



PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Admite prueba en contrario / CARGA PROBATORIA PARA DESVIRTUAR LA VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Titularidad / PROCEDENCIA DE LA DEDUCIBILIDAD DE COSTOS EN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Requisitos / RECHAZO DE LA DEDUCIBILIDAD DE COSTOS POR COMPRA DE COMBUSTIBLES EN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Configuración

En primer término, la Sala destaca que en el acto acusado no se desconocieron los costos de venta por no haberse liquidado y cobrado el IVA por parte del proveedor de la sociedad, toda vez que se rechazaron por no haberse demostrado la realidad de la operación económica. El artículo 746 del Estatuto Tributario establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias. (...) La Sección ha dicho que la anterior disposición establece una presunción legal, en tanto el contribuyente no está exento de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos. Lo anterior implica que dicha presunción admite prueba en contrario y que la autoridad fiscal, para asegurar el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario. Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias corresponde en principio a la DIAN, aunque se traslada al contribuyente cuando dicha entidad requiere de una comprobación especial o cuando la ley la exige. Ahora bien, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige que estén soportados en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal; sin embargo, esa norma no limita la facultad comprobatoria de la autoridad fiscal quien, como se mencionó, puede desvirtuar las transacciones constitutivas de costo o deducción y proceder a su rechazo. En tal sentido, si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor cuando se llevan en debida forma, el numeral 4 del artículo 774 *ejusdem* precisó que serán prueba suficiente, siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley». Así pues, la eficacia probatoria de los libros de contabilidad no es absoluta, pues está sujeta a la verificación de la autoridad fiscal, que en desarrollo de sus facultades de fiscalización puede desvirtuarla a través de medios de prueba directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.(...) De acuerdo con lo anterior, la Sala considera que con medios de prueba *-no controvertidos por la actora-* se desvirtuaron los soportes documentales de los costos cuestionados, por cuanto en el expediente están demostrados los siguientes hechos relativos al proveedor ETEREA S.A., de los cuales se evidencia la inexistencia de las operaciones: **i)** no fue posible ubicarlo en las direcciones informadas, pues correspondían a vivienda familiar y a establecimientos en los que funcionaban otras sociedades, **ii)** la DIAN no tuvo la posibilidad de acceder a la contabilidad de esa sociedad a pesar de haberla requerido al revisor fiscal y al representante legal de la misma, quienes manifestaron de forma contradictoria que se encontraba en las ciudades de Bogotá y Medellín, **iii)** ETEREA S.A. no rindió información exógena por el año gravable 2010, **iv)** el conductor citado a declarar manifestó que no conocía a la mencionada sociedad ni había transportado productos a DEL LLANO S.A., ya que para el año 2010 solo llevó combustible a Petrobras en Casanare, **v)** tampoco fue posible ubicar a la CI EXPORTÉCNICAS, presunta proveedora de ETEREA S.A. y **vi)** la existencia de una presunta venta de la sociedad en el primer trimestre del año 2010, que por lo demás no estaba registrada en el RUT ni en el certificado de cámara de comercio de la sociedad. Así las cosas, de la actividad probatoria desplegada por la Administración, esto es, visitas de verificación, testimonios de terceros y cruces de información, se demostró la inexistencia de las



operaciones de compra de combustible, pues analizadas en su conjunto evidenciaron la imposibilidad de verificar y comprobar la existencia de las operaciones declaradas con el presunto proveedor, lo cual conllevó a la pérdida de valor probatorio de las facturas y demás pruebas documentales aportadas por la contribuyente. Debe anotarse que la parte actora no logró controvertir los hallazgos encontrados por la Administración y demostrar que la sociedad incurrió en el costo de ventas cuestionado, pues se limitó a afirmar que lo informado por el revisor fiscal, el representante legal de ETEREA S.A., y el conductor que compareció al citatorio, así como el incumplimiento de obligaciones formales por parte de los terceros, no era suficiente para que se tuvieran como inexistentes las operaciones, pues la contabilidad de la sociedad se llevaba en debida forma y no había sido desvirtuada. En efecto, si bien la actora aportó facturas, órdenes de compra, guías de transporte, registros contables y notas bancarias, en los que se soportaban los costos por concepto de compra de combustibles, tales soportes no tienen la entidad suficiente para demostrar la existencia de las operaciones de compra de combustible, sino que deben tener la capacidad de resistir la verificación y comprobación que efectúe la Administración a través de los medios probatorios previstos en la ley. Así, para este caso se evidencia que las pruebas fueron desvirtuadas ante las inconsistencias detectadas por la Administración en el procedimiento de verificación y cruce de información, pues frente a los hechos antes relacionados apreciados bajo las reglas de la sana crítica, se demuestra la inexistencia de las operaciones declaradas. La Sala precisa que la demandante no puede pretender soslayar la comprobación de las transacciones efectuadas por la Administración, pues el ejercicio de verificación y cruces de información con terceros es una obligación de la entidad conforme con lo dispuesto en el literal e) del artículo 684 del ET y es necesario para demostrar la realidad de las operaciones declaradas de las cuales se derive un menor impuesto a cargo. Por lo expuesto, la Sala considera que resulta procedente el desconocimiento de los costos de venta por \$504.428.000, declarados por DEL LLANO en la declaración de renta de 2010, tal como lo determinó el *a quo* en la sentencia recurrida.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 772-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 774

SANCIÓN POR INEXACTITUD POR INCLUIR COSTOS INEXISTENTES – Configuración / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA - Aplicación

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente. En este caso, se considera que la sanción debe mantenerse porque se demostró la inclusión de costos inexistentes, lo cual derivó en un menor impuesto a pagar, circunstancia que constituye inexactitud sancionable. Visto lo anterior, y teniendo en cuenta que el *a quo* de manera oficiosa dio aplicación al principio de favorabilidad en desarrollo del artículo 29 de la Constitución y conforme con el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 calculó el valor de la sanción por inexactitud impuesta en el 100% y no el 160% *-previsto en la legislación anterior-*, se confirmará la sentencia de primera instancia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 PARÁGRAFO 5

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia por falta de prueba de su causación



Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 ORDINAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D. C., ocho (8) de octubre de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00457-02(23557)

Actor: DEL LLANO S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 14 de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que dispuso¹:

«PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 31241201400087 de 2 de julio de 2014, proferida por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN- de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad DEL LLANO S.A. corresponde a la suma de \$165.866.000, en lo demás se confirman los actos demandados.

TERCERO. No se condena en costas».

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2011, DEL LLANO S.A. presentó la declaración de renta del año 2010, en la que registró un saldo a favor de \$512.110.000², la cual fue corregida el 7 de diciembre de 2011, sin modificar el saldo a favor inicialmente declarado³.

El 3 de octubre de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió el Requerimiento Especial 312382013000176⁴, en el que propuso desconocer costos por \$504.428.400, fijar sanción por inexactitud en \$265.386.000, y un saldo a favor de \$80.858.000.



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00457-02 (23557)

Demandante: DEL LLANO S.A.

FALLO

Previa respuesta al requerimiento especial⁵, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412014000087 del 2 de julio de 2014⁶, en la que mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial.

¹ Fl. 239-268 c.p.

² Fl. 84 c.a.

³ Fl. 85 c.a.

⁴ Fls. 346-360 c.a.

⁵ Fls. 362-392 c.a.

⁶ Fls. 648-663 c.a.



DEMANDA

La sociedad DEL LLANO S.A.⁷ mediante apoderado judicial, 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, formuló las siguientes pretensiones⁸:

«Que es NULO el siguiente acto administrativo, proferido por la dependencia de la Dirección de Impuestos y aduanas nacionales DIAN:

La Liquidación Oficial de Revisión No. 31241201400087 de julio 2 de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, contra el contribuyente, la sociedad DEL LLANO S.A. NIT 800.043.202-8, mediante la cual se modifica la Liquidación Privada del contribuyente, con una disminución del saldo a favor en \$431.252.000, de los cuales son \$265.386.000 por concepto de sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, se decrete la firmeza de la declaración privada de renta y complementarios presentada por la sociedad DEL LLANO S.A. NIT 800.043.202-8, correspondiente al año gravable 2010.»

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículos 444, 488, 571, 572, 573, 647, 658-3, 683, 703, 745, 746, 750, 752, 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.
- Artículo 248 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículo 2 del Decreto 1001 de 1997.
- Artículo 9 del Decreto 3050 de 1997.
- Artículos 4 y 12 del Decreto 2649 de 1993.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Manifestó que no procede el rechazo de costos de ventas por \$504.428.000, ya que los proveedores de combustible de la sociedad no tienen la calidad de productores o importadores del mismo y por tanto no pueden facturar y cobrar el IVA, de conformidad con el artículo 444 del ET.

Señaló que los libros de contabilidad no han sido desvirtuados y constituyen plena prueba, ya que la contabilidad es llevada en debida forma y con el cumplimiento de los requisitos de ley. Agregó que no es posible afirmar la existencia de una operación simulada cuando se trata de compra de combustible que se pagó efectivamente y se utilizó en desarrollo de la actividad productiva.

Indicó que los hechos que se pretenden hacer valer como indicios de inexactitud para concluir que las compras realizadas por DEL LLANO S.A. a ETEREA S.A. no fueron realizadas, corresponden al incumplimiento de obligaciones formales por parte de dicha empresa y su proveedor CI EXPORTÉCNICAS, y de testimonios que no pudo practicar la Administración.

Expresó que si bien la dirección informada por ETEREA S.A. ubicada en el municipio

⁷ Objeto social: «1. La producción, distribución, exportación y venta de toda clase de grasas y aceites comestibles, la producción de y procesamiento de productos agropecuarios». (fl. 3 vto. c.p).

⁸ Fl. 8 c.p.



de Itagüí es una vivienda familiar, debe tenerse en cuenta que por su actividad no requiere sede fabril, pues despacha el combustible desde la sede del proveedor, y que la visita de la Administración se realizó después del año 2010, fecha para la cual la sociedad se había trasladado a Bogotá.

Dijo que la información suministrada por el revisor fiscal de ETEREA S.A., quien atendió la visita, no tiene carácter probatorio por tratarse de una averiguación informal que no fue correcta, pues para la fecha en que se realizó la visita no se encontraba inscrito en la cámara de comercio.

Destacó que con el testimonio del representante legal de ETEREA S.A. se demuestra que la sociedad existe, que contaba con la auditoría del revisor fiscal, y si bien en la diligencia el citado representante no recordó la dirección exacta e informó de manera errónea sobre uno de sus proveedores, ello no conlleva a deducir la inexistencia de las operaciones, pues para el efecto, aportó las correspondientes facturas, compras, comprobantes internos y externos y las guías de transporte, que demuestran que en el año 2010 se efectuaron 19 compras de combustibles por parte de DEL LLANO S.A.

Respecto a la declaración del conductor Álvaro Buitrago, quien manifestó ante la DIAN que no entregó combustibles a DEL LLANO S.A., señaló que existe la orden de remisión 122 de 25 de octubre de 2010, firmada por el mismo y además obra la factura 428 expedida por ETEREA S.A., órdenes de compra, el comprobante de egreso y el giro del pago mediante los comprobantes del sistema financiero, con lo que se demuestra la realidad de la operación.

Adujó que la falta de actualización del RUT de ETEREA S.A., de su proveedor CI EXPORTÉCNICAS y de los conductores que transportaron el combustible que no pudieron ser citados a declarar, es una responsabilidad que no puede perjudicar a la demandante. Añadió que el hecho de que estas dos sociedades tengan el mismo representante legal, o que se hubiese informado de forma errada que la propiedad de los vehículos que transportan el combustible a la demandante es del representante legal de ETEREA S.A., no es indicio de la inexistencia de las operaciones.

Por último, alegó que la sociedad no incurrió en los presupuestos del artículo 647 del ET, para que proceda la sanción por inexactitud, pues los motivos expresados por la DIAN además de falsos no configuran la sanción.

OPOSICIÓN

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Expresó que la responsabilidad sobre la liquidación y cobro del IVA no es discutida en el presente asunto, ya que el rechazo de los costos obedeció a no haberse demostrado la realidad de la operación económica de compra de combustibles con ETEREA S.A.

Indicó que el domicilio fiscal de ETEREA S.A. es una vivienda familiar en la que reside el revisor fiscal, quien al atender la visita de la DIAN manifestó que allí solo se recibe correspondencia, toda vez que la empresa se vendió el primer trimestre de 2010 y se trasladó a Bogotá, sin haberse actualizado el registro mercantil y el RUT.

Advirtió que en la visita de verificación, a la dirección suministrada en Bogotá por el revisor fiscal, se constató que en ella no funciona la citada sociedad.



Informó que la DIAN citó a cinco conductores que transportaron el combustible vendido a la actora, sin que fuera posible notificar a tres a la dirección señalada en el RUT, y que de los dos restantes, solamente uno asistió al citatorio, quien manifestó que no conoce a ETEREA S.A. y no ha transportado productos con destino a DEL LLANO S.A., pues en el año 2010 transportó combustible solamente a Petrobras ubicada en Casanare.

Manifestó que el señor Julio Rodríguez Castillo, socio y representante de ETEREA S.A. en la declaración rendida el 29 de agosto de 2013, no informó el domicilio fiscal de la sociedad, a pesar de que en el RUT y en el certificado de cámara de comercio se indica que desde el año 2006 se encuentra domiciliada en Itagüí. Asimismo, que las compras se realizaban a una sociedad denominada DRIVLIN, que difiere de lo reportado en los antecedentes administrativos, en los que se observa que el 97% de las compras se realizaron a CI EXPORTÉCNICAS LTDA.

Anotó que el 27 de junio de 2014, se realizó visita a ETEREA S.A. en la calle 55 70D 53 de Bogotá⁹, se encontró que funciona otra sociedad denominada OIL TRANS S.A.S., la cual es propiedad de CI EXPORTÉCNICAS. En dicha visita estuvo presente el señor Jacob Lemus Reyes, representante legal de ETEREA, quien manifestó que los libros de contabilidad se encontraban en Medellín, por lo cual no se pudieron revisar.

Destacó que al efectuar la visita de verificación a CI EXPORTÉCNICAS, se encontró que no funciona en la dirección indicada en el RUT, y que para el año 2010, junto con ETEREA S.A., tuvieron los mismos representantes legales.

Expresó que al revisar en la concesión RUNT, la propiedad de los vehículos que relacionados en las guías de transporte de combustible con destino a DEL LLANO S.A., se encontró que solo uno de los siete vehículos pertenece al representante legal de ETEREA S.A., lo cual es contrario a lo informado en la visita de 27 de junio de 2015, ya que en esa oportunidad se indicó que los vehículos eran de propiedad del anterior representante legal señor Julio Rodríguez Castillo.

Precisó que los indicios relacionados en los actos acusados condujeron a considerar, que la contabilidad de DEL LLANO S.A. no prestaba credibilidad al ser desvirtuada por los medios probatorios previstos en la ley y, por tanto, le correspondía al contribuyente en aplicación del artículo 177 del CPC, demostrar que las operaciones con el proveedor ETEREA S.A. eran reales, lo que no sucedió en el presente caso.

Por último, manifestó que es procedente la imposición de la sanción por inexactitud, ya que la contribuyente registró costos a los que no tiene derecho fiscalmente, lo cual derivó en un menor impuesto a cargo, que constituye inexactitud sancionable.

AUDIENCIA INICIAL

El 15 de diciembre de 2016, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, no se formularon excepciones previas, ni nulidades. Se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

⁹ Dirección del RUT según auto de verificación 312412000007 de 18 de junio de 2014.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", en sentencia del 14 de septiembre de 2017, declaró la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, aplicó la favorabilidad y fijó la sanción por inexactitud en \$165.866.000, con fundamento en lo siguiente:

Expresó que procede el desconocimiento de costos por \$504.428.000, pues si bien la sociedad allegó las facturas de compra de combustible realizada a ETEREA S.A., en el proceso de investigación adelantado por la DIAN no fue posible verificar la realidad de las operaciones, lo que se traduce en la inexistencia de las aquellas.

Señaló que no fue posible establecer el domicilio de ETEREA S.A., por cuanto la dirección registrada en el RUT corresponde a una vivienda familiar y la informada en el proceso de investigación es incorrecta, y tampoco fue posible ubicar su contabilidad.

Destacó que las direcciones reportadas en el RUT por los conductores que transportaron el combustible no existían o en ellas no se conocía a la persona requerida, y que el único conductor que pudo ser ubicado declaró bajo la gravedad de juramento que en el año 2010, transportó combustible exclusivamente a Petrobras en Casanare.

Indicó que el proveedor de ETEREA S.A. es CI EXPORTÉCNICAS y los socios de ambas sociedades son los mismos, sin que se pudiera establecer el domicilio de la última sociedad, por cuanto en la dirección señalada en el RUT funciona la sociedad MEGACOOOP.

Anotó que las pruebas de la Administración no se tratan de indicios, sino de pruebas directas de carácter documental y declaraciones de terceros que desvirtúan la realidad de las facturas de compra de combustible y traducen inexistentes las operaciones comerciales, las cuales no fueron desvirtuadas por el contribuyente.

Por último, en aplicación del principio de favorabilidad previsto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, determinó la sanción por inexactitud en \$165.866.000.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

Manifestó que no se tuvo en cuenta que la proveedora de combustible de la sociedad no tiene la calidad de productor o importador de combustible, por lo cual, de conformidad con el artículo 444 del ET, no tiene responsabilidad en la recaudación del IVA y no puede facturarlos.

Expresó que se aportaron las pruebas que demuestran la realidad de las operaciones comerciales de la sociedad y que el análisis de la Administración y del *a quo* se fundamentó en indicios que no corresponden a la realidad.

Señaló que si bien ETEREA S.A. informó en el RUT la dirección de una vivienda familiar, en la que reside el revisor fiscal, es la dirección legítima para la correspondencia de una sociedad, cuya actividad no requiere sede fabril, pues se trata

8



de un comercializador de combustible que recoge en la sede de los proveedores y desde allí mismo despacha.

Destacó que la falta de actualización del RUT por parte de ETEREA S.A., CI EXPORTÉCNICAS y de los tres conductores, no desvirtúa la compra de combustible, y que es muy probable que el señor Buitrago, quien solo realizó un viaje, al momento de rendir el testimonio no recordara la entrega, a pesar de que la firmó, y que la operación se encuentra documentada.

Indicó que la propiedad de los vehículos que transportan combustible es un hecho irrelevante, y no puede llevar a establecer la existencia de un fraude o la inexistencia de operaciones.

Concluyó que no procede la imposición de sanción por inexactitud, pues no se puede afirmar que se realizaron compras inexistentes, con base en irregularidades formales encontradas al proveedor, ya que la sociedad suministró las facturas y demás soportes contables que comprueban los pagos realizados a ETEREA S.A.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **demandada** insistió en los argumentos planteados en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, a la sociedad DEL LLANO S.A.

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandante, se debe determinar si procede el rechazo de los costos de ventas y la sanción por inexactitud.

La demandante manifestó que no procede el rechazo de costos por compra de combustibles, toda vez que la proveedora de la sociedad no tiene la calidad de productor o importador de combustible y, por ende, no tiene responsabilidad en la recaudación del IVA y no puede facturarlos, y de otra parte, que en sede administrativa y judicial se aportaron las pruebas que en su criterio demuestran la realidad de las operaciones comerciales de la sociedad.

En primer término, la Sala destaca que en el acto acusado no se desconocieron los costos de venta por no haberse liquidado y cobrado el IVA por parte del proveedor de la sociedad, toda vez que se rechazaron por no haberse demostrado la realidad de la operación económica.

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*».



La Sección ha dicho que la anterior disposición establece una presunción legal, en tanto el contribuyente no está exento de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos¹⁰.

Lo anterior implica que dicha presunción admite prueba en contrario y que la autoridad fiscal, para asegurar el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario¹¹.

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias corresponde en principio a la DIAN, aunque se traslada al contribuyente cuando dicha entidad requiere de una comprobación especial o cuando la ley la exige¹².

Ahora bien, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige que estén soportados en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal¹³; sin embargo, esa norma no limita la facultad comprobatoria de la autoridad fiscal¹⁴ quien, como se mencionó, puede desvirtuar las transacciones constitutivas de costo o deducción y proceder a su rechazo.

En tal sentido, si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor cuando se llevan en debida forma¹⁵, el numeral 4 del artículo 774 *ejusdem* precisó que serán prueba suficiente, siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley».

Así pues, la eficacia probatoria de los libros de contabilidad no es absoluta, pues está sujeta a la verificación de la autoridad fiscal, que en desarrollo de sus facultades de fiscalización puede desvirtuarla a través de medios de prueba directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.

Se observa que la contribuyente solicitó como costos de venta en la declaración del año 2010, la suma de \$504.428.000, por concepto de compras de combustible para calderas, al proveedor ETEREA S.A., que soportó con las siguientes facturas:

Factura	Valor
416 de 18/08/2010	\$26.437.950
417 de 23/08/2010	\$26.239.500

¹⁰ Entre otras, sentencias del 1º de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de mayo de 2018, Exp. 20727, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹¹ E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

a. *Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

b. *Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

c. *Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

d. *Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

e. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

f. *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).*»

¹² Artículo 746 del E.T.

¹³ Literales b), c), d), e), f), y g) del artículo 617 y artículo 618 del Estatuto Tributario.

¹⁴ Sentencia del 19 de marzo de 2016, Exp. 21185, C.P. Martha Teresa Briceno de Valencia.

¹⁵ Artículo 774 del Estatuto Tributario.



420 de 05/09/2010	\$29.172.150
421 de 01/09/2010	\$25.543.350
422 de 17/09/2010	\$28.989.450
424 de 27/09/2010	\$27.713.700
425 de 01/10/2010	\$27.329.400
426 de 12/10/2010	\$26.507.250
427 de 19/10/2010	\$30.756.600
428 de 27/10/2010	\$27.310.500
430 de 30/10/2010	\$25.256.700
432 de 05/11/2010	\$26.671.050
434 de 11/11/2010	\$25.007.850
435 de 22/11/2010	\$26.034.750
438 de 27/11/2010	\$26.790.750
439 de 03/12/2010	\$24.135.300
443 de 10/10/2010	\$25.540.200
445 de 18/12/2010	\$25.744.950
446 de 14/12/2010	\$23.247.000
Total	\$504.428.400

La DIAN en desarrollo de su facultad de fiscalización ejerció la siguiente actividad probatoria, de la cual resultó el desconocimiento de los documentos soporte de costos y gastos aportados por la demandante (facturas, órdenes de compra, tiquetes de recibo y pesaje, guías de transporte y entrada al almacén, registros contables y notas bancarias), como se observa a continuación:

- El 23 de marzo de 2012, se realizó la verificación del domicilio de ETEREA S.A., y se encontró que en la dirección fiscal reportada en el RUT, esto es, CI 15B Sur 53-214 Apto 104 de Itagüí (Antioquia), corresponde a una vivienda familiar, y que la visita fue atendida por el revisor fiscal de la sociedad, quien manifestó que en esa dirección solo se recibe correspondencia, toda vez que los documentos se encuentran en la CL 74 # 15-82 Ofi. 704 Edificio Osaka Trade Center de Bogotá, y que la empresa se vendió en el primer trimestre del año 2010¹⁶.

La dirección de la sociedad en Bogotá que el revisor fiscal informó no era correcta, pues el 14 de agosto de 2013¹⁷, se realizó visita de verificación en la que se observó que en la misma funcionan dos torres, por lo cual se visitó en cada una de ellas la oficina 704 y se determinó que en estas no funciona ETEREA S.A.

- El 9 de abril de 2012¹⁸, la DIAN citó a declarar a cinco conductores de los vehículos que transportaron el combustible vendido a DEL LLANO S.A., respecto de lo cual se obtuvieron los siguientes resultados:

Tres conductores no pudieron ser notificados a la dirección informada en el RUT, ya que la comunicación de citación fue devuelta y que uno de los dos que se lograron notificar no asistió a la citación.

El conductor Álvaro Buitrago Ocampo, en declaración juramentada del 2 de mayo de 2012¹⁹ ante la DIAN, manifestó que no conoce a ETEREA S.A., que no ha transportado combustible a DEL LLANO S.A. y tampoco la conoce, y que para el año 2010 trabajaba para el señor Julio Rodríguez Castillo y transportó combustible con destino exclusivamente a Petrobras en Casanare.

- El representante legal de ETEREA S.A. señor Julio Rodríguez Castillo, el 29 de agosto de 2013²⁰, al rendir la declaración ante la Administración de Impuestos, no suministró el domicilio fiscal de la sociedad al afirmar que «...la parte administrativa esta en

¹⁶ Fls. 220-221 c.a.

¹⁷ Fls. 245-247 c.a.

¹⁸ Fls. 208-213 c.a.

¹⁹ Fls. 228-229 c.a.

²⁰ Fls. 267-269 c.a.



Bogotá pero aún no se ha realizado el traslado de donde la persona que se las vendió la tenía que es Itagüí Antioquia», a pesar de que en el RUT y en el certificado de Cámara de Comercio, desde el año 2006, fecha de constitución de la sociedad, la dirección para efectos fiscales y comerciales es la misma, esto es, la CI 15B Sur 53-214 Apto 104 de Itagüí (Antioquia).

Afirmó que el combustible se lo compraban a DRIVLIN, lo cual difiere de las facturas allegadas por el mismo representante legal, de las cuales se establece que el 97% de las compras fueron realizadas CI EXPORTÉCNICAS LTDA. y no existen compras realizadas a DRIVLIN.

Ni en el certificado de cámara de comercio²¹ ni en el RUT de ETEREA S.A. se encuentran registros de la venta de la empresa informada por el revisor fiscal y el representante legal, y desde la inscripción en el año 2006, los socios han sido los mismos.

- Verificación de operaciones realizadas en el año 2010, entre ETEREA S.A. y su proveedora CI EXPORTÉCNICAS.

El 18 de septiembre de 2013²², se realizó visita de verificación al domicilio fiscal de la sociedad CI EXPORTÉCNICAS, según la información del RUT, y se estableció que en la dirección funciona el establecimiento comercial MEGACOOOP. De acuerdo con lo informado por la persona que atendió la visita, la citada sociedad tiene informada esa dirección para efectos de notificaciones.

ETEREA S.A. y CI EXPORTÉCNICAS tuvieron los mismos representantes legales, esto es, los señores Julio Rodríguez Castillo y Raúl Oviedo González²³.

ETEREA S.A. no reportó información exógena por el año 2010, y CI EXPORTÉCNICAS en la información exógena no reportó a esa sociedad²⁴.

- El 27 de junio de 2014²⁵, se realizó visita a la dirección informada en el RUT de ETEREA S.A. -CL 55 # 70D-53 en Bogotá-, en la cual no funciona esta sociedad sino OIL TRANS S.A.S., pero la diligencia fue atendida por el señor Jacob Lemus Reyes, representante legal de ETEREA S.A., quien manifestó que los siete vehículos relacionados en las guías de transporte de combustible a DEL LLANO S.A. eran de propiedad del señor Julio Rodríguez Castillo y de Luis Carlos Gandur, corroborado con la concesión RUNT en cuanto a que solo uno de los vehículos pertenecía al señor Rodríguez Castillo.

En esta misma diligencia no se aportaron los libros oficiales de contabilidad y de accionistas, por cuanto se encontraban en la ciudad de Medellín.

El representante legal de OIL TRANS S.A.S., es el señor Raúl Oviedo González y esa sociedad tiene un solo dueño que es CI EXPORTÉCNICAS²⁶.

En la respuesta al requerimiento especial, la hoy actora manifestó que lo informado por el revisor fiscal de ETEREA S.A. en la visita era incorrecto pues su nombre no estaba inscrito en la cámara de comercio y, por ende, lo informado no tiene carácter probatorio, y que del testimonio rendido por el representante legal de la misma sociedad, se desprende que la parte administrativa está en Bogotá, pero aún no se ha realizado el traslado desde Itagüí (Antioquia).

²¹ Fl. 397 c.a.

²² Fls. 332-334 c.a.

²³ Fls. 314-316 y 330 c.a.

²⁴ Fls. 308-309 c.a.

²⁵ Fls 608-609 c.a.

²⁶ Fl. 608 c.a.



Expuso que no es responsabilidad de DEL LLANO S.A. que ETEREA S.A. y CI EXPORTÉCNICAS no hayan cumplido con la obligación de actualizar el RUT, ni puede responder por la información exógena que deben rendir esas sociedades.

En relación con lo manifestado por el conductor Álvaro Buitrago, indicó que era posible que no recordara el único envío que transportó, pero que la operación está documentada con la factura, la guía de transporte, la remisión, el pesado y recibido, las órdenes de compra, el comprobante de egreso y el giro del pago.

De acuerdo con lo anterior, la Sala considera que con medios de prueba *-no controvertidos por la actora-* se desvirtuaron los soportes documentales de los costos cuestionados, por cuanto en el expediente están demostrados los siguientes hechos relativos al proveedor ETEREA S.A., de los cuales se evidencia la inexistencia de las operaciones: **i)** no fue posible ubicarlo en las direcciones informadas, pues correspondían a vivienda familiar y a establecimientos en los que funcionaban otras sociedades, **ii)** la DIAN no tuvo la posibilidad de acceder a la contabilidad de esa sociedad a pesar de haberla requerido al revisor fiscal y al representante legal de la misma, quienes manifestaron de forma contradictoria que se encontraba en las ciudades de Bogotá y Medellín, **iii)** ETEREA S.A. no rindió información exógena por el año gravable 2010, **iv)** el conductor citado a declarar manifestó que no conocía a la mencionada sociedad ni había transportado productos a DEL LLANO S.A., ya que para el año 2010 solo llevó combustible a Petrobras en Casanare, **v)** tampoco fue posible ubicar a la CI EXPORTÉCNICAS, presunta proveedora de ETEREA S.A. y **vi)** la existencia de una presunta venta de la sociedad en el primer trimestre del año 2010, que por lo demás no estaba registrada en el RUT ni en el certificado de cámara de comercio de la sociedad.

Así las cosas, de la actividad probatoria desplegada por la Administración, esto es, visitas de verificación, testimonios de terceros y cruces de información, se demostró la inexistencia de las operaciones de compra de combustible, pues analizadas en su conjunto evidenciaron la imposibilidad de verificar y comprobar la existencia de las operaciones declaradas con el presunto proveedor, lo cual conllevó a la pérdida de valor probatorio de las facturas y demás pruebas documentales aportadas por la contribuyente.

Debe anotarse que la parte actora no logró controvertir los hallazgos encontrados por la Administración y demostrar que la sociedad incurrió en el costo de ventas cuestionado, pues se limitó a afirmar que lo informado por el revisor fiscal, el representante legal de ETEREA S.A., y el conductor que compareció al citatorio, así como el incumplimiento de obligaciones formales por parte de los terceros, no era suficiente para que se tuvieran como inexistentes las operaciones, pues la contabilidad de la sociedad se llevaba en debida forma y no había sido desvirtuada.

En efecto, si bien la actora aportó facturas, órdenes de compra, guías de transporte, registros contables y notas bancarias, en los que se soportaban los costos por concepto de compra de combustibles, tales soportes no tienen la entidad suficiente para demostrar la existencia de las operaciones de compra de combustible, sino que deben tener la capacidad de resistir la verificación y comprobación que efectúe la Administración a través de los medios probatorios previstos en la ley.

Así, para este caso se evidencia que las pruebas fueron desvirtuadas ante las inconsistencias detectadas por la Administración en el procedimiento de verificación y cruce de información, pues frente a los hechos antes relacionados apreciados bajo las reglas de la sana crítica, se demuestra la inexistencia de las operaciones declaradas.



La Sala precisa que la demandante no puede pretender soslayar la comprobación de las transacciones efectuadas por la Administración, pues el ejercicio de verificación y cruces de información con terceros es una obligación de la entidad conforme con lo dispuesto en el literal e) del artículo 684 del ET y es necesario para demostrar la realidad de las operaciones declaradas de las cuales se derive un menor impuesto a cargo.

Por lo expuesto, la Sala considera que resulta procedente el desconocimiento de los costos de venta por \$504.428.000, declarados por DEL LLANO en la declaración de renta de 2010, tal como lo determinó el *a quo* en la sentencia recurrida.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial²⁷.

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, se considera que la sanción debe mantenerse porque se demostró la inclusión de costos inexistentes, lo cual derivó en un menor impuesto a pagar, circunstancia que constituye inexactitud sancionable.

Visto lo anterior, y teniendo en cuenta que el *a quo* de manera oficiosa dio aplicación al principio de favorabilidad en desarrollo del artículo 29 de la Constitución y conforme con el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²⁸ calculó el valor de la sanción por inexactitud impuesta en el 100%²⁹ y no el 160% *-previsto en la legislación anterior-*, se confirmará la sentencia de primera instancia.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso³⁰, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la Republica de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. CONFIRMAR la sentencia del 14 de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B".

²⁷ Se reitera lo expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. (E) Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

²⁸ «Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones».

²⁹ Art. 288 L. 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

³⁰ C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*».



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00457-02 (23557)

Demandante: DEL LLANO S.A.
FALLO

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)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ