



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., tres (3) de agosto de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2016-01763-01 (26415)
Demandante	NEWTEX EIGHT UAP S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta y complementario. Año 2011. Presunción de ingresos por omisión del registro de compras. Rechazo de costos. Simulación de operaciones. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 30 de julio del 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000036 del 27 de marzo de 2015 y la Resolución No. 002840 de 18 de abril de 2016, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – DIAN.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento **TÉNGASE** como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas.

CUARTO. De conformidad con lo previsto en el Acuerdo No. CSJBTA20-60- del 16 de junio de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, **NOTIFIQUESE** electrónicamente la presente providencia (...).

QUINTO. En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. (...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 13 de abril de 2012, Newtex Eight UAP S.A.S. (antes Comercializadora Industrial Kingdom Oil UAP S.A.S.) presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año 2011, en la cual registró un total saldo a pagar de \$49.367.000.

Previo expedición del requerimiento especial y su respuesta, la Administración emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412015000036 del 27 de marzo de 2015 que determinó: i) la adición de ingresos por \$8.324.706.000 y ii) el desconocimiento de costos de ventas en cuantía de \$143.749.000, determinando un total impuesto a cargo de \$3.034.581.000, sanción por inexactitud al 160% de \$4.471.344.000 y un total saldo a pagar de \$7.315.301.000.

1 CP 1. CD FI. 246.



El contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. 002840 del 18 de abril de 2016, que confirmó la liquidación oficial de revisión.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

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), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“PRIMERA: Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Liquidación Oficial de Revisión (sic) No. 312412015000036 del 27 de marzo de 2015, que modificó la liquidación Privada del Impuesto de Renta del año Gravable 2011 de la sociedad COMERCIALIZADORA INDUSTRIAL COMERLI LTDA. Hoy NEWTEX EIGHTH UAP S.A.S.

SEGUNDA: Se declare la nulidad de la Resolución No. 002840 de 18 de abril de 2016, que resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000036 del 27 de marzo de 2015, confirmándola.

TERCERA: Como consecuencia de las nulidades anteriores y a título de restablecimiento del derecho, a favor del demandante se proceda a:

3.1. Que se declare en firme la Declaración Privada presentada por la sociedad COMERCIALIZADORA INDUSTRIAL COMERLI LTDA. Hoy NEWTEX EIGHTH UAP S.A.S. el 13 de abril de 2012 con No. 9100013301100, formulario No. 1102601074053 por el impuesto de Renta y Complementarios del año gravable 2011.

3.2. Que se declare que la sociedad NEWTEX EIGHTH UAP S.A.S. antes COMERCIALIZADORA INDUSTRIAL COMERLI LTDA., no está obligada a pagar suma alguna por impuesto de renta del año gravable 2011.

CUARTA: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 6, 29, 83, 95, 228 y 363 de la Constitución Política; 88, 647, 671, 683, 730, 742 a 745, 756, 760, 771-2, 772, 774 a 779, 782, 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario; 3 de la Ley 1437 de 2011; 66 del Código Civil; 166 del Código General del Proceso; 58 de la Ley 6 de 1992; 11 y 56 del Decreto 2649 de 1993 y 11 del Decreto 3050 de 1997.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así:

1. Improcedencia de la adición de ingresos. Presunción de ingresos por omisión del registro de compras

Discutió que la DIAN adicionó ingresos con fundamento en la presunción prevista en el artículo 760 del Estatuto Tributario, a partir de la diferencia de \$7.368.196.994 detectada entre las compras del exterior incluidas en los costos de venta y el total de importaciones reportadas en medios magnéticos, desconociendo que la sociedad contabilizó y declaró en el año 2012 las importaciones omitidas en el 2011.

Manifestó que atendió los requerimientos y citaciones para explicar las diferencias detectadas, en el sentido de que algunas importaciones realizadas en 2011 se contabilizaron en 2012 debido a la ampliación del centro de cómputo y la

² Samai, índice 2. PDF “ED_CUADERNO1NULIDADYRESTABLECIMIENTODELDERECHO_02DEMANDA(.pdf) NroActua 2”

infraestructura física de las instalaciones de la compañía que generó problemas de comunicación y corte del servicio de internet *“que duró más de un mes”*, lo que derivó en la contabilización parcial de las importaciones y la presentación extemporánea de la declaración del IVA bimestre 6 del 2011. Agregó que, los agentes de aduanas no reportaron toda la documentación al momento de presentar la declaración, por lo que no conocía toda la información de las importaciones. De manera que, el no registro de las operaciones se debió a motivos de fuerza mayor.

Afirmó que la sociedad no omitió el deber de registrar el total de importaciones, pues la sociedad contabilizó las faltantes en el año 2012, una vez tuvo certeza de las mismas, al desaparecer las dificultades tecnológicas. Esto, en cumplimiento del artículo 56 del Decreto 2649 de 1993, según el cual, las omisiones deben revelarse en el momento en que se adviertan.

Comentó que, en la liquidación, la DIAN señaló que la sociedad debía rehacer sus registros contables, lo cual no era posible, y *“en la resolución que resolvió el recurso, cambia su argumento y lo encamina a manifestar que ya no era ilegal el asiento contable, sino que lo procedente era realizar una declaración de corrección del año gravable 2011. Por lo que reitera y confirma la supuesta omisión en el registro de compras”*.

Sostuvo que la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario regula una omisión absoluta, y en este caso, lo que se presenta es un registro tardío de las importaciones, pues las compras se declararon en el año 2012. Acotó que su situación es distinta pues no pudo contabilizar las importaciones, ni tenía la información y documentación para realizar el registro contable.

Comentó que el registro posterior de las importaciones no generó un menor impuesto de renta a cargo, pues su inclusión en la cuenta de inventario y del pasivo no afecta el estado de resultados, ni tampoco el costo de ventas, pues este se debita cuando se vende la mercancía y, en este caso, no pudo ser vendida hasta que hizo parte del inventario. Añadió que la contabilización de las importaciones cierra la puerta a la omisión de compras.

2. Falsa motivación en el desconocimiento del costo de ventas

Adujo que el desconocimiento de costos de ventas por las compras a la sociedad IVAN RUBIANO C CONSTRUCTORES S.A.S. es ilegal por cuanto, para el año gravable 2011, el tercero no había sido declarado como proveedor ficticio, sobre lo cual transcribió los artículos 88 y 671 del Estatuto Tributario que imponen la prohibición de deducibilidad desde la fecha de publicación de la resolución de declaratoria de proveedor ficticio, que ocurrió el 9 de mayo de 2014. Que, por tanto, es improcedente que la DIAN afirmara que las operaciones no eran reales, con fundamento en una declaratoria de proveedor ficticio, que es posterior a la vigencia 2011. De allí que los actos están falsamente motivados.

3. Inexistencia e imposibilidad de aplicación de la figura del fraude fiscal

Indicó que los argumentos de la DIAN sobre la configuración de fraude fiscal por el uso de proveedores ficticios y la omisión de ingresos son falsos, ilegales, desproporcionados y atentan contra el principio de buena fe y el buen nombre. Se refirió a las sentencias *“C-015 de 1991”* y *“C-105 de 1993”* de la Corte Constitucional y al concepto DIAN 051977 de 2005 para resaltar que las operaciones deben observarse desde su sustancia económica y no desde una perspectiva formal.

Sostuvo que no se configuró fraude fiscal por cuanto está desvirtuada la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario y actuó diligentemente y de buena fe, sin buscar aminorar su carga tributaria. Preciso que, ante la ausencia de pruebas directas del costo ficticio, pues solo obran indicios, no es dado presumir la mala fe del contribuyente, en tanto se aportaron los soportes de la realidad de las operaciones.

Anotó que la figura del fraude fiscal solo existe desde la Ley 1607 de 2012, por lo que para 2011 no era aplicable y si lo fuera, por la sentencia “C-105”, la declaratoria de fraude debió ser por medio de sentencia judicial. Y aseveró que la demandada no ha demostrado el fraude fiscal.

4. Violación del régimen probatorio tributario

Advirtió que la DIAN utilizó dos figuras contrapuestas a las pruebas directas y a la certeza de los hechos, esto es, *las presunciones*, para establecer la omisión de los ingresos, y *los indicios*³, en la glosa del rechazo de costos, omitiendo tener en cuenta gran parte de los soportes que las desvirtuaban.

Preciso que aportó los estados financieros, certificado de revisor fiscal, libro auxiliar por 2011, libro auxiliar balances, en donde consta la totalidad de los ingresos recibidos por 2011 y la relación de las importaciones de los dos primeros periodos del 2012, por lo que la valoración probatoria de la demandada no es procedente al alejarse de la contabilidad sin haberla desvirtuado, siendo esta plena prueba que da certeza sobre la realidad económica.

Consideró que la Administración debió aplicar el principio de esencia sobre la forma, y valorar los documentos aportados para desvirtuar la presunción, o tacharlos de falsedad.

5. Violación de los principios de equidad, justicia, presunción de buena fe y doble tributación

Preciso que la DIAN violó los principios de justicia y equidad al pretender una doble tributación, pues aplica la presunción de ingresos en el 2011, respecto de unas operaciones que ya fueron declaradas en el 2012; de allí que se exige al contribuyente más de lo que debe soportar. Ratificó la violación al principio de buena fe, al basar la afirmación del fraude fiscal solamente en indicios.

6. Sanción por inexactitud

Estimó que la sanción es improcedente pues no omitió ingresos ni incluyó costos inexistentes pues desvirtuó la presunción de ingresos con pruebas, por lo que no introdujo factores falsos, desfigurados o incompletos en la declaración, ni persiguió una ventaja tributaria⁴.

Oposición de la demanda

La DIAN controversió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos⁵:

³ Se refirió a la sentencia del 4 de diciembre de 2003, exp. 13295, C.P. Ligia López Díaz.

⁴ Trajo a colación las sentencias 2004-01987, C.P. William Giraldo del 18 de octubre de 2007, C.P. Héctor Romero Díaz y de octubre de 2007, exp. 15639, C.P. Ligia López Díaz.

⁵ Samai índice 2, PDF “ED_CUADERNO1NULIDADYRESTABLECIMIENTODELDERECHO_CONTESTACIONDEMANDA”

Frente a la **adición de ingresos por la aplicación de la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario**, explicó que se sustenta en la diferencia encontrada entre los registros contables de la cuenta de inventarios y las declaraciones de importación realizadas durante 2011.

Comentó que, como consta en el acta de cierre de la inspección tributaria, la demandante no aportó la totalidad de la información solicitada en cada visita, así: los anexos o auxiliares de las declaraciones de importación del sexto bimestre de 2011 y primero de 2012 y los comprobantes internos y externos y explicaciones de las diferencias en el valor de las importaciones. Por el contrario, la Administración verificó la base de datos de importaciones para establecer el monto de las efectuadas por la empresa.

Manifestó que pretender el registro de las importaciones de 2011 en períodos diferentes desconoce la ley y riñe con los principios de igualdad, solidaridad y el deber de contribuir dentro de conceptos de justicia y equidad. Se refirió al artículo 26 del Estatuto Tributario para explicar que los costos y deducciones atribuibles a los ingresos deben sujetarse al período gravable, que inicia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre, tal como señala el Decreto 187 de 1975.

Afirmó que no es cierto que la norma contable permita contabilizar operaciones económicas en un período distinto y posterior, pues el artículo 56 del Decreto 2649 de 1993, establece que los asientos contables deben efectuarse a más tardar en el mes siguiente, pues de otra forma no existiría límite de tiempo.

Adujo que la pretensión de la actora implicaría violar el principio de realización contable del artículo 12 del Decreto 2649 de 1993 y, además, el artículo 52 *ibídem* según el cual, ante la ocurrencia de contingencias, deben preverse sus consecuencias, a fin de revelarlas, tasarlas y registrarlas.

Anotó que la ley fiscal prevalece sobre la contable, conforme con el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993 y 4 de la Ley 1314 de 2009, y que el artículo 19 del Decreto 836 de 1991 autoriza que, en caso de corregirse la declaración, se efectúen los ajustes contables correspondientes en el año de corrección.

Aclaró que, en los estados financieros y los certificados emitidos sobre dicho informe, no se observan revelaciones sobre las limitaciones para el registro de las importaciones. Concluyó que la demandante debía efectuar los ajustes en la contabilidad para 2011 y en su declaración.

Estimó que la sociedad no puede alegar su propia culpa en su favor pues el registro incompleto de las importaciones debió implicar la corrección de la declaración de renta y, en todo caso, la DIAN le anunció la inexactitud en el emplazamiento para corregir.

Sobre **el rechazo de costos de ventas**, explicó que el supuesto proveedor Iván Rubiano C. Constructores S.A.S. incurrió en las siguientes irregularidades: *i)* presentó la declaración de renta de 2009 extemporáneamente, *ii)* en 3 facturas con sumas considerables se dio la instrucción de girar cheques sin sello restrictivo, contrario a las prácticas seguras en las operaciones financieras, *iii)* no tenía capacidad locativa ni infraestructura para desarrollar la actividad, sin que hubiese cambiado de domicilio, y *iv)* en la dirección registrada en el RUT funciona una oficina pequeña que presta el servicio de oficina virtual con quien el proveedor suscribió un contrato para el recibo de correspondencia.

Expuso que los estados financieros no sirven como prueba directa pues están desvirtuados junto a la contabilidad por no llevarse en debida forma y que tampoco se allegaron soportes externos e internos. Aceptó que, si bien las presunciones admiten prueba en contrario según el artículo 66 del Código Civil, ante la ausencia de actividad probatoria de la demandante es procedente la adición de ingresos y el rechazo de costos, descartándose la violación al principio de buena fe y a la prohibición de la doble tributación.

En torno a la **sanción por inexactitud**, advirtió que sí existe conducta sancionable como se encuentra sustentado en los actos acusados, pues está demostrada la omisión de ingresos y la declaración de costos improcedentes y no se puede predicar una diferencia de criterios, sino el desconocimiento del derecho aplicable.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos impugnados, con fundamento en las siguientes consideraciones⁶:

Sobre **la adición de ingresos por la aplicación de la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario**, afirmó que la demandante no podía pretender registrar hechos económicos acaecidos en un período específico, en un año al cual no correspondía, más si se tiene en cuenta que reconoció el hecho que llevó a la ausencia de registro y contaba con la posibilidad de corregir la declaración y la contabilidad. Explicó que las normas contables entregan pautas para asentar los hechos económicos en la contabilidad de cada contribuyente, con plazos específicos para hacer el registro, dado que los asientos deben hacerse a más tardar dentro del mes siguiente al de realización de las operaciones económicas.

Precisó que el actor debía desvirtuar el hecho base de la presunción, esto es, la ausencia del registro de compras, lo cual no logró pues no acreditó una circunstancia de fuerza mayor que lo eximiera del deber de registrar sus actuaciones económicas, por lo cual la presunción se aplicó debidamente.

Frente al **desconocimiento de costos**, relativos al proveedor Iván Rubiano C Constructores S.A.S., reseñó los hallazgos de la DIAN en los autos de verificación o cruce y las visitas al tercero en donde se evidenció que éste no desarrolla actividad económica comercial en la dirección registrada en el RUT y en la Cámara de Comercio, ni se advirtió infraestructura e instalaciones apropiadas para ejercer actividades comerciales, lo cual se valida con la información exógena. Lo anterior llevó a considerar que las compras de la actora no fueron reales, tratándose de operaciones simuladas.

A partir de lo expuesto, consideró que correspondía a la actora llevar al convencimiento de la realidad de las operaciones con el tercero y que no allegó documento idóneo para demostrarlo, limitándose a afirmar que el proveedor estaba inscrito en el RUT y que obraban las facturas y la contabilidad, así como manifestaciones del revisor fiscal y el representante legal, sin controvertir los hechos probados por la Administración.

Descartó la falsa motivación de los actos por cuanto el desconocimiento del costo no se basó en la declaratoria de proveedor ficticio, sino en las constataciones efectuadas por la Administración, y este primer hecho se utilizó simplemente como indicio.

⁶ CP 1. CD Fl. 246.”



En lo referente a la **sanción por inexactitud**, aseveró que era procedente y que no se configuró una diferencia de criterios. No obstante, en aplicación del principio de favorabilidad recalculó la sanción en el 100%, estableciéndola en la suma de \$2.794.590.000.

No condenó en costas al no encontrarlas probadas en el expediente.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia, reiterando lo expuesto en la demanda, y señaló⁷:

En cuanto a **la adición de ingresos**, dijo que el contribuyente no registró las importaciones por \$7.368.196.994 en el año 2011, debido a diversos inconvenientes que se presentaron en la empresa para la fecha de presentación de la declaración de renta de esa vigencia, por lo cual se contabilizaron en 2012, de allí que no exista la omisión de compras. Aclaró que, con base en el artículo 56 del Decreto 2649 de 1993, reconoció los hechos en el momento en que tuvo certeza de los mismos, al desaparecer las dificultades tecnológicas que experimentó, y que la contabilidad no se debe corregir retroactivamente por cuanto deja de tener valor probatorio. Por lo cual, dio cumplimiento a la norma al revelar la omisión en el momento en que lo advirtió.

Resaltó que, contrario a lo afirmado por el Tribunal, aportó los documentos que demuestran la totalidad de los ingresos del año 2011 tales como los estados financieros, el certificado del revisor fiscal, libros auxiliares y las relaciones de importaciones. Explicó que la omisión en el registro de las importaciones obedeció a una situación de fuerza mayor, debido a la ampliación del centro de cómputo y la estructura física de la compañía que generaron interrupción en el servicio de internet y la contabilización parcial de las importaciones, tanto que la declaración de IVA bimestre 6 se presentó extemporáneamente, además del reporte tardío de la documentación por parte de los agentes de aduanas.

Cuestionó la aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario pues para la fecha de la visita de la DIAN en 2014, todas las importaciones se habían registrado y se aportaron las pruebas del registro en el año 2012, de allí que no existe hecho indicador para aplicar la presunción. Agregó que, la omisión en compras que alude la norma no es condicionada, *“sino por el contrario absoluta, es decir, que no se hayan declarado las compras en ningún momento, hecho que no ocurrió, pues la sociedad registró las importaciones en el año 2012”*. Concluyó que la conducta de la Administración es contraria al espíritu de justicia.

Sobre **el rechazo del costo de ventas**, insistió en que la resolución que declaró proveedor ficticio a la sociedad Iván Rubiano C Constructores S.A.S. se publicó en 2014 y que las compras se efectuaron en 2011, esto es, 2 años antes. Que, por tanto, la Administración no podía modificar los costos argumentando que la transacción se realizó con un proveedor ficticio. Adicionó que en el expediente obran los documentos que acreditan la totalidad de las operaciones y, en particular, la contabilidad que funge como plena prueba cuando es llevada en debida forma, como en este caso que no ha sido desvirtuada.

⁷ Samai, índice 2, PDF “ED_CUADERNO1NULIDADYRESTABLECIMIENTODELDERECHO_28RECURSOAPELACIONP(.pdf) NroActua 2”

Precisó que, ante la ausencia de prueba directa del costo ficticio, pues el rechazo se fundamenta en indicios, no se puede endilgar a la demandante el supuesto fraude fiscal, pues obran soportes de la existencia de las operaciones y, además, no se puede presumir la mala fe del contribuyente. Y con fundamento en lo anterior, reiteró el argumento de la falsa motivación de los actos acusados.

Frente a la **sanción por inexactitud**, consideró que era improcedente pues no se introdujeron factores o datos falsos, desfigurados o incompletos. Adujo que, en todo caso, se estaría en presencia de una diferencia de criterios, en especial, frente a la adición de ingresos.

Alegatos de conclusión

La **demandante**⁸ reiteró los argumentos de la apelación y agregó que la presentación extemporánea de la declaración de renta de Iván Rubiano C Constructores S.A.S por 2009 no tenía incidencia en el proceso.

La **demandada**⁹ insistió en lo señalado en la contestación de la demanda.

Intervención del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado emitió concepto¹⁰ y solicitó confirmar la sentencia de primera instancia por cuanto la sociedad no presentó pruebas de los presuntos inconvenientes que llevaron al registro de las importaciones en 2012. Que por tanto, el contribuyente debió contabilizar los hechos económicos de 2011 en el mismo año, y corregir su declaración. Añadió que la demandante tampoco desvirtuó los indicios de simulación en el rechazo del costo de ventas y que la sanción por inexactitud era procedente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En atención a los cargos de apelación presentados por la demandante contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los actos, le corresponde a la Sala determinar si procede: i) la adición de ingresos en la suma de \$8.324.706.000, con fundamento en la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario, ii) el rechazo de costos de ventas por las compras al tercero Iván Rubiano C. Constructores S.A.S. en la suma de \$143.749.000, y iii) la sanción por inexactitud.

1. Adición de ingresos por valor de \$8.324.706.000

En los actos demandados, la DIAN adicionó ingresos en la suma de \$8.324.706.000, en aplicación de la presunción de ingresos por la omisión en el registro de compras. Esto, porque evidenció que, en el año 2011, el contribuyente no declaró importaciones en la suma de \$7.368.169.994, como resultado de comparar la “*relación detallada de importaciones realizadas en el año 2011*” de \$19.299.621.994 (fls.207 a 413 caa), con el auxiliar de la cuenta “*IVA por compras por el año gravable 2011*” de \$11.931.425.000 (fls. 437 a 452 y 619 a 637 caa). Decisión administrativa que fue avalada por la sentencia de primera instancia.

⁸ Samai, índice 21, PDF “ALEGATOSDECONCLUSIONOINTERVENCIONES_NEWTEXEIG_NEWTEXEGTHUAP SAS(.pdf) NroActua 21”

⁹ Samai, índice 22, PDF “ALEGATOSDECONCLUSIONOINTERVENCIONES_DIAN_DIAN2(.pdf) NroActua 22”

¹⁰ Samai, índice 24, PDF “RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_CONCEPTOP_CONCEPTO 201601763(.pdf)NroActua 24”

En el recurso de apelación, el demandante sostiene que, en este caso, no se presenta el supuesto de hecho que da lugar a la presunción, toda vez que las importaciones fueron contabilizadas y declaradas en el año 2012, y en todo caso, el no registro de las importaciones en el 2011 se justifica en circunstancias de fuerza mayor. Que por tanto, la adición de ingresos desconoce los principios de justicia y equidad, pues genera sobre el contribuyente una doble tributación. Y, reiteró que es improcedente que la DIAN alegue que la sociedad incurrió en fraude fiscal, pues actuó de buena fe y no tuvo por objeto evadir impuestos.

Para resolver el problema jurídico planteado, la Sala precisa que el artículo 760 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, señala:

*“ (...) Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios **ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable**, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista”.*

A partir de lo anterior, cuando la DIAN constate que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario no registró la totalidad de las compras, se presume la obtención de ingresos “*constitutivos de renta líquida gravable*”. En tal sentido, la norma parte del presupuesto de que, si se ocultan las compras, también se encubren las ventas de los bienes adquiridos en esas operaciones, es decir, los ingresos. Una vez la Administración aplica la presunción de ingresos, la carga de la prueba se traslada al contribuyente, quien puede acudir a su contabilidad para desvirtuar los hechos base de la presunción, o determinar las operaciones reales con sus respectivos costos, pero en tal caso, debe aportar pruebas adicionales, como lo dispone el artículo 761 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, la Sala pone de presente que las partes concuerdan en el hecho que, en el año 2011, la sociedad no declaró importaciones por valor de \$7.368.169.994, lo que, además, está soportado en las diferencias advertidas entre la contabilidad y la relación de importaciones del año 2011 que allegó el mismo contribuyente.

El actor sostiene que no incurrió en una omisión de compras, sino en el registro tardío de las mencionadas importaciones, en la medida que fueron contabilizadas y declaradas en el 2012. Sin embargo, verificado el expediente se encuentra que obran las siguientes pruebas:

- Balance de prueba del año 2011 (Fls. 35 a 64 Caa 1), en el que se informa los inventarios y costos de ventas de dicho período gravable.
- Libro auxiliar del año 2011 (Fls. 65 a 99. Caa 1).
- Balance general comparativo de 2011 y 2010 (Fl. 158. Caa 1)
- Estado de resultados comparativo de 2011 y 2010 (Fl. 159. Caa 1).
- Libro mayor y balances del año 2011 (Fls. 194 a 195 Caa 1.)
- Relación de importaciones efectuadas durante el año gravable 2011. (Fls. 209 a 399 Caa 1 y 400 a 412 Caa 3).
- Relación de importaciones del primer cuatrimestre de 2012 (Fls. 453 a 591 Caa 3 y 600 a 609 Caa 4).
- Relación de “*importaciones del 2011 declaradas en el 2012*” (Fls. 838 a 954 Caa 5).

- Relación de declaraciones de IVA de los bimestres del año 2012 (importaciones) (Fls. 1101 a 1179 Caa 6, 1180 a 1313 Caa 7, 1314 a 1345 Caa 8).
- Consolidado de importaciones efectuadas y declaradas durante el año 2012 (Fl. 1650 Caa 9), del cual se destaca que, por los bimestres 1 y 2, se registra un total de importaciones de \$6.860.730.949.

Verificados los documentos hasta aquí relacionados, la Sala advierte que ninguno de ellos fue certificado ni firmado por el revisor fiscal o el contador de la compañía.

- Declaraciones de IVA bimestres 1 y 2 del 2012, presentadas el 12 de marzo y 11 de mayo de 2012 (Fls. 419 y 420. Caa 3).
- Certificado de revisor fiscal de la sociedad en el que informa los ingresos del año 2011 por valor de \$11.303.721.676,32 (Fl. 613 Caa 4).
- Estados financieros y sus notas por el año 2011 (Fls. 690 a 702 Caa 4). En la nota 10 se registran ingresos operacionales por concepto de ventas brutas en cuantía de \$11.264.067.630.
- Dictamen del revisor fiscal sobre los estados financieros de 2011, sin salvedades (Fl. 699 Caa 4)
- Certificación de los estados financieros de 2011 (Fl. 701 Caa 4) expedida el 15 de marzo de 2012 y suscrita por el representante legal, el revisor fiscal y el contador público de la sociedad, en donde consta que: *"No se han presentado hechos posteriores en el curso del período que registren ajuste o revelaciones en los estados financieros o en las notas subsecuentes"*

Del anterior recuento probatorio, se evidencia que: i) las relaciones de importaciones (relativas a los años 2011 y 2012 y a las declaradas en el IVA de 2012) no se encuentran certificadas por revisor fiscal o contador público y, en ese sentido, no dan plena certeza de los hechos económicos registrados en dichos documentos, ii) en el consolidado de importaciones efectuadas y declaradas en 2012 se registran importaciones por los bimestres 1 y 2 en cuantía menor (\$6.860.730.949) a las compras determinadas como omitidas por la Administración en el año 2011 (\$7.368.169.994), iii) el certificado de revisor fiscal aportado solo informa los ingresos del 2011, sin que de dicha prueba se puedan verificar los ingresos por las compras omitidas, y iv) el representante legal, el revisor fiscal y el contador público de la sociedad certificaron que al 15 de marzo de 2012 no se habían presentado hechos que implicaran un ajuste de los estados financieros.

En consideración de lo expuesto, la Sala advierte que no está debidamente acreditado en el expediente que las importaciones no registradas en 2011 se hubiesen declarado en 2012, más aún si se tiene en cuenta que el contribuyente no aportó documentos que soportaran los ajustes contables de años anteriores (en este caso 2011 presentados en el año 2012) derivados de las compras omitidas. Así mismo, no obran en el plenario los estados financieros del 2012 debidamente certificados, ni un documento expedido por el revisor fiscal o contador público que dé fe de la declaración de las compras por valor de \$7.368.169.994 en el año 2012, como tampoco los anexos de la declaración de renta del mencionado período, que permitieran constatar el registro tardío de las operaciones.

Así, teniendo en cuenta que está probado que el contribuyente omitió registrar las importaciones en el 2011, y que tampoco se demostró que hubiesen sido declaradas en el 2012, para la Sala no se encuentra desvirtuado que las compras fueron

omitidas, presupuesto que da lugar a la aplicación de la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario.

En efecto, se precisa que, una vez cuestionada por parte de la Administración la falta de registro de los costos en determinado período gravable recaía sobre el contribuyente la carga de la prueba de soportar que las compras fueron efectivamente declaradas, puesto que la comprobación de este hecho es el que permite desvirtuar el supuesto indicador de la presunción.

Ahora, en cuanto a las circunstancias de fuerza mayor, consta en el Acta de Inspección Tributaria del 10 de julio de 2014 (fls. 428 y 429 caa), que el contribuyente manifestó: *“hay que tener en cuenta que la compañía en el mes de diciembre de 2011 amplió su centro de cómputo y la estructura física, lo que nos ocasionó un problema de comunicación y duramos más de un mes sin tener conexión a internet, tanto es así que el IVA del bimestre 6 se presentó con atraso y nos tocó pagar una multa y adicionalmente los agentes de aduanas no reportaron toda la documentación en su momento, cosa que nos generó más problema”*. Sin embargo, se advierte que en el expediente no obra prueba de las dificultades operativas, tecnológicas y de carácter aduanero aducidas por el actor, y en todo caso, se trata de circunstancias que podía prever la sociedad cuando decidió adecuar su planta física y realizó el trámite de las importaciones. De modo que no se encuentra probada la operancia de hechos constitutivos de fuerza mayor.

En cuanto al argumento del actor, en el que indica que *“el registro posterior de las importaciones y su consecuente reflejo en las declaraciones tributarias, no generó un menor impuesto (...) tampoco se afectó el costo de ventas”* (fl 11 cp), la Sala no emitirá pronunciamiento alguno, en la medida que no existe prueba de la declaración de las compras discutidas, ni del registro tardío que el contribuyente afirma haber realizado.

Ahora bien, el contribuyente sostiene que la adición de ingresos sustentada en la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario, conlleva a la violación de los principios de justicia y equidad, al pretender una doble tributación, respecto de unas operaciones que fueron declaradas en el año 2012.

Para la Sala, no se presenta la vulneración de los mencionados principios, toda vez que en el expediente no está soportado que en el año 2012 se hubiere declarado y gravado con el impuesto de renta los ingresos derivados de las importaciones omitidas de allí que, deba descartarse la configuración de una presunta doble tributación.

De otra parte, el actor discutió que la DIAN cambió la motivación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, al sustentar el rechazo en la falta de corrección de la declaración de renta del año 2011. Al respecto, la Sala advierte que este argumento no es el fundamento principal de los actos acusados, sino el hecho de no haberse desvirtuado la omisión de las compras del año 2011, en todo caso, se precisa que dicho asunto sí fue aducido en la liquidación oficial de revisión (fl 68 cp).

Finalmente, frente a la discusión que plantea el demandante sobre la no configuración del fraude fiscal, la Sala advierte que en los actos demandados no se sustentó la adición de ingresos en que el contribuyente hubiere incurrido en esa práctica ilícita. En ese sentido, los argumentos al efecto son impertinentes con el objeto de la *litis*.

De conformidad con lo expuesto, se encuentra que la sociedad incurrió en el presupuesto previsto en el artículo 760 del Estatuto Tributario para la aplicación de la presunción de ingresos, en atención a que no fue desvirtuada la omisión del registro de compras realizadas en el 2011, por tanto, procede la adición de ingresos en la suma de \$8.324.706.000.

No prospera el cargo para el apelante.

2. Rechazo de costos de ventas por \$143.749.000

Los actos acusados desconocen costos de ventas con el proveedor Iván Rubiano C Constructores S.A.S. por compras de \$143.749.000, con fundamento en las irregularidades advertidas en las visitas realizadas al proveedor (ausencia de infraestructura física y logística) y en la información exógena, que desvirtúan los soportes aportados por el contribuyente. Esta decisión administrativa fue confirmada por el *a quo* en la sentencia impugnada.

La apelante se opone, puesto que insiste en que la prohibición de deducción de compras con proveedores declarados como ficticios solo opera a partir de la fecha de publicación de la resolución que así lo ordene, lo cual sucedió el 9 de mayo de 2014, antes de la realización de las operaciones discutidas. Agregó que, con los estados financieros, el certificado de revisor fiscal, los libros auxiliares y demás documentos contables demostró las operaciones y que dichas pruebas no fueron desvirtuadas, pues la DIAN fundamentó su actuación en simples indicios.

Al respecto, ha sido posición reiterada de la Sala¹¹ que si bien, para la procedencia de costos, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige acreditar la correspondiente factura o documento equivalente, según corresponda, constituyendo tarifa legal, esto no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora en aras de verificar la realidad de la operación.

Es por eso que, una vez cuestionada la realidad de la transacción por la Administración, con base en serios indicios, no resulta suficiente una acreditación formal de la operación, con la contabilidad y/o la factura o documentos equivalentes, sino que es indispensable demostrar la existencia de la operación, cuya carga probatoria es responsabilidad de quien reclama los correspondientes costos o gastos.

Ciertamente, esta Sección ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficientes para determinar la simulación de operaciones, y que ante la contundencia de los indicios se invierte la carga de la prueba y por tanto corresponde al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 167 del Código General del Proceso, la realidad de las operaciones¹².

En el caso concreto, se encuentra que la Administración controvierte este costo con el proveedor, con fundamento en las siguientes pruebas recaudadas en la investigación:

¹¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencias del 19 de mayo de 2016, exp. 21185, C.P. Jorge Octavio Ramírez; del 30 de junio de 2022, exp. 25882, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencias del 1 de agosto de 2019, exp. 23671, C.P. Milton Chaves García; del 30 de junio de 2022, Exp. 25882, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 23 de febrero del 2023, exp. 26103, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

- En la visita de verificación del 2 de julio de 2014 practicada al tercero Iván Rubiano C Constructores S.A.S. en la dirección registrada en el RUT, se constató que allí funcionaba otra empresa (Eva Oficinas Virtuales), cuya gerente aportó certificado de existencia y representación legal (fls. 709, 710 caa) e informó que tenía un contrato con el mencionado señor para prestar el servicio de dirección comercial ante proveedores y clientes (fls. 705 a 715 caa). A partir de lo anterior, se concluyó que la sociedad Iván Rubiano C Constructores S.A.S. no desarrollaba actividad comercial ni poseía infraestructura adecuada.
- Se verificó que el proveedor no reportó información exógena, ni figuraba en reportes de terceros (fls. 720 a 722 caa).
- A partir del 14 de diciembre de 2012, el RUT del tercero se suspendió (fls. 1350 a 1352 caa).
- La Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá informó que la sociedad tenía investigaciones por el impuesto sobre la renta por los años 2009 y 2010 (fls. 1354 y 1355 caa). Del traslado de pruebas del expediente IH 2010 2013 000160 abierto contra la sociedad Iván Rubiano C Constructores S.A.S., consta acta de visitas a su representante legal, del 10 y 15 de octubre de 2012, en donde éste informó que no poseía documentos ni soportes, que la compañía era una oficina virtual. (fls. 1380 y 1498 caa)
- Obra la Resolución 900001 del 7 de enero de 2014 (fls. 1567 a 1578 caa) en donde consta que el proveedor fue declarado como ficticio.

Del anterior recuento probatorio, la Sala encuentra que la investigación tributaria se sustentó en una serie de indicios que evidencian la irrealidad de las operaciones comerciales, en tanto el proveedor no tenía infraestructura física y operativa para desarrollar las actividades económicas; no reportó compras de mercancías en la información exógena, ni se registraron operaciones por parte de terceros con la compañía, y, adicionalmente, el representante legal manifestó que carecía de información y documentos de la sociedad.

Se resalta que, el rechazo de los costos no obedeció a que, en el año 2014, Iván Rubiano C Constructores S.A.S. fuese declarado proveedor ficticio, como lo afirma la actora, sino que dicho hecho funge como un indicio adicional de la falta de certeza de la realidad de las operaciones entre la apelante y el tercero. En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, una vez relatados los hallazgos de la investigación, se adujo: *“De lo anterior se evidencian indicios claros de la inexistencia de las compras a este proveedor que además se declaró ficticio”* (fl. 47). Por tanto, no se observa la aplicación retroactiva de su calificación como proveedor ficticio. Sin perjuicio de lo anterior, si bien las compras discutidas son anteriores a la publicación de la sanción, esta prueba ratifica las graves inconsistencias verificadas por la DIAN en el expediente administrativo, que cuestionan la existencia de los costos declarados por la demandante en relación con dicho proveedor.

Ahora bien, en lo que respecta a las pruebas que aduce la actora, si bien estas acreditan formalmente las operaciones con el tercero, las mismas no demuestran la realidad de las operaciones, por el contrario, estas pruebas resultan desacreditadas a partir de la falta de capacidad operativa del proveedor y los indicios recabados por la Administración.

Dado que la realidad de la operación constituye la premisa fundamental para la aceptación de una expensa, se reitera que no bastaba la existencia del soporte previsto en la norma tributaria, ni su contabilización, sino que era menester que el actor demostrara la realidad de la operación, siendo insuficiente ampararse en la contabilidad como prueba, lo cual no ocurrió, sin que por ello exista una violación al principio de buena fe.

En lo que respecta a la discusión sobre la configuración del fraude fiscal, el demandante insiste en que las transacciones están debidamente probadas, que

actuó de buena fe sin buscar aminorar su carga tributaria. Advirtió que no se configuran los elementos de esa figura, que comenzó a existir desde el 2012, y si lo fuera, a partir de la sentencia “C-105 de 1993”, la declaratoria de fraude debió ser por medio de sentencia judicial.

Al respecto, la Sala pone de presente que en los actos demandados no se aplicó la figura de abuso en materia tributaria prevista en el artículo 122 de la Ley 1607 de 2012, sino que se hizo referencia al “*fraude fiscal*” con fundamento en lo previsto en los Conceptos Nros. 051977 de 2005 y 064239 de 2011, y en las sentencias de la Corte Constitucional C-015 de 1993 y SU 1122 de 2001, para indicar que el contribuyente abusó de las formas jurídicas, en tanto realizó registros contables por “*costos de venta*” y de “*IVA por compras 16%*”, por operaciones simuladas con la sociedad Iván Rubiano C Constructores S.A.S.

La Sala precisa que independientemente de la calificación que puede darse de fraude fiscal, lo cierto es que como se manifestó con anterioridad, ante la comprobada inexistencia de las operaciones y su inclusión como costo, no puede argumentarse que estas fueron reales, por lo cual los argumentos del apelante no son de recibo.

Así las cosas, en tanto las pruebas de la demandante no demostraban la realidad de las compras que se reclamaban como costos, no procedía su aceptación y no advierte la Sala vulneración alguna al principio de buena fe ni mucho menos una indebida valoración de las pruebas y una falsa motivación. En consecuencia, no prospera la apelación de la demandante.

3. Sanción por inexactitud

En la sentencia de primera instancia se mantuvo la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, pero se reliquidó, en aplicación del principio de favorabilidad. El demandante apeló la decisión, alegando la improcedencia de la sanción y la existencia de diferencias de criterios.

Para la Sala, en el presente caso se configura la sanción al presentarse una omisión de ingresos derivados de la aplicación de la presunción prevista en el artículo 760 del Estatuto Tributario. Así mismo, no se configura una diferencia de criterios entre las partes relativa a la interpretación del derecho aplicable, porque como se observó en las consideraciones anteriores se trató de un asunto probatorio, ya que no se aportaron medios de prueba que respaldaran el registro tardío de las importaciones ni la realidad de las operaciones que dieron lugar a los costos.

Por lo anterior, la sanción por inexactitud es procedente y se mantendrá la aplicación del principio de favorabilidad realizada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

En virtud de lo expuesto, la Sala confirmará la sentencia apelada.

En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), no se ordenará en esta instancia por cuanto, conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el expediente no se encuentran pruebas de su causación.



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 de primera instancia, proferida el 30 de julio del 2020 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN