



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2018-00409-01 (26321)
Demandante: Procesos y Gestión Ecológica - Progecol SAS
Demandado: DIAN

Temas: IVA. 2013. Impuestos descontables. Prueba de la existencia de las operaciones de venta. Sanciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 03 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió (f. 458):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión 052412016000043 del 02 de diciembre de 2016, del impuesto sobre las ventas del período 5, año gravable 2013, y de la resolución 052362017000005 del 07 de diciembre de 2017 que resolvió el recurso de reconsideración, para modificar el monto de la sanción por no enviar información, regulada en el literal a) del artículo 651 del ET, y reconocerla en \$33.197.690, en lugar de los \$76.738.000 determinados en los actos administrativos mencionados.

Segundo: Negar las demás pretensiones de la demanda, acorde con las razones expuestas en la parte considerativa de la presente providencia.

Tercero: Sin condenar en costas y agencias en derecho.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412016000043, del 02 de diciembre de 2016 (ff. 343 a 356 vto.), la Administración modificó la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) de la actora, correspondiente al 5.º bimestre del 2013, para rechazar parte de los impuestos descontables por compras y servicios, e imponer sanciones por inexactitud y no enviar información. La decisión fue modificada por la Resolución nro. 052362017000005, del 07 de diciembre de 2017 (ff. 360 a 375), que desató el recurso de reconsideración, únicamente para disminuir el monto de la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad.

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 actora formuló las siguientes pretensiones (f. 3):

Primera. - Sean declaradas nulas las resoluciones, la primera, proferida por el jefe de la división de gestión de liquidación de la seccional de impuestos de Cali, liquidación oficial impuesto sobre las ventas-revisión No. 052412016000043, correspondiente al periodo 5 año 2013 de fecha 2016/12/02 y el segundo proferido por la división de gestión jurídica de la dirección seccional de impuestos de Cali, resolución recurso de reconsideración que modifica No. 052362017000005 de fecha 2017/12/07, por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas-IVA del periodo 5 del año gravable 2013.

2. Que, a título de restablecimiento del derecho, solicito que se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas presentado en fecha 2013/11/26 por medio del formulario No. 3009607167318 y adhesivo No. 91000209168998 y se deje sin efectos la sanción por no informar del artículo 651 del Estatuto Tributario, impuesta en la liquidación oficial de revisión y la sanción por inexactitud del artículo 647 del ET, modificada con ocasión de la resolución del recurso de reconsideración que modifica.

3. Condenar en costas.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 83, 95, 228, 338 y 363 de la Constitución; 251 del CPC (Código de Procedimiento Civil, Decreto 1400 de 1970); 623, 639, 657, 648, 651, 744, 745, 746 y 778 del ET; 137 Y 138 del CPACA, y 243 al 243 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 4 a 31):

Manifestó que la Administración transgredió las garantías fundamentales al debido proceso y la buena fe, al desconocer los efectos tributarios de las operaciones comerciales que realizó con un proveedor, por el supuesto incumplimiento de las obligaciones del tercero; también porque se abstuvo de practicar la inspección tributaria pedida y restó valor probatorio a los documentos que aportó como sustento de los conceptos glosados (*i.e.* facturas de venta y recibos de caja). Por ello, aseguró que la decisión demandada carecía de sustento probatorio y debió resolverse a su favor de conformidad con el artículo 745 *ibidem*. Agregó que, los hechos económicos cuestionados no podían desvirtuarse a partir de indicios; y que no era exigible que los acreditara con otros medios de prueba (*i.e.* tiquetes de registro de báscula, formatos de control de ingreso, y comprobantes de egreso), pues, dichos documentos no se suscribieron en el marco del negocio jurídico revisado. Como soporte de las glosas formuladas, anexó a la demanda el reporte de medios magnéticos, en el que informó las operaciones realizadas con el tercero. Por todo lo anterior, alegó que los actos demandados estuvieron falsamente motivados e infringieron las normas en que debían fundarse.

De fondo, reprochó el desconocimiento de los impuestos descontables glosados, pues, según afirmó, se originaron en operaciones reales que efectuó luego de verificar la idoneidad legal de su proveedor.

De otra parte, discutió la sanción por no enviar información, alegando que entregó de forma oportuna la información requerida. Y pidió revocar la sanción por inexactitud ya que no se probó la realización de la conducta típica.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 387 a 417), para lo cual desestimó los cargos de transgresión de las garantías fundamentales invocadas y de falsa motivación, pues, según planteó, los actos demandados se sustentaron en hechos probados y en las normas en que debieron fundarse. Agregó que en el procedimiento

debatido, procuró el recaudo y valoración de diversos medios de prueba para verificar la realidad de los hechos económicos cuestionados, sin que los mismos acreditaran dicha realidad de las operaciones comerciales que manifestó realizar la actora. En ese sentido, arguyó que no se presentó el vacío probatorio alegado. Puntualizó que, si bien los rubros debatidos estaban soportados en facturas, la renuencia a entregar la información requerida impidió verificar las operaciones de compra que reportó como origen del impuesto descontable rechazado. De otra parte, afirmó que se abstuvo de practicar la inspección tributaria pedida, ya que había surtido la diligencia en otro procedimiento administrativo cuyas pruebas trasladó al *sub lite*; y también, porque advirtió que la actora no contaba con los documentos solicitados (*i.e.* tiquetes de registro de báscula, formato de control de ingresos de mercancía y comprobantes de egreso). Con relación a los documentos que aportó la actora con la demanda, afirmó que, en la información electrónica reportada, no se relacionó las operaciones de compra con el proveedor cuestionado.

Con base en las consideraciones antes expuestas, señaló que el rechazo de los conceptos glosados se fundó en indicios sobre la inexistencia de las operaciones revisadas, que se justificaron por la ausencia de los soportes requeridos y por las inconsistencias halladas en los medios de prueba recaudados. Así, afirmó que, si bien las transacciones estaban soportadas documentalmente, correspondían a operaciones simuladas. Por último, aseveró que no se desvirtuaron los argumentos que originaron la imposición de las sanciones censuradas.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados a fin de reducir la sanción por no enviar información conforme con el artículo 651 del ET, y se abstuvo de condenar en costas (ff. 451 a 458). En concreto, juzgó que los actos estaban debidamente motivados, pues fueron el resultado de los hechos probados por la Administración en el plenario. De fondo, consideró que, si bien la actora acreditó las operaciones de compra con facturas de venta (artículo 771-2 *ibidem*), la renuencia a entregar los documentos requeridos impidió la verificación de los hechos económicos que originaron los rubros cuestionados. Precisó que tanto las visitas de verificación como los medios de prueba practicados por la Administración, indicaron que no se realizaron las operaciones de compra declaradas; por la misma razón, consideró que era innecesaria la práctica de la inspección tributaria pedida y descartó la aplicación del artículo 745 del ET. En definitiva, confirmó el rechazo de los impuestos descontables glosados, pues la inexistencia tanto de registros contables, como de soportes internos y externos, le permitieron concluir que fueron inexistentes las operaciones constitutivas de los impuestos descontables.

Dada la inexistencia de las operaciones que respaldaban los impuestos descontables rechazados, juzgó que existió una conducta típica y confirmó la sanción por inexactitud. Finalmente, fijó la sanción por no informar de conformidad con los criterios establecidos por esta Sección en la sentencia 2019CE-SUJ-4-010, del 14 de noviembre de 2019 (exp. 22185, CP: Julio Roberto Piza), con base en el valor de la información omisa que encontró acreditado.

Recurso de apelación

El extremo activo apeló la decisión del *a quo* (ff. 463 a 468 vto.). Insistió en que la demandada vulneró las garantías fundamentales al debido proceso y la buena fe, al desconocer los efectos tributarios de las compras que manifestó realizar con su proveedor; en el marco de lo cual adujo que no era responsable por el incumplimiento de



las obligaciones tributarias a cargo del tercero, a quien conminó a su oportuno cumplimiento. Asimismo, reiteró que la Administración restó valor probatorio a los documentos con los que acreditó la realidad de las operaciones cuestionadas (*i.e.* facturas y recibos de caja), aun cuando los presentó de forma tempestiva y conforme con las prescripciones del artículo 617 del ET. También, aseguró que, contrario a lo afirmado por la demandada, sí reportó a su proveedor en la información presentada en medios magnéticos, hecho que no fue valorado. De otra parte, insistió en que, por la naturaleza del negocio celebrado con el tercero, no se suscribieron los documentos requeridos por la demandada (*i.e.* tiquete de registro de báscula, formato de control de ingreso de la mercancía y los comprobantes de egreso o pagos). Por último, discutió las sanciones por inexactitud y por no enviar información, ya que no se probó la realización de la conducta típica.

Pronunciamientos sobre el recurso¹

La demandada se pronunció reiterando los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índice 18²). La demandante y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos demandados atendiendo a los cargos de apelación planteados por la actora contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los actos demandados sin dictar condena en costas. Así, corresponde establecer si los medios de prueba allegados acreditan la realidad de las operaciones que originaron los impuestos descontables rechazados en los actos acusados; en función de lo anterior, se decidirá sobre la sanción por inexactitud. Por último, se juzgará la sanción por no enviar información impuesta por la autoridad de impuestos.

2- Conforme con esa fijación del litigio, corresponde estudiar el primer problema jurídico planteado. En concreto, la demandante alega una violación al debido proceso y la buena fe, pues en su criterio, la Administración desconoció los impuestos descontables originados en las operaciones de compra con uno de sus proveedores, habida cuenta del incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del tercero. Asimismo, afirma que, en el plenario demostró la realidad de las transacciones cuestionadas, mediante las facturas de venta y recibos de caja que aportó en su momento; al respecto, reprocha que, siendo estos los medios de prueba idóneos, se les restara valor probatorio a partir de indicios construidos por el incumplimiento del tercero y por la ausencia de documentos que no se suscribieron por la naturaleza del negocio jurídico celebrado (*i.e.* tiquete de registro de báscula, formato de control de ingreso de la mercancía y los comprobantes de egreso o pagos). Además, señaló que la demandada se abstuvo de practicar la inspección tributaria solicitada, diligencia en la que se hubiese podido verificar directamente la realidad de las glosas formuladas. En la misma línea, asegura que contrario a lo afirmado por la demandada, sí reportó a su proveedor en la información presentada en medios magnéticos, hecho que no fue valorado en el *sub examine*. En el otro extremo, la Administración defiende el rechazo de las glosas, porque aunque estaban soportados en facturas, al verificar la realidad de las compras que originaron los impuestos descontables cuestionados, encontró indicios sobre la simulación de tales

¹ El recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia fue presentado con posterioridad a la reforma introducida al CPACA por la Ley 2080 de 2021, es decir, después del 25 de enero de 2021.

² Del historial de actuaciones registradas en el aplicativo informático SAMAI. Las siguientes menciones a «*índices*» están referidas al mismo repositorio.



operaciones (*i.e.* inexistencia de documentos requeridos, incumplimiento de las obligaciones tributarias del proveedor, ausencia de reporte en medios magnéticos, inconsistencia en los documentos del plenario), posición que avaló el *a quo*, al comprobar la ausencia de los documentos requeridos por la Administración, y al observar supuestas irregularidades entre los medios de prueba que aportó la demandante.

De acuerdo con las anteriores alegaciones, se observa que el problema jurídico planteado por las partes se limita a un debate probatorio. En consecuencia, le corresponde a la Sala determinar si los medios de prueba del *sub lite* acreditan la realidad de las operaciones cuestionadas y, por lo tanto, la procedencia de los impuestos descontables en disputa.

2.1- Para decidir la controversia, en lo pertinente la Sala reiterará el criterio expuesto en la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 26829, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), que decidió un asunto de similares características al que convoca la litis bajo estudio, entre las mismas partes y respecto de las mismas operaciones, pero en relación con la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2013.

2.2- Sobre el asunto debatido, 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. De tal forma que, la eficacia probatoria 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 o realidad 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. Bajo esta premisa, el hecho base debe estar acreditado en el proceso con otros medios de prueba y el hecho indicado debe tener la aptitud de demostrar el hecho desconocido mediante un proceso de inferencia lógica⁴.

2.3- Ahora bien, la Sala también ha precisado 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. Así, 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 para lo cual puede acudir a todos los medios probatorios previstos «*en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos*» (artículo 742 del ET). En ese contexto, le corresponde a la actora acreditar la realidad de las operaciones o desvirtuar probatoriamente los indicios de la Administración.

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).

⁴ Sentencias del 19 de febrero de 2020 y del 05 de agosto de 2021, exps. 23296 y 22478, CP: Julio Roberto Piza).

2.4- Antes de resolver esa cuestión, la Sala pone de presente que el análisis probatorio incluirá también los documentos aportados con el escrito de la demanda, pues, en criterio de esta Sección⁵, las reglas de oportunidad probatoria habilitan al obligado tributario para presentar, en sede jurisdiccional, evidencias novedosas respecto de lo discutido en la vía administrativa.

2.5- Delimitado el marco jurídico aplicable al *sub examine*, la Sala pasa a estudiar las pruebas del plenario, a fin de determinar la realidad de las operaciones económicas cuestionadas y, de esa forma, verificar la procedencia de los impuestos descontables glosados. Al respecto, se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración del impuesto sobre las ventas debatida, la actora registró como «*impuestos descontables por compras a la tarifa general*» el monto de \$179.626.000, y en el renglón «*total de impuestos descontables*» la suma de \$181.784.000 (f. 16 caa), de los cuales, la Administración desconoció \$106.233.000, los cuales se originaron compras supuestamente realizadas con uno de sus proveedores por \$663.953.791 y durante los meses de septiembre y octubre del 2013 (f. 55 caa).

(ii) En lo concerniente a las glosas apeladas, la Administración requirió a la actora para que remitiera información documental y contable sobre las operaciones comerciales que realizó con el referido proveedor (ff. 20 y 21 caa). Al respecto, le solicitó que allegara, entre otros datos, la relación detallada y los soportes de las compras que realizó con el tercero en comento; identificando, respecto de cada transacción, las facturas, registros contables, tiquete oficial de báscula junto con la factura de transporte de las mercancías, comprobantes de egreso y el extracto de la cuenta bancaria que soportara el pago a favor del beneficiario.

(iii) En respuesta a lo anterior, mediante escrito radicado el 26 de enero de 2016, la demandante manifestó que «*por el volumen de los documentos soportes de contabilidad que respaldan las transacciones correspondientes al 2013 consistente en facturas de compra y tiquetes de bascula con el beneficiario (...) nos acogemos al Decreto 019 de 2012 de la ley anti tramites (..)*» (f. 23 caa), con lo cual, se limitó a entregar una copia del balance por cuentas y del movimiento auxiliar de las cuentas (ff. 24 a 75 caa).

(iv) El 28 de septiembre de 2014, la Dian realizó visita al proveedor cuestionado, en la dirección informada en el RUT, con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones formales del impuesto sobre la renta del año 2013, diligencia que no se surtió ya que no se logró ubicar al sujeto.

(v) Debido a la ausencia de respuesta y ubicación del proveedor, como también ante la imposibilidad de verificar la realidad de las operaciones comerciales declaradas por la actora, la Administración profirió el requerimiento especial, en el que propuso rechazar impuestos descontables en cuantía de \$106.233.000 de los renglones 68 «*impuestos descontables por compras a la tarifa general*», 71 «*total impuesto pagado o facturado*», y 77 «*total impuestos descontables*» (ff. 95 a 101 caa).

(vi) En respuesta al acto preparatorio (ff. 108 a 121 caa), la contribuyente se opuso al rechazo de las glosas, asegurando que las operaciones de compra con el proveedor fueron reales, para lo cual, solicitó la práctica de una inspección tributaria y aportó los siguientes documentos:

⁵ Sentencias del 06 de agosto de 2015 y del 04 abril de 2019 (exps. 20130 y 22331, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 13 de octubre de 2016 (exp. 22165, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).



(a) Resolución de facturación nro. 50000339265, del 23 de mayo de 2013 (f. 127 caa), en la que la Dian autorizó al proveedor la numeración de facturas o documentos equivalentes desde el número 5001 al 20000, por una vigencia de dos años.

(b) Resolución de facturación nro. 50000355173, del 27 de diciembre de 2013 (f. 151 caa), en la que la Dian autorizó al proveedor la numeración de facturas o documentos equivalentes desde el número 20001 al 40000, por una vigencia de dos años.

(c) Resolución de facturación nro. 50000348335 del 24 de septiembre de 2013 (f. 152 caa), en la que la Dian autorizó al proveedor la numeración de facturas o documentos equivalentes desde el número 1 al 3000, por una vigencia de dos años.

(d) Resolución de facturación nro. 50000333268, del 22 de febrero de 2013 (f. 154 caa), en la que la Dian autorizó al proveedor la numeración de facturas o documentos equivalentes desde el número 1 al 5000, por una vigencia de dos años.

(e) Relación de las facturas expedidas por el proveedor durante septiembre y octubre de 2013, por un total de compras de \$663.953.791 (ff. 155 a 168 caa)

(f) Copia de las facturas de compra de «cartón corrugado» expedidas por el proveedor durante los meses de septiembre y octubre de 2013, por un total \$663.953.791 (ff. 170 a 942 caa).

(g) Tiquetes de báscula, expedidas con nombres de diversos terceros (ff. 944 a 3779 caa).

(h) Relación detallada de entradas al almacén (ff. 3781 a 4090 caa), en la que no se registra las compras realizadas al proveedor cuestionado.

(vii) Mediante la liquidación oficial de revisión (ff. 4091 a 4104 caa), la demandada cuestionó el valor probatorio de los medios de prueba aportados por la apelante, y concluyó que las operaciones informadas eran inexistentes. Puntualmente, señaló que las facturas aportadas obedecieron únicamente a una realidad documental pues se trató de operaciones simuladas. Por ello, presentó como indicios: la imposibilidad de ubicar al primer proveedor, lo cual le impidió verificar su contabilidad, soportes, medios de pago, proceso de compras, instalaciones; la omisión en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; la ausencia de trazabilidad en el proceso de compras de materiales y registro en las entradas de almacén de las compras efectuadas; la renuencia de la actora de entregar los tiquetes de registro de báscula, formato de control de ingreso de la mercancía y los comprobantes de egreso o pagos.

(viii) Con ocasión del recurso de reconsideración (ff. 4107 a 4118 caa), la actora reiteró su oposición a las glosas formuladas, pues, según afirmó, los medios de prueba del plenario bastaron para acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas. Para sustentar sus alegatos, aportó nuevamente los documentos expedidos por el proveedor, donde certifica el pago de las facturas expedidas durante septiembre y octubre del año 2013 (ff. 4127 a 4177 caa).

(ix) Con la resolución que desató el recurso de reconsideración (ff. 4185 a 4200 caa), la Administración confirmó las glosas formuladas.

(x) En el escrito de la demanda, la actora insistió en que entregó los medios de pruebas idóneos para acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas. Aportó nuevamente facturas de venta y un CD con la supuesta información reportada en medios magnéticos.

2.6- A la luz de los hechos probados y del derecho aplicable al *sub lite*, la Sala destaca que la Administración cuestionó las operaciones de compra registradas en la contabilidad de la actora, que se encontraban soportadas en las facturas de venta expedidas por su proveedor, cuyos requisitos formales no fueron objeto de debate. Sobre el particular, la Sala advierte que la demandada discute la realidad de las supuestas operaciones realizadas por la actora con uno de sus proveedores, ya que, no pudo verificar directamente el desarrollo de la actividad comercial en la en la dirección informada por el RUT del vendedor. También, porque la renuencia de la actora a entregar la información requerida y los demás indicios recaudados, le permitieron inferir que las operaciones declaradas por la contribuyente –que soportan los impuestos descontables rechazados– fueron simuladas y por tanto inexistentes.

Al respecto, la Sala juzga que las pruebas que aportó la demandante, no acreditan la realidad de los hechos económicos que originaron el impuesto descontable, pues, se limitaron al reporte de facturas de ventas, registros contables, informes de entradas al almacén y otros documentos, que fueron valorados por la Administración, y respecto de los cuales solicitó su comprobación material, la cual no se logró por la renuencia de la actora a entregar la información requerida. Así, la Sala encuentra que en el *sub examine* son indicativos de la inexistencia de las operaciones rechazadas por la demandada, los siguientes hechos los siguientes hechos probados: (i) la ausencia de soportes acerca del origen y proceso de compra de la mercancía vendida a la demandante; (ii) la falta de reporte en el registro de entradas al almacén de las supuestas compras realizadas al tercero; (iii) la falta de claridad sobre el destino de las mercancías supuestamente adquiridas, pues, aunque la demandante afirmó haberlas vendido, no proporcionó información sobre los adquirentes ni prueba de las ventas; (iv) el hecho de que no existiera registro y soporte del transporte de las mercancías, pues, aunque aportó documentos que datan movimientos, no ofrecen claridad, ni guardan relación con las supuestas compras al proveedor cuestionado; (v) la imposibilidad de constatar la existencia de la actividad comercial del proveedor y la ubicación donde supuestamente se realizó la entrega y pago de las mercancías, en las direcciones informadas en el RUT, facturas y comprobantes expedidos por el tercero; (vi) la inexistencia de los comprobantes de egreso; (vii) la irregularidad en los tiquetes de bascula, en los que no se relaciona el proveedor informado por la actora. De otra parte, la Sala evidencia que la ausencia de la práctica de la inspección tributaria solicitada por la demandante no invalida la actuación administrativa, toda vez que, la demandada procuró verificar la realidad de las operaciones cuestionadas por otros medios de prueba, que no fueron desacreditados por la demandante.

2.7- En ese contexto, la Sala considera 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 que dieron lugar a los impuestos descontables glosados, la actora no allegó prueba que permitiera validar o corroborar la existencia de las operaciones comerciales calificadas como simuladas en los actos demandados; por el contrario, aun cuando se le



otorgaron diferentes oportunidades procesales para entregar la información requerida, guardó silencio. Así, limitó su defensa a afirmar y pretender acreditar la existencia de las operaciones mediante las pruebas documentales que las soportaron formalmente, siendo que la Administración no rebatió la existencia de las facturas de venta, sino que los negocios jurídicos en realidad no fueron celebrados, pese a que contablemente la demandante hubiera registrado lo contrario y contara con la apariencia formal de haber celebrado los negocios al documentarlos en las facturas.

Ahora, contrario 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 los que se 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 del negocio jurídico.

La Sala tampoco comparte el alegato de la apelante según el cual se le habrían trasladado los efectos negativos por el incumplimiento de deberes a cargo del tercero, toda vez que la simulación de las operaciones se infiere a partir de varios hechos indicadores que fueron debidamente probados – y no desvirtuados por la actora –. Sobre el particular, se evidencia que la demandante 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 y las facturas de venta 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, documentos que en efecto, fueron requeridos por la Administración, pero no fueron allegados al plenario. 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, permiten inferir que las operaciones fueron simuladas, tal como se concluyó en el fallo que en esta oportunidad se reitera⁶, en las cuales se juzgó la realidad de las mismas operaciones de compra, pero respecto del impuesto sobre la renta del año 2013.

De esta forma, la Sala encuentra que la contribuyente no desvirtuó que las operaciones con el proveedor fueran inexistentes y, por lo mismo, no se evidencia la vulneración de las garantías fundamentales invocadas en la demanda. No prospera el cargo de apelación.

3- Decididos los cargos de apelación planteados por la actora respecto a la glosa cuestionada, resta decidir sobre la legalidad de las sanciones impuestas en los actos demandados. En lo que respecta a la sanción por inexactitud, el tipo infractor del artículo 647 describe como hecho infractor, entre otros, la inclusión de impuestos descontables, de los que se derive un menor impuesto o un mayor saldo a pagar para el contribuyente; Por ello, dado que en el *sub lite* quedó demostrada la configuración de la conducta típica, sin que la infractora hubiera esgrimido y probado alguna causal exculpatoria, se confirmará la sanción impuesta por la demandada.

⁶ sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 26829, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



De otra parte, en cuanto a la sanción por no enviar información, quedó demostrada la configuración de la conducta tipificada en el artículo 651 del ET, en la medida en que la demandada no entregó la totalidad de la información requerida por su contraparte. Con todo, a efectos de determinar la sanción pertinente le corresponde a la Sala atender al mandato superior consagrado en el artículo 29 constitucional, bajo el cual se «*aplicará de preferencia*» la norma que resulte más favorable, aun cuando sea posterior a la comisión de la infracción; lo anterior, en la medida en que la disposición que regula la consecuencia punitiva para la infracción en la que incurrió la actora fue modificada, desde el momento en que se llevó a cabo la conducta, hasta el presente. Concretamente, el no aportar la información requerida por la autoridad de impuestos pasó de castigarse con una multa equivalente al 5% de la cuantía de la información omitida⁷ a reprenderse, por mandato del artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 –que dotó de una nueva redacción al artículo 651 del ET–, solo con un punto porcentual (1%) de la misma base de cálculo de la multa, sin que en ningún caso esta pueda superar la cifra fija de 7.500 UVT (unidades de valor tributario). Vistas ambas normas, a todas luces resulta más favorable la posterior, motivo por el que, por prescripción constitucional, conforme a ella se debe determinar la multa a imponer a la demandante por la infracción en la que incurrió al no haber atendido el requerimiento de información hecho por la autoridad tributaria.

Comoquiera que el tribunal varió la base sobre la cual se fijaría la multa por no informar, pero la calculó aplicando el monto porcentual fijado en la disposición vigente al momento de la comisión de la conducta, *i.e.* 5 %, la Sala acogerá la base de la sanción determinada por el *a quo*, pero fijará la multa en aplicación del principio de favorabilidad ya explicado. Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Valor de la información no suministrada determinado por el tribunal	\$663.953.791
Porcentaje	1 %
Sanción por no enviar información	\$6.640.000

4- Atendiendo a las consideraciones expuestas, la Sala modificará la sentencia de primer grado, para reducir el valor de la sanción por no enviar información. En lo demás, se confirmará.

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. **Modificar** el ordinal primero de la sentencia apelada, el cual quedará así:

Primero: declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412016000043, del 02 de diciembre de 2016, y de la Resolución nro. 052362017000005, del 07 de diciembre de 2017, que resolvió el recurso de reconsideración, de acuerdo con lo considerado en la sentencia de segunda instancia.

⁷ Así, de acuerdo con el criterio de aplicación unificado que la sentencia de unificación 2019CE-SUJ-4-010, dictada por esta Sección el 14 de noviembre de 2019 (exp. 22185, CP: Julio Roberto Piza), le dio a la redacción original del artículo 651 del ET, precepto que a su vez procedía del artículo 61 del Decreto 2503 de 1961.



A título de restablecimiento del derecho, fijar la multa por no enviar información a cargo de la actora en \$6.640.000.

2. **Confirmar**, en lo demás, la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **Reconocer** personería jurídica al apoderado de la parte demandada de conformidad con el poder conferido (índice 23).

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