



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D. C., tres (03) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	68001-23-33-000-2021-00770-01 (27528)
<b>Demandante</b>	<b>CRPRCN</b>
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
<b>Temas</b>	Renta 2016. Procedencia de gastos. Existencia de las Operaciones. Prueba indiciaria. Artículo 82 del Estatuto Tributario.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 19 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que decidió<sup>1</sup>:

«**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda.

**SEGUNDO: CONDENAR** en costas a la parte actora, conforme a los expuesto en precedencia .

(...).»

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 08 de mayo de 2017 la **CRPRCN**, Cormedes, presento declaración de renta del periodo gravable 2016.

Previa expedición del requerimiento especial y su correspondiente respuesta, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412020000015 del 9 de junio de 2020, en la cual se desconocieron gastos operacionales, correspondientes a compras de elementos de uso médico y quirúrgico realizadas a un proveedor específico y, en consecuencia, se determinó un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, y se impuso sanción por inexactitud.

Así mismo, se impuso sanción al revisor fiscal y al representante legal de Cormedes y se declararon solidariamente responsables a las personas que se relacionan como asociados en el RUT y en el certificado de existencia y representación legal<sup>2</sup>.

Presentado el recurso de reconsideración, la DIAN confirmó lo decidió anteriormente mediante la Resolución Nro. 004355 del 21 de junio de 2021.

<sup>1</sup> Samai del Tribunal, índice 34.

<sup>2</sup> De acuerdo con lo indicado en la página 16 de la Resolución Nro. 004355, ni el representante legal, ni el revisor fiscal, y tampoco ninguno de los asociados que fueron vinculados como responsables solidarios, y a quienes se les notificó la Liquidación Oficial de Revisión, interpusieron recurso de reconsideración.



## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>3</sup>:

**«PRIMERA** – Que se declare la Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412020000015, del 09 de junio de 2020, en la cual se determinó un mayor valor a pagar por la suma de \$1.333.532.000, respecto de la liquidación privada contemplada en la declaración de renta y patrimonio correspondiente al año gravable de 2016, junto con su correspondiente sanción.

**SEGUNDO** – Que se declare la Nulidad de la Resolución No. 004355 del 21 de junio de 2021, proferida por la DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS en la que se resuelve el recurso de reconsideración y confirma liquidación oficial de revisión.

**TERCERA** – Que como consecuencia de lo anterior y a título de Restablecimiento del Derecho, se declare la firmeza de la declaración de Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2016 presentada por el contribuyente CORPORACIÓN SIN ÁNIMO DE LUCRO DE MEDICOS ESPECIALISTAS -CORMEDES- El día 08 de mayo de 2017 mediante formulario No 1112605137114 y sticker de presentación 91000423754580.»

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 34 de la Constitución Política; 82, 683, 742, 745, 772, 773, 774, 775 y 776 del Estatuto Tributario; bajo el siguiente concepto de violación:

La demandante alegó la nulidad de los actos por **indebida valoración probatoria** y **violación al debido proceso probatorio**.

Inició recordando que, de acuerdo con el artículo 742 del Estatuto Tributario, las decisiones de la Administración deben fundarse en hechos probados en el expediente, y pasó a hacer un recuento de las pruebas allegadas al proceso de fiscalización, para afirmar que las pruebas aportadas por la DIAN no eran necesarias, oportunas ni conducentes, y, por ello, no tiene sustento el rechazo de los gastos originados en las transacciones sostenidas entre la demandante y su proveedor Innova Comercio S.A.S. (en adelante Innova).

Específicamente resaltó que las pruebas a partir de las cuales la DIAN estableció la inexistencia de los gastos referidos fueron obtenidas dos años después de que Innova emitiera las facturas correspondientes, es decir que dicho acervo no tiene relación con la época de los hechos. Sobre esto, indicó que, pruebas como los testimonios practicados a vecinos del domicilio que Innova tenía registrado al momento de la emisión de las facturas no son idóneas; como tampoco lo es la información suministrada por la iglesia, entidad que, a la fecha del recaudo de las pruebas, opera en el lugar que registró como domicilio su proveedor para el año 2016.

Frente a las mismas pruebas denunció que la Administración desconoció el debido proceso, pues, al hacer los testimonios la DIAN no permitió que la demandante, de

<sup>3</sup> Samai del Tribunal, índice 15, PDF Demanda. La demanda sólo se interpone a nombre de Cormedes, no se observa que participen el representante legal, ni el revisor fiscal, ni los asociados que se vincularon como responsables solidarios.



manera directa o por intermedio de apoderado, asistiera a las diligencias y de ese modo pudiera ejercer el derecho de contradicción<sup>4</sup>. Así mismo, indicó que, a partir del correo enviado por la iglesia, conforme a la cual esta señaló que entre los años 2015 y 2017 no había contratos de arrendamiento con Innova, no es posible establecer si esa información es cierta o no, pues no consta que la persona que hizo esas afirmaciones hubiera realizado una auditoría sobre lo indicado.

Dijo que la DIAN también incurrió en otros yerros en el recaudo del material probatorio, al haber adelantado las visitas en una dirección diferente a la informada en el RUT de Innova; o haber basado su actuación en registros fotográficos obtenidos a partir de la plataforma «Google Maps»; documentos que no son conducentes para demostrar la inexistencia del proveedor.

Afirmó que la Administración desconoce la presunción de legalidad que reviste a las transacciones realizadas con Innova, por efectos de la posesión de los bienes objeto del negocio, así como la adecuada acreditación de estas mediante la exhibición de las facturas de venta. Agregó que, para efectos de la procedencia de la deducción de los gastos por las operaciones realizadas con dicho proveedor, no era su deber verificar aspectos que le conciernen al mismo, como el pago que debe realizar el mismo de los aportes al sistema integral de seguridad social.

Aseveró que la DIAN no cuenta con pruebas directas que permitan concluir la inexistencia jurídica del proveedor, y que, los indicios señalados por la demandada no tienen la capacidad de demostrar la inexistencia de las operaciones, pues el hecho de que Innova hubiese cambiado de representante legal o de razón social, no es prueba de simulación de ventas con la demandante<sup>5</sup>.

Agregó que la actuación administrativa desplegada, bajo la cual se concluye que el proveedor es inexistente, desconoce los actos previos proferidos por la propia DIAN respecto de Innova, siendo estos la expedición del RUT, la resolución de facturación y la autorización para ser autorretenedora<sup>6</sup>, actos que fueron tomados por la actora como base de idoneidad de su proveedor.

Señaló que, conforme a los artículos 772, 773, 774, 775 y 776 del Estatuto Tributario, los negocios jurídicos se prueban con documentos que justifiquen su realización, siendo estos en su conjunto las pruebas contables, tales como las facturas, los recibos de caja, los comprobantes de egreso, el libro auxiliar. Indicó que no son válidas las afirmaciones de la DIAN sobre estas pruebas, a través de las cuales trata de desvirtuar el pago en efectivo de los gastos desconocidos, específicamente porque « Los movimientos en los libros auxiliares se pueden hacer por días o por movimientos globales mensuales, pero no por horas, como pretende hacerlo entender el funcionario encargado de adelantar la investigación y el cúmulo de esos registros y saldos de los libros auxiliares, son los que representan el saldo final, a la fecha de corte, del libro Mayor y Balance».

Concluyó en este punto que, dados los yerros indicados en materia probatoria, procedía **la resolución de la duda que las pruebas generaban en favor del contribuyente**, en los términos del artículo 745 del Estatuto Tributario.

Señaló que los actos demandados desconocen **el espíritu de justicia**, del artículo 683 del Estatuto Tributario, que debe guiar la actuación de los funcionarios, a través

<sup>4</sup> Al respecto citó las sentencias C- 790 de 2006; T-461 de 2003; C-1270 de 2000; y C-023 de 1998 de la Corte Constitucional.

<sup>5</sup> Al respecto citó la sentencia del 13 de agosto de 2015, exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>6</sup> Mediante Resolución Nro. 007683.



de la inaplicación de la propia normativa tributaria, pues debía aplicarse la **determinación de costos estimados y presuntos de que trata el artículo 82 ibidem**. Es decir, al concluirse que los gastos no eran reales, la DIAN estaba en la obligación de reconocer los costos presuntos, para de ese modo atender a la realidad económica de la demandante<sup>7</sup>.

Afirmó, frente a la imposición de las sanciones en contra del representante legal y el revisor fiscal, que la DIAN estaba en el deber de demostrar la actuación dolosa, negligente o malintencionada de los funcionarios, lo cual no hizo.

### Oposición a la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda señalando que los actos se ajustaron a derecho, y a partir de ellos se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada presentada por la demandante<sup>8</sup>.

**Sobre la indebida valoración probatoria** indicó que las pruebas recolectadas permitieron concluir la inexistencia de transacciones entre la demandante y su proveedor Innova, pues si bien la demandante aportó facturas que soportan dichas operaciones, la DIAN estableció mediante prueba indiciaria que los gastos declarados no fueron reales<sup>9</sup>. Para el efecto, se indagó sobre la operación de Innova en los distintos lugares en los que dicha entidad informó tener su domicilio entre los años 2015 y el 2018. En esa medida realizó visitas en las ciudades de Villa Garzón (en Putumayo), Villamaría (en Caldas), Medellín y Manizales.

Estableció que el lugar en el que Innova informó tener su domicilio en el año 2016 realmente había sido ocupado por una iglesia. Con ello, encontró plausible que Innova no hubiese estado en la capacidad de desarrollar transacciones con la actora, por el valor declarado como gasto, sin contar con un local, establecimiento, depósito u oficina.

Mencionó que de la contabilidad y soportes suministrados por la demandante no se pudo establecer el pago de las facturas emitidas por Innova, pues no se aportaron soportes de los mismos, y pese a que hay registros contables de estos, se observó que los mismos fueron anulados.

Sobre la afirmación de la demandante, según la cual la DIAN le asignó indebidamente la carga probatoria de demostrar las operaciones de Innova, indicó que, fue a partir de las pruebas trasladadas de otros procesos de fiscalización que se constató que Innova facilitó la simulación de costos y gastos con otros contribuyentes, lo cual funge como indicio, y, que no fue posible acreditar que ese proveedor contara con la infraestructura necesaria para desarrollar las actividades a las cuales presuntamente se dedicaba. Por lo tanto, frente a los indicios presentados en el proceso de fiscalización, era deber de la demandante demostrar la realidad de las operaciones que había desplegado con Innova.

Agregó que otro indicio relevante que fue tenido en cuenta para afirmar la inexistencia del proveedor, tuvo que ver con la manifestación de quien estaba inscrito como representante legal de Innova, quien no conocía a dicha sociedad, y

<sup>7</sup> Al respecto citó la sentencia del 10 de agosto de 2017, exp. 20684, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>8</sup> Samai del Tribunal, índice 15, PDF Contestación.

<sup>9</sup> Al respecto citó la sentencia del 15 de septiembre de 2016, exp. 20555, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



denunció haber sido víctima del delito suplantación, pues nunca participó en la operación de esta; señalando que su designación como representante legal no fue consentida.

Frente a los reparos en materia del **debido proceso**, aseveró que garantizó el derecho de contradicción sobre la información obtenida mediante los testimonios, ya que con la notificación del requerimiento especial puso en conocimiento de la demandante todas las pruebas sobre las que se basó el acto preparatorio; y es esa la etapa procesal pertinente para discutir las modificaciones propuestas por la Administración, las pruebas y su valoración, ya que es con el requerimiento especial que inicia formalmente el proceso.

Indicó que el hecho de que la DIAN hubiera expedido resolución de facturación y autorización para operar como autorretenedor a Innova, no releva a la demandante de su obligación de demostrar la realidad de los costos y deducciones declarados.

En relación con las **sanciones** impuestas al contador público y al revisor fiscal por las inexactitudes presentadas en la declaración de renta de la demandante, se verificaron los elementos normativos que dan lugar a su imposición, pues ante la inexactitud presentada, era deber de los funcionarios hacer las salvedades del caso.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones<sup>10</sup>:

La procedencia de los costos y deducciones está sujeta a demostrar la necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta; análisis que debe hacerse bajo una óptica comercial. Así mismo, desde el punto vista probatorio, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario impone, como tarifa legal para el reconocimiento de dichos costos y deducciones, que los mismos se soporten en facturas de venta con el cumplimiento de los requisitos allí señalados. Así, en principio, los costos y gastos serán procedentes si constan en las facturas debidamente emitidas.

Ahora, si la DIAN en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización encuentra que las operaciones soportadas en las respectivas facturas son inexistentes, hay lugar al desconocimiento de los costos y gastos, sin perjuicio de que se hubiera cumplido con la tarifa legal probatoria. Para estos efectos, destaca el Tribunal que la prueba indiciaria tiene plena validez, pues constituye un punto inicial para el razonamiento lógico que conduce a demostrar el hecho que alega la Administración en este caso, el cual consiste en la inexistencia del proveedor, y, en esa medida, de los gastos declarados por la demandante.

Es decir, si bien las facturas son inicialmente idóneas para demostrar los costos y deducciones incurridas, las mismas pueden ser desvirtuadas por cualquier medio de prueba, y, una vez desplegado este ejercicio probatorio por parte de la Administración se traslada la carga a la demandante de demostrar la realidad de las operaciones que dan origen a la deducción.

De acuerdo con lo anterior, el *ad quo* afirmó que del análisis de las pruebas

<sup>10</sup> Samai del Tribunal, índice 34.



aportadas al proceso se concluía que estas cumplieron con los requisitos de oportunidad, necesidad y conducencia, contrario a lo señalado por la actora. Así mismo, que, gracias al amplio despliegue probatorio que realizó la DIAN, se pudo constatar que los negocios jurídicos celebrados entre la demandante e Innova fueron ficticios.

Por otra parte, frente al reparo de la demandante conforme al cual la DIAN le impuso obligaciones de vigilancia sobre las operaciones desplegadas por terceros (Innova), el Tribunal encontró que no se estaban trasladando obligaciones indebidamente sino que, como las pruebas indiciarias apuntan a la simulación de las operaciones, era deber de la demandante aportar pruebas que sustentaran la realidad de dichos costos y gastos.

Indicó que no hay lugar a aplicar la regla de costos presuntos prevista en el artículo 82 del Estatuto Tributario, pues para ello se requiere que las operaciones sean reales y no simuladas.

Condenó en costas a la parte demandante por haber resultado vencida en el proceso.

### Recurso de apelación

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la anterior decisión, con base en lo siguiente<sup>11</sup>:

Señaló que se vulneró el **derecho al debido proceso**, pues las glosas dan supuestamente cuenta de una figura de fraude fiscal y de simulación por parte de la demandante; caso en el cual era necesario que la DIAN surtiera el proceso de fiscalización de «*abuso del derecho en materia tributaria*», conforme a lo establecido en los artículos 869 y 869-1 del Estatuto Tributario. Así que, al haberse omitido la investigación conforme a la ritualidad prevista en dichas normas, se debe declarar la nulidad de los actos demandados.

Desde **el punto de vista probatorio**, afirmó que la DIAN inaplicó el principio de «*indubio contra fiscum*» consagrado en el artículo 745 del Estatuto Tributario; pues al persistir dudas provenientes de vacíos probatorios, era deber de la Administración y el ad quo de decidir en favor de la demandante. Reiteró lo mencionado a lo largo de la discusión, esto es que la DIAN no cuenta con pruebas directas de la inexistencia de los gastos, sino que expuso meras suposiciones.

Afirmó que, como lo ha reconocido el Consejo de Estado<sup>12</sup>, los indicios son inferencias lógicas que dan luces sobre un hecho desconocido, a partir de un hecho conocido, y que, en materia tributaria, estos tienen la calidad de prueba subsidiaria, que ante la ausencia de pruebas directas pueden servir como medio de convicción; para lo cual deben ser suficientes y contundentes. Señaló que en el presente caso no se cumplen esas condiciones, por lo que el *a quo* estaba llamado a fallar en favor de la demandante.

Agregó que, conforme al artículo 714 del Estatuto Tributario vigente para la fecha de los hechos, la firmeza de la declaración de renta es de dos años. Y que, la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, que aumentó el término a tres

<sup>11</sup> Samai del Tribunal, índice 37.

<sup>12</sup> Citó la sentencia del 13 de agosto de 2015, exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



años, no tiene aplicación para el periodo gravable 2016, pues al tratarse de un impuesto de periodo, el cambio en la firmeza ocurre a partir del periodo siguiente. En ese sentido, dijo que la DIAN perdió competencia para fiscalizar la declaración del año 2016, pues pasados dos años de la presentación oportuna de la declaración, no notificó requerimiento especial alguno.

Recalcó que no se aplicó el **artículo 82 del Estatuto Tributario**, que señala la determinación de los costos presuntos en los eventos en los que no exista certeza sobre los declarados por el contribuyente, tal cual como ocurre en el presente caso. Resaltó que esta norma no solo atiende al principio de capacidad contributiva, sino a los de justicia y equidad en materia tributaria.

Sobre la **sanción de inexactitud** indicó que el artículo 640 del Estatuto Tributario es de obligatoria aplicación, conforme al cual la imposición de las sanciones debe reducirse. Señaló también que, hay que observar la lesividad de la conducta del contribuyente, para imponer la sanción, y al no hacer todo lo anterior hay lugar a la violación del debido proceso.

En relación con la **sanción del revisor fiscal**, indicó que la sanción viola el artículo 29 de la Constitución Política, pues no se ha demostrado una actuación dolosa, mal intencionada o negligente, *«pues aunque existen disposiciones del Estatuto Tributario y demás normas tributarias que difieren de las disposiciones de las normas técnicas contables para efectos de las declaraciones, esto no quiere decir que se lleve una doble contabilidad o que para estos requerimientos fiscales la información financiera sea distinta de la que se presenta en los estados financieros»*.

Finalmente, la actora reiteró los cargos expuestos en el escrito de la demanda.

### **Oposición al recurso**

La demandada solicitó<sup>13</sup> confirmar la sentencia de primera instancia, pues el ejercicio de valoración probatoria fue adecuado. Destacó que el escrito de apelación no corresponde con lo discutido ante la jurisdicción, pues no fue objeto de debate si había lugar a aplicar el procedimiento de *«abuso del derecho en materia tributaria»*; como tampoco la competencia temporal de la DIAN para notificar el requerimiento especial.

Afirmó que la inexistencia de las operaciones entre la demandante y su proveedor está acreditada a partir de los indicios que se expusieron en el proceso, los cuales permitieron establecer que no hubo prueba de los pagos realizados por la demandante en favor de Innova; que no se pudo ubicar a ese proveedor; que las operaciones informadas por Innova fueron desmentidas por terceros a los cuales se les solicitó detalle de las transacciones; que Innova no contaba con infraestructura económica, técnica, física, ni con los recursos de personal, que le permitieran realizar operaciones en las cuantías declaradas por la demandante y por terceros.

Finalmente, se solicitó condenar en costas a la parte demandante.

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público no se pronunció.

<sup>13</sup> Samai, índice 13.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412020000015 del 9 de junio de 2020, mediante la cual se modificó la declaración de renta del año gravable 2016 de la **CRPRCN**; y de la Resolución Nro. 004355 del 21 de junio de 2021 que la confirmó. En concreto hay lugar a establecer si el *a quo* hizo una adecuada valoración probatoria, si procedía la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario al caso concreto, y si procedía la sanción por inexactitud.

### 1. Asunto previo

En atención a la jurisprudencia de la Sala<sup>14</sup>, y en virtud de los principios de lealtad procesal, contradicción, derecho de defensa y congruencia, no habrá pronunciamiento sobre los cargos de falta de competencia temporal de la Administración, por haber notificado el requerimiento especial por fuera del término señalado en el artículo 714 del Estatuto Tributario; ni respecto de la alegación de desconocimiento del debido proceso por no haberse tramitado la fiscalización al amparo de las normas que regulan el «*abuso del derecho en materia tributaria*».

Lo anterior en la medida en que se trata de argumentos nuevos que no fueron expuestos como conceptos de violación en la demanda, y por tanto tampoco fueron motivo del análisis por parte del Tribunal para efectos de proferir la sentencia de primera instancia.

Tampoco será objeto de análisis la imposición de sanciones al revisor fiscal y al representante legal; ello por cuanto si bien la DIAN vinculó a ambas personas al proceso desde el requerimiento especial, se encuentra que las mismas, aun habiendo sido notificadas, no presentaron recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial que impuso las respectivas sanciones, ni se hicieron parte de este proceso como demandantes ni apelantes.

### 2. Valoración probatoria

La apelante única manifiesta que no se aportaron pruebas directas que de manera contundente acrediten la inexistencia de las transacciones que realizó en el 2016 con su proveedor Innova. Señala que, si bien se ha reconocido por vía de jurisprudencia la posibilidad de demostrar la simulación de operaciones mediante indicios, estos deben ser suficientes y contundentes respecto del hecho que se quiere probar, porque en todo caso se tratan de una prueba subsidiaria, y en este caso los indicios presentados no cumplen esas condiciones.

Además, indica que para efectos de aceptar el gasto cuestionado, en el curso de la investigación se aportaron las facturas que dan cuenta de cada una de las transacciones celebradas entre la demandante e Innova; así como la contabilidad en la que constan los registros de dichas operaciones. Señaló que ante las dudas que giran en torno a la realidad de las operaciones celebradas entre la demandante y su proveedor, se debe resolver este asunto en su favor, en aplicación del artículo 745 del Estatuto Tributario.

<sup>14</sup> Sentencia del 22 de abril de 2021 exp.25427; del 23 de septiembre de 2021, exp. 24987; y del 08 de septiembre de 2022, exp. 25958, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.





A continuación se resalta el acervo probatorio que resulta relevante para efectos de resolver el problema jurídico, esto es si se encuentra debidamente probada la existencia o no de las transacciones efectuadas por la demandante con Innova, que consisten en compras, que dieron lugar al registro de una deducción en la declaración de renta del año gravable 2016 por concepto de gastos operacionales de administración:

- Se encuentra el reporte de información exógena de la demandante por el año gravable 2016, que da cuenta de transacciones con Innova bajo el concepto de «*otros costos y deducciones*» por \$2.873.988.500<sup>15</sup> y su respectivo IVA de \$459.838.160; para un total de \$3.333.826.660. Estos valores coinciden con las facturas y comprobantes de egreso suministrados por la demandante<sup>16</sup>.
- Respecto de los comprobantes de egreso se observa que estos relacionan a Innova como beneficiario, pero no existe información de la persona que recibió el pago, ya que el espacio disponible para firmar y sellar el comprobante está vacío. Frente a esta falencia, la DIAN le solicitó en su momento a la actora de manera infructuosa los recibos de caja de los pagos en favor de ese tercero, pero no se aportaron. De ese modo no se establece la trazabilidad de los pagos en efectivo, con lo cual es cierto que no pueda verificarse la realidad de este hecho.
  - En la fiscalización la DIAN revisó tanto las facturas como la contabilidad y demás soportes asociados a las operaciones desplegadas entre la demandante e Innova, según se explica a continuación:
  - En el auto de inspección tributaria Nro. 042382019000031 del 29 de abril de 2019<sup>17</sup>, cuya diligencia tuvo lugar el 07 de mayo de 2019<sup>18</sup>; consta que la demandante suministró el contrato de licencia de software contable y la factura de compra, acta de asamblea en la que consta la aprobación de los estados financieros<sup>19</sup>, balance de prueba<sup>20</sup>, estados financieros incluidas las notas<sup>21</sup>, anexo explicativo de la declaración de renta<sup>22</sup>, conciliación contable, y auxiliar de las cuentas 519575<sup>23</sup> y 519576<sup>24</sup> del tercero Innova, facturas, recibos de pago y asientos contables referentes todos a ese tercero<sup>25</sup>, certificados de GMF<sup>26</sup>, y auxiliar de ingresos consolidado por tercero<sup>27</sup>.
  - Luego, como quedó consignado en el Acta de visita de la inspección tributaria del 10 de mayo de 2019<sup>28</sup>, la actora suministró el auxiliar detallado de los ingresos operacionales<sup>29</sup>, libro auxiliar de costos<sup>30</sup>; frente a los cuales la DIAN solicitó soportes de las cuentas seleccionadas aleatoriamente.
  - En acta de visita del 06 de junio de 2019<sup>31</sup> la demandante suministró determinación de la renta exenta, libro mayor, balance de enero a diciembre del 2016, libro auxiliar de bancos de los terceros<sup>32</sup> (...), auxiliar de caja del 2016<sup>33</sup> y comprobantes de registros.
  - En el acta de visita de la inspección tributaria del 11 de julio de 2019, en la que se

<sup>15</sup> Samai del Tribunal, índice 15, expediente digital, «4\_EXPEDIENTEDIGITAL\_6800123330002021(.pdf) NroActua 15», «20. Folio 1 a 200 tomo 1 CORMEDES.PDF». Pág. 21. También de la pág. 39 a 48.

<sup>16</sup> Ibidem, pág. 93 a 116.

<sup>17</sup> Ibidem, pág. 57.

<sup>18</sup> Ibidem, pág. 61 a

<sup>19</sup> Ibidem, pág. 70 a 72.

<sup>20</sup> Ibidem, pág. 73 a 76.

<sup>21</sup> Ibidem, pág. 77 a 86.

<sup>22</sup> Ibidem, pág. 87 a 90.

<sup>23</sup> Ibidem, pág. 91.

<sup>24</sup> Ibidem, pág. 92.

<sup>25</sup> Ibidem, pág. 93 a 128.

<sup>26</sup> Ibidem, pág. 131 a 133.

<sup>27</sup> Ibidem, pág. 129 a 130.

<sup>28</sup> Ibidem, pág. 135 a 136.

<sup>29</sup> Ibidem, pág. 137 a 245.

<sup>30</sup> Samai del Tribunal, índice 15, expediente digital, «4\_EXPEDIENTEDIGITAL\_6800123330002021(.pdf) NroActua 15», «19. folio 201 a 400 tomo 2 CORMEDES.PDF hasta pág. 15.». Pág. 16 a 97.

<sup>31</sup> Ibidem, pág. 100 a 101.

<sup>32</sup> Ibidem, pág. 102 a 204. Continúa en el siguiente 17. Folio 401 a 600 Tomo 3 CORMEDES.PDF hasta la 8

<sup>33</sup> Samai del Tribunal, índice 15, expediente digital, «4\_EXPEDIENTEDIGITAL\_6800123330002021(.pdf) NroActua 15», «17. Folio 401 a 600 Tomo 3 CORMEDES.PDF». Pág. 9 a



suministró auxiliar del tercero Innova de enero a diciembre de 2016<sup>34</sup>, comprobantes de egreso con los soportes y las notas de contabilidad, la DIAN dejó como observación que «No entregaron recibos de caja de los pagos realizados al tercero Innova Comercio S.A.S. manifiesta la contadora (...) quien se encuentra autorizada para atender la visita, de los soportes de las notas de contabilidad que son antes del traslado de cuentas de los que no hay soporte físico»<sup>35</sup>

- Así mismo, la DIAN concluyó «para este tercero el movimiento consolidado de la cuenta de Caja durante el año 2016 es nulo o cero (0) por cuanto los movimientos débito y crédito son iguales»<sup>36</sup>.
- En la información que consta de Innova, se constata que, a partir del momento de su constitución se presentaron una serie de cambios de domicilio y razón social. Inicialmente, su razón social era Centro de Acopio de Excedentes Industriales S.A.S. (sociedad constituida el 12 de septiembre de 2011) y posteriormente cambio la referida razón social a Innova Comercio S.A.S. (29 de diciembre de 2014). Además el 03 de septiembre de 2015 cambió su domicilio de Medellín a Manizales y, el 20 de diciembre de 2017 cambió su razón social a Agrogranadera el Palmar S.A.S. y su domicilio de Manizales a Puerto Asís<sup>37</sup>.
- Se observa también que, en el curso de la investigación, la Administración tuvo conocimiento del reporte de la subdirección de gestión de fiscalización tributaria sobre las resoluciones sanción declarando proveedores ficticios. Allí encontró que, tanto Agrogranadera el Palmar S.A.S. como Innova Comercio S.A.S. son razones sociales asociadas a una misma persona jurídica, que presenta indicios de ser un proveedor ficticio<sup>38</sup>.
- De acuerdo con lo anterior, y con el ánimo de establecer la realidad de las operaciones desplegadas por el proveedor Innova, la DIAN trasladó pruebas de otros expedientes para que fueran tenidas en cuenta en el presente proceso<sup>39</sup>. En dichos expedientes se indago sobre terceros que habían reportado operaciones efectuadas con Innova en años cercanos al de la fiscalización del presente proceso.

En ese contexto, se aportaron pruebas de requerimientos ordinarios de información a terceros que habían sido relacionados por Innova en el reporte de información exógena. Puntualmente se les solicitó entregar información indicando tipo de transacción, número de factura, fecha, valor, IVA, devoluciones, descuentos o anulaciones en compra y venta, retención en la fuente practicada, fecha y forma de pago; fotocopia de documentos soporte en donde se evidencie el pago de las operaciones realizadas; certificación en la que conste la forma de entrega de la mercancía o la forma como se prestó el servicio. Así mismo, y según el caso, el pago y documentos soporte de la entrega y copia de la guía de transporte<sup>40</sup>.

Los tres contribuyentes a quienes se les solicitó lo anterior señalaron no haber tenido operaciones con Innova en el año 2015<sup>41</sup>. Adjuntaron certificados de revisor fiscal señalando que revisando los registros contables no se encontró ningún registro asociado a esa sociedad.

- Reporte información exógena del año 2015, en el que se identificaron compras por \$8.400.378. las compras referidas por Innova, no son reportadas por los terceros<sup>42</sup>.
- Otro de los elementos considerados por la DIAN tiene que ver con la constatación de las instalaciones e infraestructura de Innova, para lo cual se comisionaron funcionarios<sup>43</sup> para asistir a los distintos puntos en los que la sociedad declaró tener su domicilio social, de ese modo, se realizaron visitas a Manizales, Medellín y Puerto Asís.

Realizadas las visitas se entrevistó a vecinos del sector en el que se había informado la dirección, y se encontró que, en el caso de la ciudad de Medellín, ninguno de los declarantes

<sup>34</sup> Tomo 3, pág. 101 a 104.

<sup>35</sup> Tomo 3, pág. 99 a 100.

<sup>36</sup> Tomo 3, pág. 96.

<sup>37</sup> Tomo 3, pág. 187 a 194.

<sup>38</sup> Ibidem, pág. 49 a 55.

<sup>39</sup> Auto de organización Nro. 001697 del 15 de julio de 2019, en el que trasladó pruebas del expediente 1-2016-2018-521 de renta 2016 de un tercero cliente de Innova (Tomo 3, pág. 116). Auto de organización Nro. 002650 del 17 de julio de 2018 traslado de expediente 1-2015-2018-2016 renta 2015 cooperativa de trabajo asociado médicos especialistas Ltda. (Tomo 3, pág. 117). Auto de organización Nro. 002651 del 17 de julio de 2018 expediente GO-2015-2017-0821 renta 2015 de ESICO S.A. NIT 900544013-5.

<sup>40</sup> Tomo 3, pág. 117 a 119; 122, 123, 127 a 129; 132; 142 a 182.

<sup>41</sup> Tomo 4, pág. 54,66 y 96.

<sup>42</sup> Tomo 3, pág. 195 a 197.

<sup>43</sup> Tomo 3, pág. 200 y 201.



expresó conocer a la sociedad Innova. Incluso, en el lugar en el que se referenció la dirección del domicilio principal se identificó que operaba una iglesia.

Toda vez que la visita se hizo en el año 2018, se le solicitó al propietario del predio informar sobre el historial del bien, y la relación de los contratos de arrendamiento desde el año 2015 hasta el 2018. En la información suministrada se manifestó no haber celebrado negocio jurídico alguno con la sociedad Innova, o con otra que tuviera una razón social diferente pero el mismo NIT.

De las pruebas señaladas la Sala encuentra que existen documentos que formalmente soportan las transacciones reportadas por la demandante con su proveedor Innova, que dieron lugar a que la actora registrara una deducción de gastos operacionales de administración, toda vez que se aportaron las facturas de venta con los requisitos señalados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y, que el valor totalizado de dichas facturas, incluyendo el IVA, coincide con el gasto declarado en el 2016 que es objeto de discusión.

Ahora bien, como lo indicó la DIAN, los registros contables de la demandante no son claros en relación con los pagos reportados en favor de ese proveedor, pues estos no solamente evidencian las cancelaciones de las compras inicialmente registradas, sino que faltan soportes adicionales que permitan realizar la trazabilidad de los pagos en efectivo para concluir que los mismos si fueron realizados por la demandante y recibidos por Innova.

Además, en aras de establecer la realidad de las operaciones y del proveedor, ya no meramente formal, se encuentra que las otras pruebas recabadas durante la investigación revelan que hay dudas sobre la efectiva existencia del proveedor o la capacidad de este para operar, en cuanto; no parece que el mismo tuviera infraestructura, toda vez que no hay certeza de la presencia de oficinas o instalaciones que le permitieran operar y/o guardar los bienes que vendía, pues no fue posible vincular a Innova a ninguno de los domicilios indicados por dicha sociedad, dentro de un período de 4 años, incluyendo el 2016, así como que, terceros proveedores de Innova negaron tener conocimiento sobre compras realizadas por dicha sociedad, que podrían haberle permitido posteriormente realizar las ventas en favor de la demandante.

Resáltese que, incluso desde el año anterior al fiscalizado hay evidencia que pone en duda la ejecución efectiva de operaciones comerciales por parte de Innova. Y es que, gracias a las pruebas trasladadas de otros expedientes la DIAN destacó que *«de la totalidad de compras efectuadas a terceros por la suma de \$8.400.378, casi \$7.000.000 corresponde al pago de servicios de telefonía móvil celular (...) en tanto que solamente otros proveedores reportaron la suma de \$1.408.048 con respecto a compras de bienes. Al comparar esta cifra con el costo de ventas declarado por Agroganadera el Palmar<sup>44</sup> (...) en la renta del año gravable 2015 representa solamente el 0.0012%, es decir que se evidencia que no existen proveedores que le suministren bienes o servicios para comercializar en el año 2015 la suma de \$117.267.318.000 declarado como costo de ventas en dicho año».*

Se concluye entonces en este punto que hay inconsistencias en las pruebas directas presentadas por la actora, específicamente aquellas con las cuales se trató de establecer la efectiva realización de los pagos por las compras hechas a Innova, así como pruebas indiciarias suficientes que desmienten que ese proveedor hubiere estado en la capacidad operativa o hubiera contado con la infraestructura suficiente para suministrarle a la demandante los insumos médicos que dan lugar a la

<sup>44</sup> Razón social que tuvo Innova.



deducción por gastos operacionales de administración en la cuantía cuestionada por la Administración. Así las cosas, el Tribunal realizó una debida valoración probatoria para concluir que era procedente el rechazo de ese gasto.

Se recuerda en este punto, que la Sección ha sostenido que, si bien es cierto que las declaraciones privadas gozan de la presunción de veracidad, la carga de demostrar la realidad de los datos consignados en dichas declaraciones se traslada al declarante cuando la DIAN ha solicitado su comprobación especial. Y, que corresponde al contribuyente demostrar los factores que aminoran la base gravable de los tributos (v.g. costos, gastos), pues es quien los invoca a su favor<sup>45</sup>.

Así mismo, en relación con la prueba indiciaria, se ha señalado que los indicios deben valorarse en conjunto, teniendo en cuenta su gravedad, concordancia y convergencia, frente a lo cual *«un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Por esa razón ha sostenido que ante la solidez de los indicios corresponde al contribuyente demostrar, en aplicación del artículo 167 del CGP, que las operaciones con esos proveedores fueron reales»*<sup>46</sup>

En este caso, y contrario a lo afirmado por la apelante, las pruebas indiciarias indicadas líneas arriba si son lo suficientemente contundentes y sólidas, para respaldar la tesis de la demandante, en cuanto a la inexistencia de las operaciones, pese a que las mismas estuvieran formalmente acreditadas. Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación.

### 3. Reconocimiento de costos presuntos

Dado que el Tribunal indicó que no procedía la determinación de costos estimados y presuntos, porque no se probó que las operaciones eran reales, en la apelación, la demandante nuevamente se solicita aplicar el mandato del artículo 82 del Estatuto Tributario, pues para la actora de ese modo se garantizan los principios de igualdad, equidad y capacidad contributiva.

Señala la apelante que, conforme a la norma en cita, en los eventos en los que existan indicios de que los costos reportados por el contribuyente no son reales, es deber de la Administración asignar costos, de acuerdo con los incurridos en el último año por personas que hayan desarrollado la misma actividad económica del contribuyente.

Sobre lo anterior, sea lo primero señalar que no es cierto, como lo indica el Tribunal, que esa norma sólo procede cuando las operaciones que dan lugar al costo sean reales, toda vez que, como el mismo artículo 82 lo señala, la determinación de costos estimados y presuntos de esa norma tiene lugar, entre otras situaciones, *“cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real”*.

Ahora, sin perjuicio de esto, no hay lugar en el presente caso aplicar lo dispuesto en el artículo 82 del Estatuto Tributario porque, por un lado, el monto deducido por la actora y rechazado por la Administración correspondió a un gasto operativo de

<sup>45</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencia del 23 de septiembre de 2021, exp. 24967, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 24952, M.P. Milton Chaves García, entre otras. Reiteradas recientemente en sentencia del 23 de mayo de 2024, exp.27223, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>46</sup> Sentencia del 05 de octubre de 2023, exp. 27627, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



administración, y no a un costo, aspecto que fue así declarado por la demandante y no fue cuestionado por la Administración, con lo cual no resulta aplicable supletoriamente a dicha cifra una norma que está prevista para los costos.

Por otro lado, la posición mayoritaria de esta Sala respecto de la aplicación del artículo en comento es que el mecanismo de medición indirecta de los costos «no es una alternativa ni un derecho del contribuyente, pues solo puede acudir a él cuando la determinación directa de los elementos de la obligación tributaria sea imposible, pero sin que ello conlleve desatender las consecuencias jurídicas que derivan de la aplicación de la regla de la carga de la prueba».<sup>47</sup> Así, siendo evidente en este caso que, frente a los cuestionamientos de la DIAN y los indicios aportados por esta, la demandante no pudo cumplir con su carga de probar la realidad de las compras realizadas a Innova, no hay lugar para aplicar el artículo 82, desatendiendo las consecuencias de las falencias de la actora.

En virtud de lo anterior, no procede este cargo.

#### 4. Sobre la sanción por inexactitud

En el recurso de apelación, la demandante señala que hay una violación al debido proceso porque respecto de la sanción no se aplicó el artículo 640 del Estatuto Tributario, el cual establece la posibilidad de reducir algunas sanciones tributarias, y, que en todo caso al imponer

Sobre lo anterior, sea lo primero afirmar que, en la demanda este argumento no fue expuesto por la actora, con lo cual la Sala no puede pronunciarse de fondo sobre el mismo, y en todo caso el artículo 640 exige para la reducción de las sanciones que impone la Administración que el contribuyente hubiera aceptado la infracción y subsanado la conducta, aspecto que no se presenta en este caso.

Además, la Sala estima que la sanción por inexactitud es procedente en este caso, y no hay una violación al debido proceso al aplicarla, debido a que el contribuyente incluyó deducciones inexistentes que derivaron en un mayor saldo a pagar, en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, en su versión vigente para la época de los hechos. De allí que sí existió hecho sancionable.

#### 5. Sobre la condena en costas

La Sala encuentra que no fue demostrada la causación de las costas en esta instancia, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, con lo cual no se procederá a su imposición.

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. **Confirmar** la sentencia del 19 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander.

<sup>47</sup> Sentencia del 28 de abril de 2022, exp. 23989 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



2. Sin condena en costas en esta instancia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

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

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validado>