



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00459-01 (26874)
Demandante: I Lab SAS
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2015. Operaciones simuladas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia del 17 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió negar las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 94).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412019000036, del 11 de marzo de 2019, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la demandante por el año gravable 2015. En concreto, rechazó pasivos y costos de ventas, liquidó una renta gravable por el monto de los pasivos rechazados, correspondientes a periodos no revisables, e impuso las sanciones por extemporaneidad incrementada en un 30%, y por inexactitud¹ (ff. 27 a 55). Con base en el parágrafo del artículo 720 del ET (Estatuto Tributario), la demandante prescindió de recurrir el acto en la vía administrativa.

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 (ff. 61 y 62):

1. Pretensiones Principales

1.1. Que se declare la nulidad del siguiente acto administrativo: Liquidación Oficial de Revisión No. 322412019000036 de 11 de marzo de 2019.

1.2. En virtud de la declaratoria de nulidad de los mencionados actos administrativos, y a título de restablecimiento del derecho, se solicita: Se declare que, la declaración del impuesto sobre la renta

¹ La Administración impuso la sanción por inexactitud del 100%, en aplicación del principio de favorabilidad.

presentada por la sociedad I Lab SAS, el día 15 de abril de 2016, relativa al año gravable 2015, con formulario No. 1111601744476 y número electrónico 91000349213088 fue presentada en debida forma.

2. Subsidiarias: Se declare la improcedencia de la sanción por inexactitud determinada por parte de la DIAN, ya que el mayor saldo a favor originado resulta de una interpretación razonable en la apreciación e interpretación del derecho aplicable.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 13, 29, 123, 209, 338 y 363 de la Constitución y; 646, 647, 869 a 869-2 del ET, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 64 a 73):

Sostuvo que su contraparte infringió el debido proceso y su derecho de defensa al modificar la autoliquidación del impuesto sin seguir el procedimiento previsto en los artículos 869 y siguientes del ET para los casos de abuso en materia tributaria. Al respecto, explicó que como la actuación administrativa tuvo por objeto desconocer los efectos tributarios de unas compras porque las realizó a una compañía que fue declarada proveedor ficticio, se configuró un supuesto de fraude a la ley que debía enjuiciarse siguiendo las reglas procesales de los artículos *ibidem*, modificados por la Ley 1819 de 2016, pues al ser normas de carácter procedimental eran de aplicación inmediata.

Para controvertir el fondo de la decisión acusada, adujo que demostró la realidad de las operaciones de la litis con la contabilidad y las facturas. Con fundamento en lo expuesto, se opuso a la sanción por inexactitud y adujo que, de haber incurrido en la conducta reprimida, habría sido por un error en la comprensión del derecho aplicable. Prescindió de presentar cargos contra la sanción por extemporaneidad.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (f. 94), para lo cual explicó que aplicó el procedimiento de revisión pues, en su criterio, la simulación de operaciones comerciales no era un supuesto de abuso en materia tributaria, sino un debate sobre la realidad de los hechos económicos declarados por el contribuyente. También porque el sustento del rechazo de las compras de la litis no fue la connotación de proveedor ficticio de la vendedora sino los medios de prueba que recaudó, los cuales dieron cuenta de su inexistencia. Al respecto, puntualizó que, aunque los rubros debatidos estaban soportados en facturas que cumplían los requisitos formales, ello no le impedía verificar la realidad de los negocios que las originaron. En concreto, refirió que en el *sub lite*, desacreditó la prueba formal de los pasivos y costos de ventas con indicios sobre la simulación de esas operaciones, *i.e.* que el vendedor omitió atender los requerimientos de información, lo que impidió comprobar su capacidad operativa para ejecutar las prestaciones de la litis y las pruebas sobre el pago de las compras. Por otra parte, defendió la sanción por inexactitud pues se configuró la conducta sancionable (*i.e.* un menor impuesto a cargo por la inclusión de pasivos y costos inexistentes).

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (f. 94), pues consideró que el procedimiento previsto en los artículos 869 y siguientes del ET era inaplicable al *sub lite*, por cuanto la Administración basó las glosas a la autoliquidación de la demandante en la falta de prueba sobre la realidad de las compras, para lo cual el ordenamiento jurídico preveía el procedimiento de revisión. En todo caso, precisó que si la cláusula general antiabuso referida aplicara al *sub examine*, sería en la versión vigente para el año gravable de la litis –*i.e.* antes de la modificación introducida con la Ley 1819 de 2016–.

Respecto de la problemática sustancial, 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 aceptación de los hechos por parte del revisor fiscal de la actora, quien en la inspección tributaria anunció que procedería con la corrección provocada de la autoliquidación, las irregularidades en el registro contable de los costos de ventas, las inconsistencias en los pagos pues los cheques girados a la proveedora se cobraron por terceros que no estaban relacionados con esta y, la imposibilidad de localizar a la proveedora para verificar su infraestructura física y de personal y la omisión de declaraciones tributarias a su cargo, estos últimos medios probatorios que, posteriormente, sustentaron la decisión de la Administración de declarar a la compañía vendedora como proveedor ficticio–. Así, estimó que la valoración conjunta de esas pruebas permitía excluirles el valor probatorio a las facturas y, dado que la demandante omitió aportar pruebas para desvirtuar los hallazgos de la autoridad tributaria, era procedente avalar la legalidad de las glosas. Por último, confirmó la sanción por inexactitud impuesta, precisando que en el acto definitivo la demandada la redujo en aplicación del principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

La actora apeló la sentencia de primera instancia (f. 94). Al efecto, insistió en que su contraparte infringió las garantías constitucionales al debido proceso y a la defensa, porque omitió el procedimiento previsto en los artículos 869 y siguientes del ET, el cual, en su opinión, sí regía para los casos en los que se pretendían desconocer los efectos tributarios de operaciones comerciales que la Administración consideraba simuladas. También reiteró que las reglas aplicables eran las que introdujo la Ley 1819 de 2016, pues, contrariamente a lo determinado por el *a quo*, se trataba de las normas que se estaban en vigor cuando inició la actuación administrativa enjuiciada. Por último, pidió que se revocara la sanción por inexactitud, reiterando que si incurrió en la conducta reprimida, fue a consecuencia de un error en la comprensión del derecho aplicable. Prescindió de formular cargos contra la valoración probatoria que efectuó el tribunal.

Pronunciamientos sobre el recurso²

La demandada guardó silencio. Por su parte, el ministerio público pidió confirmar el fallo apelado (índice 11³), pues estimó que la conducta de la actora no configuraba abuso en materia tributaria, de conformidad con los artículos 869 y siguientes del ET; y porque la demandante omitió desvirtuar los indicios que sustentaron las glosas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones y se abstuvo de condenarla en costas. Así, corresponde determinar si la demandada infringió el debido proceso y el derecho de defensa porque al modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta de la actora omitió aplicar el procedimiento previsto en los artículos 869 y siguientes del ET – modificados por la Ley 1819 de 2016–, para los casos de abuso en materia tributaria. De ser el caso, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud.

² 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.

³ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático SAMAI.

2- Sobre la cuestión debatida, el *a quo* consideró que el procedimiento por abuso en materia tributaria era inaplicable al *sub lite*, porque el sustento de la liquidación oficial fue la inexistencia de las compras que originaron los pasivos y costos de ventas glosados y, para ello, el ordenamiento jurídico preveía el procedimiento de revisión. Asimismo, juzgó que la actora omitió desvirtuar los indicios a partir de los cuales la Administración concluyó que esas operaciones fueron simuladas. Al respecto, la apelante única insiste en que debía aplicarse el procedimiento por abuso en materia tributaria previsto en los artículos 869 y siguientes del ET –en la versión que entró en vigor con la Ley 1819 de 2016–, porque este regía para los eventos en los cuales la Administración desconocía los efectos tributarios de las operaciones comerciales de los contribuyentes por estimar que eran simuladas. Así, defiende que su contraparte transgredió las garantías constitucionales al debido proceso y a la defensa al modificar su autoliquidación con el procedimiento de revisión general. A partir de esas alegaciones, la Sala verifica que la demandante acepta que las operaciones de la litis fueron simuladas, puesto que se abstuvo de controvertir esa concreta decisión del tribunal. Pero discute el procedimiento mediante el cual la Administración revisó su autoliquidación, ya que considera que para desconocer los efectos tributarios de los negocios simulados corresponde aplicar el procedimiento por abuso en materia tributaria. En consecuencia, el pronunciamiento de la Sala se ceñirá a definir esa cuestión.

2.1- Al respecto, la Sala ha precisado que la simulación es una anomalía negocial en la que las partes dan al negocio que procuran celebrar una apariencia jurídica distinta, con el propósito de no revelar ante terceros el verdadero contenido del negocio llevado a cabo. Así, se trata de una ocultación fáctica, pues los sujetos involucrados esconden la realidad de su relación contractual bajo la apariencia de otra figura o encubren mediante un negocio la ausencia de todo ánimo negocial (sentencia del 19 de febrero de 2020, exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza). Con lo cual, el fenómeno simulatorio es una pura cuestión de hecho, que versa sobre la realidad de los acontecimientos y no sobre su calificación jurídica. En cambio, de acuerdo con el artículo 869 del ET el abuso en materia tributaria se refiere a los casos en que *«se involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional»*. De ahí que la referida disposición faculte a la Administración para *«recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones ... y, consecuentemente, desconocer sus efectos»* impositivos, cuando se detectan circunstancias de abuso en materia tributaria.

Siguiendo esos planteamientos, el parágrafo 2.º del artículo 869-1 del ET expresamente señala que el procedimiento especial cuya aplicación reclama la demandante, tiene como finalidad *«la reconfiguración o recharacterización de una operación o serie de operaciones que constituyan o puedan constituir abuso en materia tributaria»*, de manera que solo rige para los casos en que la autoridad tributaria reconstruye la operación económica perseguida mediante los negocios celebrados por el contribuyente, a efectos de determinar el tratamiento fiscal que se predica de esta. Así porque la valoración conjunta de todos los elementos que integran el negocio revela que el vehículo o tipo contractual por el que optaron las partes no satisface su interés negocial –entendido este como la causa económico-individual del contrato–, de suerte que se quebranta el orden económico de la relación y, en su lugar, se obtiene una ventaja fiscal concreta.

2.2- Contrariamente a lo alegado por la demandante, el procedimiento especial previsto en el artículo 869-1 *ibidem* no se aplica a los casos en que la liquidación oficial del impuesto se sustenta en la comprobación sobre la inexistencia de las operaciones

declaradas por el contribuyente, pues (como se vio) en esos eventos la actividad de la Administración se restringe a constatar la realidad de los acontecimientos, mediante la práctica de 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, mas no a la calificación propia de los casos de abuso en materia tributaria. Por ello, al mediar un despliegue probatorio cuya vocación permite cuestionar la veracidad de la autoliquidación del impuesto, le corresponde al sujeto pasivo o declarante comprobar los hechos que consignó en la declaración, pero esa discusión probatoria ocurre en el marco de los procedimientos generales de gestión administrativa, sin que se requiera del trámite especial que rige para los casos de abuso en materia tributaria.

En ese mismo sentido, se pronunció la Sala en la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 26448, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) que, al definir un caso como el *sub lite*, concluyó que no se infringía el debido proceso por rechazar unos costos originados en operaciones económicas inexistentes en el marco de un procedimiento de revisión, pues las conductas fiscalizadas no estaban siendo calificadas como abusivas, sino que a partir de los medios probatorios que recaudó la Administración desvirtuó su realidad, correspondiéndole entonces al contribuyente desvirtuar esos hallazgos de su contraparte.

2.3- En el *sub lite*, con la liquidación oficial acusada se rechazaron parte de los pasivos y costos de ventas que declaró la actora, porque la Administración comprobó que se originaron en compras simuladas con una compañía que incluso fue declarada como proveedor ficticio. Así, aunque existían facturas que formalmente acreditaban esas operaciones, a partir de la comprobación de otros hechos –i.e. indicios– la autoridad tributaria constató su inexistencia, y ello es aceptado por la demandante en esta instancia. Entonces, como el objeto de la controversia se ciñó a verificar la simulación de las operaciones comerciales que originaron los pasivos y costos de ventas glosados, sin hacer calificaciones respecto de esas operaciones, la Sala estima que era inaplicable el procedimiento especial por abuso en materia tributaria. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

3- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta a la demandante. Al respecto, precisa la Sala que el artículo 647 del ET, prevé como conducta punible la inclusión de pasivos y costos improcedentes, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación, supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

En vista de que en el caso enjuiciado, la Sala confirmó la decisión del *a quo*, según la cual la actora añadió a la autoliquidación objetada pasivos y costos cuya procedencia fue desacreditada por la autoridad tributaria, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable, pues, como se vio, la demandante no demostró la realidad de las compras que objetó la Administración, sino que limitó su defensa al procedimiento aplicable para la liquidación oficial del impuesto. 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 apelada.
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