



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIERREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00213-01 (25776)
Demandante	SUMIMAS S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto a la renta del año 2013. Traslado de pruebas en el procedimiento tributario. Rechazo de costos. Operaciones simuladas e inexistentes. Sanción de inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 27 de agosto de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” que resolvió:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución No. 312412016000108 del 12 de diciembre de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN le profirió a la sociedad SUMIMAS S.A.S liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2013; y de la Resolución No. 009.451 del 29 de noviembre de 2017, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho **MODIFÍCASE**, respecto de la sanción por inexactitud, la liquidación oficial del impuesto sobre la renta del año 2013 de la sociedad SUMIMAS S.A.S., de acuerdo con la liquidación efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

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

(...).».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 22 de abril de 2014, la sociedad SUMIMAS S.A.S. (en adelante “SUMIMAS”) presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2013, en la que incluyó costos de venta por \$39.308.695.000 y un saldo a pagar de \$1.828.000¹.

Prevía investigación, la DIAN expidió el Requerimiento Especial Nro. 312382016000037² del 11 de marzo de 2016, mediante el cual propuso la modificación de la declaración de renta de la actora en el sentido de desconocer \$728.123.000 por concepto de costos de ventas, imponer una sanción de

¹ Fl. 18 del cuaderno de antecedentes 1.

² Fls. 345 a 357 del cuaderno de antecedentes 2.



inexactitud de \$291.250.000, a una tarifa del 160%, con la cual se fijó un total de saldo a pagar de \$475.109.000.

El 12 de diciembre de 2016, la entidad demandada profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412016000108³, mediante la cual acogió las glosas propuestas.

El 8 de febrero de 2017, la demandante interpuso recurso de reconsideración⁴ en contra de la liquidación oficial de revisión, el cual fue resuelto por medio de la Resolución Nro. 009451 del 29 de noviembre de 2017⁵, confirmando el acto recurrido.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011 C.P.A.C.A.), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁶:

«1. **DECLARAR LA NULIDAD** de:

- La Resolución No. 009451 de fecha 29 de noviembre de 2017 mediante la cual se decide un recurso de reconsideración, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y,
- La Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000108 de fecha 12 de diciembre de 2016 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la misma Entidad.

Actos administrativos mediante los cuales dicho ente tributario nacional pretende modificar la declaración de ISLR del ejercicio fiscal 2013, de la compañía **SUMIMAS S.A.S.**

2. Se **RESTABLEZCA EL DERECHO** de la sociedad **SUMIMAS S.A.S.**, en el sentido de dejar en firme la declaración de ISLR del año gravable 2013.
3. Se **CONDENE A LA DEMANDADA** al pago de las **COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO** a que haya lugar por motivo del ejercicio de la presente acción, de acuerdo con lo que se pruebe dentro del proceso».

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 2, 6, 29, 83, 121, 209 y 363 de la Constitución Política; 1, 3, 9 y 40 del CPACA; 373, 381 parágrafo 2, 647, 683, 742, 743, 745, 746 y 777 del Estatuto Tributario; 193 numeral 6 de la Ley 1607 de 2012 y el Código General del Proceso. Como concepto de la violación expuso lo siguiente⁷:

1. **Violación del principio de contradicción y publicidad de la prueba por el indebido traslado de pruebas que no corresponden a su investigación**

Expresó que en la fiscalización realizada a la compañía la documentación de terceros fue solicitada por la DIAN mediante requerimientos ordinarios de información, de ahí que no se configura la primera condición establecida en el

³ Fls. 81 a 94 del cuaderno principal.

⁴ Fls. 400 a 432 del cuaderno de antecedentes 2.

⁵ Fls. 442 a 461 del cuaderno de antecedentes 2.

⁶ Fls. 48 a 49 del cuaderno principal.

⁷ Fls. 15 a 47 del cuaderno principal.

Código General del Proceso, esto es, que la prueba “*se hubiere practicado a petición de la parte contra quien se aducen*” o por lo menos “*con audiencia de ella*”. Adujo que la prueba trasladada no fue practicada con audiencia de la actora, puesto que tales elementos probatorios provienen de una investigación que la DIAN adelantaba en contra de la sociedad Comercializadora Enrique Martínez Herrera S.A.S. Así, dijo que la demandada vulneró su derecho al debido proceso y los principios de contradicción y publicidad.

Sostuvo que no debe dársele valor probatorio a la prueba practicada sin conocimiento de las partes, ya que de lo contrario se vulnera la posibilidad de ejercer los derechos defensa y de contradicción. Alega que esos argumentos fueron expuestos a la administración en el recurso de reconsideración pero que esta se limitó a indicar una sentencia que alude a la competencia que tiene la administración frente a la fiscalización, lo cual no había sido cuestionado.

2. De la falta de apreciación de las pruebas aportadas durante el proceso de fiscalización.

Dijo que, desde el inicio de la fiscalización, la actora proporcionó a la DIAN las facturas que demuestran las operaciones realizadas con COEMA, las cuales cumplen con las exigencias previstas en los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario. Sin embargo, tales facturas no fueron apreciadas por la DIAN, puesto que sugirió la simulación de estas operaciones con COEMA en el marco del fraude fiscal, sin hacer un análisis detallado de los documentos soporte aportados, con los cuales, a su juicio, se demuestra la realización de las operaciones con el tercero.

Indicó que, según el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el legislador no estableció requisito distinto a la factura para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto a la renta, en ese sentido, mientras que tales documentos cumplan lo previsto en esa norma como en los artículos 617 y 618 *ibidem* se deben aceptar.

Afirmó que aportó un certificado de su revisor fiscal, el cual de manera injustificada no fue tenido en cuenta por la demandada, en contravía de lo dispuesto en el artículo 777 del Estatuto Tributario, pues citó requisitos y exigencias no previstas en esa norma. Al respecto, dijo que ese certificado demuestra que el servicio sí se prestó, cómo fue contabilizado, esto es, las cuentas contables afectadas y los tributos derivados de tales operaciones, que el servicio se pagó y que las facturas que lo soportan cumplen con lo previsto en el artículo 771-2 *ibidem*.

3. De la presunción de veracidad de las respuestas dadas por SUMIMAS y de las pruebas aportadas.

Expresó que, a la luz del artículo 746 del Estatuto Tributario, las declaraciones y las respuestas a los requerimientos de la administración gozan de presunción de veracidad, de manera que la demandada desconoció la mencionada disposición, pues debe prevalecer la técnica probatoria para la demostración de los hechos.

Destacó que los hechos económicos fueron probados con la respuesta al requerimiento especial, la relación detallada de las operaciones y pagos al tercero COEMA, la certificación del revisor fiscal y la certificación del representante legal del proveedor. No obstante, la DIAN desestimó estos elementos probatorios, a pesar de que el artículo 746 prevé expresamente su presunción de veracidad. En ese sentido, si la DIAN pretendía desvirtuar las operaciones realizadas con dicho

tercero, debió decretar una comprobación especial de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Señaló que la actuación de la DIAN transgredió el principio de la carga dinámica de la prueba, puesto que debió decretar una prueba especial y con esta se demostraría la veracidad de los valores declarados como costos. Sobre este particular advirtió que, la administración actuó de forma sesgada, pues no se basó en un contundente y pertinente análisis probatorio, con lo cual vulneró su debido proceso y el espíritu de justicia previsto en el artículo 683 del Estatuto Tributario.

4. Nulidad del acto administrativo porque se demostró la realidad de las operaciones con el proveedor COEMA.

Alegó la existencia real de las operaciones y sostuvo que las mismas se soportaron en una serie de pruebas documentales: facturas, con el lleno de los requisitos previstos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, certificación del revisor fiscal y certificado del proveedor COEMA. En consecuencia, la administración no tiene facultad para rechazar los costos de venta, en la medida en que se basa en meras apreciaciones sin sustento probatorio, de manera que la actuación está viciada de nulidad por vulnerar los principios de contradicción, publicidad y debido proceso.

Señaló que la DIAN desconoció el artículo 683 del Estatuto Tributario (espíritu de justicia), pues olvidó que la actora únicamente está obligada a probar la realidad de las operaciones efectuadas con fundamento en su contabilidad, no en la de sus proveedores o clientes ni en los registros públicos o privados administrados por otras entidades.

Destacó que la demandada violó lo dispuesto en los artículos 742 y 745 del Estatuto Tributario al fundamentar la actuación administrativa en indicios que carecen de solidez. No obstante, la DIAN dijo que esas normas no podían ser aplicables en la medida en que se evidenció la simulación de las compras realizadas con COEMA. En esa medida, dijo que se habían presentado vacíos probatorios que debieron ser resueltos a su favor, a la luz del artículo 745 ibidem.

Con fundamento en la sentencia del 21 de mayo de 2015 (exp. 20575, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), explicó que el Consejo de Estado ha considerado que los errores de los proveedores no pueden ser imputados al contribuyente, pues si éste demuestra que las facturas cumplen con los requisitos legales, tiene derecho a descontar costos y deducciones en sus declaraciones tributarias.

5. De la presunta simulación de operaciones

Advirtió que para que pueda configurarse una simulación es necesario que las partes finjan un convenio que en realidad no existe o que exterioricen un convenio cuyo contenido o sujetos son fingidos. Que la prueba de la simulación no es taxativa y admite cualquier medio probatorio. Dijo que los negocios jurídicos deben interpretarse a partir de la buena fe y las pruebas que den cuenta del negocio jurídico deben valorarse a través de la sana crítica.

6. Vulneración del debido proceso

Insistió en que la compañía realizó efectivamente las operaciones que son objeto de la glosa y que llevó a cabo los pagos de los tributos causados en las operaciones

con terceros. En ese sentido, expuso que la administración vulneró los artículos 742, 743 y 745 del Estatuto Tributario al fundamentar su actuación en indicios sin solidez. Resaltó que las declaraciones tributarias se presumen veraces y, en esa medida, no entiende cómo la DIAN sostiene que no probó las operaciones comerciales, cuando lo cierto es que desestimó las pruebas allegadas al procedimiento administrativo actuando de manera sesgada.

Recalcó que la DIAN intenta justificar sus glosas en contravía del derecho de defensa de la actora, para luego trasladarle fallas probatorias a pesar de que los valores se encuentran debidamente determinados en la declaración de renta, tal y como consta en su contabilidad y en las demás pruebas que se aportaron.

7. Inexistencia de conducta sancionable con la sanción de inexactitud

Manifestó que no es cierto que haya incurrido en inexactitud, ya que la determinación del impuesto se efectuó con base en los datos tomados de la contabilidad de la actora, que es llevada de conformidad con las normas que regulan la materia y, en relación con los costos, deducciones y compras, cuenta con los fundamentos legales para su procedencia.

Sostuvo que la DIAN supone un mal actuar de la actora, afirmando tácitamente su mala fe, sin embargo, lo cierto es que esa entidad no evaluó prudentemente las pruebas aportadas, pues asimiló una serie de hechos dándolos por cierto sin tener los argumentos jurídicos necesarios para obtener una respuesta convincente ante sus propios planteamientos.

Agregó que la diferencia de criterio respecto del derecho aplicable está probada, toda vez que la actora actuó de acuerdo con las normas, doctrina y jurisprudencia citadas a lo largo de la demanda y, en todo caso, en el proceso administrativo se desvirtuaron cada uno de los puntos expuestos por la DIAN, señalando los errores cometidos por esa entidad en cuanto a la apreciación e interpretación de las normas y pruebas.

Oposición de la demanda

La parte demandada contravirtió las pretensiones de la actora con fundamento en las siguientes razones⁸:

1. El traslado de pruebas se efectuó preservando el debido proceso y garantizando el derecho de contradicción y publicidad de la prueba.

Señaló que el traslado de pruebas se efectuó preservando el debido proceso y garantizando los principios de contradicción y publicidad de la prueba, en la medida en que le concedió a la demandante la oportunidad para controvertir dichas probanzas mediante la respuesta al requerimiento especial y del recurso de reconsideración. Precisó que en el acto preparatorio se relacionaron las pruebas trasladadas y, además, durante el término para dar respuesta el expediente estuvo a disposición de la actora, de ahí que tuvo la oportunidad para presentar argumentos, peticiones y pruebas con el fin de objetarlas.

Indicó que, dentro de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario, se encuentra la del traslado de pruebas que

⁸ Fls. 123 a 148 del cuaderno principal.

obran en otro proceso. Insistió en que las mismas reposaban en el expediente y al momento de su aporte y valoración, no existió solicitud de nulidad en sede administrativa ni ahora en sede judicial. En ese sentido, adujo que es inadmisibles que el traslado de las pruebas se considere arbitrario, por cuanto tales elementos de juicio son existentes, válidos y eficaces.

2. Las modificaciones a la declaración de renta están acordes con el ordenamiento jurídico. SUMIMAS no demostró la realidad de las operaciones con el proveedor COEMA.

Afirmó que las modificaciones a la declaración de renta de la actora están ajustadas con el ordenamiento jurídico, pues Sumimas S.A.S. no demostró la realidad de las operaciones con el proveedor COEMA – COMERCIALIZADORA ENRIQUE MARTÍNEZ HERRERA S.A.S. Precisó que, en sede administrativa ni judicial, la demandante desvirtuó las inconsistencias que originaron el rechazo de los costos de venta.

Destacó que, tal y como se extrae de los antecedentes administrativos, las modificaciones efectuadas por la administración se fundamentan en pruebas recaudadas en ejercicio de la facultad de fiscalización, tales como requerimientos ordinarios, autos de verificación o cruce y visitas. Informó que del análisis de estas probanzas se evidenciaron las siguientes inconsistencias: (i) las personas naturales a las que actora afirmó haberles pagado por las compras efectuadas a COEMA – COMERCIALIZADORA ENRIQUE MARTÍNEZ HERRERA S.A.S. eran el representante legal, el jefe de sistemas y los vendedores de la misma empresa y que ella también confirmó que no tenía autorización escrita del proveedor para realizar el pago de esta manera, pues tales autorizaciones se daban de forma verbal; (ii) en visitas realizadas a las instalaciones del mencionado proveedor no se obtuvo información alguna de las operaciones, se entregó copia de una denuncia por pérdida de documentos y, aunque afirmaron que tal información se entregaría el 17 de febrero de 2016, lo cierto es que nunca se allegó.

Además, que (iii) las compras por \$728.122.612 efectuadas al proveedor fueron registradas por la actora en la cuenta de inventarios e hicieron parte del costo de ventas, sin que se aportaran otras pruebas distintas a las cuestionadas en la investigación, (iv) a partir de las visitas de verificación, se evidenció que el proveedor no desarrolla actividad comercial alguna, pues su domicilio se limita a una pequeña oficina en el cuarto piso de un edificio donde funcionan varias empresas, además de que no allegó ningún soporte contable, ni comprobante de orden interno o externo, que permitiera cruzar y establecer la veracidad de las operaciones; (v) COEMA – COMERCIALIZADORA ENRIQUE MARTÍNEZ HERRERA S.A.S. fue declarado proveedor ficticio mediante la Resolución Nro. 000660 del 19 de octubre de 2015, luego de investigar las operaciones de venta realizadas en el año 2012 con la demandante y otras sociedades y (vi) el proveedor no tiene infraestructura física proporcional y adecuada para llevar a cabo la actividad de comercialización de productos de ferretería, ni venta de papelería y oficina, tampoco posee gastos de personal, vehículos para el transporte de mercancías, no reporta información exógena propia ni de terceros y no realizó importaciones en los años 2012 y 2013.

Considerando lo anterior, dijo que la decisión adoptada en los actos acusados obedece a que los costos soportados en los registros contables de la actora y sus documentos de orden interno y externo fueron cuestionados por la administración con indicios que están debidamente probados, que fueron valorados en conjunto

conforme a las reglas de la sana crítica y cuyo análisis fue efectuado en el requerimiento especial, en la liquidación oficial y en la resolución del recurso de reconsideración.

Luego de referirse a los indicios como medio de prueba, indicó que no se viola el derecho al debido proceso al ser utilizados, por el contrario, de su análisis y valoración, se logró llegar a la conclusión sobre la inexistencia de las operaciones económicas del contribuyente, de las cuales pretendió sacar beneficios fiscales. Exaltó que la actora no los ataca, simplemente se limita a advertir que las operaciones están demostradas con las facturas de venta, la contabilidad y la certificación del revisor fiscal, lo cual no permite desvirtuar el valor probatorio del indicio. En esa medida, no se encuentran probadas las circunstancias de modo, tiempo y lugar de la compra de mercancías, comoquiera que sobre las mismas el presunto vendedor no ofreció explicación creíble y verificable y, menos aún, la sociedad demandante, quien no aportó pruebas diferentes que acreditaran la procedencia de los costos de compra.

Advirtió que, no se cuestiona la realidad documental de las facturas, sino la de las operaciones económicas. Recalcó que la factura no otorga de manera automática la procedencia de un costo o gasto, puesto que la administración tiene la facultad para comprobar la realidad de los hechos contenidos en ella.

Respecto del certificado del revisor fiscal, expresó que, aunque constituya prueba contable, no quiere decir que sea la evidencia contundente de la realidad de las operaciones, porque según la sentencia del 13 de septiembre de 1991 (exp. 3465, C.P. Consuelo Sarria Olcos), los contadores no dan cuenta de los hechos económicos. Además, los aportados en sede administrativa no desvirtúan los indicios analizados, pues se sustentan en pruebas cuestionadas y el allegado con el recurso de reconsideración, tampoco los refuta, ni evidencia la realidad de las operaciones relacionadas con los costos rechazados.

En lo que tiene que ver con la inversión de la carga de la prueba, argumentó que la administración asumió la carga inicial al desvirtuar los hechos declarados, de ahí que, a partir de la notificación del requerimiento especial, le fue trasladada al contribuyente, quien debía probar la realidad de los hechos consignados en su declaración. Destacó que no es cierto que las pruebas se dejaron de valorar, lo que ocurrió fue que la contabilidad no permitió establecer la realidad de las operaciones, hecho que no ha sido desvirtuado por la actora en sede administrativa ni judicial. Además, agregó que la contabilidad sólo es prueba si se lleva en debida forma y refleja la realidad de las operaciones económicas.

Reiteró las irregularidades encontradas en el proceso de fiscalización y, a partir de ello, concluyó que las negociaciones con el proveedor fueron simuladas de manera absoluta, puesto que fingió contratar la compra de mercancía con el fin de obtener el beneficio del costo fiscal.

3. Es procedente la sanción por inexactitud

Sobre la sanción por inexactitud, enfatizó en que sí es procedente, porque la contribuyente incluyó en su declaración privada costos sin tener derecho a ello, es decir, utilizó su denuncia privada para registrar costos inexistentes y datos equivocados, que derivaron en un menor saldo a pagar, de manera que se concretó el hecho que genera la sanción por inexactitud.

Añadió que no se configura la diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, ya que está demostrado que la actora incurrió en indebida aplicación del derecho, lo cual hace inviable tal causal de exoneración punitiva, adicionalmente, no existe doctrina oficial contradictoria, ni está desvirtuada la presunción de legalidad de las normas en las que se fundamentaron los actos demandados. Agregó que no es cierto que exista diferencia de criterios por razones probatorias, en la medida en que ello fue descartado en las sentencias del 22 de marzo de 2011 (exp. 17286) y del 5 de mayo de 2011 (exp. 17306) del Consejo de Estado.

Finalmente, dijo que la condena en costas es improcedente, puesto que en este proceso se ventiló un interés público.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” anuló parcialmente los actos acusados, sin condenar en costas. A título de restablecimiento del derecho, reliquidó la sanción de inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria⁹.

Estableció como problema jurídico determinar la legalidad de los actos administrativos demandados; para lo cual, dijo, era necesario establecer si: i) se recaudaron en debida forma las pruebas del proceso y si hubo indebida valoración probatoria; ii) era predicable o no la simulación de operaciones por parte de la demandante; y iii) era procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

En lo que tiene que ver con el cargo de nulidad por el indebido traslado de pruebas, relató que tales probanzas provenían de un proceso administrativo que la DIAN llevó a cabo en contra de uno de los proveedores de la sociedad, por el mismo impuesto y periodo fiscal (2013). Destacó que la administración, en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización, tiene la posibilidad de trasladar pruebas en otros procesos, según el artículo 174 del Código General del Proceso, aplicable a este proceso en virtud del artículo 40 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Así las cosas, de acuerdo con el artículo 174 *ibidem*, el traslado de pruebas resulta procedente bajo el presupuesto de que en el proceso primigenio se practiquen a petición de la parte contra quien se aducen o con audiencia de ella y, en caso contrario, surtiendo la debida contradicción en el proceso al que se destinen. En este caso, el hecho de que las pruebas recaudadas en el expediente que la DIAN inició en contra del proveedor no hubieren sido practicadas a petición de la actora o con audiencia de ella, no invalida el traslado de las mismas pues pudieron ser controvertidas en el proceso al que fueron destinadas. Por esto, el traslado de pruebas era procedente, en virtud del poder de fiscalización de la administración previsto en el artículo 684 del Estatuto Tributario y porque de dicha circunstancia se percató la contribuyente al notificarle el requerimiento especial, de manera que tuvo oportunidad para refutarlas.

Precisó que las pruebas recaudadas se basaron en información relacionada con un proveedor de la demandante, razón por la que no tenía sentido practicar nuevamente una prueba que reposaba en los archivos de la administración y que fue adelantada con todas las formalidades, «*debiendo reiterarse que al ser notificada la*

⁹ Índice 2 Samai, pdf 24.

sociedad demandante del requerimiento especial pudo ejercer sobre ellas su derecho de defensa, **por lo que no tiene vocación de prosperidad el cargo de nulidad analizado**» (énfasis del texto original).

Respecto del cargo por indebida valoración probatoria, después de citar pronunciamientos del Consejo de Estado sobre esa temática, así como del indicio como medio de prueba en el procedimiento administrativo tributario, transcribió apartes del informe final de la fiscalización iniciado por la DIAN en contra de la demandante con base en el cual afirmó que la administración desplegó una labor diligente con el fin de contactar a los terceros para así corroborar la existencia de los costos y retenciones y la realidad de los datos reportados en la declaración de renta del año 2013, *«sin encontrar una respuesta favorable que le permitiera confrontar la información aportada por el contribuyente, motivo por el cual cuestiona la realidad de esas operaciones»*.

Destacó que, en razón a la comprobación que la DIAN adelantó, respecto de la cual encontró inconsistencias sobre la información de los terceros y por ello no pudo corroborar las operaciones, era deber de la actora llevar a la administración al convencimiento sobre la realidad de las mismas en virtud de la inversión de la carga de la prueba, consagrada en el artículo 167 del Código General del Proceso.

Precisó que el hecho de que el proveedor no hubiera acreditado tener una infraestructura física, logística y de personal, proporcional y adecuada para el desarrollo de las actividades económicas que indicó haber desarrollado en el año 2013, junto con el hecho de no haber suministrado la información contable que le fue solicitada por la administración, ni demostrar la relación con los proveedores para de esa forma acreditar el origen de la mercancía que le fue vendida, constituye un indicio en contra de la demandante sobre las relaciones económicas de las cuales se predicen los costos desconocidos por la DIAN. También, destacó las inconsistencias respecto de los pagos realizados por los valores consignados en las facturas, esto es, que fueron efectuados con cheques girados a personas naturales que tienen una relación laboral con la sociedad actora, más no con el proveedor, lo que es aceptado por la propia demandante, quien no allegó prueba de que los dineros de los cheques girados hayan sido recibidos por el proveedor.

En ese sentido, correspondía a la actora acreditar la existencia de las relaciones comerciales que la entidad demandada considera simuladas, lo cual no ocurrió, sin que, por eso, pueda predicarse la vulneración del derecho al debido proceso y del principio de buena fe.

Respecto del certificado del revisor fiscal aportado por la demandante, adujo que *«no prueba la realidad material de la operación que fue desvirtuada por la Administración en el proceso de fiscalización al encontrar tantas inconsistencias respecto del proveedor de la demandante y de la forma de pago de dichas compras, por lo que dicho certificado tampoco acredita la veracidad de las transacciones; así como tampoco lo hace la certificación allegada y que fue expedida por el representante legal de COEMA S.A.S. en la cual se indica que durante el año 2013 la sociedad realizó operaciones comerciales con la sociedad SUMIMAS S.A.S. (fls. 372 c.a.2), pues en vía administrativa, cuando fue requerida no allegó soporte contable respecto de las transacciones que dice haber realizado con la actora»*.

Agregó que, si bien es cierto que la factura es el documento idóneo para acreditar los costos y deducciones, también lo es que puede ser desvirtuado por la administración mediante pruebas directas e indirectas debidamente practicadas,

todo lo cual sucedió en este caso, por lo que no les dio valor probatorio a las facturas aportadas por la actora y, por ende, consideró improcedente los costos solicitados.

Determinó que la sanción por inexactitud era procedente, en la medida en que se incluyeron costos inexistentes, que condujo a la determinación de un menor valor del impuesto, sin que se advirtiera una diferencia de criterios en la interpretación de la norma aplicable. Con todo, redujo el monto de la sanción en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar liquidado en la declaración privada y el determinado en la liquidación oficial. En consecuencia, fijó el monto de la sanción en \$182.031.000.

Finalmente, respecto a la condena en costas, señaló que no existían pruebas que demostraran su causación.

Recurso de apelación

La entidad demandante interpuso recurso de apelación contra la providencia de primera instancia¹⁰, con el fin de que se revoque parcialmente y se mantenga la reducción de la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad. A estos efectos, formuló los siguientes cargos:

1. El Tribunal incurrió en un defecto procedimental al no considerar que la actuación de la DIAN presenta vicios en el procedimiento administrativo.

Insistió en que varias de las pruebas que tuvo en cuenta la administración, fueron trasladadas arbitrariamente al expediente que se le adelantó. Agregó que el *a quo* se equivocó al considerar que el traslado es viable siempre que se verifique que las pruebas utilizadas para la determinación de un impuesto tienen incidencia para la discusión de otro tributo y que sean conocidas por el contribuyente.

Lo anterior, porque, contrario a lo señalado en el artículo 174 del Código General del Proceso, la documentación de terceros fue solicitada por la DIAN mediante requerimientos ordinarios de información, de ahí que no se configure la primera condición prevista en la norma mencionada, esto es, que la prueba se hubiese solicitado a petición de la compañía. Además, la disposición legal en comento exige que la prueba se haya practicado en su presencia, lo cual no ocurrió.

Consideró que, por lo expuesto, tanto la administración como el tribunal incurrieron en la violación de los principios de contradicción y publicidad de la prueba, «*ya que si bien la compañía tuvo conocimiento del traslado de la prueba, la misma no fue realizada con la autorización y anuencia de mi representada, por lo cual no válido (sic) el traslado de pruebas correspondiente a un procedimiento de fiscalización, sin cumplir las condiciones legalmente previstas en el CGP*».

2. La sentencia incurre en un error material o sustantivo

Manifestó que la administración tiene que valorar todos los medios probatorios y no limitarse a un reporte de un tercero que, como ocurrió en este caso, puede no ser exacto frente a la realidad de las operaciones. En ese sentido, destacó que la DIAN y el tribunal dejaron de lado que la actora debe probar la realidad de las operaciones

¹⁰ Fls. 228 a 255 del cuaderno principal.

con fundamento en su contabilidad y no en la contabilidad de sus clientes ni en los registros públicos o privados administrados por otras entidades.

Resaltó que es errada la decisión del tribunal consistente en que las operaciones con el proveedor COEMA son inexistentes, puesto que estas están soportadas en facturas que cumplen con los requisitos legales, y en la certificación del revisor fiscal que demuestra que la operación sí se realizó y que se pagó efectivamente el valor facturado.

Enfatizó en que mientras que los costos y gastos se prueben conforme a la ley, proceden fiscalmente, por lo que el tribunal y la DIAN erraron al desconocer las operaciones sin valorar las facturas aportadas en el proceso de fiscalización. Señaló que la actuación de la DIAN y la providencia impugnada violan el artículo 683 del Estatuto Tributario (espíritu de justicia).

Agregó que no se entienden las razones por las que el tribunal desconoció su contabilidad, menos aun cuando cumple con lo dispuesto en los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario. Indicó que los hechos que tuvo en cuenta la administración para desconocerla no alcanzaron a ser indicios, pues de ellos no se infiere que la compañía no tuvo relaciones comerciales con el proveedor.

Respecto a la presunta simulación de las operaciones, reiteró lo expuesto en la demanda respecto a que los indicios carecen de sustento probatorio y, en todo caso, que los negocios jurídicos deben interpretarse de buena fe.

Destacó que la prohibición prevista en el artículo 88 del Estatuto Tributario, limitación de costos por compras a proveedores ficticios, sólo es aplicable a partir de la publicación de su declaratoria en un diario de amplia circulación nacional. De ahí que, como que esa publicación no se había dado cuando la demandante realizó las compras con su proveedor que fue declarado ficticio, no puede entenderse que las mismas están cobijadas por esa disposición.

Repitió que siempre actuó de buena fe, que todas sus operaciones están en armonía con el ordenamiento jurídico y que las declaraciones tributarias se presumen veraces, por lo que no se entienden los motivos por los cuales la DIAN y el tribunal desconocieron los valores registrados en su denuncia privado.

3. De la inexactitud sancionable

Puso de presente que la determinación del impuesto a su cargo se llevó a cabo con los datos tomados de su contabilidad y, en lo relacionado con los costos, deducciones y compras, cuenta con los fundamentos legales para su procedencia. De manera que no existe una inexactitud sancionable, sino un error de apreciación o diferencia de criterios entre la administración y la demandante, en cuanto a la interpretación del derecho aplicable.

Adujo que la sentencia apelada incurre en yerro porque la norma que trata sobre la responsabilidad del contribuyente frente a los proveedores ficticios dispone que rige a partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional. Y, para este caso, cuando realizó las operaciones con el proveedor, ello no había ocurrido, *«razón por la cual resultaba imposible establecer que la misma se encontraba realizando operaciones no legales a la luz de la norma»*.



Alegatos de conclusión

La **demandante**¹¹ reprodujo los argumentos del escrito de apelación.

La **demandada**¹² reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos acusados, solo en lo que respecta a la liquidación de la sanción de inexactitud.

1. Delimitación del problema jurídico

El análisis del recurso de apelación se contraerá a determinar si procede o no el desconocimiento de los costos de ventas por \$728.123.000, por estar relacionados con supuestas operaciones simuladas e inexistentes de compras realizadas con el proveedor Comercializadora Enrique Martínez Herrera S.A.S. – COEMA S.A.S., y la imposición de la sanción de inexactitud. Para estos efectos, se estudiarán los cargos formulados referentes al indebido traslado de pruebas realizado por la DIAN, la falta de valoración integral de las pruebas aportadas por la actora, la idoneidad de la prueba indiciaria para desconocer los costos de venta, el valor probatorio de la contabilidad de la actora y de los cruces de información, así como la improcedencia de la sanción por inexactitud, al no haberse configurado el hecho sancionable.

2. Del traslado de pruebas en el procedimiento tributario

La apelante aduce que la DIAN vulneró el derecho al debido proceso y los principios de contradicción y publicidad al haber ordenado el traslado de las pruebas recaudadas en otro proceso administrativo iniciado en contra de uno de sus proveedores (Comercializadora Enrique Martínez Herrera S.A.S. – COEMA S.A.S.). Lo anterior, porque tales pruebas no se recaudaron con su autorización, ni a petición suya o en su presencia, como lo exige el Código General del Proceso.

En contraste, tanto la demandada como el tribunal de primera instancia indican que se actuó conforme con las amplias facultades de investigación de la DIAN y que no es cierto que se hayan vulnerado los derechos y principios invocados por la actora, en tanto que se le concedió la oportunidad para controvertir las pruebas trasladadas mediante la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración.

El traslado de pruebas en el procedimiento tributario se fundamenta en los principios de celeridad, eficacia y economía procesal, así como en las amplias facultades de fiscalización que el artículo 684 del Estatuto Tributario le confiere a la administración, con el fin de que asegure el cumplimiento efectivo de las normas

¹¹ Índice 21 de Samai.

¹² Índice 20 de Samai.

sustanciales. En esa medida, la Sección¹³ tiene establecido *«que las pruebas practicadas por la Administración en procedimientos distintos al enjuiciado pueden ser valoradas a efectos de determinar la veracidad de los hechos debatidos en otros expedientes, siempre que versen sobre las mismas circunstancias fácticas, incluso si tales medios probatorios se recaudaron respecto de terceros. Así se determinó, por ejemplo, en las providencias del 04 de octubre de 2018 (exp. 22633, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 15 de noviembre de 2018 (exp. 22214, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)»*.

En relación con los principios de publicidad y de contradicción de la prueba en materia fiscal, incluida la trasladada, la Sala¹⁴ ha señalado que *«se deben interpretar y aplicar conforme con el escenario, que no es otro que el de investigación y fiscalización tributaria, razón por la cual, lo que se debe garantizar es que el contribuyente tenga la posibilidad de controvertir la prueba una vez iniciado el procedimiento de determinación oficial del tributo»*. Bajo este contexto, se ha puesto de presente que, *«por tratarse del traslado de pruebas en un proceso administrativo de carácter tributario, no necesariamente aplica la condición prevista en el artículo 185 del CPC (ahora prevista en el artículo 174 del Código General del Proceso) -siempre que en el proceso primitivo se hubieren practicado a petición de la parte contra quien se aduce o con audiencia de ella-, porque se debe tener en cuenta la naturaleza del proceso y la clase de prueba»*¹⁵.

En esas condiciones, el traslado de pruebas de un proceso de determinación oficial a otro no constituye una vulneración del derecho al debido proceso, ni al derecho de defensa y contradicción, en la medida en que el procedimiento tributario contempla oportunidades concretas para que las personas soliciten, aporten y controvertan las pruebas recolectadas en su contra por parte de la administración. Puntualmente, la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración.

En el caso concreto está probado que, el 15 de marzo de 2016, la demandante fue notificada del requerimiento especial, por medio del cual se le propuso modificar su declaración de renta del año 2013, en el sentido de desconocer costos de venta por \$728.123.000, que correspondían a las operaciones de compraventa realizadas con el proveedor Comercializadora Enrique Martínez Herrera S.A.S. – COEMA S.A.S.

En este acto preparatorio, la administración puso de presente que, mediante Auto de Organización Nro. 0000383 del 9 de marzo de 2016¹⁶, se autorizó el traslado de varias pruebas que reposaban en el proceso de determinación oficial iniciado contra el mencionado proveedor, identificado con el expediente Nro. GO 2013 2015 1090, por concepto del impuesto a la renta del año gravable 2013.

En adición, en ese acto se observa que la administración se refirió a las pruebas que sustentaron la decisión, incluidas las trasladadas de la investigación adelantada contra la Comercializadora Enrique Martínez Herrera S.A.S. – COEMA S.A.S., frente a lo cual, específicamente, afirmó que *«En dicha investigación se adelantó a la sociedad diligencia de Inspección Contable, pero la sociedad no puso a disposición ningún registro contable respecto de sus operaciones económicas y mucho menos soportes de las compras e información de proveedores, respecto al año gravable 2013 (...)»* y agregó que *«Se allega al expediente la Resolución N° 000660 del 19 de octubre de 2015, mediante la cual se declaró como Proveedor Ficticio al tercero “COEMA S.A.S.” COMERCIALIZADORA ENRIQUE MARTÍNEZ*

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 21852, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 20 de agosto de 2020, exp. 24038, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E), reiterada en la sentencia del 29 de abril de 2021, exp. 22511, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 2 de octubre de 2019, exp. 22905, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁶ Fl. 269 del cuaderno de antecedentes 2.



HERRERA S.A.S., con base en la investigación previa que se adelantó por el año gravable 2012 (...).

Análogamente, en la liquidación oficial de revisión, respecto de las pruebas trasladadas, se expuso que evidenciaban *«que a pesar de haberse solicitado información mediante Requerimiento Ordinario N°312382015000393 del 16 de octubre de 2015, Inspección Contable adelantada el 26 de enero de 2016 no se obtuvo información alguna, respecto de las operaciones económicas del año gravable 2013, la DIAN le profirió RESOLUCIÓN SANCIÓN DE DECLARACIÓN DE PROVEEDOR FICTICIO N°000660 de 19 de octubre de 2015»*.

Conforme con lo probado, la Sala concluye que, contrario a lo dicho por la demandante, el traslado de pruebas efectuado por la DIAN no fue arbitrario ni violatorio del debido proceso ni de los derechos de defensa y contradicción, en la medida en que (i) no debía cumplir con las condiciones establecidas en el artículo 174 del Código General del Proceso, por tratarse de un traslado de pruebas en un proceso administrativo de carácter tributario y, especial y principalmente, porque (ii) los elementos de juicio trasladados versaron sobre las mismas circunstancias fácticas objeto de investigación en el proceso de determinación oficial iniciado en contra de la actora, esto es, las operaciones económicas realizadas con la sociedad Comercializadora Enrique Martínez Herrera S.A.S. – COEMA S.A.S. en el año 2013, con el fin de determinar la exactitud del impuesto a la renta que le correspondía sufragar por ese mismo año gravable, y (iii) la administración explicó en detalle el contenido de las pruebas que recaudó, de manera que la contribuyente tuvo la oportunidad de controvertirlas y aportar otras, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración.

Es más, en el escrito de apelación, la propia apelante afirmó que *«la compañía tuvo conocimiento del traslado de la prueba (...)»*, lo cual le permite reafirmar a la Sala que sí conoció las pruebas trasladadas y, por lo mismo, que tuvo la oportunidad de controvertirlas.

En adición, una vez proferidos los actos de determinación oficial, en vía judicial la actora también podía controvertir las pruebas en las que se fundamentaron, incluidas las trasladadas, o tachar de falsos los documentos, situación que no ocurrió.

No prospera el cargo de apelación.

3. Procedencia de costos en el impuesto a la renta

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto a la renta se requiere la presentación de facturas con el lleno de los requisitos previstos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario; o de documentos equivalentes expedidos con el lleno de los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 ibidem.

Si bien, para la procedencia de costos, gastos e impuestos descontables, la normativa tributaria exige acreditar la correspondiente factura o documento equivalente, según corresponda, **esto no excluye** la posibilidad de verificar la realidad o sustancialidad de la operación. Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN encuentra que las operaciones respaldadas en facturas o documentos equivalentes carecen de sustento, procede su rechazo, caso en el cual la parte interesada en hacer valer los costos, gastos o descontables debe desplegar

la actividad probatoria que corresponda, para acreditar la existencia de la operación formalmente demostrada. Repárese que la demostración de la realidad de la operación trasciende la formalidad del soporte, aunque este constituya tarifa legal.

Sobre este particular, la Sala ha sostenido lo siguiente:

«aunque la factura sea un requisito necesario a efectos del reconocimiento de costos, lo cierto es que su exhibición no implica, indefectiblemente, que el costo sea procedente, porque la autoridad de impuestos está facultada para adelantar investigaciones respecto de la operación documentada en la factura, con miras a afirmarla o desvirtuarla. En ese evento, corresponderá al obligado tributario desplegar la actividad probatoria necesaria para demostrar la realidad y las características de la transacción cuestionada mediante los medios de prueba señalados en la ley (sentencia del 05 de febrero de 2019, exp. 22240, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)»¹⁷.

En adición, no puede perderse de vista que, sin perjuicio de la presunción de veracidad que ampara a las declaraciones tributarias, en los casos en que la administración realice requerimientos para comprobar la veracidad de los hechos o factores declarados, la carga de probar los conceptos que aminoran el impuesto a cargo (v.g. costos, gastos, impuestos descontables, entre otros) le corresponde al contribuyente.

Así las cosas, la carga probatoria de desvirtuar la existencia de las operaciones corresponde, en principio, a la DIAN, y se traslada al contribuyente cuando estas son objeto de comprobación especial o cuando la ley así lo exige. Lo mismo ocurre con la contabilidad, pues si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario prevé que los libros de contabilidad que se lleven en debida forma constituyen prueba a favor del contribuyente, el numeral 4 del artículo 774 *ibidem* precisa que serán prueba suficiente, siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley»¹⁸.

Ninguna norma del ordenamiento tributario determina los medios de prueba conducentes para acreditar la existencia o inexistencia de las operaciones gravadas, por lo que su demostración se rige por la regla general de libertad probatoria, consagrada en el artículo 165 del Código General del Proceso. En consecuencia, la eficacia de los elementos probatorios utilizados para ese fin depende «de su mayor o menor con el hecho que trata de probarse», según el artículo 743 del Estatuto Tributario, que, para este caso concreto, sería la inexistencia de las operaciones de compraventa de mercancías celebradas entre la actora y su proveedor Comercializadora Enrique Martínez Herrera S.A.S. – COEMA S.A.S.

Bajo este contexto, el indicio adquiere relevancia, en la medida en que, por obvias razones, cuando la operación es inexistente no hay evidencia directa que acredite su irrealdad. En este orden de ideas, la Sala¹⁹ ha reconocido que «un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Por esa razón, ha sostenido que ante la contundencia de los indicios se invierte la carga

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de noviembre de 2021, exp. 25474, C.P. Milton Chaves García, que reiteró la sentencia del 29 de julio de 2021, exp. 24827, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ Al respecto, ver Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 22988, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 15 de octubre de 2021, exp. 24937. C.P. Milton Chaves García.

de la prueba, y en consecuencia le corresponde al contribuyente demostrar la realidad de las operaciones económicas con sus proveedores»²⁰.

4. Caso concreto

En los actos acusados consta que la DIAN desconoció costos de ventas por \$728.123.000, ante la falta de pruebas que demostraran la realidad de las operaciones de compraventa de mercancías llevadas a cabo entre la actora y su proveedor Comercializadora Enrique Martínez Herrera S.A.S. (en adelante COEMA S.A.S.), lo cual llevó a la administración a concluir que lo que realmente ocurrió fue una simulación. Esto, con fundamento en las visitas realizadas a las instalaciones de la actora y de su proveedor, cruces de información con terceros y los documentos aportados por la demandante y los recopilados por la administración. Esta decisión administrativa fue compartida plenamente por el *a quo* en la sentencia impugnada.

La apelante se opone, puesto que los costos desconocidos están respaldados por su contabilidad, el certificado de revisor fiscal y por facturas que cumplen los requisitos legales contenidos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, por lo que asegura que el sustento probatorio en el que se fundamentan los actos acusados es insuficiente para desconocer la existencia de los costos debatidos en este proceso, máxime cuando siempre actuó de buena fe y su declaración tributaria se presume veraz.

Para resolver si en este caso se encuentran debidamente acreditadas las operaciones cuya existencia se debate, la Sala analizará las diferentes pruebas practicadas por la DIAN durante el proceso administrativo:

- Con fundamento en la información entregada por la contribuyente al responder el requerimiento ordinario de información del 15 de octubre de 2015, así como en la obtenida con ocasión de la visita de verificación decretada mediante auto de verificación o cruce de la misma fecha, la DIAN estableció que, en el año gravable 2013, la sociedad actora registró en su contabilidad y declaró en su declaración de renta compras efectuadas al proveedor COEMA S.A.S. por valor de \$728.123.000.
- Mediante auto de verificación del 20 de enero de 2016, la DIAN realizó visitas a las instalaciones del mencionado proveedor el 26 de enero y el 2 de febrero de 2016. Sin embargo, no le fue posible obtener información alguna relacionada con las transacciones realizadas en el año 2013 con Sumimas S.A.S., así como tampoco sobre el origen de la mercancía que supuestamente le vendió.
- En efecto, verificada la información exógena reportada por el proveedor, la administración no encontró que hubiese informado operaciones por compra de mercancías que hubiesen podido ser vendidas a la sociedad actora. Inclusive, después de consultar la información exógena que terceros le reportaron al proveedor por el año gravable 2013, la DIAN no halló que ninguna empresa le hubiese vendido activos móviles.

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de agosto de 2015, exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

- La administración consultó los sistemas internos de información por obligaciones financieras y encontró que el proveedor no registró importación alguna, en especial, en el año 2013²¹.
- En las actas de verificación²² que dejaron constancia de lo encontrado en las visitas realizadas a las instalaciones del proveedor, se señala que no se evidenció el desarrollo de la actividad económica que COEMA S.A.S. dijo ejecutar, esto es, la comercialización de productos para ferretería y la industria metal mecánica. Lo anterior, porque su infraestructura física era deficiente, puesto que se limitaba a una oficina ubicada en Bogotá D.C., espacio que no era proporcional ni adecuado para el desarrollo de su actividad económica, en tanto que no era suficiente para el almacenamiento, manejo y transporte de los productos de ferretería y para la industria metal mecánica. Además, no tenía personal, ni vehículos para el transporte de mercancías ni una infraestructura logística apropiada para llevar a cabo su actividad económica, a pesar de la magnitud de las operaciones que registraban sus declaraciones tributarias. Al respecto, la DIAN precisó que se encontraron sólo tres personas atendiendo en la oficina y que en la declaración de renta del año 2013 no se registraron gastos laborales.
- Según muestran las pruebas trasladadas de la investigación iniciada contra el proveedor²³, COEMA S.A.S., no puso a disposición de la DIAN ningún registro contable de sus operaciones económicas y mucho menos soportes de la compras e información de sus proveedores, pues alegó que se habían extraviado a raíz del hurto del vehículo en el cual se encontraban. Esto, a pesar de que la administración se lo solicitó en varias ocasiones, incluso, en inspecciones contables. En adición, según consta en la Resolución Nro. 000660 del 19 de octubre de 2015, COEMA S.A.S. fue declarado proveedor ficticio, con base en la investigación que la DIAN llevó a cabo en su contra por el año gravable 2012.
- Como soportes de los pagos realizados a COEMA S.A.S., la sociedad demandante allegó comprobantes de egresos de cheques cuyos beneficiarios eran personas naturales que no tenían ninguna relación con dicho proveedor, sino que, por el contrario, eran empleados de la actora. En efecto, según se informa en la Acta de Visita a Sumimas S.A.S.²⁴, llevada a cabo el 18 de febrero de 2016, los cheques aparecen girados a favor de Juan Carlos Robledo Vélez, representante legal; Luis Santiago Robledo Vélez, jefe de sistemas; María del Rosario Valle Santa, vendedora del área comercial; y Mauricio Charria Palomino, vendedor, todos de Sumimas S.A.S. En ese sentido, no existe prueba alguna de que los pagos hayan sido efectivamente recibidos por el proveedor.

Para la Sala, el acervo probatorio en el que se fundamentan los actos acusados, esto es, la confrontación de las facturas y de los documentos contables aportados por la demandante con la visita a las instalaciones del proveedor, las respuestas a los requerimientos de información, el resultado de las consultas a la información exógena y a los sistemas internos de información y los medios de pago, dan cuenta

²¹ Fls. 323 a 326 del cuaderno de antecedentes 2.

²² Fls. 170 a 173 del cuaderno de antecedentes 1 y 188 a 195 del cuaderno de antecedentes 2.

²³ Fls. 302 a 310 del cuaderno de antecedentes 2.

²⁴ Fls. 222 a 226 del cuaderno de antecedentes 2.

de irregularidades en las operaciones económicas, en el pago de las facturas y en la capacidad operativa y logística del proveedor para llevar a cabo su actividad que desvirtúan la realidad de las compras de mercancía de las que se derivaron los costos de ventas en discusión y que, por lo mismo, restan toda credibilidad a las facturas aportadas por la sociedad Sumimas S.A.S.

Dado que la realidad de la operación constituye la premisa fundamental para la aceptación de una expensa, no bastaba la existencia del soporte previsto en la norma tributaria como tarifa legal, ni su contabilización, sino que era menester que el actor demostrara la realidad de la operación, lo cual no ocurrió, pues se limitó a insistir en la existencia de los soportes y registros contables. En consecuencia, analizados en conjunto las pruebas que obran en el expediente, la Sala observa que los registros contables, junto con las facturas de venta, no permiten acreditar la realidad de las operaciones comerciales que dice haber realizado la contribuyente en el año gravable 2013, en la medida en que, de los cruces de información efectuados por la administración, se encuentra que el proveedor no cuenta con los documentos soporte de la compra de mercancías a sus respectivos proveedores, ni con el comprobante de pago de las mercancías por parte de la demandante, así como tampoco con el registro en los libros contables de la mercancía ingresada y vendida, que permitan establecer la trazabilidad de las operaciones de compra rechazadas por la administración.

Cabe resaltar que, si bien en el expediente consta una certificación expedida por el revisor fiscal de la actora, que informa los registros contables derivados de las operaciones de compraventa con el proveedor y la existencia de las facturas, así como un certificado del representante legal de COEMA S.A.S. en el que se afirma que esa sociedad mantuvo relaciones comerciales con la demandante, lo cierto es que estos documentos no prueban la realidad material de las operaciones económicas, en tanto no acreditan la real adquisición de las mercancías solicitadas como costo y tampoco están respaldadas por la información contable y los registros comerciales del proveedor, que permitieran determinar el origen y la trazabilidad de la mercancía que, supuestamente, fue objeto de la compraventa.

La Sala reitera que «*Siempre que haya consistencia en la mayoría de la información de los terceros con quienes se negocie, mayor será la credibilidad de los negocios*»²⁵. No obstante, en este caso, la información obtenida de los cruces de información, las visitas a las instalaciones del proveedor y la forma de pago no fueron consistentes con los valores reflejados en la contabilidad de la demandante y en las facturas aportadas como prueba. De manera que es posible concluir que las operaciones de compraventa fueron simuladas de forma absoluta.

Al hilo de todo lo analizado, resulta improcedente la aplicación del artículo 745 del Estatuto Tributario, en tanto que esa norma señala que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes al momento de proferir las liquidaciones o fallar los recursos deben resolverse a favor del contribuyente, siempre y cuando este no se encuentre obligado a probar determinados hechos, condición que no se cumple en el presente caso, en el que la carga de la prueba recaía sobre la parte actora.

En esas condiciones, es claro que la DIAN logró desvirtuar la presunción de veracidad que amparaba la declaración de renta de la sociedad contribuyente y, a

²⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de julio de 2019, exp. 22899, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reitera en la sentencia del 12 de agosto de 2021, exp. 22871. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

su vez, que esta no logró desvirtuar las inconsistencias encontradas por la DIAN en las operaciones de compraventa con el proveedor COEMA. Por lo tanto, no es cierto que la demandada haya vulnerado la buena fe ni el espíritu de justicia que debe guiar la actuación de los funcionarios de la DIAN.

Adicionalmente, la Sala precisa que en el plenario consta la Resolución Nro. 000660 del 19 de octubre de 2015²⁶, mediante la cual se declaró proveedor ficticio a COEMA S.A.S., pues la DIAN evidenció transacciones inexistentes en el año gravable 2012. Este acto, si bien fue allegado al expediente administrativo, no sirvió de fundamento para proferir los actos de determinación acusados, como tampoco se invocó la aplicación del artículo 88 del Estatuto Tributario, aspecto que, por demás, no fue objeto de discusión por la sociedad actora en el concepto de violación de la demanda, razón por la cual la Sala se abstendrá de pronunciarse.

En conclusión, no prospera el cargo de apelación.

5. Sanción de inexactitud

En la apelación, la actora insistió en que la sanción de inexactitud es improcedente porque no se cometió ningún hecho sancionable, pues las cifras declaradas corresponden a su realidad contable y económica y, en todo caso, porque se presentó una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable.

La Sala considera que la sanción por inexactitud debe mantenerse, comoquiera que la actora no logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos cuestionados. En consecuencia, quedó acreditado que incluyó en su denuncia privado costos inexistentes que derivaron en un menor impuesto a pagar, sin que se evidencie ninguna causal exculpatoria. Esto constituye una inexactitud sancionable con la penalidad bajo análisis.

Como no prosperó ninguno de los cargos de apelación, la Sala confirmará la sentencia impugnada.

6. Costas

Sobre las costas, se observa que no se probó su causación, razón por la cual no habrá condena alguna, de conformidad con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas.

²⁶ El Consejo de Estado declaró la legalidad de este acto administrativo mediante sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 22988, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



3. **Reconocer** personería jurídica al abogado Augusto Mario Núñez Gutiérrez, como apoderado de la parte demandada, según poder obrante a índice 20 de Samai.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO