



Radicación: 17001-23-33-000-2021-00324-01 (27638)  
Demandante: Industria Ecológica de Reciclaje S.A.S.  
**FALLO**

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., once (11) de abril de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 17001-23-33-000-2021-00324-01 (27638)  
**Demandante:** INDUSTRIA ECOLÓGICA DE RECICLAJE S.A.S.  
**Demandado:** U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES  
-DIAN-  
**Temas:** Impuesto sobre la renta año 2018. Compraventa de Chatarra.  
Simulación de Operaciones. Sanción por inexactitud. Condena en  
costas.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 20 de enero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

**“PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412020000007 del 22 de noviembre de 2020 -confirmada por la Resolución No. 1025920216221028 del 19 de octubre de 2021-, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales, que modificó la declaración de renta presentada por Industria Ecológica del Reciclaje S.A.S. por el año gravable 2018.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la firmeza de la declaración privada del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2018 presentada por **Industria Ecológica del Reciclaje S.A.S.**

**TERCERO:** A título de restablecimiento del derecho, **Ordénase a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dian** efectuar el pago a **Industria Ecológica Del Reciclaje S.A.S.** del saldo a favor que no haya sido objeto de devolución a la fecha y que fue declarado en la liquidación privada del impuesto renta del año gravable 2018 por dicha sociedad. Lo anterior, efectuando el pago de los intereses corrientes y moratorios en los términos del artículo 863 del Estatuto Tributario, en la forma advertida en la parte motiva de este proveído.

**CUARTO: ORDÉNASE** dar cumplimiento al presente fallo en los términos previstos en el artículo 192 del CPACA.

**QUINTO: CONDÉNASE** en costas a la parte demandada. **FÍJANSE** agencias en derecho por valor de \$13.435.000. (...).”



Radicación: 17001-23-33-000-2021-00324-01 (27638)

Demandante: Industria Ecológica de Reciclaje S.A.S.

**FALLO**

## ANTECEDENTES

El 14 de abril del 2019, la demandante presentó su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2018, la cual arrojó un saldo a favor de \$564.955.000.

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 102412020000007 del 20 de noviembre de 2020, por medio de la cual modificó la declaración privada, en el sentido de rechazar costos por compras simuladas e inexistentes, disminuir el saldo a favor e imponer sanción por inexactitud.

El día 22 de diciembre de 2020, la sociedad demandante solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor reconocido en la liquidación oficial de revisión por \$111.782.000, con los intereses correspondientes. Y por medio de la Resolución de Devolución nro. 6081000017 del 07 de enero de 2021, notificada el 8 del mismo mes y año, la DIAN ordenó la devolución del saldo a favor.

El 27 de enero de 2021, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial mencionada, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 1025920216221028 del 19 de octubre de 2021, confirmando en su totalidad el acto recurrido.

## DEMANDA

### Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, INDUSTRIA ECOLÓGICA DE RECICLAJE S.A.S., a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“5.1. Se **DECLARE** la nulidad de la **Liquidación Oficial de Revisión No. 102412020000007 del 22 de noviembre de 2020, confirmada por la Resolución No. 1025920216221028 del 19 de octubre de 2021, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.***

*5.2. A título de restablecimiento del derecho, se **DECLARE** la firmeza de la Declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2018 presentada por la empresa.*

*5.3. A título de restablecimiento del derecho, se **ORDENE** la devolución del saldo a favor que no se ha reintegrado de la Declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2018 por la suma de \$447.834.000, más los intereses corrientes y moratorios de que tratan los artículos 863 y 864 del E.T.*

*5.4. Se condene en costas y agencias en derecho a la Entidad Pública demandada”.*



Radicación: 17001-23-33-000-2021-00324-01 (27638)

Demandante: Industria Ecológica de Reciclaje S.A.S.

**FALLO**

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 84, 95 numeral 9, 228 y 230 de la Constitución Política de Colombia; 635, 647, 651, 654, 655, 683, 703, 711, 742, 746, 771-5, 772, 774, 850, 855, 857, 857-1, 863 y 864 del Estatuto Tributario; 137 y 138 del CPACA; 242 y 242 del Código Civil; y 70 del Código de Comercio.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La DIAN profirió la liquidación oficial demandada con base en hechos, fundamentos y circunstancias distintas a las expuestas en el requerimiento especial, por cuanto en el acto previo la DIAN manifestó que las compras efectuadas a la sociedad Coorecol fueron rechazadas por la forma de pago utilizada -consignación a una cuenta bancaria de la representante legal y no de la contribuyente-, mientras que en la liquidación oficial de revisión determinó la inexistencia de las operaciones de compra por la imposibilidad de ubicar a los proveedores y la falta de capacidad operativa de los mismos.

La Dian no hizo el análisis de las pruebas allegadas (contabilidad y facturas) y los argumentos expuestos en relación con las compras realizadas a los proveedores Isagc S.A.S. y Coorecol. Además, en los actos demandados no señaló la fecha de las visitas a las instalaciones de esos proveedores, ni precisó el folio del expediente administrativo donde reposa el acta correspondiente.

Resulta contradictorio que la administración concluya que con dichas empresas no se efectuaron operaciones de compra en el año gravable 2018, siendo que con esos proveedores realizó transacciones en el año 2019 y fueron avaladas por la DIAN al expedir el auto de archivo del proceso de fiscalización por ese año gravable.

Manifestó que se vulneraron los derechos de contradicción y defensa de la contribuyente, en tanto en el recurso de reconsideración se solicitó a la Dian expresamente como prueba la realización de una inspección física a las instalaciones de la Isagc S.A.S. y Coorecol, sin embargo, la entidad no se pronunció sobre esa petición y confirmó el acto recurrido.

No procede la sanción por inexactitud, porque el desconocimiento de unos costos por unos presuntos incumplimientos en los deberes formales de los proveedores de la contribuyente no es un hecho que se encuentre tipificado en el artículo 647 del ET.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

No se vulneró el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, toda vez que las glosas modificadas en el acto de liquidación corresponden a las que fueron propuestas en el acto de trámite.

Contrario a lo señalado por la actora, en el expediente administrativo sí obran las actas de verificación y el material fotográfico en lo que refiere a la visita realizada a las sociedades Isagc y Coorecol, donde se advierte que los terceros proveedores de la contribuyente no fueron ubicados, no siendo posible el seguimiento y verificación de las operaciones económicas. Razón por la que estos indicios fueron suficientes para el rechazo de los costos de venta.



Radicación: 17001-23-33-000-2021-00324-01 (27638)

Demandante: Industria Ecológica de Reciclaje S.A.S.

**FALLO**

Finalmente, no se presentó violación al debido proceso de la demandante, pues las pruebas que pidió no tienen la virtud de modificar o desvirtuar los actos acusados.

### **SENTENCIA APELADA**

El **Tribunal Administrativo de Caldas** accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandada. Las razones de la decisión se resumen así:

No se vulneró el principio de correspondencia de que trata el artículo 711 del ET dado que las glosas objeto de modificación y los fundamentos fácticos y jurídicos en que se fundamentaron, esto es, el rechazo de los costos atinentes a operaciones comerciales sostenidas con proveedores de la contribuyente, se realizaron desde el requerimiento especial y se conservaron en el acto de liquidación.

Las compras realizadas con los proveedores Isagc S.A.S. y Coorecol están soportadas en las facturas y los documentos contables allegados. En consecuencia, carecen de motivación los actos demandados, pues la DIAN se limitó a señalar la imposibilidad de ubicar a los proveedores para concluir que las compras realizadas por la demandante son inexistentes.

Por lo anterior, el Tribunal declaró la nulidad de los actos acusados. Como restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración privada del impuesto de renta del año 2018 y, por consiguiente, la devolución del saldo a favor y el reconocimiento de los intereses en los términos del artículo 863 del Estatuto Tributario.

Finalmente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 188 de la Ley 1437 de 2011 y 365 del CGP, condenó en costas a la parte demandada y fijó como agencias en derecho la suma de \$13.435.000, correspondiente al 3% de las pretensiones.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La **parte demandada** interpuso recurso de apelación y solicitó la revocatoria de la sentencia de primera instancia, bajo los argumentos que se sintetizan a continuación:

El Tribunal no tuvo en cuenta que la DIAN realizó diferentes gestiones con el fin de comprobar las operaciones realizadas por la sociedad demandante con terceros, y que los indicios hallados fueron suficientes para modificar la declaración de renta del año gravable 2018.

En efecto, no fue posible ubicar a los proveedores -Isagc S.A.S. y Cooperativa de Recicladores de Colombia- en las direcciones que aparecen en el RUT, para establecer la realidad de las operaciones de compra y los costos reportados por la actora.

Sostuvo que si bien en el encabezado del acta de vista a la empresa Isagc S.A.S. se registró la calle 73 C bis 87 – 40 sur, así como en las evidencias fotográficas, en los actos administrativos demandados se cometió un error de digitación respecto a la ubicación del inmueble, circunstancia que, a su juicio, no implica que no se haya realizado la visita de verificación en el lugar correcto. Por otro lado, dijo que las transacciones con otros proveedores fueron aceptadas, como por ejemplo con César



Augusto Muñoz Murcia, toda vez que los terceros allegaron los comprobantes de egreso y las facturas con las que se pudo evidenciar las transacciones efectuadas con la sociedad actora.

Finalmente, manifestó que no es procedente la condena en costas a la Administración tributaria, pues mientras no existan elementos de prueba que las demuestren o justifiquen, no habrá lugar a la condena en costas.

### **TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA**

La parte **demandante** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandada durante la oportunidad prevista en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021. Y, dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 de la citada norma, no se corrió traslado para alegar.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia al considerar que los argumentos esbozados por la DIAN no son suficientes para desconocer las operaciones comerciales presentadas por la actora, tal como lo encontró el juez de primera instancia. Ello, porque la prueba indiciaria fue el principal fundamento de la decisión tomada por la Administración tributaria, no obstante, solo utilizó un indicio que no desvirtúa las pruebas que demuestran la veracidad de las operaciones.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala procederá a determinar si procede el rechazo de costos de venta registrado por la sociedad Industria Ecológica del Reciclaje S.A.S. en la declaración de renta del año gravable 2018, por supuestamente corresponder a compras simuladas, según los indicios que hay en el expediente.

De conformidad con el artículo 771-2 del ET, la factura o el documento equivalente expedido con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617, literales b), c), d), e), f) y g), y 618 *ib.* constituye prueba idónea de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas. Sin embargo, ello no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. Por tal razón, si en ejercicio de esta potestad, la DIAN logra probar la inexistencia de las transacciones, aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los costos de venta pueden ser rechazados.

Lo mismo ocurre con la contabilidad, porque si bien el artículo 772 del ET establece que los libros de contabilidad constituyen prueba a favor del contribuyente cuando se llevan en debida forma<sup>34</sup>, el numeral 4 del artículo 774 *ejusdem* precisa que serán prueba suficiente, siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «*por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley*».

El artículo 742 del ET establece que, para la determinación de los tributos y la imposición de sanciones, la administración debe fundarse en hechos probados, y para





ello, el ente de fiscalización podrá utilizar los medios de prueba señalados tanto en las leyes tributarias como en las procesales generales, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias. Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria, que consiste en una inferencia lógica a través de la cual, de un hecho cierto y conocido, se llega a conocer otro hecho desconocido.

La Sección ha reconocido<sup>1</sup> que un conjunto de indicios contundentes es suficiente para determinar con certeza que el contribuyente simuló operaciones, lo cual logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Y ante la contundencia de los indicios, corresponde al contribuyente demostrar, en aplicación del artículo 167 del CGP, que las operaciones con esos proveedores fueron reales.

En este caso, la DIAN controvirtió la realidad de los costos de venta con fundamento en que no pudo constatar la existencia de las compras de mercancía a los siguientes proveedores:

Proveedor	Valor compras
Cooperativa de Recicladores de Colombia - Coorecol	\$330.035.540
Isagc S.A.S.	\$348.499.921
<b>TOTAL</b>	<b>\$678.535.461</b>

El desconocimiento de las compras se sustentó en indicios de inexistencia de las operaciones declaradas y la imposibilidad de localizar a los proveedores, tal como lo veremos a continuación:

El 19 de diciembre de 2019 se realizó la visita a la dirección reportada en el RUT por la COOPERATIVA DE RECICLADORES DE COLOMBIA NIT.901.012.389 (COORECOL), tal como consta en el acta correspondiente y el material fotográfico allegado<sup>2</sup>. Dicha visita fue atendida por la señora Aida Rosa Orozco Marmol, quien manifestó que vive en ese inmueble con su esposo, que es un casa de familia y que estaban habitando dicho predio en el 2018 (año fiscalizado). Además, agregó que ellos se dedican al negocio de reciclaje en pequeñas cantidades y lo venden a un cliente en el municipio de Baranoa – Atlántico y que no ha escuchado el nombre COORECOL ni de quienes aparecen como miembros de la Cooperativa ni de su representante legal.

En consecuencia, el funcionario comisionado por la Dirección Seccional de Barranquilla informó que no se pudo ubicar a la Cooperativa, por lo que no se cumplió con el objeto de la visita ni fue posible determinar la existencia de las operaciones realizadas por la sociedad Industria Ecológica de Reciclaje S.A.S.

Aunado a lo anterior, en la información exógena reportada por la contribuyente se consignó “pago o abono en cuenta-formato 1001” a favor de la COORECOL por \$330.000.000. Sin embargo, tal como lo señaló la DIAN, no se pudo realizar el cruce de información con el proveedor porque éste no presentó la información exógena por el año 2018. Además, los soportes de la transacción electrónica dan cuenta que el pago se realizó de la cuenta corriente de Bancolombia de la sociedad Industria Ecológica de Reciclaje S.A.S. Nro. 70669494569 a la cuenta de ahorros de

<sup>1</sup> Ver entre otras, las sentencias del 5 de mayo de 2022, exp. 25759 CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 18 de noviembre de 2021, exp. 25474, CP. Milton Chaves García y del 29 de julio de 2021, exp. 24827, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>2</sup> Antecedentes administrativos. Folios 877 a 879, 994 a 996 y 1012 a 1014.





Radicación: 17001-23-33-000-2021-00324-01 (27638)

Demandante: Industria Ecológica de Reciclaje S.A.S.

**FALLO**

Bancolombia Nro. 83428294303 a nombre de Diana Marcela Martínez con Nit. 1.090.449.581<sup>3</sup>, que corresponde a otro proveedor de la sociedad demandante. En consecuencia, no se probó que existió un pago efectivo a la COOPERATIVA DE RECICLADORES DE COLOMBIA.

Por otro lado, a través del auto comisorio nro. 2524 del 30 de octubre de 2019, se comisionó a la División de Gestión de Fiscalización de personas jurídicas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá para realizar una inspección a ISAGC S.A.S. con Nit 901.186.688-3. En el acta de visita realizada el día 10 de diciembre de 2019, se dejó constancia de que no fue posible verificar la existencia de la sociedad ni de las transacciones comerciales, por cuanto la empresa no se encuentra en la dirección reportada en el RUT. Además, las personas que estaban en el lugar informaron que no conocen ni a la sociedad ni al representante legal de ISAGC S.A.S. y como prueba se dejó un registro fotográfico de la bodega de dos pisos, en la que se guarda material de madera<sup>4</sup>.

Así mismo, se observa que las facturas de la sociedad ISAGC S.A.S. aportadas con el recurso de reconsideración, fueron expedidas por el año calendario 2019, periodo gravable diferente al que es objeto de discusión (2018). Adicional a esto, el proveedor no reportó la información exógena del año 2018 y es omiso del impuesto de renta del año gravable 2018.

Por lo anterior, para la Sala, el acervo probatorio en los que se fundamentan los actos; esto es, las facturas aportadas por la contribuyente, la información exógena y la contabilidad, junto con indicios como la imposibilidad de ubicar a los proveedores, permiten inferir razonablemente la inexistencia de las operaciones económicas, lo que desvirtúa la realidad de las compras de las que se derivan los costos de venta en discusión.

Analizadas en conjunto las pruebas que obran en el expediente bajo las reglas de la sana crítica, la Sala observa que las facturas de venta aportadas y la contabilidad de la actora no permiten acreditar la realidad de las operaciones comerciales que el contribuyente afirma que realizó en el año 2018 con los proveedores que no fueron ubicados en la dirección registrada en el RUT.

Así pues, la demandante no hizo un esfuerzo probatorio suficiente para desmentir las conclusiones de la Administración respecto a la inexistencia de las operaciones cuestionadas, pues se limitó a afirmar que la contabilidad no ha sido desvirtuada, que las facturas cumplían con los requisitos legales, que no le asistía responsabilidad ante la imposibilidad de la Administración de ubicar a los terceros con los cuales realizó transacciones y que esos «indicios» no constituyen argumento suficiente para desconocer los costos.

En esas condiciones, la sociedad demandante no demostró por otros medios probatorios las operaciones que a su juicio había realizado, por lo que no logró desvirtuar la presunción de legalidad que ampara a los actos acusados, como era su carga en virtud del artículo 167 del CGP.

<sup>3</sup> Antecedentes Administrativos – Folios 660 a 661.

<sup>4</sup> Antecedentes Administrativos - Folios 865 a 866, 875 a 876 y 877 a 885.



Se reitera que<sup>5</sup>, en procesos de fiscalización, no se pretende exigir al contribuyente obligaciones adicionales a las establecidas por la ley, y menos respecto de sus proveedores o terceros. Por el contrario, el deber de la administración es verificar la realidad de las operaciones que, como en este caso, dieron lugar a costos de venta, y las circunstancias dentro de las que se verificaron las irregularidades antes mencionadas llevaron a la administración a la conclusión justificada de la inexistencia de las operaciones con los referidos proveedores.

En ese orden de ideas, la Administración encontró elementos de prueba que demuestran la inexistencia de las operaciones cuestionadas con los referidos proveedores de la actora, y sin que esta haya acreditado la realidad de estas por medios distintos a la contabilidad y a las facturas, las cuales, fueron desvirtuadas. Así, se pone en evidencia que las compras no existieron, por lo que es procedente el desconocimiento de los costos en los términos de la liquidación oficial de revisión.

Es de anotar que en la demanda la sociedad actora precisó que en el año 2019 realizó transacciones comerciales con los proveedores que se cuestionan y la DIAN expidió auto de archivo en el proceso de fiscalización realizado por el año 2019. Sin embargo, para la Sala este punto no será objeto de pronunciamiento, toda vez que se trata de un periodo gravable diferente al que es objeto de discusión en el proceso (2018).

Resulta contradictorio que la administración concluya que con dichas empresas no se efectuaron operaciones de compra en el año gravable 2018, siendo que con esos proveedores realizó transacciones en el año 2019 y fueron avaladas por la DIAN al expedir el auto de archivo del proceso de fiscalización por ese año gravable.

En consecuencia, procede la revocatoria de la sentencia apelada. En su lugar, se niegan las pretensiones de la demanda.

### **Sanción por inexactitud**

En el caso concreto, se demostró que la demandante registró en su declaración privada costos de venta improcedentes que derivaron en un mayor saldo a favor al que le correspondía, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta a cargo de la demandante a la tarifa general del 100%, tal como lo estableció la DIAN en los actos acusados.

### **Condena en costas**

En el recurso de apelación, la DIAN manifestó que no procede la condena en costas impuesta por el Tribunal, por cuanto no están probadas en el proceso.

Conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en costas en ambas instancias.

<sup>5</sup> Sentencia del 15 de octubre de 2020, Exp. 23974, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.





Radicación: 17001-23-33-000-2021-00324-01 (27638)  
Demandante: Industria Ecológica de Reciclaje S.A.S.  
**FALLO**

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,

### **F A L L A**

**PRIMERO: REVOCAR** la sentencia apelada. En su lugar, quedará así:

*“PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda.”*

**SEGUNDO: No se condena en costas** en ambas instancias.

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

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

*(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: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>