



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., diez (10) de febrero de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01906-01 (24170)
Demandante: Ferretería Imperial Ltda.
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2010. Rechazo de costos. Operaciones simuladas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 09 de agosto de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió (f. 420 vto.):

Primero. Declárase la nulidad parcial de la Resolución nro. 312412014000008, del 15 de enero de 2014, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN profirió liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta correspondiente al año gravable 2010; y de la Resolución nro. 900.113, del 19 de febrero de 2015, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, modifícase la liquidación oficial del impuesto sobre la renta del año 2010 de Ferretería Imperial, de acuerdo con la liquidación efectuada por esta corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

Tercero. No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva. (...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la liquidación oficial de revisión, la DIAN modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta de la actora por el año gravable 2010, en el sentido de rechazar los costos de ventas correspondientes a las compras efectuadas a un proveedor (ff. 163 a 175). Tras ser recurrida, fue confirmada en su integridad mediante la resolución que desató el recurso de reconsideración (ff. 196 a 214).

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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 24):

Primera: declarar nula la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000008, del 25 (sic) de enero de 2014, practicada por la División Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.

Segunda: en consecuencia, declarar la nulidad de la Resolución nro. 900.113, del 19 de febrero de 2015, que decidió el recurso de reconsideración.

Tercera: ordenar a la DIAN no hacer efectivo el cobro de dicha sanción de que tratan dichas resoluciones.

Cuarta: ordenar la devolución de los dineros que solicitó el contribuyente, si es procedente.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución, 632, 684, 684-1, 745 a 747, 750, 755, 773 y 774 del ET (Estatuto Tributario). El concepto de violación planteado se resume así (ff. 24 a 28):

Adujo que, para la venta de artículos de ferretería y materiales para la construcción efectuada en el año 2010, adquirió de uno de sus proveedores acero en distintas presentaciones en cuantía total de \$604.639.000, mediante 23 operaciones soportadas en varias facturas de venta, rubro que fue incluido como costo de ventas en su declaración del impuesto sobre la renta del período 2010. Según la demandada, esas operaciones fueron simuladas, porque consideró que hubo inconsistencias entre las facturas y las órdenes de compra, sumada a una presunta confesión que hiciera el representante legal de la proveedora del acero, todo lo cual condujo al rechazó de ese costo.

A juicio de la demandante, la autoridad no tuvo en cuenta que ella llevaba en orden la contabilidad, así que las operaciones estaban respaldadas en facturas de venta emitidas por su proveedor, y la mercancía descrita en ellas sí coincidía con la relacionada en las órdenes de compra, pese a estar expresada en unidades de medida diferentes y, si bien la mercancía facturada no coincide con la registrada en el inventario, esto se debía a que el acero ingresado al inventario sufre un proceso de transformación por parte de otros proveedores que le prestaron servicios de procesamiento. A partir de estas aseveraciones, planteó que ella sí incurrió en los costos declarados los cuales estuvieron debidamente soportados en las facturas y el pago de las compras fue demostrado con los cheques bancarios girados a nombre del proveedor, de manera que, aun cuando el representante legal de su proveedora confesó que no contaba con los soportes de sus transacciones y que efectuó actos delictivos contra el fisco, la sociedad demandante no tuvo responsabilidad alguna sobre esos presuntos delitos y esa prueba testimonial no debería tener la calidad de confesión para valorarse en su contra, pues ella no fue convocada para controvertirla.

Por las anteriores razones estimó que no realizó el hecho infractor de inexactitud que fue sancionado por la demandada.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 246 a 254 vto.), haciendo hincapié en que fue garantizado el derecho de defensa de la contribuyente para controvertir las pruebas empleadas por la Administración para rechazar los costos relacionados con supuestas compras a una de sus proveedoras. La glosa discutida se fundó tanto en inconsistencias entre las órdenes de compra y las facturas, como también en diversos hallazgos encontrados en las visitas a la proveedora que, fundamentalmente,



consistieron en que esta adulteró su NIT, operaba desde una oficina virtual pues no se encontró infraestructura que permitiera almacenar la mercancía, y declaró no haber llevado a cabo operación alguna, así que hubo simulación. En contraste con esas pruebas, la actora indicó que no registró las facturas en el auxiliar de inventario porque allí registraba el material ya transformado, todo lo cual puso en evidencia que la contabilidad no era llevada en debida forma.

En suma, sostuvo que para la Administración fueron insuficientes las explicaciones para justificar las inconsistencias halladas en las facturas y los soportes allegados por la demandante.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos demandados para disminuir la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad, y no condenó en costas (ff. 401 a 420 vto.). Consideró que, si bien la factura constituye el medio de prueba idóneo para soportar los costos, lo cierto es que la Administración puede desvirtuar la realidad de las operaciones económicas que se pretendan respaldar, mediante otros medios de prueba directos e indirectos. En ese orden de ideas, ratificó la valoración probatoria de la DIAN, con base en la cual se concluyó que la proveedora no pudo hacer venta de acero a la demandante, porque no tuvo infraestructura y su representante legal confesó que las operaciones eran simuladas.

Respecto de las facturas y documentos soporte que la demandante aportó en sede administrativa, reafirmó las inconsistencias con las órdenes de compra, así como también observó que la información del inventario de la sociedad al compararse con la cantidad y tipo de material adquirido señalados en las constancias de recibido no guardaban consonancia con el acero que presuntamente se compraba a la proveedora en cuestión. Sumado a ello, los cheques girados por la demandante nunca ingresaron a las cuentas bancarias de la proveedora, sino que fueron debitados en el año 2012 a través de cobros o giros a personas naturales, así que el tribunal concluyó que la prueba documental contable a la cual se remitía la actora era insuficiente para desvirtuar la glosa.

Recurso de apelación

La parte demandante apeló la decisión del tribunal (ff. 429 a 435) y, con ese fin, aseveró que la prueba testimonial del representante legal de la proveedora no hizo alusión a circunstancias de tiempo, modo y lugar respecto de las compras efectuadas por la actora, mientras que los documentos allegados oportunamente por la demandante eran los idóneos para acreditar la existencia de las operaciones, de conformidad con la normativa tributaria, por lo que el tribunal no debió darle mayor valor probatorio al testimonio del representante legal de la proveedora, sino revisar las pruebas contables que allegó la demandante. También insistió en que no cometió la conducta infractora de inexactitud y, a su juicio, la liquidación del impuesto practicada por el tribunal le impuso una carga tributaria excesiva.

Alegatos de conclusión

Las partes insistieron en los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (ff. 447 a 458 y 459 a 464). El ministerio público guardó silencio.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandante, contra la sentencia de primer grado, que anuló parcialmente los actos demandados. Concretamente, se debe determinar si los medios de prueba allegados por la demandante desvirtúan lo glosado por la autoridad de impuestos para desconocer las compras realizadas a uno de sus proveedores durante el año 2010 y, si por cuenta de ello, el *a quo* incurrió en una indebida valoración probatoria al darle mayor valor a la prueba testimonial recaudada por la Administración.

2- El cuestionamiento de la apelante consiste en la presunta indebida valoración probatoria que hizo el tribunal del testimonio rendido por el representante legal de la proveedora a quien dice la actora haberle comprado acero en el año 2010 por valor de \$604.639.000. El juzgador de primera instancia estudió la declaración de dicha proveedora que reconocía la simulación de las transacciones y la trama de operaciones simuladas con finalidades fraudulentas fiscales, al tiempo que corroboró las inconsistencias entre la descripción de la mercancía en las facturas, órdenes de compra y el inventario de la sociedad demandante, sumado al hecho de que tampoco se pudo probar el pago de las compras de acero, pues los cheques girados que pretendían acreditar la cancelación de la compra no ingresaron a las cuentas de la proveedora, sino que los dineros fueron debitados en el año 2012 a través de cobros o giros a personas naturales.

Por su parte, la apelante sostiene que la decisión del tribunal no debía darle prevalencia al testimonio de la proveedora, sin tener en cuenta los medios de prueba que ella aportó y que demostraban la realidad de las operaciones de compra de acero, tales como, facturas, órdenes de pago, certificación de las entidades bancarias desde donde giró los cheques a nombre de la proveedora, libros de contabilidad donde se registraron los pagos a la proveedora y el inventario de la contribuyente.

2.1- Para decidir, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto, entre otras, en las sentencias del 02 de octubre de 2019 (exp. 24359 y 22682, CP: Milton Chaves García), del 05 de marzo de 2020 (exp. 21859, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 19 de agosto de 2021 (exps. 23823 y 24827, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y, en particular, la sentencia del 06 de agosto de 2020 (exp. 23810, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez [E]), que decidió un asunto de similares características, entre las mismas partes, pero en relación con el IVA del 2.º bimestre del año 2010.

Dado que el rechazo de las compras de acero en rollo a la proveedora en discusión estuvo sustentado en la simulación de dichas transacciones, la Sala estima pertinente realizar las siguientes precisiones sobre la acreditación de la simulación en materia tributaria.

2.2- En aras de atender esa cuestión, se debe partir de considerar 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. Por eso, 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. 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, por lo cual debe ser demostrado por el interesado en cada caso concreto.

2.3- Ahora bien, ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba para acreditar la existencia de la simulación, de ahí que su demostración se enmarque en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 175, inciso 1.º, del CPC, hoy recogido por el artículo 165 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012) y, en consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse» (artículo 743 del ET), que para el caso sería la simulación de las operaciones de compra cuestionadas.

Es por eso que el indicio sirve como medio de prueba en materia de simulación, comoquiera que quienes simulan, usualmente, no conservan evidencia que dé cuenta directa de la manifestación real que oculta el negocio simulado. De suerte que, la simulación debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, esta se colija. Así, un hecho base debe estar plenamente demostrado en el proceso mediante otros medios de prueba; al paso que, dicho hecho indicador debe tener la propiedad de demostrar otro (*i. e.* el hecho indicado), mediante un proceso de inferencia lógica, con fundamento en reglas de la experiencia.

2.4- A su vez, el principio general de la carga de la prueba contenido en el artículo 177 CPC, reiterado por el artículo 167 CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. *A contrario sensu*, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad quien, de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso.

Ello obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Ahora, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante (sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

3- En torno a la comprobación de las operaciones de compra de chatarra que hiciera la demandante a su proveedora, por valor de \$604.639.000, la Sala encuentra pertinente hacer un recuento de los siguientes hechos y pruebas relevantes:

(i) La actora presentó la declaración del impuesto de renta por el año gravable 2010, en la que registró costos de ventas en cuantía de \$16.265.022.000, dentro de los cuales estaban incluidas compras de acero en rollo a una de sus proveedoras, por valor de \$604.639.424 (f. 4 caa1). Las operaciones con la referida empresa fueron cuestionadas por la Administración desde el Requerimiento Especial nro. 312382013000093, del 25 de abril de 2013, por simuladas (ff. 449 a 465 caa3), y posteriormente rechazadas mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000008, del 15 de enero de 2014 (ff. 597 a 609 caa3), y la Resolución nro. 900.113, del 19 de febrero de 2015, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración confirmando el acto de liquidación (ff. 656 a 674 caa3), todo lo cual derivó en un mayor impuesto a cargo de la demandante equivalente a \$199.531.000, multa por inexactitud por valor de \$319.250.000, y la disminución del saldo a favor al monto de \$43.049.000.

(ii) La actividad probatoria desarrollada por la Administración reveló los siguientes



hallazgos:

a) Mediante Auto de Traslado de Pruebas nro. 000656, del 19 de abril de 2013, la demandada trasladó algunas pruebas recaudadas dentro de la actuación administrativa adelantada en contra de la proveedora de la demandante (f. 369 caa2), en cumplimiento de lo cual, se evidencia en el expediente el Acta de Hechos donde consta la visita realizada por funcionarios de la DIAN, el día 10 de octubre de 2012, a las instalaciones de la empresa proveedora de la demandante, que fue atendida por su representante legal. En dicha acta, se dejó constancia de que al preguntarse acerca de sus operaciones comerciales durante el año 2010, aseveró lo siguiente: «[y]o no tengo ningún documento, esta es una oficina arrendada y yo aquí no tengo nada, pues esta es una oficina virtual. Yo compro algo de acero y lo vendo a las construcciones, tal vez no he vendido tanto, pero yo corrijo las declaraciones, no quiero tener problemas con la DIAN (...) no tengo nada de información ni de documentos, yo no tengo propiedades y la mercancía que compro la entregué directamente. Voy a buscar que tengo en la casa y se lo entrego, pero por favor no vayan donde los terceros porque se me arma un problema muy grave, de pronto me matan» (f. 371, caa2).

b) La demandante puso a disposición de la Administración las 23 facturas, junto con documentos externos e internos relacionados con estas, que pretendía hacer valer como prueba de las compras que realizó a la proveedora en comento, en los cuales la DIAN evidenció las siguientes inconsistencias:

- La orden de compra nro. OC1000136, del 05 de marzo de 2010, que acredita la compra por valor de \$83.715.460, soportada en la factura nro. 7322 de la misma fecha, describe el producto a adquirir como «kilo rol cr c/16 x 1.22m», mientras que la factura referencia «kilos lámina bobina 1.5 x 1200». Sobre esta misma operación, los soportes de entrada no relacionan a la proveedora como remitente, sino a una sociedad diferente (ff. 218 a 226 caa2).

- Tampoco es consistente la compra en cuantía de \$9.762.000, soportada con la factura nro. 7493, del 05 de abril de 2010, en tanto esta indica que se adquirió el material «kilos de lámina HR 4.5 mm 4x8, en cantidad de 6.508 kilos», mientras que la orden para efectuar dicha compra nro. OC1000223 describe el producto «Lam HR 4.5 mm 1.22 x 2.40 m» (ff. 227 y 228 caa2). El recibo de la báscula relaciona un peso que no concuerda con el enunciado en la factura, i. e. 6.450 kg, y el documento denominado «listado de inspección de materiales» emitido por la propia contribuyente indica que la proveedora de esa compra era otra y no a la que se indica en las facturas (ff. 229 y 230 caa2).

- En relación con la compra de acero en cuantía de \$49.184.000, presuntamente soportada en la factura nro. 7505, del 15 de abril de 2010, fueron allegados la factura y un recibo de báscula que no identificaban al beneficiario del servicio (ff. 231 a 233 caa2).

- La factura nro. 7527, del 26 de abril de 2010, da cuenta de una compra de materiales en cuantía de \$86.321.500, pero en su descripción no identifica la misma mercancía de la orden de compra nro. OC1000301, pues se refieren a cantidades expresadas en unidades de medida diferentes (ff. 234 y 238 caa2). El listado de inspección de materiales diligenciado por la contribuyente identifica a una proveedora diferente y el recibo de báscula, además de que no identifica a la beneficiaria del servicio, referencia el peso de la mercancía en 10.360 kg neto, lo cual difiere de la cantidad facturada que corresponde a 43.460 kg (ff. 235 y 236 caa2).

- La factura nro. 7561, del 28 de abril de 2010, tampoco es concordante con la orden de



compra allegada por la actora, en tanto las cantidades del producto que relaciona son diferentes. Adicionalmente, según el listado de inspección de materiales el producto es recibido el 24 de abril de 2010, mientras que los documentos se emitieron el 28 de abril siguiente (ff. 239 a 242 caa2).

- La factura nro. 7593, del 12 de mayo de 2010, no es consonante ni con la orden de compra nro. OC1000359 allegada, ni con el recibo de báscula, en tanto describe una mercancía diferente a la que ordenó adquirir, la fecha de la factura es anterior a la orden de compra y el recibo de báscula fue manipulado manualmente para ajustar el peso al de la factura (ff. 243 a 246 caa2).

- Mientras que la factura nro. 7710, del 04 de junio de 2010, describe al acero adquirido con medidas de 4m x 1.20, la orden de compra nro. OC10000504 aduce una medida de 4m x 1.22, y se relacionan órdenes de despacho de la sociedad Dobladora y Cortadora Doyco Ltda., pero no hay soporte del ingreso del material a las instalaciones de la demandante (ff. 247 a 257 caa2). Igualmente, la cantidad de material descrito en la factura nro. 7742, del 01 de julio de 2010, no se corresponde con la descrita en la orden de compra allegada por la contribuyente, en tanto informan cantidades diferentes y la supuesta remisión de los materiales también estuvo a cargo de la referida tercera sociedad (ff. 258 a 268 caa2).

- De la compra registrada en la factura nro. 7839, del 12 de julio de 2010, solo se allegó la orden de compra nro. OC1000560, sin que coincida la cantidad del material descrito (ff. 269 y 270 caa2). Las mismas inconsistencias se encuentran entre la orden de compra allegada respecto de la factura nro. 7856, del 17 de julio de 2010, sumado a que no allegaron prueba alguna de que el remitente de la misma fuera la proveedora de la actora o que hubieran recibido efectivamente el material (ff. 271 a 277 caa2).

- De la factura nro. 7951, del 04 de agosto de 2010, no se aportó ningún documento que manifieste las condiciones de entrega del material, sino que se allegó un documento de báscula emitido por una sociedad que no coincide con la proveedora de la actora y una remisión diligenciada a mano suscrita por una persona natural (ff. 278 a 281 caa2). La misma situación fue detallada en relación con la compra soportada mediante la factura nro. 8147, del 09 de septiembre de 2010, pues la cantidad de acero descrita en ese documento de venta no se colige con la orden de compra allegada, y la remisión también fue diligenciada manualmente por una persona natural, cuya fecha es anterior a emitirse orden de compra y factura de venta (ff. 287 a 290 caa2).

- Aunque la factura nro. 8003, del 23 de agosto de 2010, se compagina con la orden de compra, las fechas del recibo de báscula y del listado de inspección de materiales son incongruentes frente a la ocurrencia de cada una de las operaciones, pues mientras la orden de compra y la factura son del 23 de agosto de 2010, la inspección del material por parte de la Ferretería y su pesaje en la báscula se efectuó el 21 de agosto, es decir, antes de adquirirlo (ff. 282 a 286 caa2).

- La factura 8196 fue emitida el 16 de septiembre de 2010, mientras que la factura nro. 8166 lo fue el 22 de septiembre siguiente, pese a corresponder a un consecutivo de numeración anterior. En ambos casos, el material que supuestamente fue adquirido por la ferretería no concuerda con el referenciado en las órdenes de compra ni con el señalado en el listado de inspección de materiales, adicional a que la orden de remisión no identifica a quien envía ni el servicio de báscula señala a la actora como destinataria del servicio (ff. 291 a 299 caa2).



- Las compras señaladas en las facturas nros. 8203 y 8235, del 29 de septiembre, y 06 de octubre de 2010, respectivamente, no están respaldadas por documentos diferentes a órdenes de compra respecto de las cuales se evidencian inconsistencias en el tipo y cantidad de material adquirido. Adicionalmente, en el primer caso, la remisión allegada no fue suscrita por la proveedora de la actora y está diligenciada a mano; la remisión del supuesto material adquirido según la segunda factura referenciada fue efectuada por las empresas QMA y Doyco, diferentes a la proveedora (ff. 300 a 310 caa2).

- Las facturas nros. 8283 y 8313, del 13 de octubre y 02 de noviembre de 2010, y los soportes allegados de estas, no demostraron que la mercancía fue enviada por la proveedora de la demandante, en cambio se identifica que el remitente fue una persona natural (ff. 311 a 319 caa2).

- La mercancía relacionada en las facturas nros. 8534 y 8547, del 03 y 09 de diciembre de 2010, no coincide en tipo y cantidad con la expresada en las órdenes de compra allegadas para respaldar la veracidad de la operación consignada en las facturas (ff. 325 a 333 caa2).

- Y al igual que lo analizado en los anteriores documentos, las facturas nros. 8314 y 8578, del 03 de noviembre y 15 de diciembre de 2010, junto a los demás soportes allegados, no demuestran que la ferretería recibió mercancía de la proveedora de la actora (ff. 320 a 324 y 334 a 336 caa2).

c) Las entidades bancarias BBVA, Banco de Bogotá, Colpatria, Bancolombia y Helm Bank remitieron copias bifocales de los cheques mediante los cuales, la actora, presuntamente pagó las compras realizadas a la proveedora. Sin embargo, la Administración detectó que estos fueron cobrados en las entidades financieras por personas naturales o fueron consignados a estas, pero ningún pago ingresó a la cuenta de la empresa proveedora (ff. 377 a 383, 384 a 396 caa2, 399 a 409, 420 y 420A, y 429 a 445 caa3).

d) En diligencia del 26 de abril de 2013, se recepcionó el testimonio del contador de una de las personas naturales que cobró los cheques girados por la actora a su proveedora, de lo cual se destaca que al preguntársele sobre si el cambio de cheque se efectuó a la empresa proveedora de la demandante, respondió negativamente, pero, adujo: «*en medio de esta investigación revisamos los títulos cambiados en el año 2010 y encontramos cheques cambiados al señor Ricardo Orduz que están a nombre de Iván Rubiano EU [la proveedora cuestionada]*» (ff. 426 a 428 caa3).

e) En el auxiliar de inventarios allegado no se constató el registro de los códigos y referencias de los materiales facturados por la proveedora en cuestión (ff. 142 a 187 caa1).

(iii) Para defender la realidad de las operaciones durante la actuación administrativa, la demandante insistió en el valor probatorio de los documentos contables y pagos efectuados a su proveedora, sin agregar nuevos medios de prueba distintos a los que ya había obtenido y valorado la Administración (ff. 623 a 639 caa3). Al respecto, debe advertirse que la actora adujo en el recurso de reconsideración que aportaría una *tabla de equivalencias*, entre otros documentos, como medio de prueba para soportar sus argumentos tendentes a desvirtuar las inconsistencias en el volumen de material adquirido, pero estos no fueron anexados, según se advierte de la constancia de recibido del recurso que relaciona 18 folios, cuya numeración se agota con la firma del recurso.

4- Del anterior recuento fáctico, la Sala advierte que todos los anteriores medios



probatorios también fueron estudiados por el tribunal, de tal forma que contrario a lo aducido por la apelante, la decisión recurrida no agotó su conclusión en la valoración del testimonio que rindió el representante legal de su proveedora.

Ahora bien, las múltiples inconsistencias detectadas por la Administración en la documentación allegada por la demandante en sede administrativa no fueron rebatidas probatoriamente por la contribuyente. En efecto, aunque desde el recurso de reconsideración intentó explicar que las inconsistencias de tipo y cantidad de material adquirido a su proveedora se debían al margen de error permitido dentro de las unidades de medida del acero y la calibración de las básculas empleadas para pesar el material adquirido, lo cierto es que ello no trascendió de aseveraciones sin sustento probatorio que avalara lo dicho por la contribuyente, como tampoco demostró que la mercancía registrada en el Kardex de inventario (ff. 495 a 581 caa3) se correspondía con la facturada por la proveedora, pues, la Sala corrobora que difiere igualmente las referencias y dimensiones de la misma, a tal punto que la propia demandante aceptó que la falta de congruencia entre lo facturado y lo inventariado obedecía a que en el inventario registraba la mercancía ya transformada, hecho que tampoco fue demostrado, pues aunque obran algunas facturas emitidas por los terceros QMA y Doyco a la contribuyente, por concepto de corte de acero, ello no demuestra que el acero que sufrió transformaciones fuera el mismo adquirido de la proveedora respecto de la cual se alega la simulación de las compras y de los costos declarados.

Agréguese que los documentos denominados *listado de inspección de materiales*, con los cuales la demandante demostraría la entrada de la mercancía a su bodega, no son consistentes respecto del tipo y cantidad de material, ni con la identificación del proveedor, de manera que no son un medio de prueba que lleve al convencimiento de la Sala de que el material descrito en las facturas que soportan los costos rechazados por la DIAN, fue efectivamente recibido por la contribuyente.

4.1- Las anteriores inconsistencias sin explicación sustentada por la contribuyente, sumadas a que los cheques mediante los cuales la demandante pagó la mercancía adquirida nunca ingresaron a las cuentas de la proveedora, sino que estos fueron cobrados por el representante legal (señor Iván Rubiano), en calidad de persona natural, y por terceras personas (naturales y jurídicas) respecto de las cuales la Administración no encontró relación alguna con la operación comercial entre la contribuyente y la empresa proveedora en cuestión —ni tampoco la contribuyente promovió una actuación probatoria que condujera a acreditar que, finalmente, esos pagos resultaron a favor de su proveedora con ocasión de la adquisición del acero en el 2010—, condujeron a la demandada a tildar de simuladas las referidas operaciones, en tanto, dichas inconsistencias en las pruebas documentales reafirmaban las declaraciones rendidas por el representante legal de la proveedora en las que adujo no contar con ningún soporte que acreditara la existencias de las operaciones y no haber ejecutado todas las ventas registradas, ni contar con infraestructura física que le permitiera llevar a cabo la comercialización del acero.

5- Con base en lo expuesto, la Sala llega a la conclusión de que ni la DIAN, ni el *a quo*, dieron mayor valor probatorio a la declaración del representante legal de la proveedora en comento, como erróneamente lo adujo la demandante en su escrito de apelación, sino que la valoración conjunta de todas las pruebas arriba descritas, que también comparte la Sala en esta oportunidad y se acompasa con el estudio fáctico de la sentencia proferida por esta Sección el 06 de agosto de 2020 (exp. 23810, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez [E], que decidió un asunto de similares características, entre las mismas partes, pero en



relación con el IVA del 2.º bimestre del año 2010)¹, no llevó a la Administración ni a los falladores de primera y segunda instancia a la convicción de la realidad de las operaciones. Así, porque, desde la actuación administrativa la autoridad fiscal cuestionó la contabilidad de la demandante y los soportes de esta, sin que la actora controvirtiera las inconsistencias endilgadas en los actos administrativos empleando otros medios de prueba permitidos administrativa y judicialmente, tales como testimonios, experticia, certificado de revisor fiscal, entre otros que aquella considerara. No prospera el cargo.

6- Finalmente, respecto de la liquidación practicada por el tribunal, la Sala encuentra que esta obedeció a la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionadora, concretamente, disminuyó la sanción por inexactitud al 100 % de la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado oficialmente, de ahí que anulara parcialmente los actos demandados. En ese sentido, no se advierte la alegada carga tributaria excesiva, pues, esta nueva liquidación varió el saldo a favor que había determinado la Administración (\$43.049.000) fijándolo en \$162.768.000, decisión que resultó más benévola para la contribuyente que la definida en los actos demandados. No prospera el cargo y se impone confirmar la sentencia apelada.

7- No se impondrá condena en costas en esta instancia, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP para su procedencia.

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 apelada.
2. Sin condena en costas en esta 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)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

¹ En la sentencia del 21 de mayo de 2020, exp. 23127, CP: Milton Chaves García, la Sección resolvió un litigio en el que se debatía la realidad de las compras efectuadas por otra contribuyente durante el 3º bimestre del IVA de 2010 a la misma proveedora del *sub lite*. Allí se indicó que la empresa representada por Iván Rubiano fue declarada proveedora ficticia en la Resolución nro. 900001, del 07 de enero de 2014, por la inexistencia de las operaciones celebradas durante 2009 y 2010.