóneos a la administración en los casos en que tales operaciones sean simuladas o inexistentes, dado que, si la operación económica es inexistente, por obvias razones no existirá evidencia directa que demuestre su irrealdad²⁰, razón por la cual la demostración de ese hecho deba someterse a la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del Código General del Proceso (CGP) y, en consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá *“de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica”* (artículo 743 del ET).

Es así porque, como lo ha señalado la Sala, puede suceder que, mediante la figura de un negocio, las partes encubran la ausencia de todo ánimo negocial (simulación absoluta), de suerte que, la simulación como la inexistencia del negocio jurídico, debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, esta se colija. De este modo, un hecho base debe estar plenamente demostrado en el proceso mediante otros medios de prueba; y dicho hecho indicador debe tener la propiedad de demostrar otro (el hecho indicado), con fundamento en las reglas de la experiencia y sana crítica²¹.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala ha sido enfática en señalar que, los actos administrativos proferidos por la administración en ejercicio de las facultades de que trata el artículo 684 del ET, cuya motivación fáctica está fundamentada en la existencia de indicios así contruidos, en principio, no tendrían por qué estar viciados de nulidad considerando el medio de prueba empleado para llegar a las conclusiones que formula²². En tal evento, atendiendo al principio general de la carga de la prueba contenido en el artículo 167 del CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables), pues es quien los invoca a su favor²³, con la exhibición, desde luego, de nuevas pruebas que respalden la realidad de la operación económica o través de la demostración de que la calificación de los hechos realizada por la administración es equivocada o contraria a la realidad misma. Es así porque, como lo ha entendido la Sala, el fenómeno simulatorio es una pura cuestión de hecho, que versa sobre la realidad de los acontecimientos y no sobre su calificación jurídica, por lo cual debe ser demostrado por el interesado en cada caso concreto²⁴.

En aplicación de la anterior línea jurisprudencial, la Sala pasa a verificar si en el caso en estudio se encuentran debidamente acreditadas las operaciones cuya existencia se debate, para lo cual, tiene por probados los siguientes hechos:

En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, la demandante registró en el renglón *“costo de ventas”*, el valor de \$261.040.284.000, de los cuales \$26.647.764.300 corresponde al valor rechazado por la DIAN, correspondiente a las presuntas compras de chatarra realizadas a los siguientes proveedores:

²⁰ Sentencia del 5 de agosto de 2021, exp. 22478, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²¹ Sentencia del 29 de julio de 2021, exp. 24827, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²² Cfr. exp. 24827.

²³ Sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 21852, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁴ Cfr. exp. 24827.



Costo de ventas	Valor
Proveedores	
Héctor Andrés Garzón Jaramillo	3.713.172.600
Diana Carolina Rodríguez Uribe	729.283.200
Héctor Silvino Rodríguez Suárez	696.040.000
Yesid Giovanni Samacá Vargas	2.776.963.300
Luis Vicente Niño García	2.659.410.900
Giovani Garavito Rojas	4.895.257.000
Cooperativa de Trabajo Asociado Muros	11.177.637.300
TOTAL	26.647.764.300

La razón del desconocimiento tuvo que ver con que, la DIAN encontró inconsistencias en las operaciones de compra de chatarra con estos proveedores, relacionadas con el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias; cheques de pago de la mercancía cobrados en efectivo por personas distintas al beneficiario²⁵; la imposibilidad de contactar a algunos proveedores en la dirección registrada en el RUT y proveedores que dejaron la comercialización de chatarra por empleos distintos (transporte de pasajeros, conductor), lo que impidió constatar directamente con el tercero la veracidad de las compras, entre otros indicios.

De acuerdo con estos indicios la DIAN determinó que *“las operaciones de compra de chatarra antes relacionadas no fueron reales, es decir, que hubo fraude fiscal al simular un negocio jurídico (compraventa de chatarra entre Sidenal y los proveedores señalados) y en ello participaron SIDENAL S.A., la contadora Marisol Condía y los proveedores cuya calidad se cuestiona. En otras palabras, se evidencia un acuerdo con apariencia de acto jurídico y que refleja el ánimo de engaño al fisco, por cuanto hay prueba de la participación en la elaboración de facturas fraudulentas presumiendo o aplicando una ficción jurídica”*.

Con todo, en la liquidación oficial de revisión también quedó plasmado que por cada uno de los proveedores de chatarra el *“contribuyente soporta los registros contables de sus operaciones de compra con las facturas, tiquetes de báscula, kárdex de chatarra, comprobante de pago con cheque, todos los documentos internos elaborados por SIDENAL, soportes descartados por la Administración para probar la realidad de compras, como se explica más adelante”*. La explicación es siguiente:

1. Héctor Andrés Garzón Jaramillo [\$3.173.172.600]

Este proveedor no fue ubicado en la dirección que figura en el RUT y enviado el requerimiento de información, en el lugar se manifestó no conocer al destinatario²⁶. La búsqueda por otros medios resultó infructuosa. No presentó declaraciones tributarias de renta 2010 y ventas del 1º a 6 bimestre de 2010²⁷, por lo cual, el ente fiscal no pudo constatar la correspondencia de las compras de la actora de enero a diciembre de 2010 con este proveedor²⁸. Además, según certificado de la cámara de comercio, para el 2010, el activo total era de \$1.200.000. No tenía infraestructura para desarrollar la actividad. En el año gravable 2010 tenía dos cuentas cuyo estado actual es inactivo.

²⁵ Cfr. fls. 1026 a 2043 c.a.

²⁶ Cfr. fls. 1846, 1458, 1462 a 1464 c.a.

²⁷ Cfr. fls. 1847 a 1854 c.a.

²⁸ Cfr. fls. 2478 a 2499 c.a.



2. Diana Carolina Rodríguez Uribe [\$729.283.200]

La señora Rodríguez Uribe presentó las declaraciones de renta 2010 y del IVA únicamente por el segundo bimestre del 2010 *“con el valor de los ingresos operacionales y gravados exactamente igual a lo reportado por Sidenal como compra de chatarra”*²⁹. Los comprobantes de egreso eran firmados en señal de recibido por Nacianceno Rodríguez Toca³⁰, persona que también cobró los cheques de pago de la compra de la chatarra³¹. Frente a este último hecho en el acto de liquidación oficial se consideró que, *“el hecho de que los cheques para pagar las compras girados al proveedor, sean cobrados por Nacianceno Rodríguez y que los comprobantes de egreso estén firmados por, Nacianceno Rodríguez, permite inferir, que parte del dinero va para personas distintas del proveedor, beneficiario del cheque, posiblemente para Nacianceno Rodríguez, quien figura como conductor y proveedor, según los tiquetes de báscula, lo cual indica que la operación de compraventa entre SIDENAL y Nacianceno Rodríguez es simulada, con ánimo de engañar al fisco”*³². Al señor Nacianceno se le notificó requerimiento ordinario, pero no se obtuvo respuesta por ninguno de los medios³³.

Se consideró que *“los documentos como son la factura y demás comprobantes que soportan dichas transacciones no tienen la consistencia que permita darle un valor probatorio para soportar el costo, ni la comprobación de la ocurrencia de las transacciones realizadas con este “supuesto” tercero, además no se demostró que los pagos que realizó la sociedad por la compra de esta chatarra fueron a un beneficiario diferente como es el señor Nacianceno Rodríguez Toca ya que el requerimiento ordinario enviado fue devuelto”*.

A pesar de que aparece registrado que este proveedor solo celebró operaciones con Sidenal en un bimestre, se advierte que esta sociedad antes de efectuar la compra de la chatarra efectuó anticipos sin que este fuera un asiduo proveedor de Sidenal que permitiera inferir una relación de confianza comercial para realizar anticipos con la certeza de que la venta de chatarra se iba a realizar, más aún cuando quedó plenamente establecido que *“el proveedor no tiene la capacidad de efectuar las operaciones por 877.3 millones de pesos en 4 meses”*. Así quedó establecido desde el requerimiento especial donde se señaló que *“estos movimientos únicos por parte de este proveedor de materia prima, aunado a esto la confianza de SIDENAL al anticiparle los pagos por las compras del mes a un proveedor que no aseguraba constancia en sus despachos, deja grandes dudas sobre quien es el verdadero proveedor”* o sobre si *“la señora DIANA alguna vez le vendió chatarra a Sidenal, cuál era la infraestructura de este proveedor [o si] existe o no compra”*³⁴. Los anticipos fueron realizados con cheques que, en todo caso, eran cobrados por Nacianceno Rodríguez. De igual manera, se dejó constancia de que una vez la DIAN empezó sus investigaciones de verificación de cruces con terceros, la actividad informada por este proveedor en el registro mercantil se canceló de manera abrupta³⁵.

²⁹ Según la relación de compras de chatarra, las operaciones son del mes de abril de 2010 como lo indican los tiquetes de báscula relacionados [cfr. fls. 3456 a 3459]. En la declaración de IVA del bimestre 2 de 2010 informó ingresos gravados por \$729.283.000, en la declaración de renta 2010 informó ingresos brutos operacionales por \$729.283.000 [cfr. fls. 1887 y 297 c.a.]

³⁰ Cfr. fls. 3513 c.a.

³¹ Cfr. fls. 1030 y 1031 c.a.

³² Cfr. fl. 3975 c.a.

³³ Cfr. fls. 1465 a 1471 c.a.

³⁴ Cfr. Fl. 2290 y 2291. c.a.

³⁵ Cfr. Fl. 2290 y 2291. c.a.



Debido a lo anterior, la DIAN concluyó que los anteriores *“indicios revelan que el costo que se quiere hacer valer con las facturas de compra allegadas como soporte, no es real. Al contrario, lo que se demuestra es que hay un evidente fraude fiscal a través del abuso de formas jurídicas para dar la apariencia de realidad a unas operaciones artificiosas”*³⁶.

3. Héctor Silvino Rodríguez Suárez [\$696.040.000]

El señor Rodríguez Suárez presentó las declaraciones de renta de 2010 y de IVA del tercer bimestre del 2010 *“con el valor de los ingresos operacionales y gravados exactamente igual a lo reportado por Sidenal como compra de chatarra”*³⁷, aunque figuró como omiso de renta 2011 y 2012 y de IVA por los seis bimestres del 2011, 2012 y 2013. Los comprobantes de pago se emiten a nombre del proveedor, pero, en señal de recibido, los firma Nacienceno Rodríguez Toca. Los cheques de pago de la chatarra son cobrados por Nacienceno Rodríguez Toca y Efraín Aguilar Hernández³⁸. Teniendo en cuenta estos hechos, en el acto de liquidación oficial, se consideró lo siguiente:

“De los anteriores hechos y pruebas allegadas se puede inferir que el proveedor no tiene la capacidad de efectuar las operaciones por 696 millones de pesos en un solo bimestre de operaciones, y que los indicios revelan que el costo que se quiere hacer valer con las facturas de compra allegadas como soporte, no es real. Al contrario, lo que se demuestra es que hay un evidente fraude fiscal a través del abuso de formas jurídicas para dar la apariencia de realidad a unas operaciones artificiosas.

Además de lo anterior y de acuerdo con la información antes mencionada no es comprensible para el fisco como un proveedor de esta naturaleza y con un, conocimiento amplio del mercado de la chatarra por ser un mayorista de la chatarra y solo le hubiese vendido en los meses de mayo y junio, **ya que la lógica comercial indica que vender en un bimestre tal cantidad y volumen de este tipo de producto podría demostrar que debía detentar una infraestructura de información y logística soportada con un apalancamiento financiero suficiente para ser un proveedor regular, no solamente de Sidenal sino de otros clientes, aunado a esto la confianza de SIDENAL al anticiparle los pagos por las compras del mes a un proveedor que no aseguraba constancia en sus despachos, son indicios certeros para desconocer los compras incluidas como costo de ventas a nombre del señor Hedor Silvino Rodríguez Suarez”**³⁹. (Destaca la Sala).

Al igual que en el caso del proveedor inmediatamente anterior, se recurre a la figura de los anticipos por cheques. Es decir, supuestamente el proveedor recibe pagos antes de efectuarse la venta de chatarra, a pesar de que no se evidencia una relación de confianza comercial de mediana o larga data que permita garantizar el cumplimiento de la obligación luego de realizarse el anticipo, máxime cuando este proveedor *“no tiene la capacidad de efectuar las operaciones por 696 millones de pesos en un solo bimestre de operaciones”*⁴⁰. En todo caso, los cheques por anticipo son cobrados por por Nacienceno Rodríguez. El citado proveedor también cancela de forma abrupta su registro mercantil una vez la DIAN empieza sus investigaciones.

³⁶ Cfr. fl. 3975 reverso, c.a.

³⁷ Según la relación de compras de chatarra, las operaciones son de los meses de mayo y junio de 2010 como lo indican los tickets de báscula relacionados [cfr. fls. 3586 a 3588]. En la declaración de renta 2010 informó ingresos brutos operacionales por \$696.040.000 [cfr. 296 c.a.]

³⁸ Cfr. fl. 3641, 3657 y 3676 c.a.

³⁹ Cfr. fl. 3976 c.a.

⁴⁰ Cfr. fl. 3976 reverso c.a.



4. Yesid Giovanni Samacá Vargas [\$2.776.963.300]

Presentó las declaraciones de renta 2010 y de IVA de los bimestres 4, 5 y 6 del 2010, **“con el valor de los ingresos operacionales y gravados exactamente igual a lo reportado por Sidenal como compra de chatarra”**⁴¹. Sólo figura como proveedor de SIDENAL (según información exógena). Los cheques por compra de chatarra eran girados al proveedor, pero cobrados por el señor Nacianceno Rodríguez Toca⁴². En algunos tiquetes de báscula, el señor Nacianceno Rodríguez Toca figuraba como conductor y también es proveedor de Sidenal⁴³. Fue cobrado por ventanilla un cheque por valor diferente al registrado en la contabilidad a nombre de Efraín Aguilar Hernández y cobrado por Nelsy Samacá Fúquene⁴⁴. El comprobante de pago 1460 del 4 de septiembre de 2010, del cheque 4957578 girado a Yesid Giovanni Samacá Vargas, fue recibido por Nacianceno Rodríguez Toca. El cheque fue cobrado por Nacianceno Rodríguez Toca. La firma del endoso no concuerda con la firma de recibido impresa en el comprobante ni con la de respuesta al requerimiento de información⁴⁵.

La DIAN notificó requerimiento especial al señor Yesid Guiovanly Samaca Vargas, el cual fue contestado con oficio radicado con nro. 00010006 de julio 13 de 2013 (folio 1395) quien anexó: Certificado de Cámara de Comercio de Tunja, en donde se advierte la cancelación de la matrícula mercantil desde el 23 de noviembre de 2012⁴⁶, balance general y estado de resultados por el año gravable 2010, con sus respectivas notas, en el que se reportan ingresos operacionales de 2.776.962.674⁴⁷, certificado de contador público (Víctor Felipe Granados Vásquez, el mismo contador de otros proveedores), sobre las operaciones celebradas con Sidenal y relación pormenorizada de chatarra vendida⁴⁸.

Finalmente, en el acto oficial de liquidación oficial del tributo se consideró que *“el proveedor no tiene la capacidad de efectuar las operaciones por 2.776 millones de pesos en dos días de operaciones, y que los indicios revelan que el costo que se quiere hacer valer con las facturas de compra allegadas como soporte, no es real. Al contrario, lo que se demuestra es que hay un evidente fraude fiscal a través del abuso de formas jurídicas para dar la apariencia de realidad a unas operaciones artificiosas”*⁴⁹.

5. Luis Vicente Niño García [\$2.659.410.900]

Presentó las declaraciones de renta año gravable 2010, e IVA del primero y segundo bimestres de 2010 **“con el valor de los ingresos operacionales y gravados exactamente igual a lo reportado por Sidenal como compra de chatarra”**⁵⁰ y las declaraciones del tercero al sexto bimestres en cero. En el 2011, no declaró ingresos gravados.

⁴¹ Según la relación de compras de chatarra, las operaciones son de los meses de agosto a noviembre de 2010 como lo indican los tiquetes de báscula relacionados [cfr. fls. 3679 a 3688]. En la declaración de IVA de los bimestres 4, 5 y 6 informó ingresos brutos por un total de \$2.776.963.000, en la declaración de renta 2010 informó ingresos brutos operacionales por \$2.776.963.000 [cfr. fls. 2207 a 2209 y 257v. c.a.]

⁴² Cfr. fl. 625 c.a.

⁴³ Cfr. fls 3679 a 3688 c.a.

⁴⁴ Cfr. fls 1036 y 1037 c.a.

⁴⁵ Cfr. fls. 625, 1036, 1037 y 1403 c.a.

⁴⁶ Cfr. Fl. 1396 c.a.

⁴⁷ Cfr. Fl. 1397 a 1401 c.a.

⁴⁸ Cfr. Fl. 1402 y 1403 c.a.

⁴⁹ Cfr. fl. 3977 reverso c.a.

⁵⁰ Según la relación de compras de chatarra, las operaciones son de los meses de enero a abril de 2010 como lo indican los tiquetes de báscula relacionados [cfr. fls. 3694 a 3707 c.a.]. En la declaración de IVA de los bimestres 1 y 2 informó ingresos brutos por un total de \$2.659.411.000 [cfr. fls. 2204 y 2205 c.a.]



Se menciona en el acto oficial de liquidación del tributo que la sociedad demandante allegó el movimiento de la cuenta 1110050501 del Banco de Bogotá cuenta corriente de Sidenal nro. 596-08606 sucursal Sogamoso, comprobantes de pago con cheque, fotocopia del extracto de cuenta corriente nro. 596086066, tiquetes de báscula donde figura como proveedor Nacienceno Rodríguez, en los que se relaciona el origen de la chatarra, la cantidad en kilos, placas del camión y nombre de los conductores, que ingresaron el producto⁵¹. Sin embargo, se resta credibilidad a estas pruebas por el hecho de que los cheques por compra de chatarra girados a este proveedor fueron recibidos y cobrados por Nacienceno Rodríguez⁵².

Este acto también da cuenta de que al señor Luis Vicente Niño García se le notificó requerimiento ordinario de 13 de junio de 2013, en el que se le pidieron certificado de existencia y representación legal, balance general y estado de pérdidas y ganancias del año 2010 y sus respectivas notas, certificación de contador explicando los términos de la negociación con Sidenal, *“aclarando si dentro del valor de venta se incluía el transporte, forma de pago, saldo a 31 de diciembre de dicho año de cuentas por cobrar, por pagar y ventas totales sin IVA, con IVA, retenciones en la fuente a título de renta efectuada por el tercero y relación de los bienes vendidos y/o servicios prestados al tercero, indicando el tipo de bien y/o servicio prestado, número de factura, fecha, valor, IVA, retención”*, entre otros,⁵³ el cual fue contestado 13 de julio de 2013, anexando la documentación exigida. La certificación fue rendida por el profesional de la Señora Diana Rodríguez y Yesid Giovanny, quien también es contadora de Víctor Felipe Granados Vásquez, la cual resulta coincidente con lo reflejado en la contabilidad de Sidenal⁵⁴.

A partir de lo anterior, la DIAN construyó los siguientes indicios e hipótesis:

Como se observa, los movimientos contables del costo con este proveedor y los soportes coinciden con lo denunciado en la declaración en estudio, así como los valores declarados por el proveedor según consulta al sistema de la DIAN "Obligación Financiera", sin embargo, se pudo evidenciar para este proveedor que:

- De acuerdo con el balance general y estado de resultados entregados por este proveedor los únicos ingresos que se registran son las ventas que se realizaron con SIDENAL.
- Sólo figura como proveedor de SIDENAL (según información exógena).
- Sus operaciones fueron solamente por los bimestres 2 y 3 de 2010.
- El valor del transporte no estaba incluido dentro de las facturas realizadas por este proveedor en la venta de chatarra a SIDENAL S.A.
- **No presenta constancia y continuidad de su actividad de venta de chatarra.**
- **En el reporte de CIFIN reporta no poseer cuentas bancarias** y al ser constatados con el balance general firmado por contador público refleja que a diciembre 31 manejaba un monto de efectivo en caja equivalente a la suma de \$243.322.000 y para el año 2011 su patrimonio se evapora.
- **En los estados financieros de este tercero no le figuran como activos fijos sino una camioneta con esto se permite concluir que el contribuyente no tiene la capacidad instalada suficiente para haber atendido el negocio de chatarra en esos meses, en que supuestamente mantuvo las transacciones comerciales.**
- En el año 2010, declaró los seis bimestres correspondientes a este año, **pero 3, 4, 5 y 6 en ceros y en el 1 y 2 los ingresos suman el valor total de \$2.659.410.900,**

⁵¹ Cfr. fl. 3693 a 3719 c.a.

⁵² Cfr. fls. 1028, 1029 y 3694 a 3707 c.a.

⁵³ Cfr. Fl. 1406 a 1409 c.a.

⁵⁴ Cfr. Fl. 1417 c.a.



como ingresos operacionales y gravados exactamente igual a lo reportado por SIDENAL como compra de chatarra (folio 2204, 2205).

- **Una vez la DIAN empieza las investigaciones cancela su actividad económica y la cambia por la de asalariado.**
- **Los cheques girados al proveedor, los recibe (cobra) Nacianceno Rodríguez.**

De los anteriores hechos y pruebas allegadas se puede inferir que el proveedor no tiene la capacidad de efectuar las operaciones por 2. 659 millones de pesos, y que los indicios revelan que el costo que se quiere hacer valer con las facturas de compra allegadas como soporte, no es real. Al contrario, lo que se demuestra es que hay un evidente fraude fiscal a través del abuso de formas jurídicas para dar la apariencia de realidad a unas operaciones artificiosas⁵⁵. (Destaca la Sala).

6. Giovanni Garavito Rojas [\$4.895.257.000]

Presentó las declaraciones de renta 2010 y de IVA del 2º, 3º⁵⁶ y 4º⁵⁷ bimestres de 2010 *“con el valor de los ingresos operacionales y gravados exactamente igual a lo reportado por Sidenal como compra de chatarra”*⁵⁸ y las de los bimestres 1º, 5º y 6º en ceros. En el 2011, presentó declaración de renta con ingresos, costos y deducciones en ceros. Omiso en renta 2012. Se le notificó requerimiento ordinario sin obtener respuesta⁵⁹. No pudo ser contactado. Según certificado de cámara y comercio, inició actividades el 27 de mayo de 2008 y canceló el registro mercantil el 7 de diciembre de 2012.

Para el desconocimiento de las compras de chatarra, se consideraron los siguientes indicios:

Dentro de las formas de pagar las compras de chatarra incluido el Impuesto a las ventas, el mecanismo de pago fue a través de los cheques dados como anticipos y cancelaciones directas de la materia prima chatarra, los cuales se encuentran relacionados en el auxiliar de la cuenta 1110050501 del Banco de Bogotá cuenta corriente de SIDENAL S.A. 596-08606 sucursal Sogamoso.

Todos los anteriores cheques relacionados en el cuadro fueron cobrados por ventanilla en efectivo previo endoso del primer beneficiario señor Giovanni Garavito Rojas, por el señor Nacianceno Rodríguez Toca.

Cómo se observa todos los cheques de los 7 proveedores que le vendieron chatarra a SIDENAL fueron cobrados por este señor [se refiere a Nacianceno Rodríguez Toca]. De lo anterior se deduce que desde un comienzo SIDENAL S.A. le estaba pagando a este último, el producto de la transacción que figura y está soportada con las facturas presuntamente emitidas por el señor Garavito Rojas y demás proveedores.

La administración tributaria allegó los siguientes documentos:

⁵⁵ Cfr. Fl. 3979 c.a.

⁵⁶ Mediante sentencia del 16 de julio de 2020, expediente 21798, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, se revocó la sentencia de primera instancia, en su lugar, se declaró la nulidad parcial de los actos demandados al encontrar que fue oportuno el requerimiento especial y, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, se redujo la sanción por inexactitud.

⁵⁷ Mediante sentencia del 23 de noviembre de 2018, expediente 23512, C.P. Milton Chaves García, se revocó la sentencia de primera instancia, en su lugar, se declaró la nulidad parcial de los actos demandados al encontrar que fue oportuno el requerimiento especial y, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, se redujo la sanción por inexactitud.

⁵⁸ Según la relación de compras de chatarra, las operaciones son de los meses de enero a agosto de 2010, como lo indican los tickets de báscula relacionados [cfr. fls. 3721 a 3738 c.a.]. En la declaración de renta informó ingresos brutos por \$ 4.895.257.000. En la declaración de IVA de los bimestres 2, 3 y 4 informó ingresos brutos por un total de \$4.895.257.000 [cfr. fls.956, 957 a 959 c.a.]

⁵⁹ Cfr. fls. 1472 a 1477 c.a.



Facsímil cheques, enviados por el Banco de Bogotá

Del resultado del cruce realizado al Banco de Bogotá, se evidencia que el cheque 4072736 de junio 29 de 2010 por valor de \$242.856.637 (folios 1034) título valor endosado por Giovanni Garavito Rojas y cobrado por el Señor Ismael Oliveros Sandoval identificado con c.c. 7217544, que de acuerdo con el RUT vigente para el año analizado, tiene la actividad económica asalariado y como secundaria 5030 Comercio de partes y pieza (autopartes) y accesorios (lujos) para vehículos automotores, sin responsabilidades tributarias a su cargo (folio 2210), **siempre dándose la misma característica que el presunto proveedor no es quien cobra los pagos de la materia prima según respuesta del contribuyente SIDENAL S.A.:** mediante email del 20 de septiembre de 2013, el señor Oliveros Sandoval no tenía relación directa como asalariado con SIDENAL ni le presta el servicio de outsourcing (folio 2211)⁶⁰. (Destaca la Sala).

Asimismo, se consideró lo siguiente:

Según certificado de cámara de Comercio de Duitama, bajo el número de matrícula 00055134, figura con inicio de actividad del 27 de mayo de 2008, en virtud de comunicación del 7 de diciembre de 2012 (folio 2212). Actividad Económica principal 4665: Comercio al por mayor de desperdicios de chatarra, es decir es la misma, pero con la nueva nomenclatura actualizada para Colombia de actividades económicas, y sus responsabilidades como contribuyente no variaron (folio 286-287, 1293-1294).

Cancelación del registro mercantil que se llevaba en la Cámara de Comercio de Duitama, bajo el número de matrícula 00055134 del 27 de mayo de 2008, en virtud de comunicación del 7 de diciembre de 2012. (2212).

CIFIN

En el año 2010 y a la fecha febrero 21 de 2013 no poseía cuentas en el sector financiero vigentes.

Información exógena

Como obra a folio 1047 sólo está reportado por concepto de compras por SIDENAL.

Como se observa, los movimientos contables del costo con este proveedor y los soportes coinciden con lo denunciado en la declaración en estudio, así como los valores declarados por el proveedor según consulta al sistema de la DIAN "Obligación Financiera", sin embargo, se pudo evidenciar para este proveedor que:

- Sólo figura como proveedor de SIDENAL (según información exógena)
- Presenta declaraciones de ventas por los bimestres 2°, 3° y 4° con los valores correspondientes al valor de las ventas por insumo de chatarra, ingresos operacionales gravados exactamente igual a lo reportado por SIDENAL S.A. como compra de chatarra.
- En los tickets de báscula se informa como proveedor Nacianceno Rodríguez
- Se notificó requerimiento ordinario al señor Nacianceno Rodríguez, fue devuelto por el correo por el motivo "Dirección Incorrecta, no conocen al destinatario y notificado en la página WEB de la DIAN, sin que se obtuviera respuesta.
- **Los cheques girados al proveedor, los recibe y cobra Nacianceno Rodríguez.**

Adicionalmente se verificó que *"el proveedor no tiene la capacidad de efectuar las operaciones por 4.895 millones de pesos en 3 periodos, y que los indicios revelan que el costo que se quiere hacer valer con las facturas de compra allegadas como soporte,*

⁶⁰ Cfr. Fl. 3980 c.a.



no es real. Al contrario, lo que se demuestra es que hay un evidente fraude fiscal a través del abuso de formas jurídicas para dar la apariencia de realidad a unas operaciones artificiosas”⁶¹.

7. Cooperativa de Trabajo Asociado Muros [\$11.177.637.300]

La Superintendencia de Economía Solidaria informó que la cooperativa está incurso en causal de disolución y liquidación “por no ejercer la actividad” y que propuso reforma para transformarse a cooperativa multiactiva, pero no fue autorizada⁶².

La Cooperativa reportó ingresos por contratos de mandato. La contadora de Sidenal informó que “no existe contrato de mandato con la cooperativa”, que le paga directamente⁶³. Hay diferencias entre los valores declarados por la Cooperativa en IVA y en renta del 2010 con los reportes de información exógena y lo reportado por Sidenal⁶⁴. La capacidad económica e infraestructura eran insuficientes para atender el volumen de ventas.

Por su parte, la actora sostiene que la DIAN fundamentó la decisión solo en indicios sin desvirtuar *“los registros contables [...] con sus respectivas facturas, tiquetes de báscula, kárdex de chatarra, comprobantes de pago con cheque, estudio técnico de producción a partir de insumos y demás documentos”*, incluido el dictamen pericial aportado con el recurso de reconsideración, allegados al proceso, que constituyen prueba directa de las transacciones, que no valoró la administración y que no han sido desvirtuadas. Además, que se le exige verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus proveedores, labor que no le compete.

La experticia contable rendida por el contador Diego Fernando Franco Prieto, de la firma Deloitte Asesores y Consultores respalda la debida contabilización de los costos desconocidos por DIAN, debidamente soportada en documentos internos y externos. Al efecto, se resaltó que *“es correcto afirmar que los costos reconocidos contablemente por Sidenal, originados en el proceso productivo, se encuentran soportados con documentos pertinentes de origen interno y externo, como es el caso de las liquidaciones de compra, las facturas de venta emitidas por los proveedores, los comprobantes de egreso o los extractos expedidos por la entidad financiera, donde se identifica el pago de las operaciones de compra realizadas por Sidenal”*⁶⁵.

Además, sobre el cuestionamiento relacionado con la posibilidad de que la operación de compra de chatarra sea una operación simulada, se conceptuó lo siguiente:

“De conformidad con la revisión adelantada sobre las compras efectuadas a varios de los proveedores de chatarra que están siendo rechazadas en la liquidación oficial de revisión emitida por la DIAN, consideramos que es razonable que las compras registradas contablemente por la compañía fueron realizadas con base en las pruebas documentales que soportan los hechos económicos.

En consecuencia, se identifica que, en la fase del ciclo de entrada de información, soportando mediante el reconocimiento contable de los hechos económicos a partir de la documentación probatoria, existe una secuencia lógica y coherente en la transacción de compra de chatarra, la cual cumple con el siguiente orden:

⁶¹ Cfr. Fl. 3980 reverso c.a.

⁶² Cfr. fl 1509 v. c.a.

⁶³ Cfr. fls. 1723 y 1724 c.a.

⁶⁴ Cfr. fls. 1490 a 1496, 1146 c.a.

⁶⁵ Cfr. fl 4131 c.a.

1. Contacto inicial con el proveedor.
2. Documentación de creación del proveedor.
3. Elaboración del documento interno de liquidación de compra de chatarra.
4. Elaboración del documento interno de flete por el transporte de la chatarra.
5. Factura del proveedor, la cual coincide con los valores establecidos en la liquidación de compra.
6. Contabilización de la factura de venta expedida por el proveedor, donde se identifica el registro de la entrada al inventario, el IVA de la operación, la retención en la fuente y la cuenta por pagar al proveedor.
7. Comprobante de egreso por el valor de la cuenta por pagar liquidada mediante la contabilización de la factura de venta emitida por el proveedor.
8. Identificación del extracto bancario emitido por la entidad financiera, del cobro del cheque expedido por Sidenal⁶⁶.

Ahora bien, la experticia técnica coincide con lo señalado en los actos demandados en los que se dijo que *“el contribuyente soporta los registros contables de sus operaciones de compra con las facturas, tiquetes de báscula, kárdex de chatarra, comprobante de pago con cheque, todos los documentos internos elaborados por SIDENAL”*.

No obstante, esta prueba no permite desvirtuar los indicios y hallazgos encontrados por la DIAN, pues lo glosado por la DIAN no se concentró en desconocer costos de venta por compra de chatarra por falta de facturas y soportes contables, cuya existencia de hecho la DIAN reconoce, sino, que, a través de otros medios de prueba, como los indicios, el ente fiscalizador determinó la inexistencia de estas compras y, sobre esto, el dictamen pericial no llegó a conclusión alguna.

En efecto, no se advierte que el dictamen haya aportado elementos de convicción distintos a los ya valorados por la administración tributaria que lleven a desvirtuar los indicios que sirvieron para desconocer los costos o a advertir la indebida calificación de los hechos fundantes de los indicios. En efecto, dicha experticia no revela nada nuevo en relación con lo advertido por la administración tributaria, quien también describió el reconocimiento contable de las compras de chatarra y relacionó los distintos soportes de índole interna y externa que respaldan tales compras, pero les restó credibilidad y fuerza probatoria debido a la existencia de indicios que permitían inferir lógicamente que las operaciones no tuvieron lugar, sobre los que el dictamen pericial omitió pronunciarse.

Cabe resaltar que, frente a la valoración de dictámenes periciales que recaen exclusivamente en la contabilidad ya valorada por la administración, la Sala ha precisado que, con el ánimo de desvirtuar la inexistencia de las operaciones de compra de chatarra, es necesario que se aduzcan en ese medio probatorio nuevas valoraciones fácticas y probatorias, ya que, cuando el rechazo de tales operaciones no obedece a la falta de documentos soporte y registros contables, resulta inane que la prueba pericial se remita a tales documentos para demostrar la existencia de las operaciones económicas, porque estos ya fueron valorados ⁶⁷. Tampoco se advierte de dicho dictamen, una calificación errada de tales pruebas por parte de la DIAN.

Así, la demandante no se ocupó de desvirtuar por qué si los proveedores eran quienes vendían a Sidenal la chatarra, en realidad no obtuvieron ningún pago, pues los cheques girados para pagar la supuesta compra de chatarra eran cobrados por

⁶⁶ Cfr. fl 4130 y 4131 c.a.

⁶⁷ Sentencia del 5 de agosto de 2021, exp. 22478, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Nacianceno Rodríguez, persona que no pudo ser ubicada por ningún medio. La práctica comercial (y también la costumbre) indican que en los contratos de compraventa quien vende es quien recibe el pago y quien compra, no realiza los pagos de los bienes adquiridos a personas distintas del beneficiario, a no ser que medie autorización expresa. Al efecto, la Sala recalca que, si bien la diputación para recibir el pago no está prohibida por la ley, no existe prueba en el expediente de que esta haya sido conferida. Es del caso señalar que, en otras oportunidades, para el reconocimiento de costos por compras de chatarra, la Sala ha verificado el pago a los proveedores, situación que no se presenta en este caso⁶⁸.

La demandante tampoco se ocupó de demostrar la existencia de capacidad logística y financiera de sus proveedores, pues adujo que el negocio de chatarra es informal y que, en todo caso, esa demostración no le era imputable porque implicaba trasladarle una carga que solo era deber de los proveedores. Sin embargo, ante la imposibilidad de la DIAN de constatar este hecho, debido al alto volumen de compras, por varios miles de millones de pesos en periodos relativamente muy cortos, en todo caso, se hacía indispensable la existencia de bodegas y centros de acopio. Y, dado que la actora realizó anticipos, esto es, pagos antes de ejecutarse la compraventa, se infiere un grado de confianza que lleva a concluir que, de antemano, la actora conocía muy bien a sus presuntos proveedores, de forma tal que no le quedaba difícil demostrar la existencia de estas instalaciones, por lo menos por los periodos objeto de negociación económica.

Aunque tangencialmente se aduzca la informalidad como argumento para descartar la necesidad de bodegas o instalaciones, es lo cierto que, como se anotó, dada la magnitud de las supuestas compras y los periodos tan cortos de las operaciones, era necesaria la existencia de estos sitios físicos, pues las supuestas operaciones económicas no versaron sobre compras de chatarra en pequeñas cantidades a recicladores informales y ventas directamente a los centros de acopio de Sidenal, sino a grandes proveedores.

El hecho de que ciertos proveedores hayan presentado las declaraciones de IVA de los periodos correspondientes a lo facturado a Sidenal y de renta *“con el valor de los ingresos operacionales y gravados exactamente igual a lo reportado por Sidenal como compra de chatarra”* tampoco conduce a demostrar irrefutablemente que las operaciones de compra de chatarra tuvieron lugar, máxime cuando, según lo visto, las demás declaraciones del IVA por el año fiscalizado, así como las de renta de los siguientes años fueran presentadas en \$0 o no fueron presentadas, lo cual permite inferir que no hubo consistencia en la actividad de los supuestos proveedores, más allá de los periodos que específicamente interesaban a Sidenal para amparar los supuestos costos, a pesar de que las ventas de dichos proveedores eran muy altas, no siendo lógico entonces que en condiciones normales y atendiendo al ánimo comercial y lucrativo que asiste a todo comerciante, estos proveedores abandonaran abruptamente un negocio de tal magnitud.

La ausencia de logística, apalancamiento financiero (varios de los proveedores no aparecían en el sistema financiero y los que aparecían, tenían sus cuentas en \$0 o con muy poco saldo) y de capacidad instalada de los mencionados proveedores, permiten inferir que estos no pudieron desarrollar la actividad de venta de chatarra cuestionada.

⁶⁸ Tal es el caso estudiado en la sentencia del 27 de mayo de 2021, exp. 23330, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, citada en el fallo de tutela que deja sin efectos la sentencia dictada 15 de abril de 2021, en este proceso.



Desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración tributaria, se invirtió la carga de la prueba, por lo que le correspondía a la actora demostrar la realidad de los datos consignados en la declaración privada. No obstante, la parte actora no acreditó, por otros medios de prueba, las operaciones realizadas con estos proveedores, pues se limitó a fundamentar la pretendida nulidad de los actos de determinación del impuesto de renta del año gravable 2010 acusados en la afirmación de que la contabilidad no ha sido desvirtuada, que la prueba de los costos son las facturas contabilizadas que reúnen los requisitos legales, que además aportó otros documentos que respaldan las operaciones, como la experticia técnica aportada con el recurso de reconsideración, y que los indicios en que se apoyan los actos acusados son “*elucubraciones y especulaciones*”, que no demuestran la inexistencia de las compras.

En criterio de la Sala, no se trata de “*elucubraciones y especulaciones*” sino de inferencias lógicas que permiten concluir la inexistencia de las operaciones económicas cuestionadas. Así, dado que, la administración halló elementos de prueba que permitieron inferir lógicamente la inexistencia de las operaciones de la actora con los presuntos proveedores y sin que esta haya acreditado, por medio distinto a las facturas y su contabilidad, las transacciones efectuadas con Héctor Andrés Garzón Jaramillo, Diana Carolina Rodríguez Uribe, Héctor Silvino Rodríguez Suárez, Yesid Giovanni Samacá Vargas, Luis Vicente Niño García, Giovani Garavito Rojas y la Cooperativa de Trabajo Asociado Muros, los proveedores de los que surgió la diferencia en cuestión, se pone en evidencia que las compras relacionadas con estos proveedores no existieron, por lo que es procedente el desconocimiento del costo de venta, en los términos de los actos acusados.

La Sala reitera que el objeto del proceso es la procedencia o no del costo de ventas desconocido por la administración y que si bien el artículo 771-2 del ET exige que los costos estén soportados en facturas o documento equivalente con el lleno de los requisitos legales, la facultad fiscalizadora de la DIAN le permite desvirtuar la eficacia probatoria de la contabilidad y demás documentos que se aporten, mediante otros medios de prueba, directos o indirectos, que no estén prohibidos por la ley.

Para la Sala, el análisis de las pruebas recaudadas por la administración le resta credibilidad a la contabilidad y a la prueba documental en la que insiste la demandante, pues acredita que los presuntos proveedores no recibieron los pagos, que los recibió un tercero. Además, que tales proveedores no contaban con la capacidad económica para efectuar las operaciones en la magnitud de la cuantía declarada, hecho no desvirtuado por la demandante. Así mismo, no se suministró información que permita verificar la realidad de las compras de las que se derivan los costos discutidos.

Dado que la administración encontró elementos de prueba que desvirtúan la realidad de las operaciones de la actora con estos proveedores, se pone en evidencia que, aunque formalmente estén acreditadas las compras declaradas por la demandante, en la realidad no se verificaron.

La magnitud de las compras declaradas frente a la capacidad económica de los proveedores, que no fue desvirtuada, infiere la simulación de las operaciones formalmente registradas en la contabilidad y declaradas para obtener un beneficio tributario.

Al apelar, la actora insiste en que no es responsable por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de sus proveedores ni por las conductas omisivas o irregulares de estos, que la autoridad tributaria es quien debe fiscalizarlos.



En los procesos de fiscalización no se pretende exigir a los contribuyentes obligaciones adicionales a las establecidas por ley, menos respecto de sus proveedores o terceros⁶⁹, sino verificar la realidad de las operaciones. En este caso, los indicios permiten inferir que las operaciones no existieron en realidad y fueron simuladas con el fin de obtener un beneficio tributario, sin que la modificación oficial de la declaración implique la violación del principio de buena fe o el desconocimiento del alcance de las normas civiles y comerciales que regulan el contrato de compraventa.

Finalmente, en cuanto a la solicitud de aplicación del costo presunto de que trata el artículo 82 del E.T. la Sala destaca que no es procedente, toda vez que la actora declaró por concepto de costo de venta la suma total de \$261.040.284.000 de la que la DIAN desconoció la suma de \$29.066.921.000. Así, el valor restante corresponde al costo de venta que la autoridad tributaria reconoció sin discusión. Además, no se está ante los presupuestos previstos en la norma invocada porque se pretende el reconocimiento de costos presuntos de operaciones por valor de \$26.647.764.300 que se desconocen por estar demostrado que son operaciones simuladas, por lo que no es posible estimar el costo de una operación que no existió⁷⁰.

De acuerdo con las anteriores consideraciones, no prospera el cargo de apelación de la demandante.

3. Costos de ventas por depreciación maquinaria y equipo \$2.419.156.542

La DIAN desconoció el costo de venta por este concepto al considerar que Sidenal es nudo propietario de los bienes dados en usufructo a la Cooperativa de Trabajo Asociado Progresar para que realice el contrato de 'outsourcing'.

La demandante insistió en que entregada la maquinaria en comodato a C.T.A. Progresar, destinada exclusivamente a que esta le preste el servicio objeto de la oferta mercantil y dado que no ha salido de su patrimonio, como propietario tiene derecho a la deducción.

La deducción por depreciación está prevista en el artículo 128 del Estatuto Tributario. En sentencia de 1º de octubre de 2009, la Sala indicó que la depreciación es un "gasto en que incurre una compañía por el desgaste o deterioro normal por el uso de los activos fijos tangibles en actividades productoras de renta"⁷¹. En oportunidad anterior, precisó que, la depreciación "atiende a la necesidad de reconocer racionalmente y en forma sistemática el costo del activo utilizado en la actividad productora de renta; por lo tanto, los activos destinados al negocio o actividad rentable son objeto de la depreciación durante la vida útil de esos bienes"⁷².

Así, la depreciación deducible es aquella relacionada con los activos fijos tangibles, los bienes corporales utilizados por el contribuyente en la actividad productora de renta⁷³.

El Código Civil, en el artículo 2200, define el contrato de comodato o préstamo de uso como aquel en que una de las partes entrega a la otra de manera gratuita una especie

⁶⁹ Sentencia de 14 de mayo de 2020, exp. 23155, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁷⁰ Sentencia de 13 de octubre de 2016, exp. 20983, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁷¹ Expediente 16379, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁷² Sentencia de 12 de marzo de 2009, exp. 16242, C.P. Ligia López Díaz.

⁷³ Sentencia de 29 de junio de 2017, exp. 21363, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



mueble o raíz, para que haga uso de ella, con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso, y prevé que este contrato se perfecciona con la tradición de la cosa.

Verificada la entrega, el comodatario se obliga a usar el bien según lo convenido o a darle “el uso ordinario de las de su clase”⁷⁴, a conservarlo y restituirlo en el plazo convenido o al terminar el uso⁷⁵. Por tratarse de un contrato gratuito, si el comodante exige pago o contraprestación alguna, pierde su naturaleza y se estará ante otro negocio jurídico.

En el caso, mediante contrato de comodato celebrado entre Siderúrgica Nacional Sidenal S.A. y la Cooperativa de Trabajo Asociado Progresar C.T.A., el 1 de enero de 2010, la actora, en su carácter de comodante, entregó a la comodataria los bienes muebles para que “los destine exclusivamente a la prestación del servicio acordado en la oferta mercantil de 15 de diciembre de 2009”.

El servicio sobre el que versa la oferta mercantil y que presta la Cooperativa a la actora, es el de producción de palanquilla⁷⁶. Incluye la prestación de los servicios de administración y operación de los procesos de recepción, clasificación y descargue de chatarra, cargue del horno eléctrico, fusión, preafino y afino del metal, vaciado del acero líquido, enfriamiento, facturación y ventas. En desarrollo de la oferta mercantil, Sidenal S.A. paga a la Cooperativa el valor mensual del contrato sobre el volumen de producción de palanquilla.

La demandante entregó bienes en comodato (a título gratuito) a la Cooperativa y esta los usó según lo convenido, esto es, para prestar a la actora el servicio de producción de palanquilla (producto de acero semiterminado).

Con la entrega de los bienes, la actora conserva sobre estos todos los derechos que antes tenía⁷⁷, pues siguen siendo bienes de su propiedad que mantiene en su patrimonio. Además, la actora tiene a su cargo el mantenimiento preventivo y correctivo de los bienes.

La demandante (comodante) se dedica a la producción de acero por lo que los bienes muebles dados en comodato a la Cooperativa (comodataria) son utilizados en la actividad productora de renta de la actora⁷⁸.

Dado que los bienes de los que se deriva la depreciación fueron finalmente utilizados en el año gravable 2010 para la actividad productora de renta de la actora, esto es, de la comodante, tiene derecho a llevar la depreciación como gasto deducible de los bienes de su propiedad utilizados en su actividad productora de renta. Prospera el cargo de apelación.

⁷⁴ C.C. art. 2202.

⁷⁵ C.C. art. 2205.

⁷⁶ “Una palanquilla es una barra de acero fabricada a partir de acero crudo que no tiene las esquinas pulidas, son laminados a partir de lingotes. [...] es un producto semiterminado de acero, [...]. Su principal uso es la fabricación de largos. El acero crudo no se puede utilizar si no está procesado de este modo, por lo que [...] brinda una mayor funcionalidad” (blog.laminasyaceros.com)

⁷⁷ C.C. art. 2201.

⁷⁸ “Siderúrgica Nacional Sidenal S.A. es una empresa líder a nivel nacional, que produce a partir del reciclaje de chatarra productos de acero microaleado con destino a la construcción y la industria metalmecánica para ser comercializados” (www.sidenal.com)



3. Sanción por inexactitud

La Sala encuentra que, en la declaración de renta del año gravable 2010, la demandante incluyó costos inexistentes y con ello se puso en evidencia que en la declaración privada utilizó datos equivocados de los que derivó un menor impuesto, hecho sancionable previsto en el artículo 647 del E.T., por lo que es procedente mantener la sanción por inexactitud impuesta.

Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, reconocido expresamente en el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016⁷⁹, la sanción debe reducirse, pues se determinó oficialmente con fundamento en el artículo 647 del E. T., conforme con el cual dicha sanción corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado oficialmente y el declarado por la contribuyente.

En efecto, los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en esta providencia y el determinado privadamente⁸⁰.

En el recurso de apelación, la actora manifestó que el Tribunal incurrió en error al tomar el valor del saldo a favor liquidado en la declaración inicial y no el de la declaración de corrección.

Con fundamento en el artículo 187 del CPACA, que permite restablecer el derecho conforme corresponda, se corrige la sanción por inexactitud para tener en cuenta la declaración de corrección que la DIAN aceptó al decidir el recurso administrativo. Por tanto, se practica nueva liquidación para reflejar lo decidido en esta providencia, así:

SIDERÚRGICA NACIONAL SIDENAL S.A.				
Impuesto de Renta y complementarios				
Año gravable 2010				
Conceptos	V/r Declaración corrección	V/r determinado R.R.	V/r determinado Tribunal	V/r determinado C.E.
Ingresos brutos operacionales	283.131.755.000	298.485.493.000	283.131.755.000	283.131.755.000
Ingresos brutos no operacionales	2.055.614.000	2.055.614.000	2.055.614.000	2.055.614.000
Intereses y rendimientos financieros	1.483.812.000	1.483.812.000	1.483.812.000	1.483.812.000
Total ingresos brutos	286.671.181.000	302.024.919.000	286.671.181.000	286.671.181.000
Total ingresos netos	286.671.181.000	302.024.919.000	286.671.181.000	286.671.181.000
Costo de venta	261.040.284.000	231.973.363.000	231.973.363.000	234.392.520.000
Total costos	261.040.284.000	231.973.363.000	231.973.363.000	234.392.520.000
Gastos operacionales de administración	6.121.083.000	6.121.083.000	6.121.083.000	6.121.083.000
Gastos operacionales de ventas	14.038.119.000	14.038.119.000	14.038.119.000	14.038.119.000

⁷⁹ Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: “Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. / [...] Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

⁸⁰ En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.



Deducción inversiones en activos fijos	743.793.000	743.793.000	743.793.000	743.793.000
Otras deducciones	0	0	0	0
Total deducciones	20.902.995.000	20.902.995.000	20.902.995.000	20.902.995.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	4.727.902.000	49.148.561.000	33.794.823.000	31.375.666.000
Renta líquida	4.727.902.000	49.148.561.000	33.794.823.000	31.375.666.000
Renta presuntiva	4.124.547.000	4.124.547.000	4.124.547.000	4.124.547.000
Renta líquida gravable	4.727.902.000	49.148.561.000	33.794.823.000	31.375.666.000
Impuesto sobre renta líquida gravable	1.560.208.000	16.219.025.000	11.152.291.480	10.353.970.000
Impuesto neto de renta	1.560.208.000	16.219.025.000	11.152.291.480	10.353.970.000
Total impuesto a cargo	1.560.208.000	16.219.025.000	11.152.291.480	10.353.970.000
Anticipo por el año gravable 2011	0	0	0	0
Saldo a favor sin solicitud devolución/ saldo	2.296.798.000	2.296.798.000	2.296.798.000	2.296.798.000
Autorretenciones	9.972.066.000	9.972.066.000	9.972.066.000	9.972.066.000
Otras retenciones	90.226.000	90.226.000	90.226.000	90.226.000
Total retenciones año gravable	10.062.292.000	10.062.292.000	10.062.292.000	10.062.292.000
Saldo a pagar por impuesto	0	3.859.935.000		
Saldo a favor	10.798.882.000	0	1.206.798.520	2.005.120.000
Sanciones	45.405.000	23.499.512.000	9.603.434.480	8.839.167.000
Total saldo a pagar	0	27.359.447.000	8.396.635.960	6.834.047.000
Total saldo a favor	10.753.477.000	0	0	0

Igualmente, el cálculo de la sanción por inexactitud queda así:

Saldo a favor determinado (sin sanciones)	\$ 2.005.120.000
Saldo a favor según la declaración de corrección (sin sanciones)	\$10.798.882.000
Base para calcular la sanción	\$ 8.793.762.000
Tarifa	100%
Valor sanción por inexactitud	\$ 8.793.762.000
Más: sanción por inexactitud reducida y aceptada	45.405.000
Total sanciones	\$ 8.839.167.000

Por lo expuesto, se corrige numeral el primero de la sentencia apelada, que anuló parcialmente los actos demandados, en cuanto a la razón social de la demandante, pues no se encuentra en liquidación, y se modifica el numeral segundo en el sentido de declarar que, a título de restablecimiento del derecho, se fija como saldo a pagar de la actora, por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010, el valor determinado en la liquidación que está en la parte considerativa de esta providencia. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

Condena en costas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA⁸¹, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

⁸¹ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.





FALLA

PRIMERO: DECLARAR FUNDADO el impedimento manifestado por la Magistrada MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO. En consecuencia, se le declara separada del conocimiento de este proceso.

SEGUNDO: CORREGIR el numeral primero de la sentencia apelada que, en consecuencia, queda así:

1. DECLARÁSE LA NULIDAD PARCIAL de la liquidación oficial de revisión 312412014000080 del 20 de junio de 2014 y de la resolución 900.418 de 30 de abril de 2015, mediante las cuales fue modificada la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010 de **SIDERÚRGICA NACIONAL SIDENAL S. A.** y se resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente.

TERCERO: MODIFICAR el numeral segundo de la sentencia apelada, que queda así:

2. A título de restablecimiento del derecho, fijar como saldo a pagar de la actora, por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010, el valor determinado en la liquidación que está en la parte considerativa de esta providencia.

CUARTO: En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

QUINTO: SIN CONDENA en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. 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