



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01177-01 (25926)
Demandante: Inversiones Casadiego Alba e Hijos S.A.S.

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

CONSEJERO PONENTE (E): MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., primero (01) de diciembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-**2017-01177-01 (25926)**
Demandante: Inversiones Casadiego Alba e Hijos S.A.S.
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2012. Costos. Prueba de la existencia de las operaciones de venta.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 20 de febrero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 194 cp):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412016000048 del 23 de febrero de 2016, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad Inversiones Casadiego Alba e Hijos S.A.S., correspondiente al año 2012; y de la Resolución No. 001643 del 09 de marzo de 2017, confirmatoria del acto anterior.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, declarar que la sociedad Inversiones Casadiego Alba e Hijos S.A.S. está obligada a sufragar por concepto de impuesto sobre la renta por el año 2012, la suma establecida por este Tribunal en la parte motiva de esta providencia.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412016000048, del 23 de febrero de 2016 (ff. 1157 a 1175 caa), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la actora correspondiente al año gravable 2012, para rechazar una parte de los costos de ventas autoliquidados e imponer sanción por inexactitud. Esta decisión fue confirmada íntegramente con la Resolución nro. 001643, del 09 de marzo del año 2017 (ff. 18 a 25 cp), que desató el recurso de reconsideración.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el

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

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evaluator>





artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 3 y 4 cp)

Primera.- Se declare la nulidad del acto administrativo mediante el cual la división de gestión de liquidación de la dirección seccional de impuestos de Bogotá, practicó la liquidación oficial de revisión número 322412016000048 de febrero 23 de 2016, determinando un saldo a pagar por la suma de doscientos treinta y dos millones ochocientos diecinueve mil pesos (\$232.819.000) a cargo de la sociedad Inversiones Casadiego Alba e Hijos S.A.S.

Segunda.- Se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la resolución número 001643 de fecha marzo 9 del año 2017 y notificado mediante edicto de abril 10 del año 2017, por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión número 322412016000048, la misma que fuera confirmada.

Tercera.- Para efectos del restablecimiento de los derechos de mi representada, que se declare la inaplicabilidad de las sanciones impuestas por parte de la división de gestión de liquidación de la dirección seccional de impuestos de Bogotá, por las razones jurídicas que más adelante expondré a consideración de esa alta magistratura.

Cuarta.- Para efectos del restablecimiento de los derechos de mi representada, que se declare que se vulneraron los principios rectores consagrados legalmente en el inciso segundo del artículo 3 del CPCA en armonía con el artículo 29 constitucional, como más adelante expondré en el concepto de la violación del debido proceso.

Quinta.- Para efectos del restablecimiento de los derechos de mi representada, que se declare que la sociedad Inversiones Casadiego Alba e Hijos S.A.S. no se encuentra obligada a modificar la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable de 2012, por las razones jurídicas que más adelante expondré en este libelo.

Sexta.- Para efectos del restablecimiento de los derechos de mi representada, que se declare la aplicación del artículo 771-2 del Estatuto Tributario Nacional, respecto a la validez de los documentos probatorios aportados a la DIAN consistentes en facturas de compraventa legales suministradas a la dirección seccional de impuestos de la ciudad de Bogotá dentro de los términos legales, por las razones jurídicas que más adelante expondré en este libelo.

Séptima.- Para efectos del restablecimiento de los derechos de mi representada, le sea aplicado el artículo 774 del Estatuto Tributario Nacional, en consideración a que la contabilidad suministrada por Inversiones Casadiego Alba e Hijos S.A.S., constituye plena prueba, en armonía con el artículo 684 ibidem, por las razones jurídicas que más adelante expondré en este libelo.

Octava.- Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, sea condenada la DIAN al reconocimiento y pago a favor de mi representada del saldo a favor por la suma de quince millones doscientos ocho mil pesos (\$15.208.000) moneda corriente, según declaración privada del impuesto de renta y complementarios contenida en el formulario oficial de pago número 1103601090489 y adhesivo número 910001724637472, correspondiente al año gravable de 2012.

Novena.- Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, sea condenada la DIAN al pago de las costas y agencias en derecho que genere este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; 771-2 del ET (Estatuto Tributario) y 3.^º y 40 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 12 cp):

Manifestó que la Administración vulneró el debido proceso y su derecho de defensa al no valorar, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, los medios de prueba que aportó para sustentar la procedencia y realidad de los costos de ventas glosados (*i.e.* facturas de venta, cheques, relaciones de adquisición de materias primas y balances contables). Por



las mismas razones, alegó que los actos demandados fueron falsamente motivados e infringieron las normas en que debían fundarse.

De fondo, reprochó el desconocimiento de las mencionadas erogaciones originadas en operaciones realizadas con tres de sus proveedores (*i.e.* dos personas naturales y una persona jurídica), las cuales, según afirmó, correspondieron a compras de láminas de hojalata ocurridas durante el período debatido y que probó con facturas expedidas conforme al artículo 771-2 del ET. Además, señaló que, en la época de los hechos debatidos, los proveedores en cuestión no habían sido declarados ficticios, por lo tanto, todas las operaciones comerciales gozaron de presunción de buena fe; y agregó que dichos terceros tenían la capacidad para suministrar los bienes, hecho que no logró desvirtuar la Administración. Por ello, manifestó que la glosa de la demandada careció de soporte fáctico y jurídico. En esos términos, solicitó declarar la firmeza de la autoliquidación revisada, pues la demandada no logró desvirtuar la presunción de veracidad de que trata el artículo 746 *ibidem*. No propuso argumentos en contra de la sanción por inexactitud.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 98 a 113 cp), para lo cual desestimó los cargos de transgresión de las garantías fundamentales invocadas y de falsa motivación, toda vez que los actos demandados se sustentaron en hechos probados y en las normas en que debían fundarse. Precisó que en el procedimiento debatido se valoraron todas las pruebas recaudadas, sin que las mismas acreditaran la realidad de las operaciones comerciales cuestionadas.

Defendió el rechazo de los costos de ventas, pues, según afirmó, las compras declaradas por la demandante se limitan a una realidad documental, que tuvo por objeto simular operaciones para aumentar injustificadamente los costos registrados en la declaración tributaria. Aseveró que, durante la actuación administrativa, la demandante no demostró la capacidad operativa de los tres proveedores cuestionados. Señaló que uno de los supuestos proveedores fue una sociedad liquidada y que reportó la cancelación de su matrícula mercantil en el año 2005, con lo cual no era posible que realizara las supuestas operaciones con la actora en el período debatido. Concluyó que logró desvirtuar la presunción de veracidad de los hechos cuestionados en la liquidación privada objeto de revisión.

Argumentó que la actora incurrió en el tipo infractor del artículo 647 del ET.

Sentencia apelada

El *a quo* declaró la nulidad parcial de los actos acusados, sin condenar en costas (ff. 182 a 194 cp). En relación con las dos personas naturales proveedoras de la demandante, consideró que los medios de pruebas aportados por la actora (*i.e.* facturas de venta y comprobantes de pago) acreditaron la realidad de las operaciones cuestionadas, y que la ausencia de hallazgo o ubicación de dichos proveedores no desvirtuaba su realidad. Sin embargo, desconoció una parte de costo debatido, pues advirtió que una de las facturas emitidas por una de ellas no cumplió lo prescrito en la letra e. («fecha de su expedición») del artículo 617 del ET. Frente a los costos de ventas por las operaciones realizadas con la sociedad, confirmó su rechazo pues juzgó que la actora no pudo haber realizado las transacciones comerciales, habida cuenta de que la sociedad se había liquidado en el año



2005. Finalmente, confirmó la sanción por inexactitud, pero la redujo en aplicación del principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

El extremo pasivo apeló la sentencia (ff. 204 a 220 cp). Insistió en que, en ejercicio de su potestad de fiscalización, cuestionó las operaciones con las dos personas naturales proveedoras y, de acuerdo con las pruebas recaudadas, pudo concluir que las mismas fueron inexistentes. Adujo que las pruebas aportadas por su contraparte no eran idóneas ni permitían corroborar la realidad de las operaciones cuestionadas, por lo cual aseveró que el *a quo* erró en su valoración. Por lo anterior, reiteró que desvirtuó la presunción de legalidad de la declaración cuestionada.

Respecto de uno de los proveedores —persona natural—, añadió que el tribunal no valoró adecuadamente la declaración realizada por él, en sede administrativa, en la cual afirmó haber sido víctima de una suplantación de identidad y no haber tenido ningún tipo de relación con la actora, lo cual, en suma, con las pruebas documentales del *sub examine*, daba cuenta de la inexistencia de la operación.

Finalmente, defendió la procedencia de la sanción por inexactitud.

Alegatos de conclusión

El extremo activo guardó silencio. La demandada reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índice 18¹). El ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada (índice 19), para lo cual señaló que el *a quo* valoró todas las pruebas del plenario y, con base en ellas, aceptó acertadamente la procedencia de los costos probados y rechazó las erogaciones por las operaciones con la sociedad liquidada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. Puntualmente, corresponde determinar, con base en las pruebas del *sub lite*, si las operaciones con dos proveedores que originaron los costos de ventas autoliquidados por la actora, y que son objeto de rechazo por la Administración, fueron inexistentes. En función de lo anterior, se decidirá sobre la sanción por inexactitud.

2- Conforme con la fijación del litigio, le corresponde a la Sala estudiar el cargo de apelación propuesto por la demandada en relación con la procedencia de los costos de ventas cuestionados por \$239.765.900, originados en operaciones de compra con dos de las personas naturales proveedoras de la actora. Al respecto, la apelante única defiende el desconocimiento de los rubros glosados pues, según afirma, la demandante no aportó medios de prueba idóneos y pertinentes para acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas; los documentos aportados en el curso de la actuación administrativa fueron desvirtuados por ser inconsistentes; uno de los proveedores no pudo ser ubicado para

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.



requerirle mayor información sobre las operaciones revisadas; al tiempo que el segundo proveedor rindió testimonio, en el cual declaró que su identidad fue suplantada y que no realizó las operaciones de compra alegadas por la actora. Por ello, arguye que con base en las pruebas recaudadas encontró que las operaciones respecto de los dos proveedores censurados fueron inexistentes, con lo cual desvirtuó la presunción de veracidad de la liquidación privada. En el otro extremo, la demandante defiende la procedencia y realidad de las erogaciones glosadas, con base en que, según su criterio, los medios de prueba aportados (*i.e.* facturas de venta, cheques y comprobantes de pago) acreditan las erogaciones debatidas. Sobre el particular, relata que los rubros en cuestión corresponden a operaciones reales que realizó con dos de sus proveedores para la compra de materia prima, quienes, para la época de los hechos, no habían sido declarados ficticios y tenían la capacidad operativa para realizar tales transacciones.

De acuerdo con las anteriores alegaciones, se observa que el problema jurídico planteado por las partes se limita a un debate probatorio. En consecuencia, le corresponde a la Sala determinar si los medios de prueba del *sub lite* acreditan la realidad de las operaciones cuestionadas y, por lo tanto, la procedencia de los costos en disputa.

2.1- Sobre el asunto debatido, esta Sección² ha precisado que para corroborar la existencia o inexistencia de las operaciones cuestionadas, la Administración puede practicar los distintos medios de prueba previstos en las leyes tributarias, o en el CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), en cuanto estos sean compatibles con aquellos, según lo señala el artículo 742 del ET, ya que ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba conducentes para acreditar la existencia de dichas operaciones, de ahí que su demostración se enmarque en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del CGP. De tal forma que, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET), que sería, en el presente caso, la existencia de las operaciones de compra en cuestión, situación en la que los indicios adquieren preponderancia, dado que, si la operación económica es inexistente, por obvias razones no habrá evidencia directa de ese tipo de afirmación indefinida (*i.e.* inexistencia). De modo que, la inexistencia o simulación de operaciones económicas debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, estas se colijan. Bajo esta premisa, el hecho base debe estar acreditado en el proceso con otros medios de prueba y el hecho indicador debe tener la aptitud de demostrar el hecho desconocido mediante un proceso de inferencia lógica³.

2.2- Ahora bien, dado que la discusión *sub examine* recae sobre un aspecto negativo de la base imponible, se destaca que su demostración compete al sujeto pasivo, pues es quien la invoca a su favor (artículo 167 del CGP); para lo cual puede acudir a todos los medios probatorios previstos «*en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos*» (artículo 742 del ET). En ese contexto, le corresponde a la actora acreditar la realidad de las operaciones o desvirtuar probatoriamente los indicios de la administración.

2.3- Delimitado el marco jurídico aplicable al asunto debatido, la Sala pasa a estudiar las pruebas del plenario, a fin de determinar la realidad de las operaciones económicas

² Sentencia del 11 de mayo de 2017 (exp. 21373, CP: Milton Chaves García); del 05 de marzo de 2018 (exp. 21783, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 25 de abril de 2018 y del 07 de octubre de 2021 (exp. 21088 y 23149, CP: Julio Roberto Piza).

³ Sentencias del 19 de febrero de 2020 y del 05 de agosto de 2021 (exps. 23296 y 22478, CP: Julio Roberto Piza).



objetadas por la Administración y, de esa forma, la aceptación de los costos de ventas cuestionados. Al respecto, se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, la contribuyente registró \$969.056.000 en el renglón 49 «costos de ventas y prestación de servicios» (f. 122 caa), respecto de los cuales la Administración indagó por \$289.075.000, que corresponden a transacciones de compra con dos personas naturales, por sumas de \$143.758.400 y \$96.007.500, y frente a una sociedad por \$52.160.000.

(ii) En lo que concierne a las erogaciones apeladas —proveedores personas naturales—, la Administración, en ejercicio de su potestad de fiscalización, los requirió en la dirección registrada en su RUT para que remitieran información sobre las mercancías vendidas a la actora durante el período revisado (ff. 297 a 299 y 300 a 302 caa). Sin embargo, dichos actos fueron devueltos bajo las causales de «dirección inexistente» y «residente ausente» respectivamente (ff. 334 y 350 caa), siendo, posteriormente, notificados mediante la publicación en la web de la autoridad tributaria. De igual modo, la Administración envió citación personal a las direcciones informadas por el FOSYGA y por las entidades de salud en las que se encontraban afiliados dichos proveedores para que comparecieran a entregar información sobre las operaciones celebradas con la actora, sin lograr ubicarlos (ff. 511 a 517 caa).

(iii) Con ocasión de la visita del 08 de abril de 2015, el representante legal de la contribuyente entregó copia de las facturas 0503 y 0391 expedidas por uno de los proveedores por concepto de venta de «hojalata sidde» por valor total de \$96.007.500 (f. 461 caa).

(iv) Mediante diligencia de inspección contable del 29 de mayo de 2015 (ff. 763 a 765 caa), la Administración procuró el recaudo de pruebas e información en el domicilio de la actora, en la que encontró los siguientes hallazgos relevantes:

(a) La actora no presentó registro oficial de los libros de contabilidad ni tampoco libro de actas del máximo órgano social.

(b) La actora presentó tres libros contables (*i.e.* libro de inventario y balances, libro diario y libro de mayor y balances), los cuales no tenían numeración, ni fecha de los períodos correspondientes.

(v) En la diligencia de inspección contable del 03 de junio de 2015 (ff. 909 a 911 caa), la actora aportó el auxiliar contable de la cuenta 621005 «compra de materia prima», en el cual se detalla, frente al primer proveedor, la suma de \$143.758.400 y, respecto del segundo, el valor de \$96.007.500 (ff. 931, 933 y 935 caa).

(vi) Mediante la «relación de saldos y número de obligaciones para los años consultados», la Administración encontró que el segundo proveedor presentó declaraciones del impuesto sobre las ventas por los períodos 1.^º y 2.^º del año 2012, y que tanto este, como el primer proveedor, omitieron presentar la declaración de impuesto sobre la renta del año gravable 2012 (f. 903 y 904 caa).

(vii) Ante la ausencia de respuesta y ubicación de los proveedores, y ante la imposibilidad de verificar la realidad de las operaciones comerciales informadas por la actora, la Administración profirió el requerimiento especial, en el que propuso rechazar costos de



ventas de \$289.075.000, de los cuales \$143.758.400 y \$96.007.500 corresponden a los proveedores personas naturales (ff. 1026 a 1041 caa).

(viii) En respuesta al acto preparatorio (ff. 1065 a 1129 caa), la contribuyente se opuso al rechazo de los costos glosados, para lo cual aportó nuevamente como prueba de su procedencia las facturas expedidas por las operaciones cuestionadas, por valor total de \$231.929.900, así como los pagos realizados mediante los cheques nros. 11393-6, 76807-1, 76809-7, 76808-3, 63599-9, 63600-7, 63622-0, 63623-1, 63601-0, 63624-5 del 2012, y 75687-1 del 20 de febrero de 2013 (ff. 1065 a 1129 caa), cuya suma equivale a \$177.066.189.

(ix) Con oficio del 21 de enero de 2016 (f. 1147 caa), dirigido a la Fiscalía General de la Nación, el segundo proveedor presentó denuncia por falsedad en documento arguyendo que fue víctima de suplantación de identidad, y afirmó no haber tenido ningún tipo de relación con la actora, no haber realizado su inscripción en el RUT y tampoco haber presentado las declaraciones del impuesto sobre las ventas referidas anteriormente. Dicha situación fue puesta en conocimiento de la demandada mediante oficio del 22 de enero del mismo año (f. 1130 caa).

(x) Mediante la liquidación oficial de revisión (ff. 1157 a 1175 caa), la demandada cuestionó el valor probatorio de los medios de prueba aportados por la contribuyente, y concluyó que las operaciones informadas eran inexistentes. Puntualmente, señaló que las facturas aportadas obedecieron únicamente a una realidad documental pues se trató de operaciones simuladas. Por ello, presentó como indicios la imposibilidad de ubicar al primer proveedor, lo cual le impidió verificar su contabilidad, soportes, medios de pago, proceso de compras, instalaciones; la omisión en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y que los cheques fueron girados en su mayoría a un tercero, del cual no se probó su relación con el proveedor; al tiempo que los mismos no correspondían al valor total de las facturas expedidas. En cuanto al segundo proveedor, destacó el testimonio de él, en el que negó conocer a la demandante y haber realizado las operaciones de compra venta objeto de indagación por la autoridad de impuestos.

Por lo anterior, la Administración modificó la declaración privada revisada argumentando que el conjunto de las pruebas indiciarias obtenidas en la investigación administrativa permitía desvirtuar la realidad de las compras documentadas en las facturas aportadas por la actora.

2.4- A la luz de los hechos probados y del derecho aplicable al *sub lite*, la Sala destaca que la apelante cuestionó las operaciones de venta de materia prima, las cuales se encuentran documentadas en facturas, cuyos requisitos formales no son debatidos por la autoridad de impuestos. Al respecto, en lo que interesa al presente caso, la Administración discute la realidad de las presuntas operaciones realizadas por la actora con dos de sus proveedores, de los cuales uno de ellos afirmó haber sido suplantado y negó haber realizado las transacciones comerciales con la contribuyente, a la que declaró no conocer. De otra parte, frente al segundo proveedor, la demandada procuró ubicarlo para requerirle información sobre las operaciones cuestionadas y, al no ser posible, ello le impidió corroborar su realidad.

Para la Sala, por sí solas las facturas aportadas por la actora no permiten acreditar la realidad de las operaciones económicas glosadas. Aunque la factura sea el documento soporte necesario para la procedencia de los costos (artículo 771-2 del ET), esto no impide



que la autoridad adelante investigaciones respecto de la operación documentada en la factura, a fin de comprobar su veracidad. En dicho evento, le corresponde al obligado tributario desplegar la actividad probatoria necesaria para demostrar la realidad y características de la transacción. En contraste, en el *sub lite* son indicativos de la inexistencia de las operaciones rechazadas por la autoridad, los siguientes hechos: (i) que no pudieran ser localizados los dos proveedores; (ii) que los dos proveedores omitieron el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta por el período *sub examine*; (iii) que los cheques fueron girados y cobrados en su mayoría por un tercero del cual no se probó relación con dichos proveedores; (iv) que la contabilidad de la actora no se lleva con el cumplimiento de los requisitos legales; y (iv) que uno de los proveedores haya presentado ante la Administración una declaración en la que afirma haber sido víctima de suplantación de identidad, que no conoce ni ha tenido relación comercial con la actora, que nunca se ha inscrito en el RUT y que no presentó las declaraciones del IVA relacionadas en el expediente.

Así, las pruebas recaudadas permitieron inferir, mediante indicios no desvirtuados por la actora, la inexistencia de las compras registradas por la demandante como costos de ventas en su declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, concretamente: las diligencias de inspección contable, intentos de visitas a los proveedores, irregularidades en los libros contables de la contribuyente, cheques que no se acompañan con los pagos de las facturas expedidas, y que además fueron girados a un tercero, y el testimonio de uno de los proveedores relativo a la suplantación de identidad.

En ese contexto, la Sala observa que no se le trasladaron a la actora los efectos negativos relacionados con el incumplimiento de los deberes formales y sustanciales de los proveedores cuestionados, sino que al no poderse verificar, por distintas causas, que se realizaron las operaciones que generaron los costos, se determinó la inexistencia de las transacciones cuestionadas. Adicionalmente, se evidenció que los cheques aportados no correspondían con el valor total de las facturas entregadas, y los mismos, fueron girados y cobrados en su mayoría por un sujeto, del cual no se probó relación alguna con el proveedor cuestionado.

En definitiva, considera la Sala que las pruebas aportadas por la actora no acreditan la realidad de las operaciones que reclama como constitutivas de costos en la declaración revisada. Así, la Sala avalará el desconocimiento de los costos glosadas. Prospera el cargo de apelación.

3- En lo que respecta a la sanción por inexactitud impuesta, quedó demostrada la configuración de la conducta tipificada en el artículo 647 del ET, sin que la infractora hubiera esgrimido ninguna causal exculpatoria. Sin embargo, dado que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160% al 100%, procede, por mandato expreso del artículo 29 de la Constitución, reducir la multa que fue impuesta en los actos demandados. Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a favor autoliquidado antes de sanciones	\$15.208.000
Saldo a pagar determinado antes de sanciones	\$80.187.000
Base de la sanción por inexactitud	\$95.395.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$95.395.000



4- Considerando el cargo de apelación que prosperó, la Sala revocará el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia con el fin de avalar el desconocimiento de todos los costos de ventas glosados en los actos demandados (\$289.075.000), que corresponden a \$52.160.000 por las compras realizadas a la sociedad que desconoció el *a quo* —no apelados por la demandante— y \$239.765.900 por las compras de materia prima a las dos personas naturales proveedoras, cuya realidad no acreditó la actora, según se constató en esta instancia. También, se ordenará el ajuste de la sanción por inexactitud impuesta, de conformidad con lo juzgado en la parte motiva de esta sentencia.

5- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

A título de restablecimiento del derecho, fijar el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012 a cargo de la demandante, conforme con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y el valor de la sanción por inexactitud en la suma de \$95.395.000.

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA