



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de febrero de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2013-00416-01 (23296)
Demandante: COMERCIALIZADORA ABYCE LTDA.
Demandado: DIAN

Tema: Renta (2008). Rechazo de costos. Simulación. Medios de prueba. Indicios. Facultades de fiscalización.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de mayo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A (ff. 244 a 263), que negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 16 de abril de 2009 (f. 2 caa), la sociedad demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2008. Siguiendo el correspondiente procedimiento de revisión, la Administración modificó el contenido de esa autoliquidación mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412011000290, del 07 de diciembre de 2011, en el sentido de: (i) rechazar \$1.705.886.749 del valor registrado en el renglón 70 «*costos de venta (para sistema permanente)*»; e (ii) imponer a título de sanción por inexactitud una multa de \$900.709.000 (ff. 575 a 603 caa). Esa decisión fue confirmada por la Resolución nro. 900.012, del 09 de enero de 2013, que desató el recurso de reconsideración (ff. 661 a 675 caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 2 y 3):

A.- Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412011000290 del 07 de diciembre de 2011 año gravable 2008 y Resolución 900012 del 09 de enero de 2013, por medio de la cual resolvió el recurso de reconsideración, por ser violatorias de la Constitución Política y la Ley, conforme se indicará no solo en los hechos que sirven de fundamento de la demanda, sino en el acápite relacionado con las normas violadas y el concepto de la violación.

B.- En consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en el numeral inmediatamente anterior, se ordene restablecer el derecho conculcado a mi representada Comercializadora Abyce Ltda. con NIT 900.185.136-1, y por consiguiente, disponga como consecuencia lógica de lo anterior, se declare la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 con sticker 7041300026472 formulario nro. 1108000308931 presentada el 16 de abril de 2009, con un saldo a pagar de \$37.929.000.

C.- En la sentencia que se profiera reconociendo las pretensiones formuladas a favor de la parte demandante, se ordene cumplirla por la parte demandada, en los términos previstos en el artículo 192 del Código Contencioso Administrativo.

D.- Ordenar condenar en costas a la parte demandada, según lo dispone el artículo 188 del Código Contencioso Administrativo.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29, 83, 84 y 95.9 de la Constitución; 289 y 290 del Código de Procedimiento Civil (CPC, Decreto 1400 de 1970); 617, 647 y 771-2 del Estatuto Tributario (ET); 1.º, 3.º, 38 y 39 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así (ff. 4 a 29):

Alegó que los actos acusados presumen la mala fe y vulneran el derecho fundamental al debido proceso, pues pasan por alto que las operaciones cuestionadas están registradas en la contabilidad y soportadas en facturas de venta que cumplen con los requisitos del artículo 617 del ET. Agregó que la demandada empleó una prueba indiciaria equivocada para concluir que las operaciones fueron simuladas, ya que no existe hecho indicador plenamente probado, ni relación lógica entre este y el hecho indicado. Asimismo, señaló que, conforme con los artículos 289 y 290 del CPC, para restar valor probatorio a las facturas aportadas, la Administración debió tacharlas de falsas, lo que no ocurrió en el *sub lite*. Por tales razones, concluyó que los actos enjuiciados carecen de fundamento.

De otra parte, sostuvo que la liquidación oficial tiene como consecuencia un impuesto confiscatorio, proscrito según la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

Finalmente, sostuvo que la sanción por inexactitud solo puede aplicarse a los supuestos de hecho expresamente previstos por el legislador en el artículo 647 del ET, pero que ninguna de las conductas infractoras se materializó en el caso concreto.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora (ff. 93 a 105), así:

Argumentó que de las pruebas practicadas se advierte que las compras cuestionadas no tuvieron lugar, sino que fueron simuladas a fin de reducir la carga tributaria de la contribuyente. Sostuvo que los registros de inventarios de la actora y sus proveedores no dan cuenta de las operaciones que, según ella, dieron lugar a los costos declarados; y que no existe prueba de la entrega de las mercancías supuestamente adquiridas ni de su posterior venta. Por ello, consideró que las facturas aportadas por la demandante no son prueba suficiente de la existencia de esas operaciones. Consecuentemente, aseguró que los actos censurados analizaron debidamente el material probatorio y concluyeron razonadamente que las operaciones cuestionadas fueron simuladas.

Alegó que no era necesaria la tacha de falsedad, pues las facultades de fiscalización permiten determinar real y adecuadamente los hechos económicos de donde se derivan obligaciones tributarias.

Finalmente, aseveró que procede la sanción por inexactitud, porque la actora incluyó costos inexistentes, que derivaron en un menor impuesto a pagar.

Sentencia apelada

Mediante la sentencia apelada, el *a quo* negó las pretensiones de la demanda (ff. 244 a 263), con base en los siguientes argumentos:

Manifestó que, además de las facturas de venta, no existe ningún medio de prueba que acredite la ocurrencia de las operaciones objeto de debate, de modo que el material probatorio del plenario indica que dichas operaciones no ocurrieron; y resaltó que los indicios presentados por la demandada no fueron cuestionados por la actora. Por lo anterior, concluyó que la contribuyente no probó la realidad de las compras cuestionadas.

Consideró que la actuación de la Administración fue leal, transparente y respetuosa del ordenamiento jurídico, por lo que no se configuró la alegada violación del principio de buena fe. Del mismo modo, señaló que la liquidación oficial siguió las normas establecidas para el efecto y, por tanto, el impuesto liquidado no es ilegal ni desmedido.

En cuanto a la sanción por inexactitud, señaló que era procedente, por cuanto la demandante incluyó en su denuncia costos improcedentes.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas, al no estar demostradas en el expediente.

Recurso de apelación

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia (ff. 273 a 275). Insistió en que el valor probatorio de su contabilidad no fue desvirtuado, por lo que la misma constituye prueba suficiente de la realidad de las operaciones, y reiteró que las facturas que soportan las compras no fueron tachadas de falsas por la Administración. Aunado a lo anterior, agregó que el incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de sus proveedores no debe acarrearle consecuencias negativas.

Alegatos de conclusión

La parte demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda (ff. 288 a 290). La demandante no alegó de conclusión.

El agente del Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada (ff. 291 a 293). Al efecto, conceptuó que correspondía al demandante probar la realidad de las operaciones, en la medida en que, analizados todos los medios de prueba obrantes en el expediente, las facturas resultaban insuficientes para acreditar las compras debatidas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito que se encontraba impedida para participar en la decisión, por haber conocido del proceso en primera instancia. Dado que la Dra. Carvajal Basto firmó la sentencia del *a quo* (f. 82), la Sala corrobora el impedimento manifestado y lo declara fundado, con base en el artículo 141.2 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). En consecuencia, quedará separada del conocimiento del presente asunto.

2- Sometiéndose estrictamente a los precisos cargos de apelación formulados por la parte actora respecto de la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda, la Sala juzga la legalidad de los actos enjuiciados, que determinaron oficialmente el impuesto sobre la renta de la demandante por el año gravable 2008. Concretamente, corresponde analizar si están debidamente acreditadas las operaciones que dieron lugar a los costos de venta declarados por la demandante en cuantía de \$1.705.886.749, que fueron rechazados por la DIAN mediante la actuación cuestionada.

3- Al respecto, la demandante sostiene que las facturas de venta allegadas al expediente administrativo son prueba suficiente de la realidad de los costos objeto de litigio. Asimismo, alega que no es lícito que se le trasladen los efectos nocivos del incumplimiento de los deberes formales a cargo de sus proveedores. Por su parte, la demandada y el *a quo* consideran que el conjunto de medios probatorios que obran en el plenario indican que las operaciones que dieron lugar a los costos rechazados no existieron.

Debe entonces establecer la Sala si, de conformidad con los medios probatorios que constan en el plenario, las operaciones objeto de

cuestionamientos tuvieron lugar o fueron simuladas por las partes.

4- En aras de atender esa cuestión, se debe partir de considerar que la simulación es una anomalía negocial en la que las partes dan al negocio que procuran celebrar una apariencia jurídica distinta, con el propósito de engañar a terceros. Es decir, se trata de una ocultación fáctica, pues los sujetos involucrados esconden la realidad de su relación contractual bajo la apariencia de otra figura. En definitiva, el fenómeno simulatorio es una pura cuestión de hecho, que versa sobre la realidad de los acontecimientos y no sobre su calificación jurídica, por lo cual debe ser demostrado por el interesado en cada caso concreto.

Dado que es sobre esa cuestión que se refiere el litigio trabado entre las partes, la Sala estima pertinente realizar las siguientes precisiones sobre la acreditación de la simulación en materia tributaria.

5- Ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba conducentes para acreditar la existencia de la simulación, de ahí que su demostración se enmarque en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 175, inciso 1.º, del CPC, hoy recogido por el artículo 165 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET), que para el caso sería la inexistencia de las operaciones en cuestión.

Con todo, destaca la Sala que el indicio es el medio de prueba preponderante en materia de simulación, comoquiera que quienes simulan, usualmente, no conservan evidencia que dé cuenta directa de la manifestación real que oculta el negocio simulado. De suerte que, la simulación debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, esta se colija. Así, un hecho base debe estar plenamente demostrado en el proceso mediante otros medios de prueba; al paso que, dicho hecho indicador debe tener la propiedad de demostrar otro (*i.e.* el hecho indicado), mediante un proceso de inferencia lógica, con fundamento en reglas de la experiencia.

6- En virtud del principio general de la carga de la prueba contenido en el artículo 177 CPC, reiterado por el artículo 167 CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. A *contrario sensu*, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad quien de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso.

Ello obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Ahora, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante (sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

7- Visto lo anterior, la Sala pasa a estudiar el material probatorio que obra en el proceso, a fin de determinar la realidad de las operaciones objetadas. En el expediente, están demostrados los siguientes hechos relevantes:

(i) La glosa planteada por la Administración se circunscribe al desconocimiento de los costos derivados de las compras realizadas por la contribuyente a seis proveedores: Elkin Darío Fernández, por valor de \$305.514.231; Jesús María Ángulo Fontecha, por valor de \$240.690.600; Alonso Ariza Abaunza, por valor de \$228.156.475; Henry Ariza Abaunza, por valor de \$407.377.700; Luis Omar Campos Ortiz, por valor de \$307.866.343; y Álvaro González Romero por valor de \$216.281.400. Lo que implicó un rechazo de costos de venta equivalente a \$1.705.886.749 (ff. 507, 579 y 665 a 668 caa).

(ii) Tres de los proveedores en mención declararon renta en calidad de obligados a llevar contabilidad; dos lo hicieron como no obligados (a pesar de manifestar que sí llevaban libros de contabilidad conservados por un contador público); y uno no presentó declaración de renta.

(iii) Como medios de prueba a su favor, la demandante alega que todas las transacciones están soportadas en facturas de venta que reposan en el expediente. Circunstancia que no es controvertida por la Administración (ff. 342 y 509 a 515 caa).

(iv) Funcionarios de la Administración visitaron las direcciones informadas en el RUT de cada uno de los proveedores:

(a) El 11 de octubre de 2010, se realizó la visita al proveedor Elkin Darío Fernández, y en el lugar le manifestaron que no lo conocían (ff. 245 a 246 caa). El 02 de noviembre del mismo año, la Administración visitó otra dirección suministrada por el contribuyente a efectos de contactar a dicho proveedor, visita que fue atendida por el señor Alonso Ariza Abaunza (otro de los proveedores implicados), quien manifestó no conocer al señor Fernández (ff. 318 y 319 caa).

(b) El 11 de octubre de 2010, se realizó la visita al proveedor Jesús María Ángulo Fontecha, y fue consignado en el acta de visita que la nomenclatura no existe (ff. 242 a 243 caa). Igualmente, la autoridad catastral consultada por la Administración indicó que la dirección «no es encontrada en el archivo de predios» (ff. 451 a 453). El 12 de noviembre del 2010, la Administración visitó otra dirección suministrada por el contribuyente a efectos de contactar a dicho proveedor, sin embargo, según consta en el acta de visita, la nomenclatura no existe (ff. 339 y 340). Además, la autoridad catastral reiteró que la dirección «no es encontrada en el archivo de predios» (ff. 479 a 481).

(c) El 13 de octubre de 2010, se realizó la visita al proveedor Alonso Ariza Abaunza y fue atendida por la secretaria del contribuyente, la señora Luz Marina Carrillo, quien aportó copias de las facturas de venta nros. 122, 128 y 129, todas de noviembre de 2008 (ff. 290 a 294 caa). El 20 de octubre de 2010, el proveedor allegó la contabilización manuscrita de las transacciones realizadas con la demandante (ff. 299 y 300 caa).

(d) El 13 de octubre de 2010, se realizó la visita al proveedor Henry Ariza Abaunza, quien atendió personalmente la visita y aportó copias de las facturas de venta nros. 333, 334, 335, 336 y 337, todas de noviembre de 2008 (ff. 278 a 285 caa). El 20 de octubre de 2010, el proveedor allegó la contabilización manuscrita de las transacciones realizadas con la demandante (ff. 302 y 303 caa).

(e) El 13 de octubre de 2010, se realizó la visita al proveedor Luis Omar Campos Ortiz, quien atendió personalmente la visita y aportó copias de las facturas de venta nros. 987, 989, 991 y 993. Sin embargo, todas las facturas, salvo la nro. 987, del 07 de noviembre de 2008, son ilegibles en cuanto al nombre del comprador, NIT, dirección, fecha de expedición y relación de los bienes objeto de venta (ff. 260 y 272 a 275 caa). Igualmente, el proveedor aportó los auxiliares contables por tercero de las cuentas de clientes (f. 267), venta de cueros (f. 269), IVA generado (f. 270) y retención en la fuente (f. 271).

(f) El 13 de octubre de 2010, se realizó la visita al proveedor Álvaro González Romero, quien atendió personalmente la visita y aportó copias de las facturas de venta nros. 987, 989, 991 y 993, todas de noviembre de 2008 (ff. 253 a 255 caa). Igualmente, el proveedor allegó la contabilización manuscrita de las transacciones realizadas con la demandante (ff. 257 y 258 caa).

(v) Los proveedores Henry Ariza Abaunza, Luis Omar Campos Ortiz, Álvaro González Romero, el 13 de octubre de 2010, y Alonso Ariza Abaunza, el 26 de octubre del mismo año, rindieron sendos interrogatorios, así:

(a) Alonso Ariza señaló que no conocía a la demandante; pero declaró haber realizado operaciones de venta de cuero o napas con ella en el año 2008. Relató que el precio aún estaba insoluto y que no había adelantado ninguna acción a fin de cobrar la deuda. Por último, aseveró que no es titular de cuentas bancarias (ff. 310 y 311).

(b) Henry Ariza aseveró que sostuvo un vínculo comercial con la demandante en el año 2008. Asimismo, relató que el precio de las ventas aún estaba insoluto y que no había adelantado ninguna acción judicial a fin de cobrar la deuda. Por último, alegó que sí tenía libros de contabilidad, pero que estaban en poder de su contador, cuya dirección desconocida (ff. 280 y 282 caa).

(c) Luis Omar Campos Ortiz afirmó que sostuvo un vínculo comercial con la demandante en el año 2008. De igual manera, relató que el precio de las ventas aún estaba insoluto, pero que las operaciones sí habían sido registradas en sus declaraciones de renta y ventas correspondientes. Por último, relató que las ventas cuestionadas las hizo a través de dos de sus vendedores, de los que desconoce el número de cédula y las direcciones (ff. 260 a 263 caa).

(d) Álvaro González Romero señaló que conoce a la apelante única «*por medio de las facturas*» y que sostuvo con ella un vínculo comercial en el 2008. Igualmente, relató que el precio de las operaciones aún estaba insoluto, por lo que los ingresos derivados de las ventas no fueron

registrados en su declaración de renta del año 2008. Relató que, en el 2008, solo había tenido un proveedor: Colombiana de Suelas y Herrajes, con NIT 52.522.938 (ff. 250 y 251 caa).

(vi) El 22 de octubre de 2010, el proveedor Álvaro González Romero allegó su declaración de renta del 2008 y los auxiliares contables de ventas e IVA, escritos a mano (306 a 308 caa). De acuerdo con tales documentos, en el 2008, el proveedor solo llevó a cabo las ventas cuestionadas.

(vii) En visitas a los proveedores Luis Omar Campos Ortiz, Henry Ariza Abaunza y Alonso Ariza Abaunza, el 02 de noviembre de 2010; y a Álvaro González Romero, el 11 de noviembre de 2010, la Administración solicitó a cada uno los libros mayor y de balance, diario y de inventarios, al igual que extractos bancarios, recibos de agua y energía, listado de proveedores por el año 2008, y a los señores Luis Campos y Álvaro González, además, la nómina de noviembre de 2008, los soportes de las acciones adelantadas para recuperar la cartera y el contrato de arrendamiento del inmueble que habita (ff. 320 a 323 y 329 a 332 caa).

Álvaro González entregó a la Administración copia de dos folios en donde registra algunas de las transacciones realizadas en el 2008 (ff. 335 y 336 caa), un contrato de arrendamiento en el que el proveedor figura como arrendador (f. 334 caa), y la copia de las facturas nros. 0007 y 0012, del 11 y 12 de noviembre del 2008, respectivamente, expedidas por Colombiana de Suelas y Herrajes (f. 333 caa). Los demás documentos solicitados por la Administración no fueron aportados.

Luis Campos, Henry Ariza y Alonso Ariza, por su parte, no allegaron los documentos solicitados.

(viii) En visita realizada el 12 de noviembre de 2010, la Administración solicitó a la demandante exhibir copia de las facturas que dieran cuenta de las operaciones efectuadas con los proveedores, remisiones de compra, órdenes de pedido y entradas a almacén de los productos adquiridos. Sin embargo, la apelante única no exhibió documento alguno, por lo que la Administración le concedió un plazo adicional para el efecto (ff. 337 y 338 caa). El 18 de noviembre de 2010, la demandante allegó copia de las facturas nros. 0003, 0004, y 0005; 0051, 0052, 0053 y 0054; 122, 128 y 129; 333, 334, 335, 336 y 337; 987, 989, 991 y 993, todas estas de noviembre de 2008; y las nros. 1246, 1247 y 1248, estas últimas de noviembre del 2011; cada factura, salvo la nro. 993, del 10 de noviembre de 2008, acompañada de un documento de «remisión» (ff. 343 a 384 y 393 a 394 caa). No obstante, omitió presentar los demás documentos solicitados por la Administración. Tales documentos de «remisión» no están diligenciados, por tanto, no indican quién los elaboró, quién despachó la mercancía, quién la recibió, quién la transportó ni en qué fecha, sino que se limitan a relacionar los bienes aparentemente remitidos y el destinatario (ff. 343 a 384 y 393 a 394 caa).

(ix) De conformidad con los registros en la cuenta nro. 220501.06 del «Balance de Comprobación», la apelante no pagó el precio de compra en ninguna de las operaciones (f. 41 caa).

(x) En cuanto al impuesto de renta de 2008 de los proveedores:

(a) Elkin Darío Fernández no presentó declaración (f. 447 caa).

(b) Jesús María Ángulo Fontecha presentó declaración como obligado a llevar contabilidad, en la que registró ingresos brutos por valor de \$4.437.656.000, retenciones soportadas de \$34.658.000 y un saldo a favor por valor de \$15.960.000 (f. 470 caa).

(c) Alonso Ariza Abaunza presentó declaración como no obligado a llevar contabilidad, en donde registró un patrimonio bruto equivalente a \$21.000.000, ingresos netos por \$2.831.000.000, renta líquida gravable de \$11.000.000 e impuesto a cargo de \$0 (f. 454 caa).

(d) Henry Ariza Abaunza presentó declaración como no obligado a llevar contabilidad, en donde registró un patrimonio bruto de \$122.430.000, ingresos netos por \$5.937.046.000, renta líquida gravable por valor de \$54.633.000 y un impuesto a cargo de \$7.355.000 (f. 466 caa).

(e) Luis Omar Campos Ortiz presentó declaración como obligado a llevar contabilidad, en donde registró un patrimonio bruto de \$799.115.000, ingresos netos por \$6.494.156.000, renta líquida gravable por valor de \$125.886.000, impuesto a cargo de \$29.082.000 y retenciones en la fuente equivalentes a \$45.133.000 (f. 462 caa).

(f) Álvaro González Romero presentó declaración como obligado a llevar contabilidad, en la que registró un patrimonio bruto correspondiente a \$866.142.000, ingresos netos por \$820.639.000, renta líquida gravable por valor de \$33.397.000, impuesto a cargo de \$1.781.000 y retenciones en la fuente equivalentes a \$4.780.000 (f. 458 caa).

(xi) Los proveedores presentaron sendas declaraciones del IVA por el sexto bimestre del año 2008, así:

(a) Elkin Darío Fernández solo presentó declaración por dicho periodo, en la que registró ingresos brutos por \$305.514.000, es decir, exactamente el valor de las operaciones efectuadas con la contribuyente (f. 444 caa).

(b) Jesús María Ángulo Fontecha registró compras brutas por \$859.459.000 (f. 471 caa). No obstante, en las declaraciones mensuales de retención en la fuente, correspondientes a noviembre y diciembre, registró retenciones por compras de \$0 (f. 472 y 473 caa).

(c) Alonso Ariza Abaunza registró ingresos brutos por \$599.738.000, impuesto generado a la tarifa del 16% equivalente a \$95.958.000, impuestos descontables por \$95.734.000, lo que significó un saldo a pagar por impuesto de \$224.000 (f. 455 caa). No obstante, en las declaraciones mensuales de retención en la fuente, por los meses de noviembre y diciembre, registró retenciones por compras de \$43.000 y 131.000, respectivamente (f. 456 y 457).

(d) Henry Ariza Abaunza registró ingresos brutos por \$1.109.405.000, impuesto generado a la tarifa del 16% equivalente a \$177.505.000,

impuestos descontables por \$176.969.000, lo que significó un saldo a pagar por impuesto de \$536.000 (f. 467 caa). No obstante, en las declaraciones mensuales de retención en la fuente correspondientes a noviembre y diciembre del 2008, registró retenciones por compras de \$63.000 y 179.000, respectivamente (f. 468 y 469 caa).

(e) Luis Omar Campos Ortiz registró ingresos brutos por \$1.095.216.000, impuesto generado a la tarifa del 16% equivalente a \$123.680.000, impuestos descontables por \$122.913.000, lo que significó un saldo a pagar por impuesto de \$767.000 (f. 463 caa). No obstante, en las declaraciones mensuales de retención en la fuente, por los meses de noviembre y diciembre, registró retenciones por compras de \$0 (f. 464 y 465 caa).

(f) Álvaro González Romero registró ingresos brutos por \$820.639.000, impuesto generado a la tarifa del 16% equivalente a \$38.605.000, impuestos descontables por \$38.316.000, lo que significó un saldo a pagar por impuesto de \$289.000 (f. 459 caa).

(xii) De conformidad con el reporte de información en medios magnéticos:

(a) Además de la demandante, solo un obligado tributario reportó haber realizado operaciones con el proveedor Elkin Darío Fernández (f. 478 caa).

(b) La demandante hizo compras a los proveedores, de la siguiente manera: a Jesús María Ángulo Fontecha, por valor de \$240.691.000, lo que implicó una retención en la fuente por ventas equivalente a \$8.424.000; a Alonso Ariza Abaunza, por valor de \$228.156.000, lo que implicó una retención en la fuente por ventas equivalente a \$7.985.000; a Luis Omar Campos Ortiz, por valor de \$307.866.000, lo que implicó una retención en la fuente por ventas equivalente a \$10.775.000; y a Álvaro González Romero, por valor de \$216.281.000, frente a lo que la apelante única no reportó retenciones en la fuente (ff. 439 a 441 caa).

8- En definitiva, de lo anterior se observa que los actos acusados cuestionaron 22 operaciones de compra que están soportadas en facturas de venta cuyos requisitos formales no son objeto de debate. Dichas operaciones fueron realizadas con seis proveedores diferentes, de los cuales cuatro fueron ubicados por la Administración. Estos últimos reconocieron haber llevado a cabo las operaciones con la actora. Así pues, los medios probatorios aportados por la demandante para acreditar la existencia de las operaciones son: (i) las facturas de venta (en relación con todas las operaciones); y (ii) las declaraciones de los proveedores (con respecto a las transacciones de los proveedores que sí fueron hallados). En contraste, las pruebas practicadas por la Administración apuntan a comprobar, mediante indicios, que las transacciones fueron simuladas.

9- Pues bien, los documentos de «remisión» que aportó la apelante única junto con las facturas cuestionadas no demuestran la realidad de las operaciones, puesto que no están diligenciados por completo, es más, hacen referencia, exclusivamente, al nombre de la contribuyente, la fecha de supuesta remisión y los bienes remitidos; pero no indican quién lo elaboró, quien despachó la

mercancía, quien la recibió, quién la transportó, ni en qué fecha. En consecuencia, estos documentos no dan certeza respecto de la realidad de las transacciones.

10- En lo que respecta al análisis de las facturas que fueron allegadas como prueba de los hechos objeto de debate, conviene resaltar que, aunque el artículo 771-2 del ET prescribe que la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables está supeditada a que la operación respectiva encuentre respaldo en una factura expedida «*con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del estatuto tributario*», la existencia del referido documento no impide que la Administración ejerza sus amplias facultades de fiscalización para comprobar la realidad de las operaciones soportadas en las facturas. Ello, por que corresponde a la Administración «*efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos*», incluida la verificación de la realidad y características de las operaciones registradas por los contribuyentes en sus autoliquidaciones (sentencia del 30 de mayo de 2019, exp. 23072, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

De ahí que, 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, puesto que la Administración está facultada para adelantar investigaciones respecto de la operación documentada en la factura, a fin de desvirtuarla. Evento en el cual, corresponderá también al contribuyente desplegar la actividad probatoria necesaria para demostrar la realidad y 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).

11- Al respecto, precisa la Sala que la demandante no allegó prueba alguna que dé cuenta del registro contable de las operaciones. Si bien aportó las facturas de venta correspondientes, estas son comprobantes externos que deben verse reflejadas en asientos contables en los libros de contabilidad. Pues bien, la contribuyente no aportó libros, auxiliares de cuentas, ni inventarios en los que conste el registro de las operaciones, a pesar de haber sido requerida por la Administración para el efecto. Tampoco obran en el plenario otro tipo de comprobantes que los comerciantes suelen usar en desarrollo de sus actividades, como contratos, entradas y salidas de almacén, órdenes de compra, registro del transporte de las mercancías, listas de proveedores, correspondencia con ellos, etc. Así, la renuencia a aportar libros de contabilidad y la ausencia total de documentos que los comerciantes usualmente utilizan para registrar sus operaciones (diferentes de la factura), pone en duda la existencia de las transacciones.

12.- Aunado a lo anterior, está plenamente demostrado en el plenario que el precio de las compras cuestionadas no fue pagado por la demandante, así lo reconocen todos los proveedores, respecto de la totalidad de las transacciones. Igualmente, ninguno de los proveedores adelantó acción alguna a fin de adelantar el cobro de sus créditos. Ahora, el hecho de que una deuda de alta cuantía, como las del *sub lite*, no sea cobrada ni judicial ni extrajudicialmente por el acreedor apunta a que la deuda no existe. Ello, en la medida en que las reglas de la experiencia enseñan que los acreedores medianamente diligentes persiguen, incluso coactivamente, el patrimonio de

sus deudores con el fin de obtener el pago de sus acreencias. Lo anterior cobra especial relevancia en el caso concreto, toda vez que, como lo acreditan las declaraciones de renta de los proveedores, las actividades desplegadas por ellos arrojan un bajo margen de utilidad y, por tanto, el cobro de cada acreencia resulta significativo para que la actividad reporte beneficios.

De igual forma, ninguno de los proveedores, ni siquiera aquellos obligados a llevar contabilidad, contabilizaron apropiadamente las operaciones cuestionadas. En efecto, los proveedores que sí fueron ubicados allegaron una contabilización hecha a mano de las transacciones. No obstante, tales documentos omiten expresar quién los elaboró, su fecha de creación, la persona a la que pertenecen o el libro del cual fueron tomados. Además, registran, exclusivamente, las ventas cuestionadas y no dan cuenta de las demás operaciones llevadas a cabo por el proveedor respectivo.

Asimismo, llama la atención de la Sala que tales documentos de contabilización son idénticos en todos los proveedores, es decir, todos ellos, salvo el señor Luis Omar Campos Ortiz, registraron en hojas idénticas y de la misma forma las ventas hechas a favor de la apelante única (ff. 257 y 258, 299 y 300, 302 y 303 caa). Por su parte, Luis Omar Campos Ortiz, quien es comerciante obligado a llevar contabilidad (ff. 264 y 265) aportó los auxiliares contables por tercero de las cuentas de clientes (f. 267), venta de cueros (f. 269), IVA generado (f. 270) y retención en la fuente (f. 271), que no indican quién los elaboró, ni su fecha de creación. Además, omitió aportar libros mayor y de balance, diario y de inventarios, extractos bancarios, recibos de agua y energía, listado de proveedores por el año 2008 y nómina de noviembre de 2008, a pesar de haber sido requerido por la Administración para el efecto. Cabe resaltar que este proveedor declaró haber realizado las ventas mencionadas a través de dos de sus vendedores, de quienes no conoce el número de cédula ni las direcciones y, como se indicó, omitió presentar los comprobantes del pago de nómina (ff. 260 a 263 caa).

De acuerdo con lo expuesto, está demostrado en el expediente que los proveedores en cuestión no registraron, de ninguna manera, las operaciones celebradas con la demandante, lo que cobra especial relevancia respecto de aquellos obligados a llevar contabilidad, pues la exhibición de sus libros fue solicitada por la Administración. Asimismo, destaca la Sala que ninguno de los proveedores aportó documentos que los comerciantes acostumbran emplear para registrar y controlar sus actividades. Bajo ese contexto, la renuencia a aportar libros de contabilidad por parte de los proveedores y la ausencia total de medios de prueba (diferentes de la factura) que den cuenta de las transacciones, pone en duda su realidad.

Del mismo modo, está plenamente acreditado que los señores Alonso y Henry Ariza Abaunza no declararon en su autoliquidación de renta del año 2008 las acreencias derivadas de las supuestas ventas realizadas a favor de la contribuyente. Ello, en la medida en que tales proveedores registraron un patrimonio bruto de \$21.000.000 y \$122.430.000, respectivamente, cifras que son inferiores al monto de las supuestas ventas (\$228.156.475 y \$407.377.700, respectivamente). En consecuencia, puede inferirse lógicamente que la deuda no existe, puesto que sus acreedores no la declararon en su denuncia rentística, el negocio que le dio origen no fue registrado ni contablemente ni mediante otros documentos usados

comúnmente para el efecto y, además, no adelantaron ninguna acción para obtener el pago.

De acuerdo con la anterior valoración probatoria, concluye la Sala que la demandante alegó a su favor que las compras están registradas en facturas de venta debidamente expedidas, que, en virtud del principio de buena fe contenido en el artículo 83 de la Constitución, son suficientes para demostrar la existencia de las operaciones. De modo que, la actividad probatoria de la apelante única se circunscribe a la copia de las referidas facturas y las declaraciones de los proveedores. Por su parte, la Administración se enfocó en demostrar la anomalía de las operaciones con fundamento en la conducta de las partes frente a las mismas. Concretamente, que no existe registro contable ni documental de las transacciones, impago de las deudas, negligencia absoluta al adelantar su cobro, al igual que falta de conocimiento de proveedores y clientes importantes para la actividad económica de cada una de las partes.

13- Por último, precisa la Sala que, al tenor del artículo 241 del CGP, aplicable por remisión del artículo 211 del CPACA, el juez podrá deducir indicios de la conducta procesal de las partes. Pues bien, tanto en sede administrativa como judicial, la parte demandante se mostró renuente a aportar pruebas que demostraran la realidad de las operaciones, puesto que, a pesar de que el 12 de noviembre de 2010 la Administración le solicitó copia de las facturas que dieran cuenta de las operaciones, remisiones de compra, órdenes de pedido y entradas a almacén de los productos adquiridos, la contribuyente no exhibió documento alguno, sino hasta el 18 de noviembre del mismo año, momento en el que aportó, únicamente, las facturas acompañadas de la referida «remisión». Del mismo modo, en sede judicial solo aportó copia de los actos enjuiciados y solicitó una inspección contable, en lugar de aportar sus libros de contabilidad. Esta conducta enseña que la contribuyente no tenía pruebas para desvirtuar las aseveraciones de la Administración.

14- Así las cosas, en criterio de la Sala, el estudio en conjunto de hechos que están plenamente acreditados en el expediente muestra que las operaciones cuestionadas fueron, en efecto, simuladas.

15- Ahora, en criterio de la Sala, no es de recibo el argumento planteado por la demandante, según el cual, las facturas deben ser tachadas de falsas a efectos de desvirtuar las operaciones en ellas detalladas, puesto que, como se explicó en el fundamento jurídico nro. 4 de esta providencia, las facultades de fiscalización en cabeza de la Administración tributaria permiten adelantar las investigaciones necesarias a efectos de determinar real y adecuadamente los hechos económicos de donde derivan obligaciones tributarias, sin que sea necesario acudir a la tacha de falsedad.

16- Pues bien, obra en el plenario un dictamen pericial decretado, por el juez de primera instancia, a efectos de «*verificar los registros contables, libros de contabilidad, las transacciones realizadas (...) durante el año gravable 2008 para demostrar el registro de los ingresos, costos y gastos, relacionados con la declaración del impuesto de renta*» (ff. 144 a 153). Sin embargo, la experta concluyó que no podía «*afirmar o negar la existencia de las operaciones y la compra y venta de la mercancía utilizada en las operaciones aquí descritas ya que no cuento con la suficiente evidencia para poder hacerlo*» (f. 152). Por

consiguiente, el dictamen pericial no arribó a conclusión alguna en cuanto a la materia objeto de prueba en el *sub lite*. Valga destacar, a este respecto, que es el juzgador quien debe determinar la validez y valor probatorio del dictamen pericial en el momento de valorarlo (Sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 20478, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

Por los motivos expresados en precedencia, no prospera el cargo de apelación.

17- La Sala no estudiará la procedencia de la sanción de inexactitud, puesto que su imposición no fue objeto del recurso de apelación. No obstante, en los actos enjuiciados se le impuso a la demandante una sanción por inexactitud equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el saldo a favor de la declaración privada, con fundamento en el artículo 647 del ET vigente para la época de los hechos. Sin embargo, dicha sanción se disminuyó al 100%, de tal diferencia, con ocasión de la reforma que la Ley 1819 de 2016 realizó al artículo 648 del ET.

Dada esa circunstancia, considera la Sala que se debe atender el mandato de favorabilidad en materia punitiva, previsto en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el artículo 640 del ET), de acuerdo con el cual se debe aplicar la norma posterior, siempre que sea más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora.

Por tanto, la Sala procede a reliquidar la sanción por inexactitud, así:

Saldo a pagar declarado	37.929.000
Saldo a pagar determinado oficialmente	600.872.000
Diferencia (base)	562.943.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	562.943.000

18- Finalmente, en relación con las costas, la Sala advierte que, en el caso concreto, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por dicho concepto. En consecuencia, al no existir fundamento para su imposición, la Sala se abstiene de condenar en costas en esta instancia.

En consecuencia se revocará el fallo de primera instancia y se declarará la nulidad parcial de los actos acusados con respecto a la sanción por inexactitud impuesta. En su lugar, se impondrá la sanción por inexactitud calculada en el fundamento jurídico nro. 17 de esta providencia.

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- **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.

2- Por efecto de la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionadora, **revocar** ordinal primero de la sentencia de primera instancia. En su lugar:

***Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados, en cuanto a la sanción por inexactitud, de conformidad con la parte motiva de la sentencia de última instancia.*

*En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **fijar** la sanción por inexactitud en el monto señalado en la parte motiva de la sentencia de última instancia.*

3- En lo demás, **confirmar** el fallo de primera instancia.

4- Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ