



Radicado: 25000-23-37-000-2022-00433-01 (29180)
Demandante: EXPOLOGÍSTICA S.A.S.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., trece (13) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2022-00433-01 (29180)
Demandante: EXPOLOGÍSTICA S.A.S.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Temas: CREE – Año gravable 2016. Fuerza mayor o caso fortuito.
Valoración probatoria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 7 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 18 de abril de 2017, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE por el año gravable 2016, mediante el formulario nro. 1403604343599, reportando un saldo a favor de \$5.899.000.

El 14 de febrero de 2020 la DIAN profirió el Emplazamiento para Corregir nro. 2020032020000075, en el cual emplazó a la demandante para corregir la declaración de CREE de 2016, esto al encontrar presuntas inexactitudes y simulación de operaciones con las sociedades Comercializadora San Miguel SAS, Servicoop Ltda e Invercrom SAS.

El 22 de septiembre de 2020 se emitió el Requerimiento Especial nro. 2020032040000935, en el cual se propuso modificar la declaración privada de CREE de 2016, en el sentido de desconocer costos en cuantía de \$2.646.547.000 y deducciones por \$1.054.101.000, imponer sanción por inexactitud por valor de \$327.159.000, para un total saldo a pagar por impuesto de \$654.318.000.

El 06 de mayo de 2021 se profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 202103205000023, mediante la que se modificó la declaración del CREE del 2016, en los términos propuestos en el acto previo. Decisión que se confirmó mediante la Resolución nro. 004281 del 27 de mayo de 2022.

DEMANDA

La sociedad EXPOLOGÍSTICAS S.A.S., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:



“PRINCIPALES

1. *Que se declare la nulidad de: (i) la Liquidación oficial de Revisión No. 202103205000023 del 06 de mayo de 2021, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta para la Equidad CREE presentada por la sociedad actora, por el año 2016, y (ii) la Resolución No. 004281 del 27 de mayo de 2022, mediante la cual se resolvió un recurso de reconsideración.*
2. *En virtud de la declaratoria de Nulidad de los mencionados actos administrativos, y a título de restablecimiento del derecho, se solicita confirmar la declaración privada del impuesto presentada por parte de la demandante por concepto de Impuesto Sobre la Renta para la Equidad – CREE.*

SUBSIDIARIAS

1. *Se declare la improcedencia de la sanción por inexactitud determinada por parte de la DIAN en los actos administrativos objeto del presente medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.*
2. *Se declare la improcedencia de la sanción por irregularidades en la contabilidad determinada por parte de la DIAN en los actos administrativos objeto del presente medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.”*

La demandante invocó como normas violadas, los artículos 13, 29, 83, 338 y 363 de la Constitución Política; 647, 654, 714, 720 y 781 del Estatuto Tributario; el Decreto 2649 de 1993; Decreto 2650 de 1993; normas internacionales de Información Financiera y Ley 1943 de 2018.

Como concepto de la violación, expuso lo siguiente:

Sostuvo que la DIAN realizó la visita a las instalaciones de la sociedad cuando los establecimientos de comercio y/o oficinas se encontraban cerrados con ocasión de la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica por el Coronavirus COVID-19, así como del aislamiento preventivo obligatorio adoptado por el Gobierno Nacional.

Dijo que, si bien la visita fue atendida por la señora Laura Natalia Morales Trujillo, directora administrativa, quien estaba autorizada para tal efecto, también lo es que el representante legal, el contador y el revisor fiscal no pudieron estar presentes debido a que se encontraban fuera de la ciudad de Bogotá y aislados por las medidas adoptadas por el Gobierno Nacional.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 781 del ET el contribuyente puede presentar la contabilidad una vez probado el hecho constitutivo de caso fortuito, tal como ocurrió en el presente caso, en donde el caso fortuito no está dado por la pandemia propiamente dicha, sino por la restricción de la movilidad y del trabajo que impusieron las autoridades.

Manifestó que, si la administración no acepta la tesis de un hecho constitutivo de caso fortuito, se debe tener en cuenta que la no presentación de la contabilidad no conlleva a que se desconozcan costos, deducciones, descuentos y pasivos. Además, existen otros medios de prueba como las certificaciones de los contadores, las cuales pueden dar certeza de los soportes contables.



Mencionó que con la respuesta al requerimiento especial allegó documentos entre comprobantes internos y externos, facturas, documentos soporte y cuentas de cobro. Sin embargo, la DIAN omitió la valoración de estos y simplemente mencionó que, no se pudo realizar el análisis correspondiente. En consecuencia, la Administración en los actos demandados incurrió en falta y falsa motivación.

Finalmente, manifestó que no proceden las sanciones por inexactitud y de irregularidades en la contabilidad, porque la Administración no ha probado el hecho constitutivo de la conducta sancionable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, bajo los argumentos que se resumen a continuación:

Indicó que los documentos contables allegados por la sociedad no tienen la virtualidad para acreditar los costos y las deducciones declaradas, máxime cuando las operaciones con las sociedades Comercializadora e Inversiones San Miguel SAS, Cooperativa de Trabajo Asociado de Mano de Obra Técnica y Profesional SERVICOO LTDA e INVERCROM SAS, fueron simuladas, tal como se corroboró con la resolución sanción de declaratoria de proveedores ficticios, proferida por la DIAN, según información publicada en la página web de la demandada.

Sostuvo que no operó la fuerza mayor y/o caso fortuito alegados por la sociedad demandante como impedimento para entregar la contabilidad al ente fiscalizador, pues esta conoció con antelación que la autoridad tributaria efectuaría inspección a su contabilidad y no tomó las previsiones respectivas para atenderla en debida forma, razón por la que no puede ahora en sede judicial alegar a su favor su propia negligencia.

Precisó que la calidad de la persona que atendió la visita de inspección contable corresponde a un alto directivo de la sociedad como lo es la directora administrativa debidamente autorizada por el representante legal, por lo tanto, no hay exculpación alguna, ni mucho menos para informar que la contabilidad se encontraba en otro lugar a la sede de negocios de la empresa.

Manifestó que no le asiste razón a la sociedad demandante al endilgar que la autoridad fiscal no valoró los documentos contables aportados con la respuesta al requerimiento especial, toda vez que lo allegado no acredita la veracidad de las cifras informadas en la declaración privada, circunstancia que quedó consignado en el acto oficial de determinación. Así mismo, afirmó que al resolver el recurso de reconsideración se efectuó de manera detallada la valoración de todo el acervo probatorio que se encuentra en el expediente, concluyendo que este no tiene la virtualidad de acreditar los costos y deducciones que informó la sociedad demandante en la declaración del impuesto sobre la renta CREE 2016.

Finalmente, dijo que la sanción por inexactitud impuesta es procedente al encontrarse configurado el supuesto de hecho de incluir datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en la declaración privada.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así:

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, quien alega la fuerza mayor o el caso fortuito deberá probarlo en atención al principio de la carga de la prueba, teniendo la obligación de demostrar que el hecho que la originó es intempestivo, que a pesar de las medidas adoptadas no fue posible evitar y que, además, no es atribuible a quien lo invoca (la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la inimputabilidad), como elementos esenciales para la ocurrencia de estos eximentes de responsabilidad¹.

Manifestó que, con la no presentación de los libros y soportes contables al momento de ser exigidos por la entidad demandada, se configuró un indicio en contra de la contribuyente, ya que las circunstancias eximentes que invocó en vía gubernativa no demuestran la adopción de medidas necesarias para la oportuna guarda, custodia y conservación de sus libros contables y los soportes de los mismos, por lo tanto, no son de recibo los hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito que alega.

Sostuvo que la demandante se limitó a indicar que incurrió en una causal de fuerza mayor o caso fortuito y que no se valoraron la totalidad de las pruebas aportadas con el requerimiento especial, sin embargo, no controvierte los hallazgos (conjunto de indicios) efectuados por la DIAN que llevaron al rechazo de costos y deducciones. En esas condiciones, concluyó que los actos se encuentran debidamente motivados.

Finalmente, expresó que procede la sanción por inexactitud a la tarifa del 100%, tal como lo estableció la DIAN en los actos acusados. Además, señaló que la DIAN no impuso sanción por irregularidades en la contabilidad, por lo que no hay lugar a efectuar ninguna valoración al respecto.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso el recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos:

Reiteró en esencia lo expuesto en la demanda. Señaló que la visita de contabilidad se llevó a cabo cuando se encontraba en estricto cumplimiento el aislamiento obligatorio con ocasión de la pandemia [COVID 19]. Así mismo, dicha visita estuvo a cargo de la señora Laura Natalia Morales Trujillo, quien desafortunadamente no pudo dar información precisa sobre la contabilidad que existe y existía en el momento de la visita efectuada por parte de la parte demandada, y la cual como consta en el material probatorio allegado en el presente litigio se encuentra ajustada conforme a los marcos técnicos contables exigidos por la normatividad fiscal y contable vigente.

¹ Sentencia del 28 de junio de 2016, exp. 68001-23-31-000-2000-02852-01(18727), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Manifestó que, si bien el representante legal autorizó a la señora Laura Natalia Morales Trujillo a recibir la visita, también lo es que el representante legal, el contador y el revisor fiscal, no se encontraban en la ciudad, pues habían quedado aislados en razón a las restricciones impuestas en atención a la pandemia COVID – 19, configurándose así una causal de caso fortuito y/o fuerza mayor.

Dijo que tal circunstancia generó como consecuencia la no presentación de la contabilidad como lo exigió la demandada en su momento. Sin embargo, los documentos contables fueron presentados con posterioridad, por lo que debieron ser valorados por la Administración tributaria conforme las reglas de la san crítica, pues estos dan certeza de los costos y deducciones que fueron reportados en la declaración privada de CREE año 2016.

Mencionó que los actos administrativos demandados son nulos porque están falsamente motivados y que resulta inaplicable por parte de la Administración Tributaria (DIAN – demandada) la sanción por inexactitud y la de irregularidades en la contabilidad. La anterior apreciación se funda en que la entidad demandada (DIAN), no ha probado el hecho constitutivo de la falta o conducta sancionable que prevén los artículos 647 y 654 del ET.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandada** no se pronunció respecto al recurso de acuerdo con lo establecido en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en numeral 6º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión preliminar

El Consejero de Estado doctor Luis Antonio Rodríguez Montaña manifiesta que está impedido para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

La Sala encuentra configurada la causal invocada, toda vez que el doctor Luis Antonio Rodríguez Montaña conoció el proceso en la primera instancia. En consecuencia, se declara fundado el impedimento y se ordena separarlo del conocimiento del asunto y continuar con el trámite del proceso, como se dejará precisado en la parte resolutive de la sentencia.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer que (i) si la falta de presentación de la contabilidad con sus soportes durante la visita de inspección contable a la sociedad demandante se produjo por caso fortuito y/o fuerza mayor; (ii) si las pruebas presentadas por la actora durante la actuación administrativa debieron



ser valoradas por la Administración y si estas pruebas dan certeza de la realidad de las operaciones comerciales realizadas con los proveedores, que dieron origen a los costos y las deducciones que fueron registrados en la declaración de renta para la equidad CREE del año gravable 2016.

Falta de presentación de la contabilidad. Caso fortuito o fuerza mayor. Incorporación de pruebas al expediente y valoración.

El artículo 746 del Estatuto Tributario prevé que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*».

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario².

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos radica en principio en la autoridad tributaria, y corresponde al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal³.

El artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil en lo que sea compatible con aquella⁴; no obstante, el artículo 743 *ibídem* señala que la idoneidad⁵ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En ese sentido, el artículo 772 del Estatuto Tributario⁶, establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal, y los artículos 773⁷ y 774⁸

² E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

a. *Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

b. *Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

c. *Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

d. *Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

e. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

f. *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).*».

³ Artículo 746 del E.T.

⁴ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

⁵ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

⁶ E.T. «Art. 772. *La contabilidad como medio de prueba. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.*».

⁷ E.T. «Art. 773. *Forma y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:*

1. *Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.*

2. *Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa.*».

⁸ E.T. «Art. 774. *Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:*



ejusdem señalan la forma y requisitos para llevarla y para que constituya prueba suficiente.

Por su parte, el artículo 781 del Estatuto Tributario prevé que la contabilidad se debe presentar en las oportunidades en que la autoridad fiscal la exija⁹, y que el contribuyente que no exhiba sus libros, comprobantes y demás documentos contables, no podrá invocarlos posteriormente como prueba a su favor, y tal hecho se tendrá como indicio en contra.

No obstante, el mismo artículo no impide que el contribuyente presente los documentos que demuestran los costos, deducciones, descuentos y pasivos con posterioridad al momento en que le fueron exigidos, ni exime a la autoridad fiscal de valorarlos para establecer su procedencia, pues prevé la posibilidad de que el interesado «*los acredite plenamente*».

Lo anterior fue puesto de presente por la Sala, al señalar que¹⁰, «*Ante la carencia de la prueba, es razonable que el artículo 781 citado disponga que cuando el contribuyente allegue posteriormente esa prueba y la alegue "a su favor", deba valorarse, pero sin olvidar que existe un indicio en contra. En estricto sentido, la norma no restringe que la prueba se presente con posterioridad. Tan es así que la norma permite que el contribuyente pueda acreditar "plenamente" los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos*».

Por su parte, el artículo 64 del Código Civil, prevé la fuerza mayor o caso fortuito y lo define como aquel «*imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, y los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público*». De lo anterior, la Sala¹¹ ha concluido que para que un hecho pueda considerarse como fuerza mayor o caso fortuito, deben darse concurrentemente dos elementos, la imprevisibilidad¹² y la irresistibilidad¹³.

Al respecto ha considerado lo siguiente «*el juez debe valorar una serie de elementos de juicio, que lo lleven al convencimiento de que el hecho tiene en realidad esas connotaciones, pues un determinado acontecimiento no puede calificarse por sí*

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;
2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;
3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;
4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;
5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio».

⁹ E.T. «Art. 781. La no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente.

El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla». (Se subraya).

¹⁰ Sentencia del 26 de enero de 2012, Exp. 17318, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹¹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 17 de septiembre de 2020, Exp. 24020, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² La **imprevisibilidad** se presenta cuando el suceso escapa a las previsiones normales, que ante la conducta prudente adoptada por el que alega el caso fortuito, era imposible preverlo, como lo dijo la Corte Suprema de Justicia en sentencia de febrero 27 de 1974, al señalar «*La misma expresión caso fortuito idiomáticamente expresa un acontecimiento extraño, súbito e inesperado.... Es una cuestión de hecho que el juzgador debe apreciar concretamente en cada situación, tomando como criterio para el efecto, la normalidad o la frecuencia del acontecimiento, o por el contrario, su rareza y perpetuidad*».

¹³ La **irresistibilidad**, como lo dice la misma sentencia, es «*el hecho [...] debe ser irresistible. Así como la expresión caso fortuito traduce la requerida imprevisibilidad de su ocurrencia, la fuerza mayor, empleada como sinónimo de aquella en la definición legal, relleva esta otra característica que ha de ofrecer tal hecho: al ser fatal, irresistible, incontrastable, hasta el punto de que el obligado no pueda evitar su acaecimiento ni superar sus consecuencias*».



*mismo como fuerza mayor, sino que es indispensable medir todas las circunstancias que lo rodearon. Lo cual debe ser probado por quien alega la fuerza mayor, es decir, que el hecho fue intempestivo, súbito, emergente, esto es, imprevisible, y que fue insuperable, que ante las medidas tomadas fue imposible evitar que el hecho se presentara, esto es, irresistible”.*¹⁴

Caso concreto.

En su recurso de apelación, Expologística S.A.S. alegó que el *a quo* no realizó una indebida valoración probatoria, e insiste en que en la visita contable no se entregó la contabilidad por fuerza mayor y/o caso fortuito como consecuencia del aislamiento preventivo que se originó por las medidas adoptadas por el Gobierno Nacional durante la pandemia [COVID 19], sumado al hecho que no fue posible que en la diligencias estuvieran presentes el representante legal, el revisor fiscal y el contador público.

Las circunstancias de fuerza mayor y caso fortuito alegadas por el demandante se derivan de cuando los establecimientos de comercio y/o oficinas se encontraban cerrados con ocasión de la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica por el Coronavirus COVID-19, así como del aislamiento preventivo obligatorio adoptado por el Gobierno Nacional, circunstancias que, según este, no permitieron hacer la entrega de los documentos contables que soportan los costos y deducciones declarados en el impuesto de renta del año gravable 2016.

Se observa que el Auto Comisorio de Inspección Contable nro. 2020032010100024 fue expedido 06 de marzo de 2020 y notificado a EXPLOLOGISTICA SAS, el día 10 de marzo de 2020¹⁵, es decir, antes de decretarse el Estado de excepción de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional [Decreto 417 del 17 de marzo de 2020]; y el aislamiento preventivo obligatorio con ocasión de la pandemia [Decretos 457 del 22 de marzo y 636 del 6 de mayo, ambos de 2020].

La visita de inicio y cierre de esta inspección contable se surtió el 09 de junio de 2020, una vez comenzó el plan de apertura para algunos sectores económicos de la industria y de la construcción, con el fin de reducir la crisis económica transcurrida durante la pandemia; por consiguiente, la sociedad demandante tuvo conocimiento con tres meses de anticipación para atender dicha diligencia y exhibir su contabilidad en debida forma, por lo cual, a todas luces no estamos ante un hecho imprevisible.

Es un hecho no discutido por las partes que la diligencia fue atendida por la Directora Administrativa de la compañía, quien estaba autorizada por el Representante Legal para tal efecto. Sin embargo, no puso a disposición de la autoridad fiscal los libros de contabilidad y sus comprobantes internos, externos y demás información que permitieran verificar la exactitud de las cifras consignadas en la declaración del impuesto sobre la renta CREE del año 2016, porque afirmó que esa información se encontraba en otro lugar diferente a la sede de negocios de la demandante, tal como quedó en el acta de inspección contable¹⁶.

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencias del 3 de junio del 2010, Exp. 16564, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 5 de septiembre del 2013, Exp. 18412, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁵ Folios 252 a 257 c.a.

¹⁶ Folios 254 y siguientes c.a. 2



Por lo anterior, los argumentos esbozados por la sociedad actora no cumplen con los elementos de imprevisibilidad e irresistibilidad que determinan la fuerza mayor y el caso fortuito, pues la persona que atendió la visita de inspección contable corresponde a un alto directivo de la sociedad, que estaba plenamente facultado. Es decir, que no hay justificación alguna por el hecho de que el representante legal, el revisor fiscal y el contador no pudiesen estar presentes por las medidas adoptadas por la pandemia, ya que la directora administrativa estaba autorizada para atender los requerimientos de la entidad durante la diligencia, la cual había sido puesta en conocimiento con tres meses de antelación.

En consecuencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 781 del E.T. cuando el contribuyente no presenta los libros de contabilidad, previa exigencia de la administración tributaria se tiene como un indicio en su contra. Razón por la cual la carga de la prueba recae sobre la contribuyente.

En cuanto a la valoración de las pruebas que fueron allegadas con ocasión del requerimiento especial y en las demás etapas en sede administrativa, se advierte que la DIAN hizo el estudio y análisis de cada uno de los medios probatorios allegados, tal como lo precisó el Tribunal en la sentencia de primera instancia. Sin embargo, no fueron elementos suficientes para demostrar la realidad de las operaciones que dieron lugar los costos y las deducciones declaradas.

En efecto, en la liquidación oficial de revisión nro. 202103205000023 del 06 de mayo de 2021, la DIAN señaló lo siguiente¹⁷:

“(...) Mediante oficio No. 1 32 240 425 397 del 15 de julio de 2019 el Jefe GIT Auditoria Tributaria IV de la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas de esta Dirección Seccional, citó a comparecer a ese Despacho al señor JOAN AUGUSTO URREGO SIERRA C. C. No, 1.104.700.097 el día 23 de julio de 2019, en calidad de representante Legal de la sociedad investigada, con el fin de aclarar las operaciones comerciales que su representada dice haber efectuado con las sociedades COMERCIALIZADORA SAN MIGUEL S.A.S. NIT. 900.824.299, SERVICOOPT LTDA NIT. 804.009.638 e INVERCROM S.A.S. NIT. 900.966.248 en el año gravable 2016.

(...) Revisadas las pruebas aportadas para demostrar las transacciones comerciales que se dice haber efectuado con estos terceros, tenemos lo siguiente:

COMERCIALIZADORA SAN MIGUEL S.A.S. NIT. 900.824.299

La sociedad investigada dice haber efectuado compras a este tercero por la suma de CUATROCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLOES QUINIENTOS TREINTA Y UN MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS PESOS (\$439.531.656), y aporta como prueba fotocopia simple de las facturas 1119, 1343, 1350, 1356, 1363, 1370, 1382, 1396, 1412, 1440, 1455, 1462, 1470 y 1482 visibles a folios 67 a 81 de este expediente.

Del análisis efectuado a las pruebas aportadas, se tiene que las supuestas compras se habrían cancelado en su totalidad en efectivo, tal como se evidencia

¹⁷ Folios 39 a 65 Cuaderno de anexos de la demanda.



de los documentos emitidos por la supuesta vendedora, denominados recibos de caja no tienen consecutivo, y en su encabezado se señala a la sociedad CURTIEMBRE SAN MIGUEL NIT, 1.098.680.195-1 y el espacio de firma con sello, aparece el nombre de JOSE MAURICIO VERA BERNAL NIT 1.098.680.195, lo que muestra que los supuestos pagos no corresponden a la sociedad que emite las facturas, es decir, COMERCIALIZADORA E INVERSIONES SAN MIGUEL S.A.S. NIT.900.824.299.

SERVICOOP LTDA NIT: 804.009.638

A este tercero dice la investigada haberle efectuado compras por valor de TRESCIENTOS MILLONES CINCO MIL SEISCIENTOS SESENTA PESOS (\$300.005.660). Como prueba de las supuestas compras se aportaron las facturas: A 0028, A 0042, A 0060, A 0082 y A 0100, y recibos denominados de caja, los cuales fueron emitidos por la misma investigada, y no tienen soporte del efectivo entregado a la sociedad SERVICOOP LTDA (folios 38 al 52).

Al igual que el tercero anteriormente señalado, los supuestos pagos se habrían efectuado en efectivo, de los cuales no hay documento alguno que demuestre su ocurrencia y trazabilidad. Así mismo, se evidencia que estos pagos se habrían dado el mismo día en que aparecen expedidas las facturas.

INVERCROM SAS NIT: 900.966.248

La investigada dice haberle pagado a este tercero la suma de TRESCIENTOS VEINTITRES MILLONES CUATROCIENTOS VEINTIUN MIL TRESCIENTOS PESOS (\$323.421.300) por las supuestas transacciones efectuadas en el año investigado, valor que sustenta con copia de las facturas 0511, 0524, 0537, 0540, 0552, 0562, 0584, 629, 644, 652 y 677 (folios 56 a 66).

Los supuestos pagos, al igual que en los casos anteriores, se dice haberse hecho en efectivo, en las fechas de expedición de las facturas, pero no hay prueba que demuestre que los mismos se dieron.

Así mismo, los Recibos de Caja emitidos INVERCROM SAS no tienen número consecutivo ni el NIT de quien supuestamente habría efectuó el pago (Folios 101 al 112).

Habiéndosele informado en la cita de comparecencia al Representante Legal, acerca de las irregularidades establecidas, y de habersele invitado a subsanar las mismas, tal como ya se dijo en este acto administrativo, y no habiendo atendido la invitación hecha, la División de Fiscalización expidió a nombre de la sociedad investigada el Emplazamiento para corregir No. 2020032020000075 el 14 de febrero de 2020 el cual no fue atendido (folios 122 a 128).

Al no haberse acatado el Emplazamiento para corregir, la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas de esta Dirección Seccional de Impuestos, profirió a la sociedad investigada el Auto Comisorio de Inspección Tributaria No.2020032010001852 el 5 de junio de 2020, notificado en la página WEB de la DIAN el 26 de junio de 2020 (Folios 129 al 133).

El 01 de julio de 2020 se realizó la inspección tributaria, la cual fue atendida por la Señor Joan Augusto Urrego Sierra en calidad de Representante legal de la investigada, ocasión en la cual se aportó como prueba la Factura de venta No. 0602 del 22 de noviembre de 2016 del tercero INVERCROM S.A.S. NIT. 900.966.248 por valor de \$25.182.000 (folio 136)".



Por su parte, en la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración tributaria dijo¹⁸:

(...) De la valoración de las anteriores pruebas, se evidencia que desde 6 de mayo de 2019 la Contribuyente tenía conocimiento que parte de las transacciones reportadas en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016, estaban asociadas a proveedores ficticios. Esta situación exigía contar con información idónea, pertinente y suficiente al tenor del artículo 632 del ET, para en caso de ser requerido por la Autoridad Tributaria en un proceso de determinación, llevar al convencimiento que esas actuaciones eran sustancial y formalmente reales. También que los costos y deducciones por ellos originados eran procedentes.

Lo anterior exigía no solo aportar facturas o registros contables, sino aquellos documentos internos y externos debidamente organizados e identificados que facilitarían la verificación y dieran cuenta del uso o destino de los bienes o servicios adquiridos.

Es decir, adjuntar la relación de los empleados a los que se les hizo entrega de los elementos de protección laboral o dotación, explicar y probar en donde se emplearon los demás bienes adquiridos y el uso de la maquinaria alquilada, así como los soportes de entrega por parte del proveedor e identificación de las personas capacitadas que las usaron. También el flujo de recursos financieros destinados al pago de las facturas de los proveedores y la demostración que en dicho sector económico dichos pagos se realizan en efectivo, teniendo el monto de las transacciones

En aplicación del artículo 781 del ET, es claro que la información contable antes mencionada no constituye prueba a favor del Contribuyente y la acción omisiva de la entrega dio lugar a desconocer costos y deducciones, como se plasmó en el acto previo y en el acto recurrido. Las consecuencias previstas en el artículo 781 del ET, son conocidas por los profesionales de negocios y por lo tanto era de esperar que, con la respuesta al requerimiento especial, se acreditaran plenamente los costos y deducciones rechazados. (...)

Con base en el material probatorio incorporado al expediente administrativo no se demostró la realidad de las operaciones, por el contrario, se construyeron indicios que, analizados en conjunto, demuestran la inexistencia de las operaciones comerciales de la demandante con los proveedores:

1. Por la no entrega de la totalidad de la información contable, con sus respectivos soportes internos y externos.
2. La falta de claridad de la certificación del revisor fiscal de la empresa, pues en ella no se evidenciaron de forma detallada las operaciones económicas desconocidas por la DIAN¹⁹.
3. La demandada recaudó pruebas documentales del cruce de terceros y aportadas por la sociedad demandante, que luego de su valoración no demostraron la realidad sustancial de las operaciones que originaron los costos y las deducciones en controversia, incluidos los realizados con los proveedores ficticios.

¹⁸ Folios 66 a 83 Cuaderno de anexos de la demanda.

¹⁹ Folios 1 a 4. Cuaderno de anexos de la demanda.



4. Se determinó que los pagos efectuados en las operaciones económicas se efectuaron en efectivo, y se encontraron inconsistencias en las facturas y en los recibos de pago²⁰.
5. La declaratoria de proveedor ficticio de los proveedores frente a los cuales se desconocieron costos y deducciones, esto es, las sociedades Comercializadora San Miguel SAS, Servicoop Ltda e Invercrom SAS.

Se reitera que en los procesos de fiscalización no se pretende exigir a los contribuyentes obligaciones adicionales a las establecidas por la ley, y menos respecto de sus proveedores; por el contrario, el deber de la administración radica en verificar la realidad de las operaciones, y ante los cuestionamientos de la administración, es deber del contribuyente demostrarlo mediante pruebas válidas que, además, expliquen suficientemente los hallazgos de la administración tributaria²¹.

En síntesis, para la Sala, resulta claro que la sociedad apelante no logró desvirtuar las conclusiones de la sentencia apelada, en tanto no ofreció pruebas suficientes de la existencia de las operaciones cuestionadas por la DIAN, que permitieran desmentir las razones expuestas en los actos demandados. En su lugar, se limitó a afirmar en abstracto que las pruebas presentadas era suficiente sustento de la existencia de tales operaciones.

En esas condiciones, no prospera el cargo propuesto por la apelante y, en consecuencia, la Sala procede a confirmar la sentencia apelada, que negó las pretensiones de la demanda.

Sanción por inexactitud.

En el caso concreto, se demostró que la demandante incluyó costos y deducciones improcedentes en su declaración privada que derivaron en un saldo a favor que no correspondía, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta a cargo de la actora a la tarifa general del 100%, tal como lo estableció la DIAN en los actos acusados.

Finalmente, tal como lo precisó el Tribunal en los actos acusados no se impuso sanción por irregularidades en la contabilidad.

Condena en costas

Conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en costas en esta instancia.

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,

²⁰ Folios 267 a 679. Cuaderno de anexos de la demanda.

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 15 de octubre de 2020, exp. 23974 y del 23 de mayo de 2024, exp. 2821, M.P. Stela Jeannette Carvajal Basto; y del 9 de mayo de 2024, exp. 28018, M.P. Wilson Ramos Girón.



Radicado: 25000-23-37-000-2022-00433-01 (29180)
Demandante: EXPOLOGÍSTICA S.A.S.
FALLO

FALLO

PRIMERO: DECLARAR FUNDADO el impedimento manifestado por el Magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña. En consecuencia, se le declara separado del conocimiento de este proceso.

SEGUNDO: CONFIRMAR la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

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>