



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN (E)

Bogotá D.C., veintidós (22) de mayo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00472-01 (28212)
Demandante: Alpecorp Colombia SAS
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre las ventas 2015-5. Compras e impuestos descontables. Operaciones simuladas. Valoración probatoria.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 7 de septiembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Subsección B, que decidió²:

Primero: Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo: Por no haberse causado no se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

El 12 de noviembre de 2015, Alpecorp Colombia SAS³, en adelante Alpecorp, presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto periodo del año gravable 2015, en la que liquidó saldo a favor.

Previos requerimiento especial y respuesta a ese acto, mediante liquidación oficial de revisión del 26 de marzo de 2019, la DIAN modificó la declaración de la actora para desconocer compras de bienes y prestación de servicios gravados a la tarifa general de IVA e impuestos descontables, así como para imponer sanción inexactitud del 100%.

Alpecorp presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, que fue decidido mediante resolución de 5 de marzo de 2020, notificada por edicto el 23 de junio de 2020, en el sentido de confirmar el acto de determinación oficial del tributo.

Demanda

Alpecorp, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones⁴:

¹ Ingresó al despacho el 27 de octubre de 2023. SAMAI CE índice 3

² Índice 027, Samai del Tribunal.

³ En adelante Alpecorp.

⁴ Índice 001 Samai del Tribunal.



"DECLARACIONES:

1. Que se declare la nulidad del acto administrativo **Liquidación Oficial de Revisión No 32241 2019 000073 del 26 de marzo de 2019** proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

2. Que se declare la nulidad del acto administrativo, **la Resolución No 622-99223 2020 000029 del 05 de marzo de 2020**, Proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección De Impuestos y Aduanas Nacionales fue notificada por edicto desfijado el 23 de junio de 2020.

PETICIONES:

(...)

1. Que como consecuencias de las anteriores declaraciones de nulidad, se restablezca el derecho se restablezca el derecho de mi poderdante, por el impuesto y vigencia fiscal correspondiente.

2. Que se ordene el archivo definitivo del expediente administrativo correspondiente a la vigencia fiscal de 2015 del impuesto sobre la renta (sic) del contribuyente en mención.

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 23, 29, 189 y 228 de la Constitución Política.
- Artículos 138, 161, 162, 163, 164 y 166 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA).
- Artículos 62, 617, 684, 671, 732, 742,743, 771-2, 771-5, 772,774, 781 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículos 48, 50 y 51 del Código de Comercio.
- Artículo 3 Decreto 522 de 2003.

El concepto de la violación se sintetiza así⁵:

1. Falta de competencia temporal por notificación irregular del acto que decidió el recurso de reconsideración. La DIAN vulneró el debido proceso de la actora pues remitió la citación para notificación personal de la resolución que decidió el recurso de reconsideración a una dirección distinta a la indicada en el RUT. Pese a ello, el correo fue recibido el 11 de marzo de 2020 y a partir del día siguiente inició el término de 10 días para acudir a la notificación principal, de los cuales transcurrieron 5 días -entre el 12 y el 18 de marzo de 2020- dada la suspensión de términos que ocurrió entre el 18 de marzo y hasta el 2 de junio de 2020, en razón de las resoluciones de la DIAN dictadas en desarrollo de la emergencia económica, declarada por el Gobierno Nacional por el Covid-19.

Al reanudarse los términos restaba la mitad del plazo (5 días) para acudir a la notificación personal, por lo que dicho lapso se cumplía el 8 de junio de 2020, con lo cual el edicto debió fijarse por 10 días, desde el 9 de junio de 2020 y desfijarse el 24 de junio de 2020. No obstante, se desfijó un día antes -23 de junio de 2020-, con lo cual se vulneró el debido proceso porque se surtió una notificación que no garantizó los plazos legales.

Tal irregularidad produjo el silencio administrativo positivo a favor de la actora porque como el recurso de reconsideración se presentó el 16 de mayo de 2019, la DIAN tenía hasta el 19 de mayo de 2020 para notificar el acto que lo decidió. El hecho de que el apoderado de la demandante haya obtenido copia de la resolución el 24 de julio de 2020, no significa que se concretó la notificación por conducta concluyente, pues para ese momento el término legal se había cumplido.

⁵ Índice 001 Samai del Tribunal.

2. No hubo simulación de compras. La DIAN desconoció a la actora compras de bienes y servicios a la tarifa general e impuestos descontables por presuntas irregularidades, como no exhibir los libros contables. No obstante, en los actos demandados se refirió a las actas de inspección tributaria y contable, en desarrollo de las cuales le fue presentada la documentación contable que fue requerida por la administración, con el cumplimiento de los requisitos legales. Por tanto, dio un alcance errado a los artículos 684, 742 y 743 del ET, pues pasó por alto la realidad contable de las operaciones, soportada en los libros oficiales, cuentas auxiliares y soportes y comprobantes internos y externos.

3. Inaplicabilidad de los artículos 771-5 y 771-2 del ET. No es oponible a la actora que en el 2017, la DIAN haya declarado como proveedor ficticio al tercero Distribuciones Nacionales Dinal, pues para el año 2015 no estaban vigentes los artículos 771-2 y 771-5 del ET. Entonces, no se le podía atribuir fraude fiscal por el hecho de que en múltiples ocasiones haya pagado operaciones en efectivo a ese tercero.

4. Indebida valoración de los inventarios. La DIAN cuestionó el manejo de los inventarios de la actora, que se dedica al “comercio al por mayor de otros tipos de maquinaria y equipos” y “comercio de vehículos automotores nuevos” que principalmente, para el año 2015 se hizo por camiones de bomberos. No obstante, inadvirtió que los vehículos no se producen en cadena y en grandes cantidades. Cada producto obedece a unas especificaciones técnicas, según el requerimiento del cliente. De ahí que no sea posible el manejo de inventarios permanentes, pues los productos, repuestos y servicios se van adquiriendo para cada vehículo.

5. Desconocimiento indebido de los pagos por prestación de servicios a personas naturales no obligadas a facturar. En el caso de personas que no están obligadas a expedir factura, la ley exige que las operaciones se soporten con documentos equivalentes elaborados por la adquirente -Alpecorp-. Sin embargo, la DIAN no tuvo en cuenta que se elaboraron cuentas de cobro con la especificación de los conceptos, valores y planillas de aportes a seguridad social correspondientes y rechazó las operaciones porque, de forma arbitraria, no las aceptó como documentos equivalentes.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁶:

1. No se vulneró el debido proceso ni se configuró el silencio administrativo positivo. La notificación del acto que decidió el recurso de reconsideración se efectuó a la dirección procesal que la misma actora señaló en el recurso, como lo prevé el artículo 564 del ET y ante la falta de comparecencia de la sociedad para acudir a la notificación personal, se fijó el edicto el 8 de junio de 2020 y se desfijó el 23 del mismo mes, dentro del año que tenía para resolver y notificar la decisión del recurso. De modo que no se configuró el silencio administrativo positivo.

No es cierto que se haya desconocido el término de 10 días en los cuales el contribuyente puede comparecer a notificarse personalmente del acto que decidió el recurso, pues éste inicia su conteo desde el momento en que la DIAN introduce la citación en la oficina de correos y no desde el día siguiente, como lo puntualizó la Corte Constitucional en la sentencia C-929 de 2005 y como lo prevé en el artículo 565 del ET.

⁶ Índice 014, Samai del Tribunal.

Finalmente, no puede aceptarse una vulneración al debido proceso, pues el acto que resuelve el recurso de reconsideración agota la discusión en sede administrativa y habilita al interesado a acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, tal como lo hizo la demandante. De ahí que no se le cercenó su derecho de contradicción y defensa. Si se acepta que hubo una indebida notificación, la misma fue subsanada por el propio actuar de la demandante al presentar el medio de control dentro de los términos de ley.

2. La demandante no demostró la realidad de las compras. La carga de demostrar la realidad de las operaciones estaba en cabeza de la demandante, pues la DIAN recaudó medios de prueba sobre la improcedencia de las deducciones declaradas. Ante estas pruebas, los libros de contabilidad no resultan suficientes por no estar debidamente soportados con comprobantes internos y externos correspondientes.

Alpecorp registró unos costos de venta que se rechazaron por la DIAN, porque no corresponden a pagos realizados al proveedor Dinal y por falta de documentos soporte, como órdenes de compra, remisión de mercancías, registros de entrada a almacén o guías de transporte. Al cuestionarse las operaciones, la actora informó que una parte de los pagos se había hecho mediante cheques, pero estos no fueron aportados. Y al requerirse a las entidades bancarias no fue posible establecer la trazabilidad de dichos pagos, por lo que las operaciones no pueden tenerse como reales.

El hecho de que el tercero Dinal haya sido declarado proveedor ficticio en 2017, no tiene relevancia, pues para desconocer a la actora operaciones económicas no era necesario que el proveedor contara con dicha calificación en el año que se analiza - 2015-. El desconocimiento de tales operaciones es el resultado de las pruebas directas e indicios debidamente recaudados que denotan la simulación de transacciones, todo lo cual fue sustentado en los actos administrativos y conllevó la imposición de la sanción por inexactitud.

3. Desconocimiento de operaciones con personas naturales. El rechazo de pagos a personas naturales tuvo origen en las múltiples inconsistencias, como que para varias operaciones existen documentos equivalentes con los mismos números consecutivos, fechas y comprobantes de egreso, lo que impide el reconocimiento de costos y gastos.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, conforme a las siguientes razones⁷:

1. La notificación del acto que decidió el recurso de reconsideración se surtió oportunamente, por conducta concluyente. La demandante estableció una dirección procesal que coincidía con la registrada en el RUT, al momento de enviar la citación para notificación personal del acto que resolvió el recurso. Y aunque con posterioridad, cambió la dirección del RUT, ese hecho no invalida el trámite que se adelantó en la dirección vigente al tiempo del trámite de la notificación.

De acuerdo con el inciso segundo del artículo 565 del ET, el término de 10 días para acudir ante la administración a notificarse personalmente del acto que decidió el recurso de reconsideración inicia al día siguiente de la introducción al correo de la citación, lo que ocurrió el 11 de marzo de 2020, por lo cual ese plazo empezó a correr

⁷ Índice 027, Samai del Tribunal.

el 12 de marzo del mismo año, pero se vio suspendido como consecuencia de las medidas por la pandemia del Covid 19, según las resoluciones de suspensión de términos emitidas por la DIAN.

La reanudación del término ocurrió a partir del 2 de junio de 2020, momento para el cual ya habían transcurrido 5 días (entre el 12 y el 18 de marzo de 2020) y los 5 restantes vencían el 8 de junio de 2020, día en el que la DIAN fijó el edicto, que desfijó el 23 de junio de 2020. De manera que la notificación por edicto fue irregular y se consolidó una vulneración al debido proceso por pretermitir los términos para que la actora acudiera a la notificación personal. Sin embargo, el apoderado de la demandante informó que recibió copia del acto que decidió el recurso de reconsideración el 24 de julio de 2020, lo que configuró una notificación por conducta concluyente dentro del plazo del año siguiente a la presentación del recurso de reconsideración -16 de mayo de 2019-.

Lo anterior, porque el plazo del artículo 732 del ET vencía el 16 de mayo de 2020, pero al verse afectado por la suspensión de términos entre el 19 de marzo y el 1 de junio de 2020, se reanudó el conteo el 2 de junio de 2020, cuando aún restaba 1 mes y 28 días para que la DIAN notificara el acto que decidió el recurso de reconsideración, que se extendió hasta el 30 de julio de 2020. De manera que, al haberse entregado copia del acto al apoderado de la actora, el 24 de julio de 2020, operó la notificación por conducta concluyente dentro del plazo legal. Por tanto, el cargo de nulidad no prospera.

2. Es procedente el rechazo de las operaciones con Dinal. La demandante no demostró la realidad de las operaciones económicas reportadas con el proveedor Distribuciones Nacional Dinal. Pese a contar con registros contables de las transacciones de compra de materiales para el ensamble de vehículos de bomberos, éstas fueron desvirtuadas por la DIAN porque el proveedor no tenía establecimientos comerciales, ni cuentas bancarias a su nombre y no fue ubicado en la dirección registrada en el RUT. Tampoco se obtuvo reporte de la realización de operaciones mercantiles desde el año 2014, lo que conllevó que fuera declarado proveedor ficticio en el 2017. Lo anterior conduce a indicios de falsedad, si se considera que, además, Dinal realizó operaciones con otras empresas que no tienen establecimientos de comercio, bodegas o lugar físico de operaciones y no se comprobó que contara con recursos financieros necesarios para realizar pagos o transferencias por las sumas de dinero relacionadas con la compra y venta de materiales.

Asimismo, no existen comprobantes de egreso de la actora ni de recibo del dinero en efectivo por el tercero. Y frente a los pagos mediante cheque, las entidades bancarias consultadas por la DIAN informaron no haber endosado o girado a cheques a Distribuciones Nacionales Dinal. Igualmente, se demostró que Alpecorp no reportó en su balance general de 2015 movimientos débito a la cuenta de inventarios de materias primas, sino de *souvenirs* que vendió y al requerírsele la entrega de los soportes internos y externos de las órdenes de compra de materiales, entradas de mercancía para el ensamble de vehículos al almacén, soportes del costo de transporte y las guías respectivas, los soportes de los pagos en efectivo y de los cheques girados, la demandante dio respuestas evasivas e indicó no manejar kárdex ni otro programa de manejo de inventarios.

En suma, no se demostró la trazabilidad de las operaciones, lo que convalida que el rechazo de compras e impuestos descontables fue justificado.

3. Operaciones con personas del régimen simplificado. La actora no aportó los documentos equivalentes sobre las operaciones gravadas, realizadas con las personas del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas. Sin embargo, el impuesto descontable correspondiente no fue llevado a la declaración de IVA del periodo 5 de 2015, pues el incluido corresponde exclusivamente a las compras realizadas al proveedor Dinal, con lo cual el cargo planteado no tiene incidencia frente a la determinación del impuesto. No obstante, de la revisión de algunos de los documentos cuestionados, se evidenció que presentan falencias con los soportes contables, lo que denota que fueron creados con posterioridad a la operación registrada y que no concuerdan con los comprobantes de egreso o carecen de ellos.

4. No hay lugar a la condena en costas. No se acreditaron en el expediente expensas por costas y agencias en derecho, en los términos del numeral 8 del artículo 365 del CGP, por lo cual no se condenó a la parte vencida.

Recurso de apelación

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia de la siguiente manera⁸:

1. Indevida valoración probatoria. El Tribunal estableció una tarifa legal sobre las pruebas que debieron aportarse por la demandante. Sugirió que, además de las facturas y la contabilidad llevada en debida forma, deben aportarse otros documentos para demostrar la realidad de las operaciones económicas cuestionadas por la DIAN. Lo anterior, excede las reglas probatorias del artículo 771-2 del ET.

Por el contrario, en el expediente administrativo se aportaron todos los medios de prueba que las normas tributarias exigen para soportar los costos y gastos, por lo cual deben ser valorados bajo el principio de la sana crítica y así revocar la sentencia de primera instancia.

Pronunciamientos finales

Las partes guardaron silencio en esta etapa procesal. El Ministerio Público no rindió concepto⁹.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si la apelante demostró la realidad de las operaciones realizadas con el proveedor Distribuciones Nacionales Dinal, cuyo desconocimiento condujo a que la DIAN rechazara a la actora, compras e impuestos descontables de la declaración de IVA del bimestre 5 de 2015.

Por no ser materia de apelación, la Sala no se pronuncia frente a lo decidido por el Tribunal en relación con los cargos de la demanda de falta de competencia temporal para resolver el recurso de reconsideración y la procedencia de las operaciones realizadas con personas naturales del régimen simplificado del IVA.

⁸ Índice 029, Samai del Tribunal.

⁹ SAMAI CE índice 11.



Análisis del caso concreto

Alpecorp se dedica a la fabricación, ensamble, distribución y comercialización de vehículos para bomberos y otros equipos de seguridad industrial.

En la declaración de IVA del bimestre 5 de 2015, Alpecorp registró compras de bienes y servicios a la tarifa general, originadas en transacciones con el tercero Distribuciones Nacionales Dinal con el correspondiente impuesto descontable (casillas 49, 51 y 68, respectivamente), que fueron desconocidas por la DIAN mediante liquidación oficial de revisión, confirmada en reconsideración, al concluirse que eran inexistentes.

Al igual que la DIAN, el Tribunal considera que las operaciones económicas no fueron reales porque a pesar de que están soportadas con las facturas del proveedor Dinal, no se respaldaron con otros medios de prueba que demuestre la realidad y trazabilidad de las operaciones.

Para el apelante, según el artículo 771-2 del ET, son suficientes las facturas porque cumplen la totalidad de los requisitos legales y se acompañan de los registros contables que se llevan en debida forma.

Para resolver el caso, se reitera, en lo pertinente, la sentencia del 30 de mayo de 2024¹⁰ que decidió el litigio entre las mismas partes sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN determinó oficialmente el impuesto sobre la renta a cargo de Alpecorp del año gravable 2015.

El artículo 771-2 del ET exige que las operaciones que constituyen costos, deducciones e impuestos descontables se deben soportar con facturas o documentos equivalentes que cumplan los requisitos de los artículos 617 (literales b, c, d, e, f y g) y 618 del ET. Tal previsión no impide la facultad de revisión de la administración, quien cuenta con los medios de prueba adicionales para desacreditar la eficacia probatoria de dichas facturas y documentos equivalentes, así como de los registros contables.

Cuando la DIAN cuestiona la veracidad de las facturas y documentos equivalentes, a los contribuyentes les asiste el deber de aportar otros elementos probatorios que convaliden la realidad y trazabilidad de las operaciones.

En el caso en estudio, las operaciones de compras de bienes y servicios gravados a la tarifa general de IVA que se discuten, ascienden a \$308.708.506 y se soportan con las facturas 1635, 1648, 1641, 1654 y 1699 por la adquisición de láminas, rollos, alambres y platinas de acero inoxidable, servicios de corte y dobladora de tubos, expedidas por Distribuciones Nacionales Dinal¹¹, las cuales cumplen con los requisitos formales establecidos en el artículo 617 del ET. Sin embargo, en el curso de las investigaciones adelantadas, la DIAN concluyó que éstas carecían de realidad material, a partir de una serie de medios de prueba directos e indirectos, que se resumen así:

-No se presentaron documentos adicionales para la verificación de las operaciones, pues la actora no contaba con las guías de transporte de las mercancías adquiridas, ni el soporte de su ingreso y entrega en el almacén de la demandante.

-No se soportó la forma en que se hicieron los pagos de cada una de las facturas, pues no se hallan discriminados en el auxiliar contable de la cuenta de caja y así no

¹⁰ Expediente 28257, C.P. Wilson Ramos Girón.

¹¹ Visibles en los folios 84 a 88 del cuaderno de antecedentes administrativos.

se permitió verificar que se cancelaron en efectivo. En los casos de pago mediante cheque, no se aportó la respectiva colilla, ni los soportes bancarios del manejo de los dineros relacionados con las operaciones de compra.

-Alpecorp no maneja kárdex ni inventarios que permitan verificar la adquisición de artículos necesarios para la elaboración de los camiones de bomberos y soportar, así, las entradas al almacén de aquellos productos comprados a DINAL. La demandante tenía la obligación de utilizar el sistema de inventarios permanentes. para efectos fiscales y contables.

-No se soportó ni justificó en qué etapa de la cadena productiva la actora utilizó los bienes adquiridos a Dinal, ni a qué orden de servicio se vincularon los productos, bajo la afirmación de que por el hecho de dedicarse a la fabricación de vehículos de bomberos por pedido y no en línea productiva *“es imposible entregar con detalle qué se utiliza para cada orden de compra ya que cada vehículo de bombero es totalmente diferente según indicaciones del contrato suscrito”*¹²

-Respecto de los cheques relacionados con los pagos a Dinal, la demandante informó que *“estos cheques no necesariamente tienen relación directa con los pagos que se hicieron al proveedor, ya que fueron cambiados en el banco por funcionarios de Alpecorp y el pago al proveedor se hizo en efectivo como se evidencia en los egresos”*¹³. Asimismo, Bancolombia remitió la copia bifacial de los cheques girados por Alpecorp durante el año 2015 y no muestran que fueron girados a nombre del proveedor Dinal, con lo cual no hay forma de probar que los pagos sí se hicieron, por carencia de soportes documentales que los respalden.

-Por auto de 18 de junio de 2018¹⁴ se trasladaron al expediente administrativo las actuaciones adelantadas en el expediente IR 2015 2017 1853, adelantado a Dinal por la revisión de la declaración del impuesto de IVA del bimestre 1 de 2015. En este expediente se muestra que, tras múltiples intentos, ese proveedor no pudo ser ubicado por la DIAN en la dirección que registró en su RUT, que corresponde con un conjunto residencial en el cual no conocen a dicha sociedad ni a su representante legal. Asimismo, Dinal no presentó declaración de renta de 2015 y ante la imposibilidad de ubicar sus oficinas y representante, no se fue posible conocer sus registros contables y soportes de las operaciones realizadas, así como su capacidad operativa. Nunca matriculó establecimientos de comercio o bodegas pese a tener como actividad principal el *“comercio al por menor de artículos de ferretería, pinturas y productos de vidrio en establecimientos especializados”*, elementos que requieren de almacenaje, con lo cual no hay forma de corroborar que efectivamente realizó las operaciones de venta de productos.

-En la investigación adelantada por la DIAN al proveedor Dinal por su declaración de IVA del bimestre 1 de 2015, se contactaron a 8 empresas que habían reportado operaciones de compra a DINAL para obtener soportes e informes sobre las transacciones, lo que conllevó a que 6 de dichas empresas de manera voluntaria corrigieran sus denuncias privados de IVA, renta y CREE¹⁵.

Del recuento anterior, contrario a lo sostenido por la demandante, no puede darse por demostrada la realidad de las operaciones de compra que 2015 afirma haber realizado al proveedor Dinal en el periodo 5 (septiembre – octubre), pues de ello solo dan cuenta

¹² Respuesta del representante legal de Alpecorp Ltda. al acta de visita de 9 de enero de 2018, radicada el 20 de febrero de ese año. F.141 pdf del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹³ Oficio radicado 032E2018024351 del 9 de abril de 2018. Cuaderno de antecedentes administrativos, folio 142.

¹⁴ Folios 13 a 31 del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹⁵ Según informe final visible en los folios 41 a 50 del tomo 2 del cuaderno de antecedentes administrativos

las facturas del tercero, sin soporte adicional que muestre la trazabilidad de las operaciones, como la remisión de la mercancía, los documentos de transporte, órdenes de compra, constancias de recibo de conformidad de los productos en bodega, comprobantes de pago, transacciones bancarias, ingreso a inventarios etc. Tales soportes no fueron aportados por Alpecorp y con ello incumplió la carga probatoria que le asiste, sin que las solas facturas sean suficientes para acreditar la realidad de las transacciones.

Lo anterior, al margen de la declaratoria de Dinal como proveedor en el año 2017, por operaciones irreales realizadas, inclusive, desde el periodo 2014, pues, en el presente asunto, la actora no logró demostrar la realidad de las compras dado que, como se precisó, no se hallan respaldadas con la información contable por carencia de documentos internos y externos que soporten su trazabilidad, lo que se agrava con las inconsistencias del proveedor, que impiden convalidar que para el año 2015 contara con establecimiento de comercio, capacidad operativa y una cadena de adquisición de los productos que supuestamente enajenó, tanto a la actora como a los demás terceros que le reportaron operaciones, pues el volumen de las ventas no tiene correspondencia con las adquisiciones de mercancías.

En este punto, la Sala reitera la sentencia de 30 de mayo de 2024¹⁶ que decidió el litigio entre Alpecorp y la DIAN por el impuesto sobre la renta de 2015, y en el que, bajo supuestos similares al que aquí corresponde, concluyó lo siguiente:

Del análisis en sana crítica de los hechos y pruebas referidas, al margen de la declaratoria de proveedor ficticio del proveedor DINAL¹⁷, la Sala encuentra que la inconsistencia de la información contable allegada por la actora no le otorga fiabilidad, pese a lo cual la demandante no aportó otros medios de prueba que permitieran establecer la realidad de las operaciones de compra glosadas.

Así mismo, que a pesar de las diligencias llevadas a cabo por la autoridad tributaria no fue posible constatar esas operaciones, y que las investigaciones a la sociedad DINAL evidenciaron que ésta no contaba con capacidad económica, de inventarios e infraestructura física que le permitieran ejecutar las operaciones de venta, no atendió los llamados realizados por la Administración y no se ubicó en la dirección registrada en el RUT, entre otras irregularidades.

[...]

[...], las pruebas recaudadas por la DIAN desvirtúan las facturas y demás pruebas [...presentadas por la actora como soporte de costos declarados, pues constituyen indicios contundentes que desvirtúan la existencia de las transacciones de compra. En contraste, la demandante no desvirtuó los hallazgos ni las conclusiones de la Administración respecto a la inexistencia de las operaciones, se limitó a afirmar que las facturas y la contabilidad cumplían los requisitos legales.

En suma, como la Administración encontró elementos de prueba sobre la irrealidad de las operaciones cuestionadas con el referido proveedor, sin que la actora acreditara la realidad por medios distintos a la relación de facturas y la contabilidad desprovista de credibilidad, pese a asistirle la carga demostrativa de los aspectos negativos de la base imponible por ser quien los invoca a su favor¹⁸, y especialmente, porque la autoridad tributaria cuestionó su veracidad, la Sala concluye la procedencia del desconocimiento de los costos glosados, sin que por lo demás se advierta indebida interpretación probatoria ni extralimitación del tribunal.

En atención a lo aquí analizado y al precedente que se reitera, se advierte que, a través de medios de prueba directos e indirectos, la DIAN desacreditó la veracidad de las operaciones de compra que la demandante reportó haber realizado con el tercero Dinal y que llevó a su declaración de IVA del bimestre 5 de 2015, junto con los impuestos descontables correspondientes, cuyas facturas solo demuestran

¹⁶ Expediente 28257, C.P. Wilson Ramos Girón.

¹⁷ SAMAI Tribunal, Caa 9, pdf. 98 y 99.

¹⁸ 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).



una realidad documental, carente de soportes adicionales que permitan concluir que las operaciones fueron verídicas, pues la demandante no demostró la realidad de tales las operaciones por medios distintos a la relación de dichas facturas y la contabilidad que no ofrecía credibilidad, a pesar de que tenía la carga de hacerlo.

Entonces, no es cierto que el Tribunal haya exigido una tarifa legal injustificada en las normas tributarias ni haya incurrido en indebida valoración probatoria al concluir que en el presente asunto no bastaba con presentar las facturas para soportar las compras e impuestos descontables, sino que debían aportarse otros medios de prueba, debido a que se demostró que dichas facturas solo daban apariencia de realidad a las operaciones cuestionadas.

Lo expuesto es suficiente para confirmar la sentencia apelada,

Conclusión

Por lo expuesto en precedencia, se confirma la sentencia apelada, que negó las pretensiones de la demanda, porque frente a las pruebas que halló la DIAN acerca de la falta de realidad de las operaciones entre la actora y el proveedor, soportadas formalmente en facturas, la actora no logró demostrar la existencia de las operaciones cuestionadas con documentos distintos a las facturas, a pesar de que tenía la carga de la prueba.

Condena en costas. No se condena en costas en esta instancia, pues de acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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 esta instancia.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. 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)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad de este documento se pueden comprobar a través de la siguiente dirección electrónica:
<https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>