



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., dos (2) de febrero de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2017-00377-01 (26003)  
**Demandante:** METÁLICAS Y ELÉCTRICAS MELEC SA  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN  
**Temas:** Renta 2012. Costos. Prueba. Sanción por inexactitud

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 17 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda<sup>1</sup>.

**ANTECEDENTES**

El 18 de abril de 2013, MELEC S. A. presentó declaración de renta del año 2012, en la que registró total costos de \$25.617.558.000 y total saldo a favor de \$523.595.000<sup>2</sup>.

Previo requerimiento especial y respuesta, el 27 de octubre de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000110, en la que determinó total costos por \$25.265.785.000, sanción por inexactitud de \$185.736.000<sup>3</sup> y total saldo a favor de \$221.774.000.

Contra la liquidación anterior se interpuso recurso de reconsideración, decidido en la Resolución 007936 del 18 de octubre de 2016<sup>4</sup>, de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar.

**DEMANDA**

MELEC S. A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

*«PRETENSIÓN PRIMERA: Declarar que no hay lugar a modificar la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2012, en los términos de los actos administrativos demandados.*

*PRETENSIÓN SEGUNDA: Por infringir las normas legales en las cuales debía fundarse, declarar nula la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000110 del 27 de octubre de 2015, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, profirió Liquidación Oficial de Revisión respecto de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2013 presentada por MELEC.*

<sup>1</sup> Sin pronunciamiento sobre costas.

<sup>2</sup> Fl. 9 c.a.

<sup>3</sup> Correspondiente al 160% de la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado.

<sup>4</sup> Fls. 86 a 96 c.a.



*PRETENSIÓN TERCERA: Por infringir las normas legales en las cuales debía fundarse, declarar nula la Resolución No. 007936 del 18 de octubre de 2016, por la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la mencionada liquidación oficial.*

*PRETENSIÓN CUARTA: Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados, proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

*PRETENSIÓN QUINTA: Restablecer los derechos vulnerados a MELEC mediante los actos administrativos demandados.*

*PRETENSIÓN SEXTA: Restablecer los derechos vulnerados a MELEC mediante los actos administrativos demandados a los que se refieren las anteriores pretensiones, declarando responsable a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de los perjuicios patrimoniales generados a MELEC en virtud de los actos administrativos demandados a los que se hace referencia en las anteriores pretensiones, los cuales se demostrarán una vez se facturen por parte de los abogados los honorarios correspondientes.*

*PRETENSIÓN SÉPTIMA: Condenar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a pagar a MELEC la indemnización integral de los perjuicios patrimoniales generados a MELEC referidos en la anterior pretensión, en la cuantía que sea probada en el presente proceso.*

*PRETENSIÓN OCTAVA: Condenar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a pagar a MELEC las costas del presente proceso.*

*PRETENSIÓN NOVENA: No condenar en costas a MELEC en caso de que sean denegadas las anteriores pretensiones».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 29, 83, 95-9, 333 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 2 y 3 del Código Contencioso Administrativo
- Artículo 176 del Código General del Proceso
- Artículos 16, 1501, 1602 y 1603 del Código Civil
- Artículos 824 y 871 del Código de Comercio
- Artículos 647, 683, 742, 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La DIAN valoró indebidamente las pruebas sobre la realidad de las operaciones económicas de la contribuyente e incurrió en falsa motivación de los actos acusados, con lo cual se infringieron las normas superiores, se vulneró el debido proceso, se causó un agravio para MELEC y un enriquecimiento injustificado de la Administración.

La DIAN desconoce la realidad de las operaciones y socava el principio de libertad contractual, al trasladar las falencias del proveedor -Comercializadora Enrique Martínez Herrera, en adelante COEMA SAS- a la contribuyente. No se puede exigir que los contribuyentes investiguen la contabilidad ni la infraestructura de los proveedores para celebrar transacciones económicas.

La actuación acusada es nula, porque no se siguió el procedimiento de los artículos 869 y ss. del Estatuto Tributario -vigentes para la época de los hechos- sobre fraude fiscal.

No procede sanción por inexactitud, pues los hechos declarados son ciertos, están probados en el proceso y existió diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.



## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Los costos rechazados corresponden a operaciones realizadas con **COEMA SAS**, quien fue declarada proveedor ficticio por demostrarse que sus operaciones no eran reales y no tenía capacidad operativa ni infraestructura física para vender materiales.

Los actos administrativos están debidamente motivados al exponer los fundamentos que soportan el desconocimiento de los costos declarados. Existen pruebas directas e indiciarias que demostraron que el proveedor cuestionado «*que solo existe en el papel*» no efectuó las ventas de aluminio que **MELEC** declaró. El proveedor no contaba con infraestructura para almacenar la mercancía, no llevaba contabilidad, no se pudo constatar cómo adquirió esa mercancía para su posterior venta, ni el pago del transporte, ni tampoco los pagos realizados en efectivo por parte de la contribuyente.

No se trata del desconocimiento de la realidad comercial, ni del traslado a la contribuyente de las responsabilidades del proveedor, sino de la prueba de la inexistencia de las compras a **COEMA**.

Se siguió el procedimiento vigente para determinar el desconocimiento de costos, sin que fuera necesario acudir a las reglas del fraude fiscal, y procede imponer sanción por inexactitud porque la sociedad declaró costos inexistentes.

## AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 30 de enero de 2019<sup>5</sup>, no se presentaron excepciones ni se advirtieron irregularidades o nulidades en lo actuado, se allegaron las pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación. El litigio se fijó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>6</sup>:

No existe certeza frente a las compras realizadas por **MELEC** por los cuestionamientos sobre la existencia de su proveedor, y por las inconsistencias de facturas y soportes, aunado al hecho que la demandada desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración, con lo cual la carga de la prueba corría por cuenta de la contribuyente, quien no allegó pruebas adicionales para demostrar la existencia de las operaciones. Así, el procedimiento administrativo respetó el debido proceso y derecho de defensa, y no se evidencia falsa motivación ni vulneración de los principios aludidos en la demanda. El artículo 869 del ET es de uso facultativo, y no resultaba aplicable en la época de los hechos por no estar reglamentado.

Procede la sanción por inexactitud, porque la actora declaró costos inexistentes provenientes de transacciones simuladas, sin que resulte aplicable favorabilidad por tratarse de operaciones constitutivas de abuso tributario.

<sup>5</sup> Fls. 443 a 451 c.p.

<sup>6</sup> Índice 2 Samai.



## RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló la decisión de primera instancia, por lo siguiente<sup>7</sup>:

Las pruebas aportadas *-valoradas indebidamente por la DIAN y el Tribunal-* demuestran las operaciones cuestionadas, y las avaladas por *el a quo* no acreditan que los costos son irreales, sino las inconsistencias del proveedor que no deben trasladarse a MELEC. Se desconoció la realidad comercial y la libertad contractual, pues no se podía exigir a la sociedad investigar las conductas de sus proveedores antes de comprarle los materiales para desarrollar el objeto social. La aplicación del artículo 869 E.T. es inmediata por ser norma de procedimiento, y existe la falsa motivación, violación al debido proceso y demás principios constitucionales y tributarios, así como un agravio causado a MELEC y un enriquecimiento injustificado de la DIAN. La sanción por inexactitud debe levantarse, o subsidiariamente aplicarse favorabilidad.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación<sup>8</sup>.

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda<sup>9</sup>.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos acusados, que modificaron la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2012, presentada por *MELEC SA*.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala determinará la realidad de los costos declarados por las compras realizadas al proveedor cuestionado, que fueron desconocidos por la DIAN.

La apelante sostiene que la Administración i) valoró indebidamente las pruebas aportadas; ii) trasladó a la contribuyente las irregularidades del proveedor cuestionado; iii) motivó indebidamente los actos acusados, lo que vulnera el debido proceso y demás principios constitucionales y tributarios; iv) no aplicó el procedimiento previsto en el artículo 869 ET y; vi) debía levantar la sanción por inexactitud al no tipificarse la conducta imponible; que subsidiariamente debe aplicarse favorabilidad.

### Desconocimiento de costos - Prueba

Para decidir, se reiterará, en lo pertinente, el criterio de decisión adoptado por esta Sección<sup>10</sup> en un asunto con *identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes*, en los que se cuestionaron operaciones con el proveedor *Comercializadora Enrique Martínez Herrera SAS*, durante el año gravable 2013.

La Sala ha dicho<sup>11</sup> que, en ejercicio de las facultades de fiscalización, la Administración puede cuestionar la realidad de transacciones declaradas y controvertir y desvirtuar la

<sup>7</sup> Índice 2 Samai.

<sup>8</sup> Índice 23 Samai.

<sup>9</sup> Índice 24 Samai.

<sup>10</sup> Sentencia del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, seguido entre las mismas partes.

<sup>11</sup> Entre otras, las sentencias del 12 de junio de 2019, exp. 23007, CP. Milton Chaves García; del 30 de octubre de 2019, exp. 22884, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 25 de abril de 2018 y 18 de julio de 2019, exp. 21088 y 22899 respectivamente, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 28 de noviembre de 2019, exp. 23071, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



realidad de los documentos aportados como prueba de costos, con lo cual la carga de la prueba corre por cuenta del contribuyente.

Al efecto, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617, literales b), c), d), e), f) y g), y 618 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. Por ello, si en ejercicio de la referida facultad logra probar la inexistencia de las transacciones, aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los costos pueden ser rechazados.

En el procedimiento administrativo la Administración tiene la carga de comprobar la realidad de los hechos declarados, y el declarante, de controvertir la labor de la autoridad fiscal. Es por eso que, una vez desvirtuados por la Administración los datos registrados en la declaración tributaria, al contribuyente corresponde la carga de aportar las pruebas que soporten los conceptos fiscales desconocidos, dada su condición de directo interesado en lograr la aceptación fiscal de los costos declarados.

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en las leyes procesales generales, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias, según lo dispuesto en el artículo 742 del Estatuto Tributario; uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria.

De conformidad con el artículo 240 del Código General del Proceso, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso; entre tanto, el artículo 242 *ib.* dispone que el Juez debe apreciar los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia, así como su relación con las demás pruebas que existan en el proceso.

La Sección reconoció que un conjunto de indicios contundentes es suficiente para determinar con certeza que el contribuyente simuló operaciones, lo cual logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Por ello, ante la contundencia de los indicios corresponde al contribuyente demostrar, en aplicación del artículo 167 del CGP, que las operaciones con esos proveedores fueron reales.

En el caso concreto, los costos solicitados por la actora que se desconocieron en los actos acusados corresponden a las compras realizadas al proveedor Comercializadora Enrique Martínez Herrera COEMA SAS, por valor de \$351.773.000. Esa decisión surge de la valoración de las pruebas legalmente decretadas, practicadas e incorporadas a la actuación administrativa, de la cual se resalta lo siguiente:

El 19 de diciembre de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, dictó auto de apertura de investigación 312382013001274<sup>12</sup>, bajo el programa «*INVEST. SURGID. OTROS PROGRAM GESTION*», por las operaciones de MELEC SA, durante el año gravable 2012.

En desarrollo de la investigación se dictó auto 312382014000848 del 26 de junio de 2014, que ordena practicar diligencia de verificación en el establecimiento de comercio de COEMA, respecto de las operaciones económicas celebradas con MELEC SA<sup>13</sup>, en el año 2012.

<sup>12</sup>Fl. 4 c.a.

<sup>13</sup>Fl. 142 c.a.



Durante visita del 4 de julio de 2016, el representante legal del proveedor cuestionado manifestó que «no posee bodegas propias para el almacenamiento de las mercancías», ni vehículos para el transporte de las mismas y no aportó información ni documentación sobre las operaciones realizadas con MELEC S.A.; además, no informó como realizó el pago de la mercancía vendida y que, durante el año 2012 su actividad económica fue la comercialización de «hierro, tubería, maquinaria agrícola y textiles», sin mencionar la compra y venta de alambro de aluminio que presuntamente suministró a MELEC SA.

Mediante memorial de 15 de julio de 2014, COEMA, actuando mediante apoderado, allegó copia de cuatro (4) facturas correspondientes a la venta de alambro de aluminio a MELEC SA. En dicho memorial informó que la **forma de pago fue dinero en efectivo**<sup>14</sup> y que la información suministrada hace parte de los archivos que se lograron recuperar luego de la pérdida de documentos denunciada ante las autoridades competentes.

Pese a lo manifestado por COEMA, la contribuyente informó que los pagos se realizaron mediante cheques<sup>15</sup>, información corroborada por la Administración mediante requerimientos ordinarios de información dirigidos al Banco Corpbanca y Banco de Occidente, en los cuales se verificó que los cheques de este último banco eran girados con cruce restrictivo y orden de consignación al primer beneficiario, restricciones que luego eran retiradas para que fueran cobrados en efectivo por el representante legal de COEMA SAS, sin que el dinero llegara a la sociedad<sup>16</sup>.

Por Auto 0002222 del 17 de diciembre de 2014, se ordenó el traslado de documentos de la investigación adelantada a la comercializadora Enrique Martínez Herrera SAS por las operaciones celebradas en el año gravable 2012, donde constan las actas de visitas realizadas a dicho proveedor en las que no suministró ningún registro contable, ni soportes de las compras e información de proveedores, y se dejó constancia de que «Los libros de contabilidad y los documentos soportes fueron retenidos inicialmente por el Sr. Giraldo Ramírez de Jesús Alexander, quien posteriormente informó que se le habían perdido y por lo tanto dicha persona colocó el respectivo denuncia ante la Policía Nacional<sup>17</sup>».

Adicionalmente, de la consulta de la información exógena reportada por COEMA del año 2012, no se evidencia la adquisición de materiales para su posterior venta a MELEC SA<sup>18</sup>.

A su vez, la contribuyente remitió copias de las facturas y soportes que a su juicio comprueban la trazabilidad y realidad de las operaciones<sup>19</sup>, de los cuales la Administración observó las siguientes inconsistencias:

- **Factura SAS 2468 del 14 de junio de 2012 – Venta de 15.920 KG de Alambro de Aluminio CAL 9.5 por valor de \$90.744.000**<sup>20</sup>. El soporte de báscula 40757 de Paloquemao se expide a nombre de Harinera Indupan, como empresa de transporte se señala a MELEC y la mercancía pesada en el vehículo de placas SRM361 tuvo un peso neto de 16.140 Kg, que difiere de los 15.920 Kg, facturados. Como fecha y hora de ingreso del vehículo a la báscula se observa el 14 de junio de 2012 a las 10:47:20 am<sup>21</sup>.

Tiquete de báscula de servicio 30007059 expedida a nombre de Marisan SAS que hace referencia a compraventa de materiales para fundición, también cargados en el vehículo de placas SRM361 con un peso neto de mercancía de 16.140 Kg, que difiere de los 15.920 facturados. Como fecha y hora de ingreso del vehículo a la báscula se observa el 14 de junio

<sup>14</sup> Fl. 150 c.a.

<sup>15</sup> Cheque No. 12 del 13 de marzo de 2012, del Banco de Santander; transferencia bancaria del 6 de junio de 2012, cheques 344556 del 10 de octubre de 2012; 344563 del 24 de octubre de 2012 y; 344564 del 24 de diciembre de 2012, del Banco de Occidente.

<sup>16</sup> Folios 158 a 190 c.a.

<sup>17</sup> Fls. 221 a 243 c.a.2.

<sup>18</sup> Fls. 248 a 251 c.a.2.

<sup>19</sup> Fls. 291 c.a.2. a 470 c.a.3.

<sup>20</sup> Fl. 87 c.a.

<sup>21</sup> Fl. 301 c.a.3.



de 2012 a las 09:30:45 am y salida a las 12:50:37 pm, con lo cual la Administración se cuestiona cómo el mismo vehículo podía estar en dos básculas a la misma hora.

- **Factura SAS 2321 del 23 de marzo de 2012 – Venta de 26.907 KG de alambón de aluminio CAL 9.5 por valor de \$156.060.600<sup>22</sup>.** La remisión 042 del 16 de marzo de 2012 expedida por COEMA SAS dirigida a MELEC, está diligenciada de forma manuscrita, y la cantidad de material difiere de la facturada. En la casilla empresa dice «Clientes externos», el soporte de báscula se expide a nombre de Harinera Indupan, sin que se pueda evidenciar que corresponde a la mercancía comprada al proveedor COEMA, y el peso que arroja 27.310 Kg difiere del facturado 26.907 Kg.
- **Facturas SAS 2708 y 2717 del 17 de octubre y del 23 de octubre de 2012<sup>23</sup>.** Se presenta diferencia entre los kilogramos facturados y los señalados en la remisión y recepción de mercancía por parte de CAESA SA<sup>24</sup>.
- **Certificación del representante legal y revisor fiscal de CAESA SA que da cuenta del servicio de maquila que presta a MELEC.** La certificación no cumple las ritualidades exigidas por el artículo 777 ET, y que dicha certificación solo puede dar fe de los registros contables de CAESA y no de MELEC, con lo cual no se le puede dar el valor probatorio que pretende la contribuyente.

El material probatorio descrito y reseñado en los actos demandados demuestra que la compra de mercancía por parte de MELEC SA al proveedor *Comercializadora Enrique Martínez Herrera COEMA* no tiene respaldo en los documentos allegados al proceso; pues el proveedor no tenía infraestructura física ni operativa, no reconstruyó la contabilidad que denunció haber sido extraviada, no demostró la trazabilidad de la adquisición de las mercancías para su posterior venta a MELEC; fue contradictorio en su relato respecto de la forma de pago de la mercancía vendida y la mayoría de los cheques girados para el pago no ingresaron a las cuentas de COEMA, sino que fueron cobrados en efectivo por el representante legal.

De lo expuesto se colige *-como en la sentencia reiterada-*, que no es cierto que la Dian y el *a quo* valoraron indebidamente las pruebas obrantes en el expediente administrativo, sino que *«la investigación tributaria se sustentó una serie de indicios que evidencian la irrealidad de las operaciones comerciales, en tanto el proveedor no tenía infraestructura física y operativa para desarrollar las actividades económicas; no reportó compras de mercancías en la información exógena (que posteriormente vendería a la actora), no aportó la contabilidad ni informó sus proveedores, no reconstruyó su contabilidad, y se constató que los cheques emitidos por Melec S.A. finalmente eran cobrados por una persona natural que fungía como representante legal de Coema S.A.S»*.

Además, que *«el compendio probatorio allegado al expediente por la actora no acredita la real adquisición de las mercancías solicitadas como costo, no es posible determinar el origen y la trazabilidad de la mercancía que, supuestamente, fue objeto de la compraventa. Ni siquiera esto fue respaldado por la información contable y los registros comerciales del proveedor; si bien éste adujo la pérdida de la contabilidad, lo cual soportó en la denuncia de hurto de un camión, esto no impedía que reconstruyera y aportara la contabilidad, lo que no hizo, como fue advertido por la DIAN»*.

En ese contexto, si bien la declaración tributaria goza de presunción de veracidad, *«sobre la actora recaía la carga probatoria de demostrar más allá de toda duda razonable, que las compras que llevó en su denuncia rentístico del año [2012] no fueron simuladas como lo indicó la demandada en los actos enjuiciados, lo que en este caso no ocurrió, ya que el accionante se limitó a alegar la fuerza y suficiencia probatoria que poseían los documentos que aportó<sup>25</sup>»*.

Así pues, del análisis conjunto de los hechos demostrados en el proceso *-la falta de capacidad operativa de la proveedora, la ausencia de prueba respecto de quienes fueron los proveedores de Coema de la mercancía que luego vendió a Melec SA, la falta de claridad sobre la forma de pago, el retiro en efectivo de los cheques girados por parte del representante legal de COEMA y las inconsistencias evidenciadas por la Administración de los soportes contables remitidos por la actora,* evidencian la inexistencia de las operaciones cuestionadas.

<sup>22</sup>Fl. 126 c.a.2.

<sup>23</sup>Fls 112 y 153 c.a.2.

<sup>24</sup>Sociedad que prestaba servicios de maquila a COEMA SAS.

<sup>25</sup>Sentencia del 5 de mayo de 2022, exp. 25759, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Se reitera que *«si bien las pruebas aportadas por la actora, acreditan formalmente las operaciones de compra, las mismas no demuestran la realidad de las operaciones, por el contrario, estas pruebas resultan desacreditadas a partir de la falta de capacidad operativa de la proveedora, la ausencia de prueba respecto de quienes fueron los proveedores de Coema de la mercancía que luego señala Melec S.A que le fue suministrada»*. Así mismo, que la certificación del representante legal y el revisor fiscal y demás documentos enviados por de CAESA SA, con los que pretenden demostrar la vinculación en las operaciones con MELEC resultan *«[...] irrelevantes en la determinación de la realidad de la operación aquí cuestionada, las compras de Melec S.A. A Coema S.A.S»*.

En ese entendido, como en la sentencia que se reitera, pese a que la actora manifestó que la realidad de las compras se soportó con las facturas, documentos y la contabilidad que presentó, las mismas no acreditan las operaciones comerciales cuestionadas, que fueron desvirtuadas por la DIAN mediante las pruebas recaudadas en la investigación, lo que también desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración tributaria, sin que la actora demostrara una realidad diferente a la determinada en los actos cuestionados, a pesar de que tenía la carga de hacerlo.

Así las cosas, del análisis conjunto de las pruebas bajo las reglas de la sana crítica y de las circunstancias fácticas que quedaron consignadas en los actos acusados, se concluye la inexistencia de las operaciones de compra declaradas por la demandante, con lo cual hay lugar a rechazar las compras realizadas al citado proveedor.

En cuanto a la no aplicación del procedimiento del artículo 869 del Estatuto Tributario, reitera la Sección que *«en los actos demandados no se hizo referencia a una conducta de abuso ni tampoco a los artículos 869 a 869-2 del Estatuto Tributario o a la obtención de una ventaja o provecho tributario. La Administración no estableció a lo largo de la actuación administrativa que los costos se hubiesen incluido con miras a obtener una ventaja tributaria, premisa esencial para dar aplicación a la cláusula general anti abuso»*. Sino que por el contrario *«el objeto de la litis ha girado en torno al cuestionamiento de los costos por parte de la Autoridad Tributaria, en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización, como consecuencia de encontrar evidencia de la inexistencia de las transacciones con Coema S.A.S., lo cual no fue desvirtuado por el demandante»*. En consecuencia, no prosperan los cargos de apelación.

### **Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial<sup>26</sup>**

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud -entre otros eventos-, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor.

En este caso se considera procedente la sanción, porque la parte demandante registró en su declaración costos inexistentes, lo cual derivó en un menor impuesto a pagar, circunstancia que constituye inexactitud sancionable, sin que se presente diferencia de criterio sobre la interpretación del derecho aplicable.

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>27</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el párrafo 5 que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior»*.

<sup>26</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

<sup>27</sup> *«Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones»*.





Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario<sup>28</sup>, fue modificada por la Ley 1819 de 2016<sup>29</sup>, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160 % -establecido en la legislación anterior- al 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

Como a la actora le fue impuesta sanción por inexactitud por \$185.736.000 - correspondiente al 160% del saldo a favor determinado y el declarado-, la misma se reliquidará en el 100%, en virtud del referido principio de favorabilidad, y teniendo en cuenta que la declaratoria de proveedor

menor impuesto a cargo- ficticio de Comercializadora Enrique Martínez Herrera<sup>30</sup> fue posterior a la conducta infractora

respecto del gravamen discutido de renta del año 2012<sup>31</sup>, así:

Saldo a favor determinado sin sanciones	\$407.510.000
Saldo a favor declarado	\$523.595.000
Base de cálculo sanción	\$116.085.000
Tarifa sanción	100%
Sanción por inexactitud	\$116.085.000

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anularán parcialmente los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se fijará la sanción por inexactitud a cargo de la actora en el monto liquidado en esta providencia.

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso<sup>32</sup>, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

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

#### FALLA:

**1.- REVOCAR** la sentencia del 17 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B". En su lugar, se dispone:

**PRIMERO. ANULAR** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000110 del 27 de octubre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Grandes Contribuyentes y de su confirmatoria, la Resolución 007936 del 18 de octubre de 2016, proferida por la Subdirección de Gestión Jurídica de la División de Gestión Jurídica de la DIAN.

**SEGUNDO.** A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud a cargo de MELEC SA, en relación con el impuesto sobre la renta del año gravable 2012, en la suma de CIENTO DIECISÉIS MILLONES OCHENTA Y CINCO MIL PESOS M/CTE (\$116.085.000).

**2.- Sin condena en costas en esta instancia.**

<sup>28</sup> E.T. «Artículo 647. Sanción por inexactitud. (...) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente».

<sup>29</sup> Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del ET

<sup>30</sup> Resolución 000660 del 19 de octubre de 2015. Publicada en el diario El Espectador el 13 de diciembre de 2016.

<sup>31</sup> Criterio expuesto entre otras, en sentencia del 15 de octubre de 2020, exp. 23974, reiterada en sentencia del 24 de noviembre de 2022, exp. 26147 CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>32</sup> C.G.P. <<Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación>>.

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia  
[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)



Radicación: 25000-23-37-000-2017-00377-01 (26003)  
Demandante: MELEC SA

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**    *(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

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

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