CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veinte (20) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 54001-23-33-000-2019-00163-01 (28766)
Demandante: Válvulas y Accesorios del Norte Ltda. y Ciro Alfonso Bohórquez Ortiz
Demandada: DIAN

Temas: Renta CREE 2014. Costos. Valoración probatoria.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación[1] interpuesto por la actora contra la sentencia del 21 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte Santander, que decidió[2]:

> Primero: Niéguense las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, instaurada por la empresa Válvulas y Accesorios del Norte Ltda., en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con los considerandos de la presente providencia.
>
> Segundo: Abstenerse de efectuar condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 900.001 del 30 de enero de 2017, la demandada modificó la declaración del impuesto de renta para la equidad CREE del año gravable 2014 presentada por la actora[3] el 27 de abril de 2015, para rechazar costos por $2.076.671.000, rechazar autorretenciones a título de CREE por $30.852.000[4], imponer sanción por inexactitud de $217.753.000 -100%- y al representante legal de $43.551.000 acorde con el artículo 658-1 del ET. Confirmada en reconsideración por la Resolución 900.001 del 18 de enero de 2019.

Demanda

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

[1] Ingresó al despacho el 10 de mayo de 2024. SAMAI CE, Índice 3.
[2] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2. "LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00", documento "032Sentencia.pdf", p. 41
[3] Con objeto social «*1) La ferretería en general; 2) importación y distribución de equipos industriales.*». SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2. "LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00", documento "007ContestaciónDemanda.pdf", pp. 120 a 124.
[4] Glosa no controvertida por la sociedad actora en el proceso judicial.

pretensiones[5]:

> Principales
>
> Primero: Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:
> 1. Liquidación Oficial de Revisión No. 900.001 del 30 de enero de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, mediante la cual se modificó la liquidación privada del impuesto de renta para la equidad - CREE del año 2014.
> 2. Resolución No. 900.001 del 18 de enero de 2019, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de Cúcuta decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la citada liquidación oficial de revisión, confirmando el acto recurrido, la cual fue notificada mediante diligencia de notificación personal el pasado 06 de febrero de 2019.
> 3. A título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada del impuesto de la renta para la equidad - CREE presentada por la sociedad actora correspondiente al año gravable 2014.
>
> Subsidiarias. En caso de no acceder a las principales, reconocerle a la sociedad actora los costos presuntos, es decir, con el margen de utilidad del sector o del 75% de los costos rechazados.

Invocó como vulnerados los artículos 29 y 363 de la Constitución; 102, 107, 560, 683, 742, 743, 745, 771-2, 772, 773 y 774 del ET (Estatuto Tributario); 164 del CGP (Código General del Proceso; así como la Circular DIAN 020 del 31 de julio de 2018, bajo el siguiente concepto de violación[6]:

Adujo la nulidad de los actos demandados por: (i) falta de competencia del funcionario que decidió el recurso de reconsideración, pues en su criterio, la cuantía del acto recurrido no corresponde a la diferencia entre el valor a pagar de la declaración y el valor a pagar determinado oficialmente, sino al total de los conceptos modificados por la administración superior a las 20.000 UVT que refiere el artículo 560.2 del ET -equivalentes a $663.120.000 para el año 2018 de interposición del señalado recurso-; (ii) falta de motivación de la liquidación oficial de revisión respecto a las razones que justifican las modificaciones efectuadas a la declaración CREE 2014; y, (iii) desconocimiento de la normativa vigente y de la favorabilidad en la medida en que, con base en su interpretación particular, el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 no contempló sanciones por inexactitud ni a representantes legales, como tampoco investigaciones por CREE.

La autoridad tributaria endilgó a la demandante que los proveedores no allegaron pruebas de sus operaciones y el incumplimiento en la entrega de información exógena, situaciones que la actora no tenía el deber de demostrar y, que de generar dudas o vacíos probatorios -745 ET-, competía eliminarlas a la DIAN o en su defecto reconocerlas a favor de la contribuyente. Tampoco valoró las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial, no investigó los motivos de los proveedores para incumplir la presentación de la información exógena, ni buscó otros medios distintos al RUT para ubicar a los terceros. Todas esas «*dudas*» impidieron la debida valoración probatoria y perjudicaron a la demandante.

La DIAN desconoció los costos de venta relacionados con el proveedor Compañía de Distribución Ferretera SAS (en adelante, Comferretera) con base en la denuncia por falsificación de facturas realizada por ésta, la cual es impertinente, dado que versa sobre hechos no atribuibles a la actora, aunado a que la denuncia no ha sido resuelta por la autoridad competente y dos años después de su presentación no aparece registrada en el Sistema Penal Oral Acusatorio -SPOA- de la Fiscalía General de la Nación, con lo cual

[5] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2. "LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00", documento "001Demanda.", p. 2
[6] *Ibidem.* pp. 3 a 29.

lo manifestado por el representante legal de dicho proveedor es falso y la DIAN dio credibilidad al dicho de un tercero sin prueba que lo confirmara, ni atender a la presunción de inocencia de la actora y su representante legal. La administración finalizó la investigación a Comferretera[7] sin análisis ni comprobación en torno a ser víctima de la demandante, cuestionó los pagos ordenados a terceros y el transporte de mercancías que asumía el proveedor, aparte que al momento de los hechos no estaba vigente la forma de pago prevista en el art. 771-5 del ET.

Mediante inspección tributaria la administración verificó directamente el registro contable de las compras, algunas respaldadas en comprobantes de orden interno y externo, también obtuvo las respuestas y pruebas solicitadas mediante requerimientos de información a la actora; en contraste, no recaudó evidencia de la inexistencia real de las operaciones siendo este el tema de la prueba, con lo cual la presunción de veracidad de la declaración no se desvirtuó. Debido a que la demandada no practicó inspección contable ni formuló cuestionamiento a la contabilidad de la actora aquella constituye prueba idónea a su favor, además se encuentran cumplidos los requisitos legales para el reconocimiento de los costos de venta por haberse demostrado con las facturas y documentos equivalentes.

En relación con los proveedores Luis Hernando Quintero Gil, Esteban Rojas, OPL Mónaco SAS, Duván Alexis Molina Guzmán, Luz A. Lara, Ingrid Katherine Mejía y Comercializadora y Suministros JB SAS, la DIAN no recopiló pruebas que desvirtuaran la realidad de las transacciones económicas, limitó su actuación a la expedición de requerimientos ordinarios que fueron devueltos por la oficina de correos por distintas causales y no explicó por qué el incumplimiento de esas personas a sus obligaciones formales es indicio en contra de la demandante.

La demandada desconoció que según la Circular DIAN 020 de 2018, el acto administrativo debe contener la valoración y ponderación de las pruebas que lo sustentan, exigencia que fue incumplida en los actos acusados. Igualmente, dicha entidad omitió el cálculo de costos presuntos siendo procedente en este asunto, porque lo comercializado por la actora son bienes tangibles y desde el inicio de la investigación la señalada autoridad consideró que los costos no eran reales, cumpliéndose, en su entender, los supuestos del artículo 82 del ET y el cabal cumplimiento de los principios económicos, de justicia y de equidad.

No se configuró inexactitud sancionable en la medida en que se acreditó que las compras son procedentes y reales, aunado a que la demandante puso a disposición de la administración la información contable y documental, solo que, dicha autoridad la estimó de forma parcial y errada, incurriendo en la violación del debido proceso de la actora. Tampoco se tipificó la sanción impuesta al representante legal de la demandante comoquiera que se demostró que la contabilidad de la compañía reflejaba su realidad económica, cuyo valor probatorio no fue desvirtuado.

Mediante escrito de reforma a la demanda pidió que se tuviera como prueba el dictamen pericial de parte[8] dirigido a pedir a la demandada *«aplicar el procedimiento de eliminación de hechos que no le correspondía probar a la sociedad contribuyente, en virtud de su carga probatoria; tal y como lo ordena el artículo 745 del Estatuto Tributario»,* incorporada al proceso según acta de

[7] Investigación adelantada por la DIAN respecto del último periodo gravable de IVA 2014, en razón a la diferencia entre el valor que declaró por impuesto generado en operaciones gravadas y la información exógena de impuestos descontables reportada por terceros.
[8] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2, "LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00", documento "005ReformaDemanda.", pp. 4-32.

audiencia inicial del 12 mayo de 2022[9]. El rechazo de las autorretenciones no lo cuestionó en sede judicial.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda[10]. Adujo que los actos administrativos se expidieron por funcionario competente dado que el artículo 560 del ET establece que la cuantía del acto recurrido está dada por los mayores valores determinados por concepto de impuestos y sanciones, lo que en este asunto corresponde $467.908.000 que no supera las 20.000 UVT de 2018 -$663.120.000-, aunado a que la sanción al representante legal no integra dicha cuantía por cuanto no hace parte de las obligaciones tributarias determinadas a la actora, pero incluso de adicionarse ese monto, la cuantía ascendería a $548.195.000, que sigue siendo inferior al señalado límite.

Los actos demandados están debidamente motivados. Desde el requerimiento especial se presentó el análisis del acervo probatorio conforme con el cual la actora pudo formular sus motivos de inconformidad frente a cada glosa, cuestión distinta es que no probó la realidad de las operaciones originarias de los costos, ante lo cual se profirió la liquidación oficial de revisión, en la que una vez más, se detallaron las actuaciones surtidas y se incorporó el análisis pormenorizado con la valoración de las pruebas recaudadas[11], concluyéndose que pese a la formalidad de los registros contables era procedente el rechazo de los costos cuyas operaciones económicas de compra eran irreales, considerado además, que no se aportaron los documentos soporte de esos costos.

Negó endilgar a la actora el incumplimiento de obligaciones formales de terceros, pues lo demostrado es que llevó a cabo la investigación que le correspondía en la que recaudó suficiente material probatorio que sometió a la valoración correspondiente, conforme con el cual no se presentó vacío probatorio que pudiera resolverse a favor de la demandante -art. 745 del ET-, en especial cuando su contabilidad no presta credibilidad habiéndose desvirtuado con pruebas directas y por el cúmulo de indicios de inexistencia de los costos, recaudados en el proceso de fiscalización.

Los costos de venta a nombre de Comferretera se rechazaron al verificar que tal tercero en su contabilidad no registró ventas a la actora, aunado a que ese supuesto proveedor informó que nunca realizó operaciones comerciales en el departamento de Norte de Santander, que fue suplantado al punto que instauró denuncia ante la Fiscalía dada la falsificación de sus facturas con consecutivos y un número de resolución de facturación distintos a los autorizados por la administración, que consultado el tipógrafo indicado en las facturas falsificadas, esta persona manifestó no haberlas impreso. Hechos que fueron puestos en conocimiento de la DIAN, concurriendo que las facturas aportadas por la demandante como prueba de los costos declarados poseen el consecutivo y la resolución de facturación denunciados como fraudulentos, aparte que no todas reposaban en original e incluso algunas de ellas faltan. Asimismo, la actora no aportó soportes del transporte de la mercancía porque aseguró que de éste se encargaba el proveedor, en los comprobantes de egreso que pudieron conocerse si bien figura el nombre de este proveedor, se constató que los pagos se hicieron a personas naturales que no tienen relación alguna con Comferretera.

---

[9] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2, “LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00”, 017_Acta Audiencia Inicial.pdf.
[10] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2”, “LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00”, documento “007ContestaciónDemanda.”, pp. 22 a 81
[11] Por Auto de Organización 0021 del 20 de abril de 2017, se trasladaron a la investigación de CREE 2014 las pruebas del expediente de fiscalización del impuesto de renta 2014 a cargo de la actora. SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2. “*LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00*”, documento “*007ContestaciónDemanda.*”, p. 131.

Igualmente, la actora no aportó facturas, comprobantes de egreso ni bancarios de las operaciones comerciales con los supuestos proveedores Luis Hernando Gil Quintero, Esteban Rojas, Ferretería Sandoval, Duván Alexis Molina Guzmán, Luz A. Lara, Ingrid Katherine Mejía Carvajal, Comercializadora y Suministros JB SAS; y en el caso de OPL Mónaco SAS los soportes bancarios no dan cuenta de pagos efectuados a esa persona jurídica, además, en visita realizada al domicilio registrado en el RUT se estableció que hacía más de cuatro años que el proveedor no residía en ese lugar.

Es infundado el aducido desconocimiento de la Circular DIAN 20 de 2018 pues los actos administrativos demandados especifican los hechos y las pruebas que fundamentan la modificación efectuada. Y con motivo del proceso de fiscalización la administración pudo establecer que no todos los costos declarados ocurrieron realmente dada la simulación de las operaciones de compra, lo que le permitió determinar el verdadero valor de los costos incurridos por la actora, no siendo posible la estimación de costos presuntos.

Verificada la inexactitud de la declaración que derivó en un menor impuesto a cargo, es procedente la sanción impuesta en el acto demandado. Igualmente, como el representante legal de la demandante firmó y avaló la declaración CREE 2014 en la que se incluyeron costos inexistentes, se encuentra configurada la conducta tipificada en el artículo 658-1 del ET calculada en el porcentaje previsto en la ley.

La administración podía adelantar la fiscalización a la declaración de CREE 2014, sancionar a la actora por inexactitud y a su representante legal por irregularidades en las declaraciones tributarias, comoquiera que el régimen tributario establece esas facultades, aunado a que los principios sancionatorios los contemplan tanto la Ley 1607 de 2012 como la Ley 1819 de 2016, no siendo exclusivo de la primera de esas leyes el principio de favorabilidad, el cual, en todo caso, aplica al orden sancionatorio, que no sustancial. No hay lugar a condena en costas, en tanto no se encuentran probadas.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones sin condenar en costas[12]. Sin pronunciarse sobre el cargo de falta de competencia, el *a quo* avaló la legalidad de los actos acusados por hallarlos debidamente motivados, conforme la clara y detallada exposición de las razones jurídicas y fácticas que condujeron a la demandada a modificar la declaración. Juzgó adecuada la valoración probatoria de la DIAN que develó la inclusión de costos irreales en la declaración de renta CREE 2014, conforme las pruebas directas e indirectas obtenidas en la investigación a partir de los cruces de información con terceros, el comportamiento tributario de los supuestos proveedores, visitas de verificación, lo registrado en la contabilidad de la actora y en atención a la falta de acreditación de los costos glosados, también en la denuncia presentada por Comferretera SAS. En razón a la inclusión de costos inexistentes en la señalada declaración ratificó la sanción por inexactitud, al igual que la sanción al representante legal.

Recurso de apelación

La demandante apeló el fallo del tribunal[13]. Discutió que la primera instancia no estudió el cargo de nulidad de falta de competencia de la dependencia que decidió el recurso de reconsideración. Sin oponerse a la no prosperidad del argumento de falta de motivación de la liquidación oficial de revisión, insistió en que la demandada no podía investigar y

[12] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2. “LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00”, documento “032Sentencia.pdf”.
[13]. SAMAI Tribunal, Índice 24. “7RECEPCIONMEMOR_RECURSODEAPELACIONSE(.pdf) NroActua 24”.

sancionar por inexactitud y al representante legal visto que la Ley 1607 de 2012 no incorporó esas conductas, siendo la normativa vigente al presente asunto.

Reclamó que era deber de la administración eliminar las dudas o vacíos probatorios en torno a la realidad de los costos si consideraba que las pruebas aportadas por la actora no eran suficiente sustento de la realización de las compras, por lo que al persistir esos vacíos, debían resolverse a su favor de conformidad con el artículo 745 del ET, reiteró igualmente, que se le ha endilgado la ausencia de pruebas derivadas de los incumplimientos formales de los proveedores, que no le compete demostrar.

Sobre la valoración probatoria que derivó en el desconocimiento de los costos, adujo que la DIAN transgredió la presunción de inocencia y dio credibilidad a la denuncia presentada por Comferretera sin la existencia de pruebas que respaldara la veracidad de esas afirmaciones, aparte que no comprobó si el dicho del proveedor tenía por finalidad exculparse del incumplimiento de sus obligaciones tributarias. Es así, que la falsedad de las aseveraciones de dicho tercero se corrobora en el oficio de la fiscalía en el que se indica, que consultado el sistema de información -SPOA- no aparecen a nombre de Comferretera registros de vinculación a procesos penales.

A partir del dictamen pericial, se tiene que las pruebas recogidas por la DIAN no tienen el alcance de demostrar la inexistencia de las compras, en la medida que lo detectado fue el incumplimiento de los deberes tributarios de los proveedores, que en la mayoría de los casos no tenían el RUT actualizado, impidiendo a la administración las labores de verificación y cruce requeridas para desvirtuar las pruebas aportadas por la actora, con lo cual, esos vacíos probatorios debieron haberse resuelto a favor de la demandante.

Reiteró que la DIAN omitió la estimación presunta de los costos pese a que se encontraban satisfechos los supuestos del artículo 82 del ET; que no procede sancionarla por inexactitud siendo que probó los costos y la realidad de las operaciones de compra, también se opuso a la sanción impuesta al representante legal aduciendo que no se llevó a cabo inspección contable que permitiera establecer irregularidades en la contabilidad.

Pronunciamientos finales

Las partes y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Se juzga la legalidad de los actos demandados atendiendo a los cargos de apelación propuestos por la demandante -apelante única-, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas.

2- En concreto, corresponde establecer: (i) si la división que expidió la resolución de reconsideración carecía de competencia para proferirla y si la actuación administrativa desatendió la normativa vigente; (ii) si procedía el rechazo de los costos de venta glosados respecto de la declaración de renta CREE del año 2014, en caso afirmativo, si la DIAN omitió estimar costos presuntos; (iii) la procedencia de la sanción por inexactitud a la actora; y, iv) el mérito para sancionar al representante legal de la demandante de conformidad con el artículo 658-1 del ET.

Se precisa que en el trámite judicial la actora no cuestionó el rechazo de las autorretenciones determinadas en los actos demandados.

Análisis del caso concreto

1- La demandante apelante aduce la falta de competencia de la división de gestión jurídica de la dirección seccional de impuestos de Cúcuta que decidió el recurso de reconsideración porque, en su criterio, la cuantía del acto recurrido corresponde al total de los conceptos modificados por la administración -$2.368.827.000-, superior a las 20.000 UVT que refiere el artículo 560.2 del ET -que al año 2018, de interposición del señalado recurso, equivalía a $663.120.000-.

Sobre ese particular, se recuerda que el artículo 560 del ET[14] establece la competencia para decidir el recurso de reconsideración en atención a la cuantía del acto recurrido, a cuyo propósito define expresamente que esta corresponde a *«los mayores valores determinados por concepto de impuestos y sanciones»*.

En el presente asunto la administración determinó a la actora un mayor valor por impuesto y sanciones que, acorde con los actos, no llega ni menos supera el límite al efecto previsto en la citada norma, esto es, $663.120.000 correspondiente a 20.000 UVT del año 2018[15], de ahí, que es infundada la censura por falta de competencia planteada por la apelante y, en consecuencia, no prospera.

En cuanto al aducido desconocimiento de la normativa vigente porque la Ley 1607 de 2012 no contempló investigar y sancionar por inexactitud ni representante legal y, por ello, no procedería la modificación de la declaración CREE 2014 ni la imposición de dichas sanciones, la Sala recuerda a la actora que la habilitación dada a la autoridad tributaria para la verificación de la exactitud de las declaraciones la establece el artículo 684 del ET, asimismo, la facultad asignada a dicha entidad para la imposición de las sanciones por inexactitud y a los representantes legales por la aprobación de las declaraciones tributarias con la inclusión de costos inexistentes la prevén los artículos 647 y 658-1 del ET, respectivamente, como lo expresó esta sección[16] en reciente oportunidad, en un asunto entre las mismas partes, frente a la renta 2014. Así, el cargo no está llamado a prosperar.

2- En lo que atañe al rechazo de costos, la apelante discute que la autoridad tributaria le endilgó los incumplimientos formales de los proveedores y no desvirtuó la realidad de las operaciones de compra, motivo por el cual las dudas probatorias surgidas en la investigación tenían que haberse resuelto a su favor.

Su contraparte defendió el desconocimiento de los costos aduciendo que la actora no aportó documentos de orden interno y externo que respaldaran su contabilidad, registros cuya veracidad fue desvirtuada con las pruebas recaudadas por la DIAN demostrativas de la simulación de las operaciones de compra. Tesis avalada por el tribunal.

A fin de dar solución al debate, se reitera en lo pertinente el criterio de decisión expuesto por la Sala en la sentencia del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28323, CP: Milton Chaves García), con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes, respecto del impuesto de renta de 2014. En lo que atañe a los costos de venta glosados, en dicha providencia se analizó y concluyó: *«El recuento probatorio efectuado hasta este punto, demuestra la diligencia de*

[14] Texto incorporado al Estatuto Tributario por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006.
[15] Equivalente cada UVT a $33.156, según Resolución DIAN 000063 del 14 de noviembre de 2017.
[16] Sentencia del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28323, CP. Milton Chaves García), en el cual, frente al mismo cargo de la actora, se concluyó que el argumento de aquella *«no es de recibo para la Sala porque el inciso primero del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 claramente hace alusión a las sanciones contenidas en el Régimen Tributario Nacional del cual hacen parte tanto la Ley 1607 de 2012, como el Estatuto Tributario, que en sus artículos 647 y 658-1 contempla las sanciones impuestas en los actos demandados»*.

la administración en el desarrollo de sus facultades de fiscalización, los hechos y las pruebas que sustentan la decisión, y lleva a la Sala a concluir que ***existen indicios contundentes de la irrealidad de las operaciones comerciales realizadas con los proveedores*** *antes mencionados, (…). Además,* ***el análisis en conjunto y bajo las reglas de la sana crítica del acervo probatorio que obra en el expediente desvirtúa la realidad de las operaciones de compra*** *que están registradas en las facturas y la contabilidad, situación que la sociedad demandante no logró controvertir mediante pruebas distintas a las que son objeto de cuestionamiento, aun cuando tuvo la oportunidad de arrimar al expediente en sede administrativa y judicial las pruebas que estimara pertinentes para probar su dicho. Por el contrario, se centró en alegar que existieron vacíos probatorios que debieron resolverse a su favor.»* (se resalta)

En concordancia con lo ocurrido frente al impuesto de renta del año 2014, en este proceso -Renta CREE 2014- obran como pruebas determinantes de la irrealidad de las operaciones de compra rechazadas, las siguientes:

(i) Declaración del impuesto de renta para la equidad CREE del año 2014 presentada por la actora el 27 de abril 2015, que registra costos de venta por $6.697.700.000.[17]

(ii) Liquidación Oficial de Revisión 900.001 del 30 de enero de 2018[18], mediante la cual se rechazaron costos -$2.076.671.000- por las aducidas operaciones con los terceros Luis Hernando Gil Quintero, Esteban Rojas, OPL Mónaco SAS, Comercializadora y Ferretería Sandoval SAS, Duván Alexis Molina Guzmán, Luz A. Lara, Ingrid Katherine Mejía Carvajal, Comercializadora y Suministros JB SAS y Comferretera SAS, debido a que la actora no aportó la totalidad de las facturas de compra y demás pruebas directas demostrativas de la incursión real en dichos costos, sumando el conjunto de indicios sobre la irrealidad de esas operaciones de compra, recabado por la administración en ejercicio de sus labores de investigación y de fiscalización, como se indica a continuación:

Proveedor Luis Hernando Gil Quintero
- Es omiso de renta por el año gravable 2014.
- El requerimiento ordinario de información enviado a la dirección del RUT fue devuelto por la causal *«no reside»*.
- Con motivo de la inspección tributaria practicada a la demandante, esta aportó cuadro de compras y libro auxiliar de compras en el que se relacionan algunas facturas de este proveedor; sin embargo, no exhibe las facturas soporte de las transacciones, tampoco los comprobantes de egreso ni los soportes bancarios que acreditan los pagos efectuados al proveedor Luis Hernando Gil Quintero.

Proveedor Esteban Rojas
- Es omiso de renta por el año gravable 2014.
- El requerimiento ordinario de información enviado a la dirección del RUT fue devuelto por la causal *«dirección errada»*.
- Con motivo de la inspección tributaria practicada a la demandante, esta aportó cuadro de compras y libro auxiliar de compras en el que se relacionan algunas facturas de este proveedor; sin embargo, no exhibe las facturas soporte de las transacciones, tampoco los comprobantes de egreso ni los soportes bancarios que acreditan los pagos efectuados al proveedor Luis Esteban Rojas.

Proveedor OPL Mónaco SAS
- Esta sociedad nunca ha declarado por renta ni ventas.
- El auto de verificación o cruce enviado a la dirección del RUT fue devuelto por la causal *«no reside».*
- El 17 de marzo de 2017, funcionarios de la DIAN acudieron a la dirección del proveedor -Av. Camilo Daza # 21-99 Edificio Emycar Oficina 204 Urbanización Prados del Norte -Cúcuta-, donde se les informó que aproximadamente en 4 años esa oficina no se ha abierto y que no conocían al proveedor OPL Mónaco SAS.
- El RUT de este proveedor se encuentra suspendido.
- En virtud del auto de inspección tributaria practicada a la demandante, esta aportó cuadro de compras en la que no aparece OPL Mónaco SAS, pero sí en el libro auxiliar de compras con la factura FC00451, verificados los comprobantes de egreso asociados a este proveedor se estableció que los pagos se efectuaron a: Javier Castro Amaya, Gil Antonio Ruiz, Fc Leonel, Sergio Andrés Piza, Oscar Patiño Ecopetrol, Ciro Alfonso Bohórquez Ortiz, Ramón Patiño Ecopetrol, Comisiones Ecopetrol, sujetos que no

[17] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2. "LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00", documento "007ContestaciónDemanda.pdf", p. 100
[18] *Ibidem.* pp. 952 a 999.

tienen ninguna relación con OPL Mónaco SAS. Así, en dichos comprobantes no se encontró pago alguno a nombre de la empresa proveedora o de su representante legal.

Proveedor Comercializadora y Ferretería Sandoval SAS y/o COFESA SAS
- Esta sociedad nunca ha declarado por renta ni ventas.
- El requerimiento ordinario de información 00243 del 17 de febrero de 2017, se entregó al destinatario según constancia de la empresa de correo, pero no hubo respuesta.
- Con motivo de la inspección tributaria practicada a la demandante, esta aportó cuadro de compras y libro auxiliar de compras en el que se relacionan algunas facturas de este proveedor; sin embargo, no exhibe las facturas soporte de las transacciones, tampoco los comprobantes de egreso ni los soportes bancarios que acreditan los pagos efectuados al proveedor Comercializadora y Ferretería Sandoval SAS y/o COFESA SAS.

Proveedor Molina Guzmán Duván Alexis
- Es omiso de renta por el año gravable 2014.
- El requerimiento ordinario de información enviado a la dirección del RUT fue devuelto por la causal *«no reside»*.
- Con motivo de la inspección tributaria practicada a la demandante, esta aportó cuadro de compras y libro auxiliar de compras en el que se relacionan algunas facturas de este proveedor; sin embargo, no exhibe las facturas soporte de las transacciones, tampoco los comprobantes de egreso ni los soportes bancarios que acreditan los pagos efectuados al proveedor Alexis Duván Guzmán Molina.

Proveedor Luz A. Lara
- Es omisa de renta por el año gravable 2014.
- El requerimiento ordinario de información enviado a la dirección del RUT fue devuelto por la causal *«desconocido»*.
- Con motivo de la inspección tributaria practicada a la demandante, esta aportó cuadro de compras y libro auxiliar de compras en el que se relacionan algunas facturas de este proveedor; sin embargo, no exhibe las facturas soporte de las transacciones, tampoco los comprobantes de egreso ni los soportes bancarios que acreditan los pagos efectuados al proveedor Luz A. Lara.

Proveedor Ingrid Katherine Mejía Carvajal
- Es omisa de renta por el año gravable 2014 e IVA del bimestre 3 de 2014.
- El requerimiento ordinario de información enviado a la dirección del RUT fue devuelto por la causal *«desconocido»*.
- Con motivo de la inspección tributaria practicada a la demandante, esta aportó cuadro de compras y libro auxiliar de compras en el que se relacionan algunas facturas de este proveedor; sin embargo, no exhibe las facturas soporte de las transacciones, tampoco los comprobantes de egreso ni los soportes bancarios que acreditan los pagos efectuados al proveedor Ingrid Katherine Mejía Carvajal.

Proveedor Comercializadora y Suministros JB SAS
- Esta sociedad nunca ha declarado por renta ni ventas.
- El requerimiento ordinario de información enviado a la dirección del RUT fue devuelto por la causal *«dirección errada»*[19].
- Con motivo de la inspección tributaria practicada a la demandante, esta aportó cuadro de compras y libro auxiliar de compras en los que no se encontró registro contable, facturas de compra, comprobantes de egresos ni comprobantes bancarios a nombre del proveedor.

Proveedor Compañía de Distribución Ferretera SAS -Comferretera-

- Mediante Auto de Organización 1229-00021 del 20 de abril de 2017 se trasladaron del expediente VR 2014-2017 000030 correspondiente al impuesto sobre la renta del año 2014, las siguientes pruebas:

  - Comferretera presentó la declaración de renta del año 2014 y las 3 declaraciones cuatrimestrales del IVA de la misma anualidad.
  - El 06 de marzo de 2017, en respuesta al requerimiento ordinario de información 00234 del 17 de febrero de 2017[20], Comferretera informó que: (i) *«JAMAS ha vendido ni una sola puntilla en Cúcuta ni en el resto de Norte de Santander»*; (ii) fue objeto de suplantación *-falsificación de su facturación-* razón por la

[19] Prueba trasladada mediante Auto de Organización 1229-00021 de 20 de abril de 2017. SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2. "LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00", documento "007ContestaciónDemanda.pdf", p. 242, 305 a 305
[20] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2. "LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00", documento "007ContestaciónDemanda.pdf", p. 226

que el 17 de julio de 2014 instauró denuncia penal ante la Fiscalía General de la Nación; y, (iii) en la misma fecha de la denuncia penal puso en conocimiento de la DIAN el señalado hecho fraudulento[21].

- El 27 de marzo de 2017, el jefe GIT Auditoria IV de la División de Gestión de Fiscalización para las Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá informó que: (i) Comferretera puso en conocimiento de la Fiscalía General de la Nación y de la DIAN la falsificación de sus facturas, documentos que señalan la resolución de facturación 320001091132, siendo que la emitida por el fisco es la 3200001007405, igualmente, como numeración autorizada se indica B6851 a B70000 cuando esta corresponde a 3000 hasta 4000; (ii) en atención al auto de verificación o cruce al tipógrafo anotado en las facturas fraudulentas, éste manifestó que nunca realizó dicha impresión, que no están en sus archivos; que las facturas por él impresas indican la razón social de la imprenta y no su nombre; (iii) verificada la información exógena por concepto de IVA descontable reportada a nombre de Comferretera por terceros, se encontró que la actora reportó IVA descontable de $198.548.000 correspondiente a una base de compras de $1.240.925.000, no obstante, realizada visita a dicha proveedora se constató que en su contabilidad no obra registro a nombre de Válvulas y Accesorios del Norte Ltda.

- También se adelantó la siguiente diligencia:
  Auto de Inspección Tributaria 00005 del 31 de julio de 2017[22], acorde con el cual se practicó visita a la actora, oportunidad en la que esta aportó relación de las compras realizadas durante en el año 2014 a Comferretera SAS, y se observó en el auxiliar de la cuenta 22.05.01.02 el siguiente registro a nombre de ese proveedor:

Debe	Haber	Saldo
349.492.992	1.315.239.320	1.069.980.008

De lo contabilizado en la cuenta 22.05.01.02 proveedores de 2014, se advirtió que no todas las compras estaban respaldadas en facturas originales e hicieron falta otras -FC68944, FC68952, FC68966, FC68972-. Algunas facturas incluyeron el IVA y luego fue contabilizado nuevamente en la cuenta 2408 -IVA descontable-. La actora hizo entrega de los comprobantes de egresos emitidos durante el año 2014 que indican como beneficiario Comferretera, sin embargo, los pagos se realizaron a: Gabriela Bohórquez, Luz Meri Noreña, Javier Castro Amaya, Milena Romero/Mauricio Vega y a un desconocido, sujetos que no tienen ninguna relación con el proveedor Comferretera, como tampoco se registran pagos al representante legal de dicho proveedor.

(iii) Resolución de reconsideración 900.001 del 18 de enero de 2019[23], que confirmó el acto de liquidación en razón a que la actora no demostró la realidad de los costos glosados y aparentemente realizados, aunado a que no desvirtuó el conjunto de indicios que dio lugar al desconocimiento de dichos costos.

Del análisis en sana crítica de los hechos y pruebas referidas, la Sala encuentra que el material probatorio e indiciario recaudado por la DIAN devela de forma contundente la irrealidad de las transacciones de compra y desvirtúa las facturas y documentos presentados por la actora como soporte formal de los costos declarados.

En contraste, la demandante no demeritó los hallazgos ni las conclusiones de la administración respecto a que esas operaciones fueron simuladas, contrariamente se limitó a solicitar que se decidiera a su favor los vacíos probatorios de tales transacciones y costos, ante lo cual la Sala enfatiza, que era a la actora a quien le asistía la responsabilidad y el interés de demostrar la existencia de las operaciones de compra, lo que no ocurrió, razón por la cual y en línea con el precedente citado, no se presentaron vacíos probatorios que debieran resolverse a su favor en los términos del artículo 745 del ET.

A este respecto, se reitera que la demostración de la realidad de la operación trasciende la formalidad del soporte, aunque este constituya tarifa legal[24]. Por eso, aun cuando el artículo 771-2 del ET designa a las facturas como medio probatorio para sustentar, entre

[21] *Ibidem*. 257 a 272
[22] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2. "LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00", documento "007ContestaciónDemanda.pdf", p. 134
[23] *Idem.* pp. 1228 a 1251.
[24] Sentencia del 09 de junio de 2022 (exp. 25769, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

otros, los costos, la administración está habilitada para acudir a otros medios probatorios, entre ellos, los indicios, para constatar la realidad de la operación.

Entendiendo que las facturas pueden ser desvirtuadas por otros medios probatorios, directos o indirectos, que no estén prohibidos en la ley, como ocurre en este caso con los indicios detectados en las visitas de verificación, inspecciones, cruces con terceros y las respuestas dadas por las sociedades involucradas, además de lo registrado en el auxiliar de compras de la actora que no ofrece certeza de los hechos alegados, la Sala concluye que la decisión de la administración no obedeció a la aplicación de consecuencias jurídicas por las actuaciones de terceros, por el contrario, se fundó en el análisis del material probatorio que recaudó de la demandante y de las comprobaciones directas con sus proveedores.

Aunado a lo anterior, se reitera lo concluido en la sentencia del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28323, CP: Milton Chaves García), con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes, respecto del impuesto de renta de 2014, en cuanto a que *«el análisis en conjunto y bajo las reglas de la sana crítica del acervo probatorio que obra en el expediente desvirtúa la realidad de las operaciones de compra que están registradas en las facturas y la contabilidad».*

En suma, como la entidad demandada encontró elementos de prueba sobre la irrealidad de las operaciones con los referidos proveedores, sin que la actora acreditara su realidad por medios distintos a la relación de algunas facturas y el auxiliar de las compras desprovisto de credibilidad, pese a asistirle la carga demostrativa[25], especialmente porque la autoridad tributaria le requirió todas las pruebas directas que soportaban esas erogaciones *-v.gr. registro contable, facturas de compra, comprobantes de egresos y comprobantes bancarios de los pagos realizados-* sin que fueran aportadas, la Sala concluye la procedencia del desconocimiento de los costos glosados, como lo expresó el tribunal.

En torno al argumento de la apelante atinente a que el rechazo de los costos no debía fundamentarse en la supuesta denuncia penal instaurada por Comferretera, se enfatiza que dicha glosa responde al recaudo de pruebas directas e indicios obtenidos en las visitas de verificación, inspecciones, cruces con terceros y las respuestas dadas por las sociedades involucradas, además de lo registrado en el auxiliar de compras de la actora que no ofrece certeza de los hechos alegados, elementos de prueba que en sana crítica y valorados en conjunto desvirtuaron de forma contundente la existencia de las transacciones de compra. De manera que no acierta la actora en su afirmación.

Se tiene además que con el escrito de reforma de la demanda, la actora aportó informe pericial contable y fiscal dirigido a acreditar que era obligatorio a la demandada *«aplicar el procedimiento de eliminación de hechos que no le correspondía probar a la sociedad contribuyente, en virtud de su carga probatoria; tal y como lo ordena el artículo 745 del Estatuto Tributario»*[26]; en torno a lo cual el perito concluyó, que las omisiones de las obligaciones formales de los proveedores solamente son imputables a esos terceros, y no constituyen hechos que la demandante estuviera obligada a demostrar. En su opinión, las señaladas omisiones permitían que la demandada iniciara los procedimientos de aforo respectivos, al paso que, presentándose dudas y vacíos probatorios no desvirtuados por dicha autoridad, debían resolverse a favor de la actora en aplicación del artículo 745 del ET.

De esa prueba pericial se destaca que no se acompañó de las facturas y demás documentos contables que permitieran demostrar la realidad de las operaciones o demeritar el análisis probatorio y la contundencia de los indicios de simulación de las

[25] Sentencias del 31 de mayo de 2018 y 05 de agosto de 2021 (exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 09 de febrero de 2023 (exp. 26365, CP: Wilson Ramos Girón).
[26] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2, “LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00”, documento “005ReformaDemanda.”, pp. 4-32.

compras, tampoco incluyó análisis de la contabilidad de la demandante que conduzca a una decisión distinta a la acogida en los actos enjuiciados, contrariamente, el dictamen se ciñe a reseñar las pruebas recaudadas en el proceso de fiscalización. Así las cosas, se trata de un medio de prueba que no tiene la entidad para desvirtuar la legalidad de los actos demandados, como igualmente se concluyó en el precedente que se reitera en cuanto a que *«el dictamen pericial no es una prueba que tenga la entidad para desvirtuar la legalidad de los actos demandados, en la medida en que no da certeza sobre la realidad de las transacciones económicas»*.

Igualmente, recuerda la Sala que conforme con el artículo 742 del ET la determinación de los tributos debe fundamentarse en los hechos que aparezcan probados en el expediente y, en ese orden, para la valoración probatoria acorde con el principio de la carga de la prueba -167 CGP-, los hechos deben ser demostrados por quien los invoca a su favor, sin embargo, en el asunto bajo examen la actora se abstuvo de ejercer una labor probatoria encaminada a demostrar la veracidad de las operaciones, limitándose a señalar a su favor la existencia de vacíos probatorios atribuibles solamente a su propia inactividad y de su entera responsabilidad.

En lo atinente a los costos presuntos, la Sección ha precisado que no se trata de un mecanismo alternativo al que pueda acudir el contribuyente a propósito de que se acepten los costos no demostrados por su inactividad probatoria. Así, la presunción del artículo 82 del ET aplica cuando es imposible la determinación directa de los elementos de la obligación tributaria[27], lo que no ocurre en este caso, puesto que *-como se expresó en el precedente que se reitera*[28]- el desconocimiento de los costos obedeció a que la actora no aportó las facturas soporte de la totalidad de los costos declarados y aquellas allegadas quedaron desvirtuadas por las labores de fiscalización de la administración que permitieron establecer la simulación de las operaciones de compra, no demeritada por la demandante. Por consiguiente, la presunción de costos reclamada no tiene cabida en este asunto, ni se configuró la omisión referida por la apelante en punto a su aplicación.

3- Corolario de lo anterior, acorde con el artículo 647 del ET, se ratifica la sanción por inexactitud impuesta, establecida la simulación de las operaciones de compra y la consiguiente declaración de costos inexistentes, que permitieron a la actora tributar por un menor valor al procedente.

4- Respecto de la sanción impuesta al representante legal de la demandante, se reitera el criterio expuesto en la citada sentencia que dirimió el litigio entre las mismas partes, en torno a que *«para la imposición de la sanción prevista en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario no es necesario que la administración tributaria haya alegado la existencia de irregularidades en la contabilidad, pues esta procede también en los casos en que existan irregularidades en las declaraciones tributarias, y éstas hayan sido firmadas por el representante legal, quien está en la obligación de actuar de buena fe y de velar por el cumplimiento de la ley»*[29]. Es así, que al configurarse el supuesto normativo de irregularidad en las declaraciones tributarias no se torna imperativo que la administración adelante inspección contable.

Como en el asunto no es materia de discusión que la declaración de renta CREE de 2014 la firmó y avaló Ciro Alfonso Bohórquez Ortiz en calidad de representante legal de Válvulas y Accesorios del Norte Ltda.[30], afectada de irregularidades dada la inclusión de costos inexistentes, siendo este uno de los supuestos del artículo 658-1 del ET, hay mérito para ratificar la señalada sanción. No prospera el cargo.

[27] Sentencia del 06 de octubre de 2022 (exp. 26323, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).
[28] Sentencia del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28323, CP. Milton Chaves García), actor Válvulas y Accesorios del Norte Ltda., renta 2014.
[29] Sentencia del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28323, CP: Milton Chaves García).
[30] SAMAI CE, Índice 2. 4ED_CORREOREM_COREEOREMISORIOPDF(.pdf) NroActua 2. “LINK SAMAI 54001-23-000-2019-00163-00”, documento “007ContestaciónDemanda.pdf”, pp. 100 y 102.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia se establece que en este caso procede rechazar los costos de venta glosados por cuanto la actora no demostró la realidad de las operaciones, cuya inexistencia quedó en evidencia por la contundencia de un conjunto de indicios no desvirtuado. Igualmente, proceden las sanciones por inexactitud y al representante legal.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Costas

6- Acorde con el criterio de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no se condenará en costas en esta instancia, conforme con el artículo 365.8 del CGP.

De otra parte, se ordenará a la Secretaría de la Sección Cuarta incluir en el Sistema de Gestión SAMAI al señor Ciro Alfonso Bohórquez Ortiz como demandante, dado que también actúa en el presente medio de control en nombre propio, debiendo registrarse como sujeto procesal para garantizar la consulta fidedigna del referido aplicativo[31].

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

FALLA

1. Confirmar la sentencia apelada.

2. Sin condena en costas en segunda instancia

3. Ordenar a la Secretaría de la Sección Cuarta incluir en el Sistema de Gestión SAMAI como demandante a Ciro Alfonso Bohórquez Ortiz, acorde con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(*Firmado electrónicamente*)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(*Firmado electrónicamente*)
MILTON CHAVES GARCÍA

(*Firmado electrónicamente*)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto parcial

(*Firmado electrónicamente*)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador

[31] En igual sentido, la sentencia del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28323, CP. Milton Chaves García), actor Válvulas y Accesorios del Norte Ltda.