



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., seis (06) de junio de dos mil veinticuatro (2024)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2019-00516-01 (28006)
<b>Demandante</b>	ALQUILER DE FORMALETA Y EQUIPOS S.A.S.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Impuesto sobre la renta año 2015. Inspección Tributaria. Desconocimiento de costos. Operaciones simuladas.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 08 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B<sup>1</sup>, que resolvió lo siguiente:

*“PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.*

*SEGUNDO: No se condena en costas ni agencias en derecho. (...)*”

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 19 de abril de 2016, Alquiler de Formaleta y Equipos S.A.S. presentó la declaración del impuesto de renta del año 2015. Dicho denuncia fue objeto de corrección el 10 de noviembre de 2017 y el 16 de febrero de 2018, aumentando el saldo a pagar inicialmente declarado.

Previa expedición del requerimiento especial y su respuesta, la Administración emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412019000055 del 4 de abril de 2019, mediante la cual rechazó costos de ventas, impuso sanción por inexactitud a la tarifa del 100% y reliquidó el saldo a pagar.

El contribuyente demandó *per saltum*.

**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 pretensiones<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> Samai Tribunal, índice 17. PDF: “4\_SENTENCIA(.pdf) NroActua 17”.

<sup>2</sup> CP 1. Fls. 1 a 30 dorso.



**“La NULIDAD** de la Liquidación Oficial No. 322412019000055 de 2019/04/04 proferida por la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas, Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN; y a título de **RESTABLECIMIENTO DE DERECHO:**

- Se declare que la inspección tributaria llevada a cabo en el expediente de renta GO 2015 2017 003266 no se surtió de conformidad con los presupuestos consagrados en la Ley.
- Se declare que no operó la suspensión del término de firmeza ordinario por virtud del auto de inspección tributaria proferido por la DIAN dentro del expediente de renta GO 2015 2017 003266.
- Se declare que operó la firmeza de las declaración (sic) de impuesto sobre la Renta año gravable 2015 presentada por el contribuyente el día 19 de abril de 2016 mediante formulario No. 1111602298137 y adhesivo 91000350877093, corregida mediante declaración del 16 de febrero de 2018 presentada con formulario No, 1111606637771 y adhesivo 91000475837671.
- Se declare que las pruebas practicadas con posterioridad a la firmeza de la declaración de impuesto sobre la renta año gravable 2015 son inoponibles.
- Se declare que en el presente caso la prueba indiciaria es insuficiente para desconocerla realidad económica del contribuyente.
- Se declare la legalidad de las operaciones de comercio realizadas por la sociedad durante la vigencia fiscal 2015 y reconozcan fiscalmente las compras realizadas a los terceros cuestionados por la DIAN.
- De forma subsidiaria solicitamos a su Honorable Despacho proceder con la aplicación del artículo 82 del Estatuto tributario Nacional.”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 616, 618, 684, 714, 742, 745, 772, 779 y 771-2 del Estatuto Tributario; 242 del Código General del Proceso; 3 de la Ley 1437 de 2011; y 133 del Decreto 2649 de 1993. El concepto de la violación se resume así:

### **1. La inspección tributaria no surte efectos legales**

Expuso que debido a que la inspección tributaria no constituye el fundamento del requerimiento especial, y las pruebas que sustentan las glosas se practicaron con posterioridad a los tres meses de dicha diligencia, este medio probatorio no cumplió su finalidad y la declaración está en firme desde el 19 de abril de 2018, pues no operó la suspensión del término.

Relató que, desde la apertura del expediente de renta (30 de agosto de 2017) no se surtió alguna actuación hasta la visita del 7 de noviembre de 2017 en las instalaciones de la compañía, en ella se entregó la relación de proveedores e igualmente obraba en el expediente “balance a prueba de terceros de enero a diciembre de 2015” que fue verificado por los funcionarios, por lo cual la DIAN desde ese momento tenía conocimiento de los terceros respecto de los cuales se llevaría a cabo el desconocimiento de costos. Que luego de varios meses de inactividad, el 6 de diciembre de 2017 se ordenó continuar con la investigación y se excluyó de la misma a un auditor. Y, posteriormente a ello, el expediente volvió a tener tres meses de inactividad, hasta el 23 de marzo de 2018, fecha en que se expidió el auto de inspección tributaria. Con fundamento en esto, concluyó que desde antes del decreto de la inspección tributaria la DIAN ya tenía claro las operaciones que desconocería como ficticias.

Reseñó que, durante la inspección tributaria, el 16 de abril de 2018, la Administración solicitó el movimiento auxiliar de los terceros respecto de los cuales tenía información desde el 7 de noviembre de 2017, y emitió autos de verificación o



cruce para visitar a los proveedores, diligencia que tuvo lugar el 10 de mayo de 2018. Comentó que la DIAN solicitó al contribuyente auxiliares adicionales (18 de mayo de 2018) y que la entidad luego realizó otras labores como la descarga de declaraciones de impuestos presentadas por los terceros, actuación que tardaría máximo un día.

Dijo que, tras la inspección tributaria, el 27 de junio de 2018, la Administración trasladó pruebas de expedientes relacionados con los proveedores, las cuales fundamentan la teoría del fraude fiscal propuesta por la DIAN para desconocer los costos y compras asociados a los terceros. Que, por tanto, la inspección tributaria no fundamentó las glosas determinadas, por lo que no se puede predicar la suspensión del término de firmeza y, en esa medida, las pruebas practicadas con posterioridad a la firmeza son inoponibles.

Se refirió a las amplias facultades de fiscalización de la Administración Tributaria del artículo 684 del Estatuto Tributario, que, consideró, pudieron ejercerse durante el término de más de 7 meses que el expediente estuvo inactivo, sin necesidad de que se decretara una inspección tributaria.

Estimó que el acta de la inspección no se fundamenta en los resultados de la diligencia, y tampoco forma parte de la actuación administrativa para que sea oponible, de manera que, su decreto tuvo un objeto meramente dilatorio. Añadió que dicha acta no contiene el resultado de la diligencia, ni fue suscrita por el representante legal, sino por la contadora de la empresa, quien no ostentaba facultades para atender la misma, lo cual deriva en su inoponibilidad. Y, destacó que *“el hecho de que el acta de la inspección no conforme el requerimiento especial implica que el acto preparatorio no está sustentado en la misma, y en consecuencia, el objeto de la citada inspección no se surtió”*<sup>3</sup>.

## 2. Glosas respecto del proveedor Comercializadora Sismmet S.A.S.

Cuestionó que la demandada pretendiera el desconocimiento del costo asociado a la Comercializadora Sismmet S.A.S., con fundamento en una prueba trasladada obtenida por fuera de la inspección tributaria, consistente en visitas realizadas al proveedor durante los años 2017 y 2018, en las que verificó que éste no llevaba a cabo actividades económicas.

Destacó que el hecho de que el proveedor no exista en la actualidad, opere en local comercial distinto o tenga desactualizado el RUT, no es razón suficiente para desvirtuar la suscripción de negocios jurídicos para la vigencia 2015. Agregó que, pese a que la DIAN no ubicó a los representantes legales y modificó la declaración del tercero del año 2014, no cuestionó sus ingresos, solo los pasivos, costos y deducciones.

Estimó que la realidad de esta operación se encuentra soportada en pruebas directas, tales como el balance de prueba por tercero, las entradas a almacén y la copia simple de las facturas, documentos que no fueron debidamente valorados ni desvirtuados, y que deben prevalecer sobre los indicios de la Administración.

Precisó **que la DIAN no valoró las pruebas** aportadas, como las declaraciones tributarias del proveedor, entre estas, la del impuesto de renta que da cuenta de

<sup>3</sup> Citó en apoyo las sentencias del 3 de junio de 2015, exp. 19044, del 14 de julio de 2016, exp. 20556, y del 31 de mayo de 2018, exp. 20558, del Consejo de Estado.



inventarios e ingresos significativos, y las de IVA de los años 2014 y de 2015, que registran compras e ingresos. Así mismo, resaltó que consta en el expediente el resumen de la obligación financiera del tercero en donde se evidencia que se presentaron declaraciones de renta e IVA durante el año 2015, y la copia del formato RUES la cual informa que el último año de renovación de la matrícula fue el 2016. Agregó que, que la Administración modificó la declaración de renta del 2014 para incluir ingresos adicionales, lo cual es prueba directa de que esa sociedad tenía posibilidad de realizar ventas y obtener ingresos.

Mencionó que el hecho de que en la exógena del citado tercero figuren deudas con distintas sociedades evidencia que sí llevaba a cabo actividades de comercio en 2015. Acotó que en las actas de visita del 2017 consta que la empresa que encontró la DIAN en la dirección de la Comercializadora Sismmet S.A.S. tenía aproximadamente 2 años en esa ubicación, por lo que era posible que el proveedor sí operara en la dirección para la vigencia 2015. Y, subrayó el rol de la factura como prueba a partir del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Cuestionó que la DIAN pretendiera extender la responsabilidad de la Comercializadora Simmet S.A.S. a la actora y afirmó que los hechos que constituyen indicio para la Administración son del período 2014 y no 2015, entre estos, que al tercero se le modificó la declaración tributaria, le fue suspendido el RUT, no le figuraban cuentas bancarias ni le reportaron información exógena y, así mismo, que no fue posible ubicarlo ni obtener su contabilidad ni se atendieron los requerimientos ordinarios. Agregó que, al contribuyente no se le puede endilgar el hecho de que el proveedor omita entregar la contabilidad a la DIAN, pues ello implicaría que aquél tuviere que probar la fuerza mayor del tercero, lo cual deriva en una violación al derecho al debido proceso.

### **3. Glosas respecto del proveedor Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S.**

Dijo que esta glosa se sustenta en la prueba trasladada del 27 de junio de 2018, que fue practicada por fuera de la inspección tributaria y corresponde a hechos del año 2014, y no del 2015, entre estos, la modificación de la declaración tributaria del proveedor, y que no pudo ser ubicado ni atendió requerimientos.

Advirtió que **la DIAN no valoró las pruebas** aportadas de este proveedor, como el denuncia de renta de 2014 que da cuenta de inventarios e ingresos significativos, así como las declaraciones de IVA del año 2014 que registran compras. Así mismo, resaltó que constan las facturas, y el formato RUES en donde se evidencia que el último año de renovación de la matrícula fue el 2016. Añadió que las declaraciones son pruebas directas y que los actos que modificaron el denuncia de renta no adicionaron ingresos.

### **4. Glosas respecto del proveedor Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S.**

Recalcó que las pruebas que sustentan la glosa se trasladaron con posterioridad a la inspección tributaria, y se refieren a hechos ocurridos en el año 2014. Frente al hecho de que en la visita se encontrara en la dirección del proveedor una casa cerrada y con grafitis, no puede interpretarse que esté en estado de abandono pues es una afirmación que no tiene sustento probatorio.

Cuestionó que la DIAN le atribuya a la actora las omisiones del proveedor como la no comparecencia del representante legal, la falta de presentación de libros de



contabilidad, y el hecho que no se atendieran los requerimientos, actuaciones no atribuibles al contribuyente que, en todo caso, corresponden al año 2014.

Afirmó que la demandante sí entregó su contabilidad, probó la trazabilidad de los pagos, demostró el ingreso de la mercancía en el inventario y adjuntó las facturas de ventas de las operaciones de comercio. Discutió que la DIAN solo sustenta la actuación en indicios. Puntualizó que, si la prueba indiciaria se fundamenta en la ausencia de la prueba directa, no podría, en el presente caso, acudir a ella. Agregó que, al contribuyente no se le puede endilgar el hecho de que el proveedor omitió entregar la contabilidad a la DIAN, pues ello implicaría que aquél tuviere que probar la fuerza mayor del tercero, lo cual deriva en una violación al debido proceso.

Dijo que **la DIAN omitió valorar las pruebas aportadas** de este proveedor, como la consulta del RUES en la que consta la renovación de la matrícula mercantil en 2016, declaraciones de IVA de 2014 y 2015 en donde se evidencian inventarios, ingresos y compras, el reporte de exógena con deudas del proveedor, y las facturas, todo lo cual demuestra que dicha sociedad operaba en el año 2015.

#### 5. Glosas respecto del proveedor Depósito y Ferretería Dandy S.A.S.

Indicó que el proveedor dejó de existir jurídicamente el 5 de abril de 2016, por lo que, cuando la DIAN le profirió el requerimiento especial y la sanción por proveedor ficticio, ese tercero no podía ser sujeto de derechos y obligaciones. Insistió en la extemporaneidad del traslado de pruebas y que se desconocen las operaciones de 2015 a partir de la información de 2014.

Dijo que **la DIAN omitió valorar las pruebas aportadas** de este proveedor, como la consulta del RUES en la que consta la cancelación de la matrícula mercantil en el 2016 y el acta de 14 de marzo de 2016 que aprobó la liquidación del tercero, lo cual evidencia que el mismo no podía ser localizado a partir de actuaciones realizadas con posterioridad a su liquidación.

Cuestionó que la DIAN afirmara que Industrias Thadeo S.A.S. había reconocido que Depósitos y Ferretería Dandy S.A.S. era una compañía inexistente, pues aquella empresa declaró que las compras realizadas al proveedor eran reales y que desconocía su calidad de proveedor ficticio. Mencionó que en el expediente obran soportes enviados por Industrias Thadeo S.A.S. sobre las operaciones realizadas con Depósitos y Ferretería Dandy S.A.S, así como las declaraciones bimestrales de IVA del proveedor en la vigencia 2015 que registran las compras realizadas por el contribuyente.

#### 6. Glosas respecto del proveedor Ferreléctricos Remad S.A.S.

Insistió en que las pruebas que sustentan la glosa fueron trasladadas por fuera de la inspección tributaria, y sostuvo que la DIAN se limitó a afirmar que el proveedor era inexistente por el solo hecho que no funcionaba en la dirección registrada en el RUT, no obstante que cuenta con RUT activo y plena personería jurídica, y en todo caso, no se ha demostrado que estuviere liquidado.

Dijo que **la DIAN omitió valorar las pruebas aportadas** de este proveedor, como el denuncia de renta de 2015 que da cuenta de inventarios e ingresos significativos, así como las declaraciones de IVA 2014 que registran compras, y las facturas de venta.



## 7. Teoría del caso

Aseguró que no se encuentra debidamente sustentada la conexión de los indicios encontrados por la demandada con el desarrollo de operaciones de comercio llevadas a cabo por la demandante en 2015. Anotó que los actos de determinación no prueban el fraude fiscal, ni mucho menos la indebida aplicación de las normas que derivaron en un supuesto menor recaudo tributario.

Solicitó valorar las pruebas reseñadas que son más conducentes y pertinentes que los indicios. Expuso que conforme con lo señalado por el Consejo de Estado<sup>4</sup>, el indicio tiene un carácter subsidiario y no puede oponerse a las pruebas directas. Invocó los artículos 745, 771-2 y 772 del Estatuto Tributario para que se resolvieran las dudas en su favor y se diera prevalencia a las facturas y la contabilidad.

### Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos<sup>5</sup>:

Relató que la Administración solicitó la información pertinente para verificar la veracidad de las compras declaradas, encontrando que se trataba de operaciones simuladas. Advirtió que, reconocer las compras efectuadas por la sociedad, configuraría un abuso de las formas en materia tributaria.

Señaló que se respetó el debido proceso y el derecho de defensa pues la demandante dio respuesta oportuna al requerimiento especial y suministró los soportes para rebatir la investigación.

Dijo que, respecto de los proveedores de la actora, encontró inconsistencias como el hecho de que compartían un mismo domicilio y representante legal, omitieron presentar información exógena, ningún banco reportó información sobre sus movimientos, no demostraron la procedencia de las mercancías vendidas ni contaban con información de sus proveedores, tampoco obraban registros en la DIAN sobre las importaciones que realizaron, y no tenían capacidad operativa y comercial para soportar las ventas realizadas. Adujo que estos indicios fueron empleados para probar la inexistencia de las operaciones comerciales<sup>6</sup>, y que la actora tuvo la oportunidad de aportar los medios de prueba idóneos para desvirtuarlos.

Consideró que el contribuyente ignora el concepto de contabilidad, que exige que sus registros reflejen la realidad material, sin embargo, esto no pudo ser verificado en el presente asunto. Dijo que el hecho de que las sociedades estén liquidadas no es óbice para demostrar el ciclo contable que mantenían para la época, pues es obligación de todo comerciante llevar contabilidad.

Ahondó en que la DIAN verificó la declaración de renta, los reportes auxiliares y los documentos solicitados y aportados por la demandante, quien renunció a discutir la liquidación a través del recurso de reconsideración. Además, indicó que algunas diferencias encontradas en las transacciones con los proveedores no fueron controvertidas por la actora.

<sup>4</sup> Se refirió a las sentencias del 21 de mayo de 2015, exp. 47001233100020110039601, del 14 de octubre de 2004, exp. 13601, del 18 de abril de 2018, exp. 21088, y del 21 de junio de 2018, exp. 22154.

<sup>5</sup> Samai. Índice 4. PDF "ED\_C03\_07ContestacionDeLademanda Índice: 4"

<sup>6</sup> Citó en apoyo la sentencia del 22 de mayo de 2019, exp. 22885, del Consejo de Estado.



Invocó la sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez del Consejo de Estado, que establece que la carga de la prueba de los costos recae sobre los contribuyentes, y evidenció que la sociedad no aportó material probatorio idóneo para demostrar la materialidad de las operaciones, pese a tener la oportunidad procesal. Agregó que, algunos de los proveedores de la actora ya estaban siendo investigados por simular ventas y fueron declarados proveedores ficticios.

Se refirió a las amplias facultades de fiscalización de la DIAN y al espíritu de justicia, para resaltar que la sociedad presentó y defendió una contabilidad que no contiene todos los registros correspondientes, lo cual deriva en un actuar deshonesto.

Concluyó que la declaración no estaba en firme ante la suspensión por la práctica de la inspección tributaria y que los actos gozan de plena legalidad.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones<sup>7</sup>:

Se refirió a la inspección tributaria como prueba y sus efectos en la suspensión del término de firmeza<sup>8</sup>, también reseñó las actuaciones de la investigación, en particular, el auto de inspección tributaria del 23 de marzo de 2018 (notificado el 26 de marzo siguiente) y el acta de finalización de la diligencia del 26 de junio del mismo año. Luego, presentó un comparativo entre la información recaudada de manera previa y durante la inspección tributaria, para resaltar que la documentación entregada en la visita de 7 de noviembre de 2017 era de carácter general y se limitaba a las compras hechas al tercero Depósito Dismahierro S.A.S., mientras que la recaudada en la inspección es específica y se dirigía a verificar las operaciones frente a otros proveedores, con el fin de que se allegaran los auxiliares contables respecto a cada uno de ellos, las facturas de compra y demás evidencias.

Relató que, en desarrollo de la inspección, se profirieron, además, autos de verificación y se intentaron visitas a los proveedores que no pudieron llevarse a cabo, pues las compañías no se encontraban en las direcciones registradas en el RUT. Narró que el 27 de junio de 2018 se profirió auto de traslado de pruebas.

Concluyó que la inspección tributaria no fue dilatoria, en tanto recaudó distintas pruebas. Adicionó que, el requerimiento especial se sustentó en varios medios probatorios, entre estos, la inspección tributaria, *“por ello el hecho de no adjuntar el acta de inspección al requerimiento no constituye una irregularidad que vicie el procedimiento, además de que la demandante tuvo conocimiento del contenido del acta, ya que aparece suscrita por su contadora”*

Aseveró que, por lo anterior, la inspección suspendió el término de notificación del requerimiento especial el cual se extendió hasta el 19 de julio de 2018, con lo cual la notificación del acto realizada el 10 de julio de 2018 fue oportuna.

En cuanto a la procedencia de los costos, señaló que las facturas pueden desvirtuarse a partir de indicios sobre la simulación de operaciones<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Samai Tribunal, índice 17. PDF: “4\_SENTENCIA(.pdf) NroActua 17”

<sup>8</sup> En apoyo citó la sentencia del 19 de septiembre de 2016, exp. 19531, del Consejo de Estado.

<sup>9</sup> Sobre lo cual citó la sentencia del Consejo de Estado del 30 de julio de 2020, exp. 2017-00015-01, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Resaltó que las glosas propuestas desconocen las compras efectuadas a los proveedores Comercializadora Sismmet S.A.S, Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S, Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S, Ferroeléctricos Remad S.A.S, y Depósito & Ferretería Dandy S.A.S, frente a las cuales se encontró evidencias de simulación, como se verifica en las visitas, la inspección tributaria, el traslado de pruebas, y la revisión de documentos contables e información exógena.

Resumió como indicios que: *i)* los proveedores reportaron la misma dirección como domicilio principal y compartían el representante legal, *ii)* no fue posible verificar sus domicilios, bien porque funcionaban otras sociedades o las instalaciones estaban abandonadas, *iii)* no figuraban movimientos financieros ni cuentas corrientes a nombre de estos terceros, *iv)* también incumplieron obligaciones como presentar información exógena y dar respuesta a requerimientos de información y requerimientos especiales, y *v)* no presentaron libros de contabilidad, ni figuran registros de sus importaciones. En otros casos, se verificó que al tercero se le suspendió el RUT, o estaba en estado de liquidación, o había sido declarado proveedor ficticio.

Resaltó que la demandante aportó, respecto de cada proveedor, el libro auxiliar de 2015, las entradas al almacén, y las facturas de venta, y en relación con algunos, declaraciones de renta e IVA, certificaciones de existencia y representación legal, transferencias bancarias y notas débito.

Estableció que los hallazgos encontrados por la DIAN dieron cuenta de las irregularidades en las transacciones de comercio realizadas por la demandante con sus proveedores, toda vez que no se pudo constatar la realidad de las operaciones porque los mismos no fueron ubicados en los domicilios registrados, ni se logró verificar si éstos tenían capacidad operativa, además de que omitieron cumplir sus obligaciones tributarias, y tampoco figuraban movimientos financieros o cuentas corrientes a nombre de éstos.

Precisó que las visitas y los cruces de información son un medio de prueba idóneo para desvirtuar las facturas de venta y la contabilidad, pues permiten a la DIAN verificar la realidad de las operaciones. Precisó que la declaratoria de proveedores ficticios permite corroborar los hallazgos de la Administración<sup>10</sup>.

Citó como precedente horizontal, la sentencia del 13 de abril de 2023 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, exp. 25000-23-37-000-2019-00479-00, que resolvió un litigio sobre las mismas partes en relación con el IVA del 6 bimestre del año 2015, y arribó a una conclusión similar a la expuesta, en cuanto a que las operaciones de compras eran simuladas.

Estimó procedente la sanción por inexactitud, la cual ya fue ajustada a la tarifa del 100% en los actos demandados.

No condenó en costas debido a que no obraban pruebas de su causación en el expediente.

### **Recurso de apelación**

La demandante apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente<sup>11</sup>:

<sup>10</sup> Hizo referencia a la la sentencia del Consejo de Estado del 9 de julio de 2020, exp. 24371.

<sup>11</sup> Samai Tribunal, índice 21. PDF "12\_RECIBEMEMORIALES\_APELACIONRADICACI(.pdf) NroActua 21"



Señaló que la Administración no está obligada a decretar la inspección tributaria como prueba en el proceso de fiscalización, y que en caso de que la practique, debe levantar un acta que contenga las pruebas, hechos y fundamentos, para demostrar que esa diligencia era necesaria. Explicó que si la DIAN adelanta en la inspección actuaciones que podría realizar en el término ordinario, esta no tiene la virtualidad de suspender el término y debe concluirse que operó la firmeza de la declaración.

Precisó que el Tribunal ignoró que la inspección tributaria *i)* no contiene el fundamento, las pruebas y los elementos en el acta de cierre, *ii)* que dicha acta no fue suscrita por el representante legal de la sociedad, tampoco fue incorporada al requerimiento especial, ni hizo parte de la motivación de ese acto, y *iii)* esta diligencia no fundamentó probatoriamente el acto preparatorio, ni se constituyó en un medio probatorio en sí mismo, pues fue decretada con el único propósito de suspender términos.

Reparó en que el Tribunal desatiende el contenido del artículo 779 del Estatuto Tributario, estableciendo una excepción que no contempla la ley y apartándose del precedente judicial, “*en el sentido de otorgar eficacia a un acto administrativo que carece de los presupuestos legales de cuya observancia depende su eficacia (incorporar el acta de inspección en el requerimiento especial)*”. Agregó que, el *a quo* no fundamentó, en los términos fijados por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, su decisión de apartarse del contenido de la norma y del precedente fijado por el órgano de cierre.

Citó la sentencia del 14 de julio de 2016, exp. 20556 del Consejo de Estado para recalcar que el hecho de que el acta de inspección tributaria no haga parte del requerimiento especial, implica que el acto preparatorio no está sustentado en la misma, y en consecuencia, el objeto de la citada diligencia no se surtió. Anotó que la contadora de la sociedad firmó el acta, sin ejercer la representación legal de la compañía, de tal forma que la inspección no se entiende realizada y es inoponible.

Dijo que, desde el Auto de Verificación del 30 de agosto de 2017, la Dian ya contaba con los documentos que contenían la relación de los proveedores, de tal forma que, la inspección “*tuvo un exclusivo efecto dilatorio*” con efectos en el término de firmeza, el cual no se suspendió, lo cual deriva en la extemporaneidad de la notificación del requerimiento especial<sup>12</sup>.

Cuestionó que la DIAN trasladó pruebas con posterioridad a la finalización del término de la inspección tributaria, y que estas constituyen el fundamento de la actuación demandada. Que el hecho de que la prueba trasladada se practicara después de la inspección conduce a que esta diligencia no cumpla su finalidad ni suspenda el término de firmeza<sup>13</sup> y, en consecuencia, esos soportes probatorios se incorporaron luego de la ocurrencia de la firmeza de la declaración. Se refirió a la preclusión como garantía procesal, para señalar que el incumplimiento de los términos procesales deslegitima las decisiones administrativas y judiciales.

En cuanto a la procedencia de los costos, aseveró que el hecho de que algunos proveedores omitieron ciertas obligaciones tributarias propias no implica el incumplimiento de deberes formales o actuaciones ilícitas por parte del contribuyente<sup>14</sup>. Por lo anterior, consideró que la actuación de un tercero no puede perjudicar a la actora.

<sup>12</sup> Trajo en cita la sentencia del Consejo de Estado del 24 de febrero de 2022, exp. 25055, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>13</sup> Citó la sentencia del Consejo de Estado del 19 de abril de 2018, exp. 20877.

<sup>14</sup> Citó la sentencia del 1 de junio de 2018, exp. 22154, del Consejo de Estado.



Dijo que demostró que las operaciones con los proveedores existieron, pues aportó pruebas directas, como las facturas y soportes de las transacciones. El indicio contingente que aduce la DIAN resulta insuficiente, en tanto no se sustenta en otras pruebas que lleven al convencimiento de los hechos. Mas todavía cuando la simulación de las compras está soportada en documentos que fueron aportados con posterioridad a la inspección tributaria.

Respecto de Comercializadora Sismmet S.A.S. precisó que el hecho de que la sociedad no desarrollara actividades en la dirección registrada para 2017 y 2018 no implica la ausencia de operación para 2015, y reprochó que la DIAN pretenda tomar pruebas del 2014 para desconocer transacciones en 2015. Frente a Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S., precisó que el hecho de que en la visita se hubiese encontrado una casa cerrada y con grafitis no implica su abandono, pues esa afirmación no tiene soporte probatorio. En lo que respecta a Ferreléctricos Remad S.A.S. cuestionó que la DIAN señalara que era una empresa inexistente sin verificar que la sociedad estuviere liquidada.

Reiteró que la omisión de información de un tercero no puede desvirtuar la contabilidad, informes, facturas y documentos entregados por la sociedad.

Solicitó aplicar como precedentes para el caso las sentencias del 14 de julio de 2022, exp. 25000-23-37-000-2019-00538- 00, y del 15 de septiembre de 2022, exp. 25000-23-37-000-2019-00537-00 proferidas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que resolvieron un litigio entre las mismas partes, decidiendo declarar la firmeza de las declaraciones del IVA período 1 de 2015 y CREE 2015, al encontrar yerros en la práctica de la inspección tributaria.

### **Oposición a la apelación**

La demandada no presentó oposición al recurso.

### **Intervención del Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad del acto acusado, mediante el cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del 2015. En los términos del recurso de apelación debe determinarse si: *i*) la inspección tributaria se decretó en debida forma y, en caso contrario, si la declaración estaba en firme; y *ii*) proceden los costos de ventas declarados.

### **1. Inspección tributaria y firmeza de la declaración**

La demandante, ahora apelante, cuestiona que se hubiese decretado la inspección tributaria para practicar pruebas que podían recaudarse sin recurrir a dicha diligencia. Reprocha que el acta de cierre no contiene el fundamento o los elementos probatorios de la inspección, no fue firmada por el representante legal sino por el contador y no se incorporó al requerimiento especial ni hizo parte de los fundamentos del acto previo, con lo cual no suspendió el término de firmeza. Menciona que la diligencia se decretó con el único fin de suspender términos. Insiste en que las pruebas que sustentan la actuación administrativa se practicaran después de la inspección, lo que lleva a que esta diligencia no cumplió su finalidad



y, en consecuencia, tales soportes se incorporaron tras la ocurrencia de la firmeza de la declaración.

Además, cuestionó que, el Tribunal se apartó del precedente jurisprudencial, en específico, el previsto en la sentencia del 14 de julio de 2016, exp. 20556 del Consejo de Estado, desconociendo que el hecho de que el acta de inspección tributaria no haga parte del requerimiento especial, implica que el acto preparatorio no está sustentado en la misma.

Para resolver, sea lo primero precisar que, en virtud del artículo 684 del Estatuto Tributario, la Administración cuenta con amplias facultades de fiscalización para la correcta y oportuna determinación de los tributos, las cuales le permiten adelantar las investigaciones, decretar las pruebas y realizar las diligencias que estime convenientes a estos efectos, siempre dentro del marco del derecho fundamental al debido proceso.

En desarrollo de las facultades de fiscalización, el artículo 779 del Estatuto Tributario autoriza a la Administración para practicar inspecciones tributarias en orden a verificar la existencia de hechos gravables, entre otros, para lo cual habilita que dentro de esta diligencia se decreten todos los medios de prueba que sean pertinentes.

Adicionalmente el artículo en cita prevé que la inspección se inicie una vez notificado el auto que la ordena y, que, de su resultado, se levante un acta en la cual consten los hechos, pruebas, fundamentos y la fecha de cierre de la investigación, por parte de los funcionarios que la desarrollaron. Y, que *“Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma”*.

El artículo 706 ibidem, determina que el término para notificar el requerimiento especial se suspenderá cuando se practique inspección tributaria de oficio, por tres meses, que se contarán a partir de la notificación del auto que la decreta. De acuerdo con lo anterior, el artículo 714 del mismo Estatuto (en la redacción vigente para la ocurrencia de los hechos) disponía que la declaración queda en firme *“si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial”*.

El criterio jurisprudencial vigente de esta Sección<sup>15</sup> dispone que la suspensión del término de firmeza de la declaración en el evento antes descrito está sometida a una condición: **la existencia real de la inspección tributaria**<sup>16</sup>.

De esta forma, la extensión del plazo para notificar el requerimiento especial se da siempre que se practique *“por lo menos una prueba dentro del plazo durante el cual opera la suspensión de términos, que corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia”*<sup>17</sup> O, lo que es lo mismo, si la inspección tributaria no se realiza dentro del plazo de 3 meses, *“así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría”*<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 2 de febrero de 2023. exp. 26826, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>16</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 24 de junio de 2021, exp. 25403, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

<sup>17</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 6 de octubre de 2022, exp. 24802, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>18</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 23 de junio de 2022, exp. 25995. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



Así, para que el efecto suspensivo de la inspección tributaria sea pleno, se requiere la debida notificación del auto que decreta la prueba y la práctica de, al menos, una diligencia.

Teniendo en cuenta lo expuesto, en el caso concreto se encuentra probado lo siguiente:

- El 19 de abril de 2016, Alquiler de Formaleta y Equipos S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre la renta de 2015 (fl. 10 Caa1). De conformidad con el artículo 12 del Decreto 2243 de 2015, el plazo para declarar de la demandante vencía el 19 de abril de 2016<sup>19</sup>. Dicha declaración fue objeto de corrección el 10 de noviembre de 2017 (fl. 172 Caa1) y el 16 de febrero de 2018 (fl. 191 Caa1), aumentándose el saldo a pagar sin modificar el término de firmeza.
- El 30 de agosto de 2017, la DIAN profirió Auto de Verificación o Cruce para efectuar visita en las instalaciones de la demandante (fls. 29 y 30 Caa1). En el acta de la visita del 7 de noviembre de 2017, consta que esta fue atendida por el representante legal y la contadora de la sociedad, y que se solicitaron documentos contables como los estados financieros, el balance de prueba, la renta por comparación patrimonial, la conciliación contable y fiscal, el libro mayor y balances, el libro de inventario y balances, el formulario 1001, el movimiento de la cuenta temporal 14050501, y el auxiliar contable del tercero Depósito DismaHierro S.A.S. (fls. 39 a 43 Caa1).
- El 23 de marzo de 2018, la Administración emitió el Auto de Inspección Tributaria Nro. 322402018000055 al contribuyente Alquiler de Formaleta y Equipos S.A.S., el cual fue notificado por correo certificado el 26 de marzo de ese mismo año (fls. 193 y 194 Caa1).
- El 16 de abril siguiente, se expidió el acta de inicio de la inspección tributaria, suscrita por el funcionario auditor y el representante legal de la contribuyente, en la cual se solicitó el movimiento auxiliar por terceros de los proveedores Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S., Samm Colombia S.A.S., Inversiones y Comercializadora Díaz, Comercializadora Sismmet S.A.S., Ferreléctricos Remad S.A.S., y Depósitos y Ferretería Dandy S.A.S., además de los documentos soportes de las compras y de los pagos realizados a los proveedores, y el libro auxiliar de la cuenta 2408 (fls. 199 y 200 Caa 1). La contribuyente presentó respuesta el 30 de abril del 2018, en la que aportó algunos documentos para respaldar las operaciones realizadas con estos proveedores (fls. 229 Caa2)
- En desarrollo de la inspección, se profirieron:
  - a) El 18 de abril de 2018, el Auto de Verificación o Cruce Nro. 322402018001486, en virtud del cual se ordenó visita a la sociedad Sismmet S.A.S. (fls. 200 a 201 Caa2).
  - b) El 18 de abril de 2018, el Auto de Verificación o Cruce Nro. 322402018001488, a través del cual dispuso practicar diligencia a la sociedad Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S. (fl. 206 Caa2).
  - c) El 18 de abril de 2018, el Auto de Verificación o Cruce Nro. 322402018001490 ordenó diligencia al establecimiento de la sociedad Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S. (fl.215 Caa2).
  - d) El 18 de abril de 2018, el Auto de Verificación o Cruce Nro. 322402018001492 que dispuso efectuar diligencia a la sociedad Samm Colombia S.A.S. (fl. 223 Caa2).
  - e) El 18 de abril de 2018, el Auto de Verificación o Cruce Nro. 322402018001493 que ordenó visita a la sociedad Ferreléctricos Remad S.A.S. (fl. 227 Caa2)
  - f) El 20 de junio de 2018, el Auto de Verificación o Cruce Nro. 322402018002376 que dispuso diligencia al tercero Depósito y Ferretería Dandy S.A.S. (fl. 843 Caa5).

A fls. 203 y 204, 209, 225 Caa2 obran actas de visita del 10 de mayo de 2018 practicadas a los proveedores Comercializadora Sismmet S.A.S., Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S. y Ferreléctricos Remad S.A.S., que dan cuenta que los proveedores no se encontraban ubicados en las direcciones informadas en el RUT, sino otras empresas.

<sup>19</sup> De acuerdo con los dos últimos dígitos del NIT del contribuyente "73".



Así mismo, a fl.218 Caa 2 consta el acta de visita del 16 de mayo de 2018 realizada a la sociedad Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S, en la que se informa que en la dirección se encontraba una casa abandonada. En los fls. 558 y 559 Caa3 se encuentra el acta de visita a Samm Colombia S.A.S. del 18 de mayo de 2018, que constató el establecimiento del proveedor y se recaudaron pruebas. Y, a fls. 597 a 600 Caa3 obra el acta de visita del 7 de junio de 2018 practicada al contribuyente, en la que se recaudaron soportes.

El 19 de junio de 2018, el funcionario de la DIAN consultó en el MUISCA la información reportada respecto de los proveedores (fls 850 a 918 Caa5)

- El 26 de junio de 2018 se suscribió el acta de cierre de la inspección tributaria en donde se deja evidencia de que no se confirmó la trazabilidad de las transacciones con los proveedores Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S., Comercializadora Sismmet S.A.S., Ferreléctricos Remad S.A.S., Depósito y Ferretería Dandy S.A.S., y Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S., porque *“no fueron posibles de ubicar, y la información extractada de las bases de datos internos de la DIAN muestran que se trata de proveedores que durante el período investigado no hicieron compras, lo cual permite deducir que tampoco podrían hacer ventas al no tener inventarios, (sic) compradores que no tuvieron movimientos bancarios y que tienen su RUT suspendido”*. El acta fue firmada por el funcionario de la DIAN y la contadora de la sociedad (fl. 923 Caa 5).
- En el requerimiento especial, se relacionó las actuaciones realizadas en virtud de la inspección tributaria junto con los folios en que obraban en el expediente, precisando los hallazgos encontrados en desarrollo de la mismas. También se detalló los documentos obtenidos en la prueba trasladada practicada con posterioridad a la mencionada inspección, relativa a las investigaciones tributarias seguidas a terceros con los que realizó las operaciones de compras declaradas. Todo lo cual, sirvió de fundamento del acto preparatorio para el desconocimiento de los costos por la simulación de las operaciones del contribuyente respecto de los proveedores Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S., Comercializadora Sismmet S.A.S., Ferreléctricos Remad S.A.S., Depósito y Ferretería Dandy S.A.S., y Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S. (fls 1595 Caa8 a 1605 Caa9). Se pone de presente que el acta de inspección tributaria no está anexa al requerimiento especial, sin embargo obra en los antecedentes administrativos.

A partir de lo expuesto, en primera medida, debe resaltarse que, contrario a lo que señala el recurrente, en la diligencia del 7 de noviembre de 2017, la Administración solicitó información específica respecto de un proveedor y no de la totalidad de ellos y, si bien requirió documentos contables, los mismos no eran suficientes para verificar la materialidad de las operaciones, por lo cual procedió a decretar la inspección tributaria, la cual se notificó debidamente el 26 de marzo de 2018 y fungió como sustento de las visitas adelantadas a los terceros proveedores.

En ese sentido, la información recabada con la inspección tributaria no obraba previamente en el expediente y, en todo caso, contrario a lo señalado por el apelante, en virtud de las facultades de fiscalización, la demandada puede decretar pruebas adicionales a esa diligencia, cuando estime que sea necesario dentro de la investigación, siempre que no exceda el término máximo para notificar el requerimiento especial previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

En segunda medida, en el acta de inicio y de cierre de la inspección constan los fundamentos legales, las pruebas y los hallazgos finales. El acta de cierre señala categóricamente que no fue posible confirmar la trazabilidad de las transacciones con los aludidos proveedores toda vez que no fue posible ubicarlos y que, a partir de la información extractada de la base de datos, no figuraban compras ni movimientos bancarios, con lo cual salta a la vista que este documento sí informa el contenido que echa de menos el apelante.

En línea con lo anterior, el hecho de que la contadora hubiese suscrito el acta de cierre de la inspección en nada afecta su eficacia probatoria, ni mucho menos el



efecto suspensivo del término de firmeza, pues el marco normativo aplicable no exige que el representante legal deba atender y suscribir las actas emitidas en desarrollo de la prueba. En todo caso, en el acta de inicio el representante legal de la compañía se hizo presente, de tal forma que conocía el alcance de las pesquisas que pretendía adelantar la DIAN. Con todo, no sobra resaltar que la inspección tributaria no fue el único soporte probatorio del desconocimiento de costos, glosa que se reforzó con los documentos trasladados por la DIAN posteriormente.

De otro lado, al examinar el contenido del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, la Sala advierte que, contrario a lo que expone el recurrente, las visitas efectuadas en desarrollo de la inspección tributaria sí sirvieron como fundamento de los actos administrativos, pues en estos se pone de presente que mediante dichas diligencias verificó que en las direcciones de los proveedores funcionaban bodegas u otras sociedades, lo cual configuró uno de los indicios que derivó en el desconocimiento de costos. Así, aun cuando el acta de la inspección no se acompañe al requerimiento especial, las pruebas practicadas se incorporaron al acto previo y pudieron controvertirse en la respuesta al mismo por parte del contribuyente, sirviendo como sustento de las glosas propuestas, de allí que deben descartarse los argumentos referentes a la falta de oponibilidad y de eficacia de la inspección, así como la desatención del precedente jurisprudencial, pues la prueba cumplió con los requisitos formales previstos en la ley.

Es preciso tener en cuenta que la sentencia del 14 de julio de 2016 (exp. 20556, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia) invocada por el apelante, no constituye un precedente aplicable al caso analizado, por cuanto el litigio recae sobre partes diferentes, y tampoco guarda similitud fáctica y jurídica, en la medida que las consideraciones expuestas giran en torno a la validez de una inspección contable a la luz del artículo 782 del Estatuto Tributario, y no sobre la inspección tributaria en estudio.

Con todo, la Sala precisa que, del criterio jurídico expuesto en la aludida sentencia *“Si de la diligencia se deriva alguna actuación administrativa, el acta debe formar parte de esa actuación y los efectos legales que genera son exclusivamente probatorios, teniendo en cuenta que su función es soportar el inicio de la actuación contra el contribuyente”*, y del artículo 779 del Estatuto Tributario en cuanto señala que *“Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma”*, no se desprende que la incorporación del acta en la actuación administrativa que la tome de sustento, constituya un requisito de eficacia de la inspección o de la operancia de sus efectos suspensivos, sino que lo que se exige para efectos probatorios, es que el acta forme parte del acto, lo que puede presentarse dentro de su mismo texto y/o como un anexo, en tanto lo determinante es que el acta exista en el expediente administrativo y se le ponga en conocimiento al contribuyente las actuaciones realizadas en la inspección que soportan las glosas, con el fin de que éste pueda ejercer su derecho de defensa y contradicción, como ocurrió en este asunto, que tanto la respuesta al requerimiento especial como la demanda, dan cuenta que la actora conoció las diligencias y hallazgos de la inspección tributaria que llevaron al desconocimiento de los costos discutidos.

Así de lo expuesto, la Sala precisa que en los casos en que no se levante el acta, es que se entiende que no existe prueba de la práctica de la inspección<sup>20</sup>, y por

<sup>20</sup> Sentencias del 31 de mayo de 2018, exp. 20558, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 4 de marzo de 2021, exp. 24794, C.P. Milton Chaves García. En estas providencias, la situación fáctica analizada se trataba



ende, no opera la suspensión del término de firmeza, situación que no se presentó en este asunto como se evidenció líneas atrás. Lo anterior no restringe la posibilidad de que se den otros supuestos en los que se llegue a considerar que no se da la efectiva práctica de la inspección lo que no es objeto de esta discusión.

Ahora bien, en lo que respecta al término de firmeza, la Sala evidencia que se cumplieron los requisitos para que la inspección tributaria produjera efectos suspensivos pues el auto que la decretó se notificó debidamente el 26 de marzo de 2018 y se practicaron diversas pruebas en el interregno de la inspección, lo cual descarta que se hubiera decretado con fines dilatorios. En consecuencia, el término de firmeza de la declaración que vencía inicialmente el 19 de abril de 2018, esto es dos años después del vencimiento del plazo para declarar, se prorrogó por tres meses hasta el 19 de julio de 2018. Así, los autos de traslado de pruebas emitidos el 27 de junio de 2018, con posterioridad a la inspección y las diligencias adelantadas durante la misma, son plenamente válidos pues se profirieron antes de que acaeciera la firmeza de la declaración.

En consecuencia, es claro que la declaración no estaba en firme cuando se adelantó la inspección tributaria y se emitieron los autos de traslados. Al respecto, debe advertirse que el hecho de que se practiquen pruebas después de la inspección no afecta su validez, dado que esta es una posibilidad que tiene la Administración en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización, siempre que se ejerza dentro del término de firmeza. De allí que no prosperen los argumentos del recurrente.

## 2. Desconocimiento de costos de venta

El acto acusado desconoce costos de ventas con fundamento en las irregularidades advertidas en las visitas realizadas a los proveedores y en la información requerida y los documentos aportados, que desvirtúan los soportes allegados por el contribuyente. Esta decisión administrativa fue confirmada por el *a quo* en la sentencia impugnada.

La sociedad apelante se opone, puesto que estima que el hecho de que algunos proveedores no cumplan con ciertas obligaciones tributarias propias no puede perjudicar al contribuyente. Señala que las transacciones se probaron con las facturas y soportes contables. En particular, respecto de Comercializadora Sismmet S.A.S. precisa que el hecho de que la sociedad no desarrollara actividades en la dirección registrada para 2017 y 2018 no implica la ausencia de operación para 2015 y reprocha que la DIAN pretenda tomar pruebas de 2014 para desconocer transacciones en 2015. Frente a Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S. puntualiza que el hecho de que en la visita se hubiese encontrado una casa cerrada no conlleva a que esté abandonada. Y, en lo que respecta a Ferreléctricos Remad S.A.S. cuestiona que la DIAN no verificara si la sociedad fue liquidada.

Además, solicitó la aplicación del precedente horizontal contenido en las sentencias del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, proferidas el 14 de julio de 2022 (exp. 25000-23-37-000-2019-00538- 00), y del 15 de septiembre de 2022 (exp. 25000-23-37-000-2019-00537-00) que resolvieron un litigio entre las mismas partes, referentes al IVA (1 bimestre) y el CREE, del año gravable 2015.

---

de una inspección tributaria respecto de la cual no se levantó el acta de la diligencia. A partir de esto, la Sala consideró que al no existir dicha acta, no era posible demostrar que la inspección tributaria efectivamente se realizó, en los términos del artículo 779 del Estatuto Tributario, para predicar la suspensión del término que tenía la Administración para notificar el requerimiento especial.



Así las cosas, en principio, la Sala pone de presente que las sentencias del tribunal administrativo que refiere el apelante no son vinculantes para el Consejo de Estado, en su condición de máxima autoridad de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que este mismo debate fue dirimido por la Sala en la sentencia del 23 de noviembre de 2023<sup>21</sup> (exp. 27895, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 25 de abril de 2024 (exp. 27798, CP. Wilson Ramos Girón), que se ocuparon del estudio de legalidad de los actos de determinación oficial del IVA del bimestre 1 y 6 de 2015, entre las mismas partes y respecto de las operaciones de compras realizadas a los proveedores que se encuentran en cuestionamiento en este proceso (Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S., Comercializadora Sismmet S.A.S., Ferreléctricos Remad S.A.S., Depósito y Ferretería Dandy S.A.S., y Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S.), por lo que, en lo pertinente, se reitera el criterio de decisión allí expuesto.

Así, esta Sección ha precisado que, en virtud del principio general de la carga de la prueba de que trata el artículo 167 del Código General del Proceso, corresponde al contribuyente demostrar los factores que aminoran la base gravable de los tributos (v.g. costos, gastos), pues es quien los invoca a su favor<sup>22</sup>.

Al respecto, ha sido posición reiterada de la Sala<sup>23</sup> que si bien, para la procedencia de impuestos descontables, 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, gastos o impuestos descontables.

Ciertamente, esta Sección ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficientes para determinar la simulación de operaciones, por lo que en esos casos, se invierte la carga de la prueba sobre el contribuyente, en aplicación del artículo 167 del Código General del Proceso<sup>24</sup>.

En el caso concreto, se encuentra que los costos soportados en facturas, la contabilidad y demás documentos aportados por el actor (tales como, balance de prueba, copia del libro mayor y balances, copia del libro de inventarios y balances, copia del formulario 1001 de información exógena, movimiento de la cuenta de inventarios, movimientos auxiliares contables de terceros, órdenes de trabajo del contribuyente, declaraciones tributarias, certificados de existencia

<sup>21</sup> Esta providencia revocó la sentencia de primera instancia del 14 de julio de 2022 (exp. 25000-23-37-000-2019-00538-00) que invoca el actor en la apelación.

<sup>22</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencia del 23 de septiembre de 2021, exp. 24967, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 24952, C.P. Milton Chaves García, entre otras.

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> 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, del 23 de febrero del 2023, exp. 26103, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 3 de agosto de 2023, exp. 26415, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



y representación legal, y transferencias bancarias), fueron controvertidos por la Administración con fundamento en las siguientes pruebas recaudadas en la investigación, que fueron recopiladas en el informe final (fls 1617 a 1624 Caa9):

- Los proveedores Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S., Comercializadora Sismmet S.A.S., Depósito & Ferretería Dandy S.A.S. y Ferreléctricos Remad S.A.S. compartían la misma dirección fiscal, de conformidad con el RUT (fls. 1620 Caa9).
- Los terceros Depósito & Ferretería Dandy S.A.S. y Comercializadora Sismmet S.A.S. tenían el mismo representante legal. Así mismo, las sociedades Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S., Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S. Ferreléctricos Remad S.A.S. presentaban un representante legal común (fls. 1620 Caa9).
- La DIAN evidenció que los terceros no reportaron compras o ventas en la información exógena, ni aportaron documentos para establecer la procedencia de las mercancías, como tampoco dieron razón concisa de sus proveedores y, verificados los registros de la entidad, no evidenció importaciones. Además, que ningún banco reporta en su información exógena movimiento de cuentas de estos terceros. (fls. 1620 Caa9).
- En virtud de la inspección tributaria, se efectuó visita al domicilio de la **Comercializadora Sismmet S.A.S.** el 10 de mayo de 2018 y se constató que en la dirección funcionaba una bodega de la sociedad Perfiles y Aceros JM S.A.S. Esto, también se evidenció en la prueba trasladada de la investigación seguida a ese proveedor, la cual adicionalmente, da cuenta que este tercero no dio respuesta a los requerimientos ordinarios de información, ni a los actos de determinación que se le profirieron. Sumado a que en el año 2017 la DIAN le suspendió el RUT. (fls. 1620 vlto Caa9).
- Con ocasión de la inspección tributaria, se realizó visita el 10 de mayo de 2018 a la dirección de **Soluciones Eléctricas y Ferreteras S.A.S.** y se advirtió que allí funcionaba otra sociedad. En la prueba trasladada se consignó que este tercero no fue ubicado y que se remitió una citación al representante legal de la compañía, quien no compareció. Igualmente, se solicitó información contable y soportes de compras y ventas, y se expidieron actos de determinación, frente a los cuales no se presentó respuesta. Además, se profirió inspección contable en donde se dejó constancia de la inexistencia de la sociedad (fls.1621 Caa9).
- A partir de la inspección tributaria, se realizó visita a la dirección de **Inversiones y Comercializadora Díaz S.A.S.** el 16 de mayo de 2018, que informa que correspondía a una casa abandonada y medio derrumbada (fls.1621 vlto Caa9). Lo cual también dio cuenta la prueba trasladada, en la que además se evidencian citaciones al representante legal que no fueron atendidas, y actos de determinación expedidos a esta sociedad, frente a los cuales no se allegó respuesta. Sumado a que en el año 2016 la DIAN le suspendió el RUT. (fls.1622 Caa9).
- En virtud de la inspección tributaria, el 10 de mayo de 2018, se efectuó diligencia en las instalaciones de la sociedad **Ferreléctricos Remad S.A.S.** en donde se resaltó que en la dirección funcionaba una bodega de la empresa Perfiles y Aceros JM S.A.S. En la prueba trasladada se verificó que el representante legal de esta empresa no compareció a las diversas citaciones de la DIAN (fls.1622 vlto Caa9).
- Con el traslado de pruebas del tercero **Depósito y Ferretería Dandy S.A.S.** se evidenció que se efectuó visita a su dirección fiscal y la persona que la atendió manifestó desconocer la existencia de la empresa. Igualmente, da cuenta que la representante legal de la sociedad no compareció a las citaciones. Además, que se solicitó información contable y soportes de compras y venta, y se le profirió requerimiento especial, sin respuesta. Y, se declaró a la sociedad como proveedor ficticio mediante Resolución No. 900028 de 24 de julio de 2017 por la comprobación de la simulación de operaciones del año gravable 2014 (fls. 1622 vlto Caa9).

Del anterior recuento probatorio, la Sala encuentra que la investigación tributaria se sustentó en una serie de indicios que evidencian la inexistencia de las operaciones comerciales, en tanto los proveedores del contribuyente no tenían infraestructura física y operativa para desarrollar las actividades económicas; ni reportaron compras y/o ventas de mercancías en la información exógena, como tampoco dieron respuesta a los requerimientos de la Administración, y, adicionalmente, en el caso de Depósito y Ferretería Dandy S.A.S. fue declarado proveedor ficticio.



En lo que respecta a las pruebas que aduce la actora tales como la contabilidad y las facturas y demás documentos (entre estos, órdenes de trabajo del contribuyente, declaraciones tributarias, certificados de existencia y representación legal, y transferencias bancarias), la Sala encuentra que, si bien acreditan formalmente las operaciones con el tercero, no demuestran la realidad de las operaciones. Por el contrario, estos documentos resultan desacreditados 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 las compras y la procedencia de los costos, 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 y en las facturas como prueba, sin que por ello se esté trasladando la responsabilidad de los terceros a la sociedad, pues la actora tenía la carga probatoria de demostrar la existencia de las transacciones comerciales.

Debe tenerse en cuenta que la decisión de la Administración se fundó en el análisis del material probatorio que recaudó de la demandante y mediante comprobaciones directas con sus proveedores, de modo que no se trató de una aplicación de consecuencias jurídicas por las actuaciones de terceros.

En lo que atañe a las declaraciones tributarias, los libros auxiliares y algunos soportes de pagos, la Sala considera que los mismos no son suficientes para desvirtuar los hallazgos de la DIAN pues acreditan el registro formal de la transacción -que no se discute-, pero no las circunstancias de tiempo, modo y lugar que permitan demostrar que los proveedores tenían la capacidad y la infraestructura para ejecutar las transacciones pactadas. De ahí que el flujo de dinero y los registros en la contabilidad y las declaraciones no controvierten los hallazgos de la DIAN sobre las serias dudas acerca de si las operaciones se realizaron efectivamente. Mas todavía cuando se constató en la investigación que ningún banco reporta en su información exógena movimiento de cuentas de estos terceros.

En particular, frente a los cuestionamientos de la apelante relativos a que la DIAN efectuó las visitas en años posteriores al investigado, la Sala advierte que el contribuyente no ha aportado prueba alguna que demuestre que los terceros realizaban operaciones materialmente para 2015, ni tampoco que en los domicilios registrados funcionaran las sociedades; sin perjuicio de que, para la fecha de las visitas, las direcciones registradas en los RUTs de los terceros no habían sido modificadas. Además, para soportar la simulación de las operaciones no se requería probar la disolución y/o liquidación, porque esto no es sinónimo de la inexistencia operativa y física de la compañía, que es lo que se cuestiona en este caso, motivo por el cual es la existencia de las operaciones la que debía ser demostrada por el contribuyente, al resultar insuficientes los documentos que acreditaban formalmente las operaciones. Dicho esfuerzo probatorio se extraña en el presente evento.

Así, como se concluyó en las sentencias que se reiteran *“las pruebas recaudadas por la DIAN desvirtúan la contabilidad, las facturas y demás pruebas presentadas por la actora como soporte de costos e impuestos descontables, pues constituyen indicios contundentes que desvirtúan la existencia de las transacciones”*.

Y, ante la inclusión de costos inexistentes, de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo, se ratifica la sanción por inexactitud impuesta en el acto demandado en la tarifa del 100%.



Así las cosas, de conformidad con lo expuesto, no prospera la apelación de la demandante. En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

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 08 de junio de 2023, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
2. No condenar en costas.

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

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

Ausente en comisión  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente (E)

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

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:8086/Vistas/documentos/validador>