



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., nueve (09) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00138-01 (26365)
Demandante: Blu Fashion SAS En Liquidación
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2012. Pasivos. Costo de ventas. Operaciones simuladas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 25 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados para disminuir la sanción por inexactitud impuesta, en aplicación del principio de favorabilidad, sin dictar condena en costas (f. 310).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412015000079, del 11 de agosto de 2015 (ff. 57 a 82), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la actora por el año gravable 2012. Concretamente, rechazó pasivos y costos de ventas e impuso sanción por inexactitud (ff. 83 a 111). Esa decisión fue confirmada con la Resolución nro. 006557, del 01 de septiembre de 2016 (ff. 39 a 55).

ANTECEDENTES PROCESALES

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 demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 6 y 7)

Primero: Se declare la nulidad de ...¹ La Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000079 del 11 de agosto de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se modifica la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2012 presentada por Blu Fashion SAS En Liquidación imponiendo la suma de \$7.062.258.000 como valor a pagar por impuesto y una sanción por inexactitud por valor de \$11.299.613.000.

Segundo: Se declare la nulidad de la Resolución No. 6557 del 01 de septiembre de 2016 proferida

¹ En el auto admisorio de fecha 08 de junio de 2017, el tribunal excluyó la pretensión de nulidad que formuló la actora respecto del requerimiento especial de fecha 14 de noviembre de 2014, por tratarse de un acto preparatorio no susceptible de control judicial (ff. 137 a 149).



por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que confirmó en todas sus partes la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000079 del 11 de agosto de 2015.

Tercero: Que a título de restablecimiento del derecho se reconozca que la actuación de la sociedad comercial Blu Fashion SAS En Liquidación en cuanto a los soportes documentales surgidos de las operaciones comerciales que generan la controversia del presente caso están amparadas en principios fundamentales como la buena fe y la autonomía de la voluntad privada, en consecuencia se reconozca el valor de \$21.400.780.000 correspondiente a los costos de ventas que la DIAN desconoce en la liquidación oficial de revisión y el valor de los pasivos rechazados por \$8.594.344.000 que provienen de las operaciones comerciales que generan dichos costos.

Cuarto: Que como consecuencia de lo anterior se respeten los valores registrados voluntariamente en la declaración de renta presentada por Blu Fashion SAS En Liquidación por el año gravable 2012 y se deje en firme la declaración de renta presentada el 16 de abril de 2013 con autoadhesivo No. 91000175075253 en formulario No. 1103602733176 que arrojó saldo a favor por \$542.570.000.

Quinto: Se determine la nulidad de la sanción por inexactitud por cuantía de \$11.299.613.000 impetrada a Blu Fashion SAS En Liquidación por el rechazo de los costos de ventas por valor de \$21.400.780.000 y por ello determinar un mayor impuesto a pagar por valor de \$7.062.258.000 y la precitada sanción.

Sexto: Que se condene a la parte demandada al pago de costas procesales y agencias en derecho.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 4.º, 13, 16, 29 y 83 de la Constitución; y 617, 618, 683 y 771-2 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 8 a 36):

Sostuvo que su contraparte infringió las garantías constitucionales al debido proceso, igualdad, buena fe y autonomía privada, porque le desconoció efectos tributarios a los negocios que celebró con dos proveedoras, sin practicar las pruebas que solicitó (*i.e.* la verificación de la operación y de los inventarios) y negándole idoneidad probatoria a aquellas que aportó al procedimiento de revisión. Puntualmente, adujo que probó los pasivos y los costos de ventas de la litis con los registros contables, las facturas que cumplían los requisitos previstos en los artículos 617 y 771-2 del ET y las retenciones en la fuente practicadas a las proveedoras. Asimismo, alegó que carecía de sustento fáctico y jurídico que la demandada les excluyera valor probatorio argumentando que no estaba acreditada la trazabilidad de las operaciones en el movimiento de mercancías ni el pago de los bienes y servicios, puesto que las facturas constituían el soporte idóneo de las operaciones de compras (artículo 618 del ET), de manera que no podían desvirtuarse a partir de indicios; y tampoco podían exigirse certificaciones de entidades del sector financiero como prueba del pago, pues ese no fue el medio que acordó con los contratantes. Además, insistió en que la retención en la fuente que practicó a las vendedoras era una prueba irrefutable de la realidad de las operaciones.

De otra parte, argumentó que los actos demandados fueron falsamente motivados, porque la Administración le negó efectos fiscales a las operaciones económicas de la litis por considerar que eran inexistentes y simuladas, pero omitió desacreditar la validez de los contratos que las originaron. Finalmente, afirmó que, si las compras de materias primas fueran inexistentes, no habría generado los ingresos que declaró por las unidades vendidas. Prescindió de formular cargos contra la sanción por inexactitud.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 165 a 195), para lo cual adujo que sustentó los actos acusados en los medios de pruebas que recaudó en el procedimiento de revisión, los cuales, en su opinión, daban cuenta de que los pasivos y

costos de ventas que declaró la demandante correspondían a operaciones económicas simuladas e inexistente. Puntualizó que, aunque los rubros debatidos estaban soportados en facturas que cumplieran los requisitos formales, ello no le impedía verificar la realidad de los negocios que las originaron. Al respecto, indicó que, en el *sub lite*, desacreditó la prueba formal de los pasivos y costos de ventas con indicios sobre la simulación de esas operaciones, concretamente, se refirió a la falta de capacidad operativa de las proveedoras para ejecutar las prestaciones de la litis y a la ausencia de pruebas sobre la trazabilidad de las compras. Por último, defendió la sanción por inexactitud impuesta, porque la actora no propuso reparos en contra de la misma.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados a fin de reducir la sanción por inexactitud conforme al principio de favorabilidad y se abstuvo de condenar en costas (f. 310). En concreto, consideró que la demandada sustentó las glosas en las pruebas que aportó la actora y en las que recaudó en el procedimiento de fiscalización. Además, juzgó que no se infringió el debido proceso al omitir la práctica de las demás pruebas que pidió la demandante, porque eran irrelevantes para el asunto discutido. Agregó que la autonomía privada no impedía que la Administración ejerciera su potestad de gestión administrativa tributaria, a efectos de establecer la veracidad de las operaciones económicas y sus efectos fiscales. Consecuentemente, avaló el rechazo de los pasivos y costos de ventas, pues consideró que, en el *sub examine*, la demandada probó hechos que constituían indicios contra la realidad de los negocios cuestionados (*i.e.* la falta de infraestructura física, logística y de personal de las proveedoras, la omisión de la información contable de la actora y de las vendedoras, el desconocimiento del origen de la mercancía, las inconsistencias en los pagos de las facturas), y que posteriormente llevaron a la Administración a declarar a esas dos compañías como proveedores ficticios. Así, estimó que la valoración conjunta de las pruebas permitía excluirles el valor probatorio a las facturas y que la afirmación de la demandante sobre los pagos efectuados a las proveedoras era insuficiente para desestimar las inconsistencias detectadas por la autoridad tributaria (*e.g.* cheques girados a terceros diferentes de los vendedores o endosados para la adquisición de títulos valores). Finalmente, avaló la sanción por inexactitud, pero reducida conforme al principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del *a quo* (f. 310).

La demandante insistió en que eran procedentes las aminoraciones autoliquidadas porque probó las compras discutidas con los documentos exigidos por los artículos 617 y 771-2 del ET (*e.g.* los libros contables, las facturas y las retenciones en la fuente practicadas a las proveedoras). Asimismo, censuró que se le restara valor probatorio a esos soportes a partir de conductas que fueron desplegadas por terceras compañías, puesto que los efectos nocivos de esos hechos debían imputarse a las intervinientes. También, cuestionó que se sustentara el fallo en la declaración de sus vendedoras como proveedores ficticios, puesto que esa decisión administrativa solo tenía efectos a partir de su publicación. Además, defendió que, como su contabilidad estaba llevada en debida forma, era improcedente que prevaleciera la información en medios magnético de esos terceros. Agregó que en el *sub lite* los indicios que valoró el *a quo* carecían de idoneidad probatoria, porque el Estatuto Tributario preveía las facturas como la prueba conducente de los pasivos y los costos (artículo 771-2). Por último, reiteró que al desconocerse las aminoraciones debía disminuir el ingreso declarado, ya que, según los principios contables de asociación y realización, resultaba imposible obtener un rédito sin incurrir



en costos y gastos.

Por su parte, la demandada reprochó que se disminuyera la sanción por inexactitud, argumentando que era inaplicable el principio de favorabilidad dado que la multa prevista a partir de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016 para las inexactitudes originadas en compras a proveedores ficticios era del 160%, y porque ese principio tampoco regía para los casos de abuso en materia tributaria.

Pronunciamientos sobre el recurso²

Las partes y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por las partes contra la sentencia de primera instancia que declaró su nulidad parcial, a fin de disminuir la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad, y se abstuvo de condenar en costas. Así, corresponde establecer si los medios probatorios que refiere la demandante acreditan los pasivos y los costos de ventas que incluyó en la declaración revisada; o si, en cambio, puede colegirse, de las pruebas practicadas por la autoridad, que las operaciones declaradas por la actora fueron inexistentes. En función de lo anterior, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta y la tarifa aplicable.

2- Sobre la cuestión debatida, la actora alega que demostró la realidad de las operaciones de compras cuestionadas con los documentos exigidos por los artículos 617, 618 y 771-2 del ET, concretamente, los libros contables, las facturas y las retenciones en la fuente que practicó a las proveedoras. Al respecto, censura que siendo esos los medios de prueba idóneos, se les excluyera valor probatorio a partir de indicios extraídos de actuaciones desplegadas por las vendedoras, puesto que era improcedente que se le imputaran los efectos nocivos de la información reportada en medios magnético por terceros, si su contabilidad estaba llevada en debida forma. Además, reprocha que el fallo recurrido se sustentara en la declaración de esas compañías como proveedores ficticios, pues, en su opinión, esa decisión administrativa tiene efectos solo a partir de su publicación (*i.e.* 2015). En línea con lo anterior, aduce que, la Administración desconoció el principio contable de asociación y realización, dado que el rechazo de las aminoraciones de la litis llevaba aparejado la disminución del ingreso declarado. En contraste, la demandada defiende el rechazo de los rubros debatidos porque, aunque estaban soportados en facturas que cumplían los requisitos formales, al verificar la realidad de los negocios que las originaron encontró probados indicios sobre la simulación de esas operaciones –*i.e.* la falta de capacidad operativa de las proveedoras para ejecutar las prestaciones de la litis y a la ausencia de pruebas sobre la trazabilidad de las compras–.

Siguiendo esas alegaciones, corresponde establecer si las pruebas referidas por la demandante acreditan la realidad de las operaciones cuestionadas por la autoridad y que originaron los pasivos y costos ventas glosados o si, en cambio, las practicadas por la demandada permiten demostrar estos que fueron inexistentes.

² Los recursos de apelación contra la sentencia de primera instancia fueron presentados con posterioridad a la reforma introducida al CPACA por la Ley 2080 de 2021, es decir, después del 25 de enero de 2021.



2.1- Para decidir, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto, entre otras, en las sentencias del 15 de octubre de 2021, 27 de octubre y 10 de noviembre de 2022 (exps. 24937, 26148 y 26107, CP: Milton Chaves García), y 23 de junio de 2022 (exp. 24398 CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), que decidieron asuntos de similares características al que convoca la atención de la Sala, entre las mismas partes y respecto de las mismas operaciones, pero en relación con las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los bimestres de 2012.

2.2- Sobre el asunto debatido, la Sala ha precisado que si bien la procedencia de los costos se supedita a que la operación respectiva encuentre respaldo en una factura expedida con el cumplimiento de los requisitos legales (artículos 617, 618 y 771-2 del ET), su exhibición no excluye la potestad de la Administración de celebrar investigaciones respecto de la operación económica documentada, a fin de corroborarla o desvirtuarla. Al respecto, esta Sección³ ha precisado que para corroborar la existencia o inexistencia de las operaciones cuestionadas, la Administración puede practicar los distintos medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en el CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), en cuanto estos sean compatibles con aquellos, según lo señala el artículo 742 del ET, ya que ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba conducentes para acreditar la existencia de dichas operaciones, de ahí que su demostración se enmarque en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del CGP. En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET), que sería, en el presente caso, la existencia de las operaciones de compra en cuestión, situación en la que los indicios adquieren preponderancia, dado que, si la operación económica es inexistente, por obvias razones no habrá evidencia directa de ese tipo de afirmación indefinida (*i.e.* inexistencia). De modo que, la inexistencia o simulación de operaciones económicas debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, estas se colijan. En este esquema, un hecho base debe estar plenamente demostrado en el proceso mediante otros medios de prueba y este hecho indicador debe tener la propiedad de demostrar otro mediante un proceso de inferencia lógica, con fundamento en las reglas de la experiencia (sentencias del 19 de febrero de 2020 y del 05 de agosto de 2021, exps. 23296 y 22478, CP: Julio Roberto Piza).

La Sala también ha establecido que, en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (pasivos, costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. A contrario sensu, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Ahora, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante (sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021, exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza).

2.3- Hechas las anteriores precisiones, corresponde estudiar el material probatorio que obra en el proceso, a fin de determinar la realidad de las operaciones económicas

³ Sentencia del 11 de mayo de 2017 (exp. 21373, CP: Milton Chaves García); del 05 de marzo de 2018 (exp. 21783, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 25 de abril de 2018 y del 07 de octubre de 2021 (exp. 21088 y 23149, CP: Julio Roberto Piza).



objetadas por la demandada. Al respecto, se encuentran demostrados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta revisada, la actora registró como «pasivos» la suma de \$101.870.483.000 y como «costos de ventas y prestación de servicios» el monto de \$29.692.077.000 (f. 10 caa).

(ii) La Administración verificó que \$8.954.344.000 de los pasivos y \$21.400.780.000 de los costos de ventas, correspondían a compras efectuadas a dos proveedoras, por valor de \$16.935.271.700 y \$4.465.508.950 (ff. 5 y 806 caa). Sobre el particular, el 19 de diciembre de 2013, profirió el Requerimiento Ordinario nro. 312382013000485, solicitándole a la actora que allegara, entre otros datos, la relación detallada y los soportes de las compras que realizó a las dos proveedoras referidas identificando, respecto de cada operación, las facturas, sus registros contables, el tipo, origen, lugar de recepción y destino final de las mercancías adquiridas, la forma de pago y las retenciones en la fuente practicadas. También le pidió que indicara la fecha en que inició su relación comercial con esas dos empresas (ff. 11 a 14 caa).

(iii) Con escrito radicado el 11 de marzo de 2014, la actora dio respuesta al anterior requerimiento manifestando que las mercancías adquiridas de las dos proveedoras eran entregadas en su bodega principal, que ellas asumían los gastos de transporte o en ocasiones movilizaba la mercancía en sus propios vehículos, que la destinación final que dio a esos bienes fue la enajenación a sus clientes, pero que le era imposible identificarlos de forma específica, y que su relación comercial con esas compañías inició en el año 2010 (f. 29 caa). Además, allegó las facturas que contenían las operaciones cuestionadas, así: las compras con la primera proveedora estaban soportadas en las facturas nros. 17366 del 03 de febrero de 2012, 17388 del 22 de febrero de 2012, 17397 del 28 de febrero de 2012, 17644 del 02 de agosto de 2012, 17682 del 30 de agosto de 2012, 17701 del 31 de agosto de 2012, 17779 del 24 de octubre de 2012, 17795 del 30 de octubre de 2012, 17969 del 06 de diciembre de 2012 y 18111 del 26 de diciembre de 2012⁴. A su vez, las compras realizadas a la segunda proveedora constaban en las facturas nros. 2705 del 16 de octubre de 2012, 2738 del 30 de octubre de 2012 y 3009, del 19 de diciembre de 2012 (ff. 186 y 189 a 191 caa). Asimismo, entregó el balance general y el estado de resultados, con corte a 31 de diciembre de 2012, y la relación de compras de cada bimestre de 2012 que daba cuenta de las operaciones que realizó con las dos proveedoras en cuestión (ff. 187 y 195 a 198 caa).

(iv) El 19 de junio de 2014, la Administración realizó visita a la actora, la cual fue atendida por el contador quien manifestó que las compras de la litis se pagaron mediante cheques, pero que no tenía conocimiento del origen de la mercancía adquirida de los dos proveedores, ni del lugar de operación de estos (ff. 264 a 267 vto. caa).

(v) El 07 de julio de 2014, la DIAN realizó visita a la primera proveedora –i.e. de quien la actora supuestamente adquirió material textil por valor de \$16.935.271.700–, en la dirección informada en el RUT. La visita fue atendida por el representante legal quien indicó que la compañía se dedicaba a la comercialización de hierro, tuberías, maquinaria agrícola y textiles, que desarrollaba su actividad económica en oficinas arrendadas, sin el uso de bodegas o vehículos propios para el transporte, puesto que este se asumía por los compradores. Además, se negó a entregar la información contable sobre las transacciones con la demandante, porque el asesor contable no estaba en el lugar (ff. 286 a 288 vto. caa). Posteriormente, el apoderado de la compañía presentó un escrito con el que allegó únicamente las facturas de venta emitidas a la contribuyente y, pese a

⁴ Obran en el expediente en los folios 192, 199, 203, 225, 231, 235, 238, 250, 254, 256 y 257 caa



que se le había requerido información sobre sus propios proveedores y la contabilización de sus operaciones comerciales, no entregó esta información alegando que ya había interpuesto una denuncia por la pérdida de los soportes contables. Sobre el pago de la mercancía, manifestó que se hizo efectivo mediante cheques girados a terceros. (ff. 314 y 315 caa).

(vi) En la misma fecha, se realizó visita a la segunda proveedora –i.e. de quien la actora adujo adquirir material textil por valor de \$4.465.508.950–, en la dirección registrada en el RUT, la cual coincidía con la dirección de la anterior vendedora. Además, la visita fue atendida por el representante legal, que era la misma persona que representaba a la otra compañía. Sobre esta empresa, indicó que se dedicaba a la comercialización de bienes y servicios para la industria mecánica y de metal. También que desarrollaba su actividad económica en oficinas arrendadas, sin disponer de bodegas o vehículos para el almacenamiento y transporte de las mercancías, porque ello era asumido por los clientes. Por la misma razón que dio anteriormente, se negó a entregar la información contable de la empresa (ff. 283 a 285 vto. caa). Posteriormente, el apoderado de esta proveedora presentó un escrito con el que allegó las facturas de venta emitidas a la contribuyente y, pese a que se le había requerido información sobre sus propios proveedores y la contabilización de sus operaciones comerciales, no entregó esta información alegando que ya había interpuesto una denuncia por la pérdida de los soportes contables. Sobre el pago de la mercancía, igualmente manifestó que la demandante le pagó con cheques que cobraron terceros autorizados entre el 18 de enero y el 18 de septiembre de 2013 (ff. 329 y 330 caa).

(vii) Sobre los cheques que se identificaron como medio de pago de las compras de la litis, por requerimiento de la Administración, las entidades financieras pagadoras informaron que los títulos valores se endosaron a una comisionista de bolsa (ff. 299 y 305 caa), otros se pagaron a sujetos (i.e. sociedades y personas naturales) diferentes de las dos proveedoras de la litis, y otros no correspondían a títulos valores relacionados con las cuentas bancarias de la contribuyente (ff. 299 a 311, 494 a 500, 529 a 569, 641 a 700 caa)

(viii) En visita del 05 de septiembre de 2014, la comisionista de bolsa a la que se endosaron algunos de los cheques informó a la Administración que los recursos se destinado a la compra de acciones (ff. 490 a 491 caa). Posteriormente, informó que esas operaciones se efectuaron por cuenta de una entidad del exterior y de una persona natural residente en Colombia (ff. 502 a 528, 629 a 635 y 820 a 824 caa). Al respecto, se pudo establecer que la actora era la beneficiaria final de las operaciones realizadas por cuenta de la entidad del exterior y que la persona natural identificada como beneficiaria correspondía al representante legal de la actora (ff. 717 a 721 y 824 caa)

(ix) Debido a que las proveedoras no entregaron ninguna información de sus respectivos proveedores, la Administración consultó los reportes de información en medios magnéticos de terceros a nombre de las proveedoras, pero ningún sujeto reportó ingresos percibidos por ventas a esas sociedades (ff. 572 a 577 caa).

(x) Con fundamento en los anteriores hechos, la Administración profirió requerimiento especial en el que propuso modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta de la actora para rechazar pasivos por \$8.954.344.000 y costos de ventas por \$21.400.780.000, sumas que corresponden a las operaciones comerciales con las dos proveedoras cuestionadas (ff. 880 a 910 caa).

(xi) En respuesta al acto preparatorio, la contribuyente se opuso a las glosas alegando



que la prueba conducente para la procedencia de los pasivos y los costos eran las facturas expedidas por las proveedoras como soporte de las compras y la contabilidad, medios de prueba que habían aportado para conocimiento de la DIAN (ff. 945 a 956 caa).

(xii) Con la liquidación oficial de revisión (ff. 998 a 1023 vto. caa), la demandada cuestionó el valor probatorio de los medios de prueba aportados por la contribuyente, y concluyó que las operaciones informadas eran inexistentes. Puntualmente, señaló que las facturas y soportes contables aportados obedecieron únicamente a una realidad documental pues se trató de operaciones simuladas. Para ello, presentó como indicios que las proveedoras no tenían como objeto social el comercio de material textil, tampoco contaban con instalaciones e infraestructura física que dieran cuenta del desarrollo de esa actividad económica. Así porque no se demostró que tuvieran la logística y el personal necesario y adecuado, se negaron a entregar los registros contables, los soportes de las compras de mercancías y la información de sus proveedores. Además, no existía información en medios magnéticos de terceros que reportaran ventas a estas proveedoras, a partir de los cuales se pudiera establecer el origen de las mercancías que a su vez compró la actora. Sobre las retenciones en la fuente declaradas por las proveedoras, en el acto definitivo se indicó que correspondían a valores que no guardaban relación con los montos de compras y costos que estas declararon. También, señaló la Administración que los cheques girados como medio de pago de las supuestas compras, tenían como destinatarios terceros, otros eran inexistentes, y algunos que fueron girados a nombre de las proveedoras se endosaron a una comisionista de bolsa que declaró haber destinado los recursos a la adquisición de acciones por cuenta de una compañía del exterior que tenía como beneficiaria a la misma contribuyente, y de una persona natural que era el representante legal de la actora. En todo lo anterior, se fundó la decisión de la Administración de modificar la declaración privada revisada, la cual fue confirmada al resolver el recurso de reconsideración.

2.4- A la luz de los hechos probados y del derecho aplicable al *sub lite*, la Sala destaca que la demandada cuestionó las operaciones de compra de material textil, las cuales se encuentran registradas en la contabilidad de la actora y documentadas en facturas, cuyos requisitos formales no son debatidos por la autoridad de impuestos. Al respecto, en lo que interesa al presente caso, la Administración discute la realidad de las supuestas operaciones realizadas por la actora con dos de sus proveedoras, pues estas operaban en direcciones contiguas y sus instalaciones correspondían a una oficina en la que la Administración no halló ningún rasgo que evidenciara el desarrollo de la actividad de comercialización de textiles, aunado a los demás indicios recaudados. Los medios probatorios aportados por la demandante para acreditar la existencia de las operaciones se reducen a facturas de venta expedidas por sus proveedoras y documentos contables, respecto de los cuales la Administración no reprochó el incumplimiento de requisitos.

En contraste, en el *sub lite*, permiten cuestionar la realidad de las operaciones de compra y concluir que las mismas no tuvieron lugar, los siguientes hechos probados: (i) la información allegada por las propias proveedoras; (ii) la falta de soportes argumentativos y probatorios acerca del origen de la mercancía vendida a la demandante; (iii) las contradicciones respecto a quien asumía los gastos de transporte de dicha mercancía en las versiones de la actora y las proveedoras; (iv) el hecho que algunos de los cheques con los cuales la actora pagó la mercancía resultaron pagando inversiones en acciones a nombre de su representante legal y de una compañía extranjera de la que era beneficiaria final; (v) otros de estos títulos valores fueron girados a nombre de terceros y de otros no había registro en las entidades financieras responsables de su pago; (vi) la falta de claridad sobre la destinación de las mercancías supuestamente adquiridas, pues aunque la demandante afirmó haberlas vendido, no proporcionó información sobre los



adquirentes ni prueba de las ventas.

2.5- En ese contexto, la Sala evidencia que por sí solas las facturas aportadas por la actora no permiten acreditar la realidad de las operaciones económicas glosadas. Aunque la factura sea el documento soporte necesario para la procedencia de los costos (artículo 771-2 del ET), esto no impide que la autoridad adelante investigaciones respecto de la operación documentada en la factura, a fin de comprobar su veracidad, correspondiéndole al obligado tributario desplegar la actividad probatoria necesaria para demostrar la realidad y características de la transacción. De esta forma, la Sala verifica que una vez la Administración, a través de los indicios, desconoció las operaciones de compra de textiles que dieron lugar a los pasivos y costos de ventas glosados, la demandante no allegó prueba que permitiera validar o corroborar la existencia de los negocios jurídicos establecidos como simulados por la Administración; es decir, la demandante no desplegó alguna actividad probatoria tendiente a desvirtuar los hallazgos de la autoridad de impuestos, en cambio, limitó su defensa a acreditar la existencia de las operaciones mediante las pruebas documentales que las soportaron formalmente, siendo que la Administración no ha rebatido su existencia, sino que los negocios jurídicos en realidad no fueron celebrados aun cuando, contablemente, la demandante hubiera registrado lo contrario y le hubiese dado apariencia formal de haberse celebrado los negocios que sustentan las facturas y la contabilidad.

Ahora, contrariamente a lo señalado por la actora, considera la Sala que la autoridad fiscal puede requerir a terceros para que rindan informes o declaraciones a efectos de comprobar, real y adecuadamente, los hechos económicos de donde derivan obligaciones tributarias, con lo cual, no se infringe la autonomía privada de los sujetos que celebraron el negocio jurídico, pues, lo que se pretende es revelar la verdadera operación comercial que fue ocultada mediante la apariencia de una declaración contractual, esto es, la compraventa aparente que la contribuyente quiere hacer valer por el hecho de estar soportada en facturas. Así, se advierte que no le asiste razón a la actora sobre las garantías constitucionales vulneradas, pues la calificación de simulación por la autoridad de impuestos tuvo efectos fiscales, a partir de la comprobación de indicios que permitían inferir la simulación de las operaciones.

Tampoco comparte la Sala el alegato de la demandante según el cual se le habrían trasladado los efectos negativos por el incumplimiento de deberes a cargo de terceros, puesto que la inexistencia de las transacciones que llevó a cabo con esas terceras compañías se constató por la Administración a partir de diferentes hechos, que fueron debidamente probados y que no desvirtuó la demandante. Sobre el particular, se evidencia que la actora no allegó prueba idónea alguna que dé cuenta de la realidad de las operaciones en discusión, puesto que, si bien aseguró que las pruebas contables dan fe de estas, lo cierto es que resultan insuficientes pues solo cumplen el cometido de mostrar la apariencia del negocio que soportan. Por esa razón se echa de menos una actividad probatoria en la que se allegaran al plenario otro tipo de comprobantes que los comerciantes suelen usar en desarrollo de sus actividades (*i.e.* contratos, entradas y salidas de almacén, órdenes de compra, registro del transporte de las mercancías, listas de correspondencia con las proveedoras) y, en mayor medida, no se pudo constatar el origen y el destino de la mercancía, pues ni la contribuyente ni las proveedoras dieron razón de ello, todo lo cual pone en duda la realidad de las transacciones en cuestión, de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Precisamente esa inactividad probatoria de la demandante reprochada por la Administración, impiden a esta Judicatura llegar al convencimiento de que las operaciones se hubieran llevado a cabo en la realidad. En cambio, las pruebas que



recaudó la Administración y que en esta oportunidad se valoraron, dan cuenta de que las operaciones fueron simuladas, tal como se concluyó en los fallos que en esta oportunidad se reiteran⁵, en las cuales se juzgó la realidad de las mismas operaciones de compra de textil, pero respecto del impuesto sobre las ventas de los bimestres de 2012.

A lo anterior, podría agregarse que ambas proveedoras fueron declaradas ficticias, entre otras, por las mismas operaciones aquí debatidas, mediante Resoluciones nros. 000609 y 000660, del 30 de septiembre y 19 de octubre de 2015 (ff. 196 a 213 y 215 a 235) y, respecto de la nro. 000660, y su resolución confirmatoria esta Sección emitió juicio de legalidad en la sentencia del 30 de junio de 2020 (exp. 22988, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) a favor de la demandada. Ahora, en la misma forma que lo expuso el tribunal, esos actos administrativos permiten evidenciar que las operaciones objeto de la litis, llevaron a declarar a las vendedoras de la demandante como proveedores ficticios, pero, contrariamente a lo alegado por el extremo activo de la litis, ese no constituye el fundamento de la decisión de modificar la autoliquidación del impuesto aquí enjuiciada, puesto que (como se vio) la liquidación oficial se sustentó en las pruebas que recaudó la Administración sobre las operaciones que declaró la actora.

2.6- De esta forma, la Sala encuentra que la contribuyente no desvirtuó que las operaciones con sus dos proveedoras investigadas fueran simuladas y, por lo mismo, no encuentra la Sala que se hubieran menoscabado los principios invocados en la demanda, pues, según se advirtió en precedencia, quedó demostrado, mediante indicios, que las operaciones de compra de textiles a las cuestionadas proveedoras fueron simuladas y por ello no hay lugar a su reconocimiento fiscal como pasivos y costos de ventas. No prospera el cargo de apelación.

3- En lo que respecta a la sanción por inexactitud impuesta, dado que quedó demostrada la configuración de la conducta tipificada en el artículo 647 del ET, sin que la infractora hubiera esgrimido ninguna causal exculpatoria, procede la Sala a decidir sobre el cargo de apelación planteado por la demandada, quien cuestionó la decisión del *a quo* de disminuir la sanción impuesta al 100%, en aplicación del principio de favorabilidad, pues considera que la sanción aplicable es del 160%, en virtud del artículo 648.2 del ET, al configurarse la conducta contemplada en el artículo 647.5 del ET y por estar ante un caso de abuso en materia tributaria.

El artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, y a su vez previó una multa del 160% cuando la inexactitud se originara en operaciones con terceros que hubiesen sido declarados proveedores ficticios por la Administración, o ante la ocurrencia de abuso en materia tributaria. No obstante lo anterior, y según el criterio de esta Sala⁶, en virtud del principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 de la Constitución), procede la imposición de la sanción por inexactitud del 100% en aplicación del artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, dado que la declaratoria de proveedores ficticios de las dos proveedoras cuestionadas fue, como ya se señaló, en el año 2015, esto es, con posterioridad a la ocurrencia conducta infractora por parte de la demandante *i.e.* la inclusión de pasivos y costos de ventas inexistentes que derivaron un menor impuesto a cargo en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo *sub iudice*. En línea con lo anterior, en el caso *sub examine*, no procede la determinación de la sanción por inexactitud con fundamento en el abuso en materia tributaria, pues lo dispuesto en los artículos 869 y 869-1 del ET, es aplicable para las conductas cometidas a partir del año gravable 2013, conforme lo

⁵ Sentencias del 15 de octubre de 2021, 27 de octubre y 10 de noviembre de 2022 (exps. 24937, 26148 y 26107, CP: Milton Chaves García), y 23 de junio de 2022 (exp. 24398 CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)

⁶ Entre otras, las sentencias del 29 de abril de 2021 y del 15 de octubre de 2020 (exp. 22511 y 23974, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto).



dispone el párrafo del artículo 198 de la Ley 1607 de 2012, sumado a que la Administración no adelantó el procedimiento previsto en el artículo 869-1 del ET para acreditar tal situación. No prospera el cargo de apelación.

4- Considerando que ninguno de los cargos de apelación prosperó, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

5- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia conforme la parte motiva de esta providencia.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN