



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00538-01 (27895)
Demandante: ALQUILER DE FORMALETA Y EQUIPOS SAS – ALFOREQUIPOS SAS
Demandado: DIAN
Temas: IVA Bimestre 1.º de 2015. Firmeza de la declaración. Inspección tributaria - finalidad. Compras e impuestos descontables. Proveedores inexistentes y/o ficticios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 14 de julio de 2022 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que en la parte resolutive dispuso¹:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412019000103 de 2019/04/10 proferida por la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas, Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración privada del impuesto de IVA del periodo 1º del año 2015 presentada por la sociedad ALQUILER DE FORMALETA Y EQUIPOS S.A.S. el 12 de marzo de 2015 mediante formulario No. 3001609495327, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia. [...]»².

ANTECEDENTES

El 12 de marzo de 2015, ALQUILER DE FORMALETA Y EQUIPOS SAS - ALFOREQUIPOS SAS presentó oportunamente la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 1.º de 2015, en la que registró un saldo a pagar de \$95.985.000.

Previo Requerimiento Especial 322402018000219 del 17 de julio de 2018 y respuesta al mismo³, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá emitió la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000103 del 10 de abril de 2019, en la cual desconoció compras de bienes gravados a la tarifa general por \$552.908.000, impuestos descontables de \$88.465.000, determinó el saldo a pagar por impuesto en \$272.915.000 e impuso sanción por inexactitud de \$88.465.000. La demandante acudió *per saltum* ante la jurisdicción.

¹ No se condenó en costas.

² Expediente digital, índice 2 SAMAI.

³ Radicada el 18 de octubre de 2018.



DEMANDA

ALFOREQUIPOS SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«La NULIDAD de la Liquidación Oficial No. 322412019000103 de 2019/04/10 proferida por la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas, Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN; y a título de RESTABLECIMIENTO DE DERECHO:

- Se declare que la inspección tributaria llevada a cabo en el expediente de renta GO 2015 2017 003266 no se surtió de conformidad con los presupuestos consagrados en la Ley.
- Se declare que no operó la suspensión del término de firmeza ordinario por virtud del auto de inspección tributaria proferido por la DIAN dentro del expediente de renta GO 2015 2017 003266.
- Se declare que operó la firmeza de la declaración de impuesto sobre las ventas periodo 1 año gravable 2015 presentada por el contribuyente el día 12 de marzo de 2015 mediante formulario No. 3001609495327.
- Se declare que las pruebas practicadas con posterioridad a la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas periodo 1 año gravable 2015 presentada por el contribuyente el día 12 de marzo de 2015 mediante formulario No. 3001609495327 son inoponibles.
- Se declare que en el presente caso la prueba indiciaria es insuficiente para desconocer la realidad económica del contribuyente.
- Se declare la legalidad de las operaciones de comercio realizadas por la sociedad durante la vigencia fiscal 2015 y reconozcan fiscalmente las compras realizadas a los terceros cuestionados por la DIAN.
- De forma subsidiaria solicitamos a su Honorable Despacho proceder con la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario Nacional».

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política;
- Artículos 616, 618, 684, 714, 742, 745, 771-2 y 779 del Estatuto Tributario;
- Artículo 133 del Decreto 2649 de 1993;
- Artículo 242 del Código General del Proceso; y
- Artículo 3 del CPACA.

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

La DIAN vulneró el artículo 714 del ET por falta de aplicación, pues el requerimiento especial fue expedido cuando la declaración del impuesto sobre las ventas por el bimestre 1.º del año 2015 estaba en firme. Los dos años para la notificación del requerimiento debieron contarse desde el 19 de abril de 2016, fecha en que venció el plazo para presentar la declaración de renta del año 2015; de ahí que el término para la expedición del requerimiento especial venció el 19 del abril de 2018 -tras la unificación del término de firmeza de rentas y ventas-, cuando finalizó el plazo legalmente establecido; no obstante, se decretó inspección tributaria el 23 de marzo de 2018 para prolongar los términos, pues la DIAN ya tenía la información para expedir el requerimiento.

El acta de finalización de la inspección del 26 de junio de 2018 fue suscrita por la contadora de la empresa, quien no tenía facultad legal para atender esa diligencia, lo que configura un vicio que deriva en la inoponibilidad de esta. Dicha acta no contiene el resultado de la inspección, es decir, no contiene el análisis probatorio correspondiente, de conformidad con el artículo 779 del ET.



Los actos acusados adolecen de falsa motivación, pues los hechos del proceso se apreciaron indebidamente, en tanto las operaciones con Comercializadora SISMET SAS y Depósito y Ferretería Dandy SAS fueron reales; además, no puede sancionarse a la contribuyente por las actuaciones de sus proveedores. Más de 86 sociedades reportaron operaciones con los citados proveedores.

Es erróneo afirmar que Ferreléctricos REMAD SAS no existe, pues las sociedades dejan de existir por su disolución y posterior liquidación, que conlleva a la cancelación en el registro mercantil, hecho que no se constató, pues se trata de una sociedad con RUT activo y con personería jurídica. Diferente es que el funcionario de DIAN advirtiera que en dicha dirección no operaba o desarrollaba su actividad la sociedad y que la bodega estaba al servicio de otra empresa (*Perfiles y Aceros JM SAS*); con lo cual, no existe fundamento para el desconocimiento de las compras y el IVA descontable asociado a ese proveedor, pues se aportaron facturas y soportes de las transacciones, y están probadas las actividades económicas declaradas en el año 2015. Además, la sociedad tenía inventarios y efectuaba compras suficientes para prestar los servicios que originaron el descuento solicitado.

La sociedad no actuó con la voluntad de evadir ni de eludir al fisco, no abusó del derecho y mostró la realidad transaccional, cumpliendo los criterios de trazabilidad de las operaciones, con lo cual las simulaciones atribuidas carecen de sustento.

No procede la imposición de la sanción por inexactitud, pues no incurrió en las causales sancionables ni actuó con ánimo doloso o defraudatorio.

OPOSICIÓN

La DIAN, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

No se violó el debido proceso, pues la inspección tributaria se practicó en debida forma y, por ello, se extendió el término de firmeza de la declaración de renta 2015 y ventas de los bimestres del mismo año. Los elementos recaudados en la investigación determinaron la inexistencia de las operaciones que dieron lugar al desconocimiento de las compras realizadas con los proveedores reportados.

Se constató que la contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 1.º del año gravable 2015, el 12 de marzo de 2015, y registró saldo a pagar por el período de \$95.985.000. El 14 de agosto de 2017 se inició investigación a la actora por el impuesto a la renta del año 2015, y el 23 de marzo se profirió el Auto de Inspección Tributaria 32240201800055, notificado por correo electrónico el 26 de marzo de 2018; a partir de esa fecha se extendió por tres meses el término para notificar el requerimiento especial en renta, hasta el 19 de julio de 2018, así como en ventas bimestre 1.º del mismo año gravable.

Con la inspección tributaria se suspendió el término para la notificación del requerimiento especial, y al ser expedido este último el 17 de julio y notificado el 19 de julio de 2018, era oportuno. Durante su práctica la DIAN realizó verificaciones y visitas a los proveedores de la contribuyente, por lo que no hubo dilatación de términos.

No se configuró falsa motivación, pues la liquidación de revisión se sustentó en una situación fáctica veraz y coherente entre el hecho demostrado y el supuesto de derecho,



y la Administración actuó conforme con sus facultades legales. Aunque se dio oportunidad a la contribuyente de probar la realidad de los hechos económicos declarados, las respuestas y pruebas aportadas, valoradas en debida forma, no desvirtuaron los indicios de inexistencia de las operaciones, la alteración de los registros contables y la simulación detectada. Las supuestas compras realizadas a Comercializadora SISMMET SAS, Ferreléctricos REMAD SAS y Depósito y Ferretería Dandy SAS son inexistentes, pues estos no tienen capacidad económica, física (*infraestructura*) e inventarios, no aportaron documentos que permitieran establecer la procedencia de las supuestas mercancías vendidas, ni dan razón de sus proveedores, no presentan registros contables, con lo cual se concluyó que no fueron realizadas.

La demandante creó una realidad formal, basada en documentos fácilmente obtenibles que reflejaban operaciones económicas irreales para obtener beneficios fiscales y un menor valor por concepto de impuesto sobre las ventas. Las sociedades con las que la demandante reportó operaciones fueron declarados proveedores ficticios, mediante las siguientes resoluciones: i) No. 900028 del 17 de julio de 2017, declaró proveedor ficticio a la sociedad DEPÓSITO Y FERRETERIA DANDY S.A.S; ii) No. 322412020900101 del 23 de noviembre de 2020, declaró proveedor ficticio a la sociedad FERRELECTRICOS REMAD SAS; y, iii) No. 322412020900055 del 1 de julio de 2020, declaró proveedor ficticio a la sociedad COMERCIALIZADORA SISMET SAS.

Procede la sanción por inexactitud, por la utilización de datos inexistentes para disminuir el impuesto a cargo y causar daño al erario.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

La demanda se admitió por auto del 23 de enero de 2020, que dispuso notificar a las partes. Aportada la contestación, en auto del 30 de marzo de 2022 se resolvieron las etapas para dictar sentencia anticipada, se decretaron como pruebas las documentales allegadas y se fijó litigio en determinar la legalidad de los actos acusados. Ejecutoriada la providencia se corrió traslado a las partes para alegar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló el acto acusado y, a título de restablecimiento del derecho decretó la firmeza de la declaración de IVA del bimestre 1.º de 2015 de Alforequipos SAS, sin condenar en costas, con base en lo siguiente:

De las pruebas aportadas se advirtió que la inspección tributaria realizada en el proceso de determinación del impuesto de renta del año 2015 de la actora, y que fue trasladada al presente proceso, no se realizó en los términos previstos en el artículo 779 del ET, pues las visitas a la sociedad por cuenta de la inspección eran pruebas que la Administración podía recaudar sin necesidad de mediar dicha inspección tributaria.

Aunque la DIAN adelantó varias actuaciones en virtud de la inspección *-autos de verificación a los proveedores cuestionados y visitas a la contribuyente y sus proveedores-*, en el acta de inspección no se indicaron los hechos verificados, las pruebas practicadas y su eficacia probatoria; por lo tanto, no es posible demostrar que la inspección tributaria efectivamente se realizó, y que operara la suspensión del término que tenía la Administración para notificar el requerimiento especial.



Así, la inspección tributaria no suspendió el plazo para notificar el requerimiento, que vencía el 19 de abril de 2018, si se tiene en cuenta que la firmeza de la declaración de IVA, en aplicación del artículo 705-1 del ET, corresponde a la del impuesto de renta del mismo periodo, y en el presente caso, conforme el Decreto 2243 de noviembre de 2015, el término para presentar la declaración de renta de la demandante -cuyo NIT termina en 73- vencía el 19 de abril de 2016. De ahí que el requerimiento especial del 18 de julio de 2018, se notificó cuando la declaración de IVA había adquirido firmeza.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

- (i) El fallador incurrió en defecto fáctico por indebida valoración de las pruebas, al concluir que la Administración violó el debido proceso cuando el efecto de la inspección tributaria -*prueba trasladada del expediente por el impuesto de renta del año gravable 2015*-, es la suspensión del término para notificar el requerimiento en el impuesto de renta y por tanto en el impuesto a las ventas del bimestre 1.º de 2015;
- (ii) El fallo realiza una indebida interpretación e inaplica el artículo 779 del ET y la jurisprudencia sobre la suspensión de términos para notificar el requerimiento especial que suspendió el término para la notificación del requerimiento especial en el impuesto sobre la renta y por tanto en IVA;
- (iii) La sentencia desconoce el precedente en el cual el Consejo de Estado precisó el término de firmeza de las declaraciones de IVA, unificándolo con la firmeza de la declaración de renta del mismo período gravable. Por ello, no se pueden exigir requisitos adicionales sobre la realización de la inspección tributaria cuando lo relevante son los efectos de esta prueba frente a la suspensión de la firmeza.

El Consejo de Estado⁴, de manera pacífica señaló que, para que opere la suspensión del término previsto en el artículo 706 del ET para proferir el requerimiento especial, en razón a la práctica de la inspección tributaria de oficio, se requiere que dentro de los tres meses siguientes a la notificación del auto que la ordena, la Administración practique al menos una prueba y que esta obre en el expediente. Así que el requisito de al menos una diligencia se llevó a cabo en el expediente de impuesto a la renta del año gravable 2015, en el cual se practicó la referida inspección.

No existe firmeza en la declaración impuesto a las ventas, pues los efectos de la diligencia de inspección que se trasladó del impuesto de renta año gravable 2015 fue la suspensión del término por tres meses para notificar el requerimiento especial.

Los hallazgos de la investigación llevaron a la conclusión de la inexistencia de las operaciones con los proveedores enlistados en los actos acusados, quienes, además, fueron declarados proveedores ficticios y sancionados en consecuencia.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

Comoquiera que no se decretaron pruebas en segunda instancia no se dio traslado para alegar de conclusión, en cumplimiento del artículo 247 del CPACA. **Las partes** no se pronunciaron y el **Ministerio Público** no conceptuó.

⁴ Citó las siguientes: Sentencias 2001-01281, diciembre 5/2003 M.P. Ligia López Díaz, 2016-01622, febrero 26/2020 M.P. Milton Chaves García, 2014-00183, febrero 22/2018 M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 2013-00721, julio 16/2020 M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, 2012-00056, abril 19/2018 M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y 2017-00024, mayo 13/2021 Milton Chaves García.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por ALQUILER DE FORMALETA Y EQUIPOS SAS - ALFOREQUIPOS SAS, correspondiente al bimestre 1.º del año 2015.

En los términos del recurso de apelación presentado por la DIAN, se debe establecer la legalidad y oportunidad en la notificación del requerimiento especial y la consecuente firmeza de la declaración privada. De prosperar el recurso se analizarán los aspectos que no fueron abordados por el *a quo*, con lo cual se determinará la procedencia las compras y el IVA descontable cuestionado y de la sanción por inexactitud impuesta.

Notificación del requerimiento especial. Firmeza de la declaración privada⁵

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, vigentes durante los hechos en discusión⁶, establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, al señalar que el requerimiento especial se debe notificar «dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar⁷», y que la declaración tributaria «quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial⁸».

Respecto del término general de firmeza de las declaraciones de IVA existe la regla prevista en el artículo 705-1 del ET, según el cual, el término para notificar el requerimiento especial y para que quede en firme la declaración del impuesto sobre las ventas será el mismo que corresponda a la firmeza de la declaración de renta del año gravable⁹.

Por su parte, el artículo 706 *eiusdem* dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende cuando: i) «se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta»; ii) «se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección» y, iii) «durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir».

La Sala ha dicho¹⁰ que, a diferencia de la inspección tributaria realizada por solicitud del interesado¹¹, la practicada de oficio suspende el término referido por tres (3) meses, lo cual «constituye una limitación para la Administración, sin perjuicio que, desde el auto que decreta la inspección tributaria, se disponga como duración de esa prueba un término inferior a los tres (3) meses». Así mismo, al analizar la expresión «se practique inspección tributaria» prevista en el artículo 706 *ibídem*, sostuvo¹² que, la suspensión está condicionada a la realización efectiva de la inspección¹³, el plazo de suspensión se cuenta a partir de la notificación del auto que la ordenó, y si la inspección no se realiza en dicho plazo, «así sea con el

⁵ Reiteración de jurisprudencia. Sentencias del 30 de julio de 2020, Exp. 23384 y del 25 de noviembre de 2021, Exp. 25118, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶ Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario fueron modificados, en su orden, por los artículos 276 y 277 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de fijar, de forma general, el plazo en tres (3) años.

⁷ Artículo 705 del Estatuto Tributario.

⁸ Artículo 714 del Estatuto Tributario.

⁹ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 10 de junio de 2021, Exp. 20558 y 25141, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiteradas en las sentencias del 24 de febrero de 2022, Exp. 25055, del 5 de mayo de 2022, Exp. 25296, del 12 de mayo de 2022, Exp. 26233 y del 23 de junio de 2022, Exp. 25995, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

¹⁰ Sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 20003, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹¹ Mientras dure la inspección.

¹² Sentencias del 16 de diciembre de 2014, Exp. 20095, y del 28 de junio de 2016, Exp. 18727, CP. Martha Teresa Briceño.

¹³ El artículo 779 del Estatuto Tributario establece que la inspección tributaria es «un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso (...)».



levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría¹⁴».

En el **caso concreto**, el 12 de marzo de 2015, la actora presentó la declaración de IVA del bimestre 1.º del año 2015, cuyo vencimiento acaecía en la misma fecha¹⁵. Conforme al artículo 14 del Decreto 2243 del 24 de noviembre de 2015, el plazo para presentar la declaración de renta del año 2015 venció el 19 de abril de 2016¹⁶.

Como el término para notificar el requerimiento en IVA se supedita al vencimiento de la declaración de renta, el plazo de firmeza de este se extendía hasta el 19 de abril de 2018. No obstante, el 23 de marzo de 2018 se expidió el Auto de Inspección Tributaria 32240201800055, notificado por correo electrónico el 26 de marzo de 2018, con lo cual, en principio, el término para notificar el requerimiento se suspendió por tres meses, hasta el 19 de julio de 2018, fecha en que efectivamente se notificó.

Sin embargo, la actora alega que la inspección tributaria fue decretada para prorrogar el término de expedición del requerimiento especial, pues ya contaba con las pruebas para expedirlo, argumento que fue avalado por el tribunal.

Se advierte que en la investigación adelantada en el expediente GO 2015 2017 003266, correspondiente al impuesto de renta, se decretó la inspección tributaria para la práctica de pruebas. Así mismo, mediante auto del 10 de julio de 2018 se incorporó la información recaudada en ese proceso al expediente GO 2015 2018 000645, correspondiente al impuesto sobre las ventas del bimestre 1.º del año gravable 2015, que culminó con la expedición de los actos acusados.

Ahora bien, en el marco de la investigación adelantada en el expediente en renta, la Administración practicó, entre otras diligencias, las siguientes:

- Auto de Inspección Tributaria 32240201800055 del 23 de marzo de 2018, notificado el 26 de marzo de 2018.
- Acta de inicio de Inspección Tributaria del 16 de abril de 2018.
- Acta de finalización de inspección tributaria del 26 de junio de 2018.

Se advierte en el expediente, que en el auto de inspección se comisionaron a dos funcionarios de la DIAN «*para que practiquen inspección tributaria a la persona o entidad identificada en el presente Auto, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto y periodo arriba señalados*». En virtud de dicho auto se dio inicio a la inspección el 16 de abril de 2018, y la visita fue atendida por el representante legal de la sociedad.

En desarrollo de la inspección, se solicitó a la contribuyente aportar «*(i) movimiento auxiliar por terceros de los proveedores Soluciones Eléctricas y Ferreteras, Samm Colombia SAS, Inversiones y comercializadora Díaz, Comercializadora SISMMET SAS, Ferreléctricos REMAD y Depósito y Ferreteria Dandy SAS; (ii) documentos que soportan las compras, transporte e ingreso a bodegas, inventarios que demuestren las compras reales y el pago hecho al proveedor, si hay cheques, pagos, efectivo, traslados, etc.; (iii) se preguntó al representante legal cómo pagó las compras a los anteriores proveedores, y este informó que lo hizo con transferencias, se le solicitó entregar los soportes de estos pagos, aportar facturas de pago del transporte, remisión de las mercancías, cómo se pagó el transporte y copia de los documentos de pago; y (iv) libro auxiliar de la cuenta 2408 por cada uno de los terceros por los bimestres de 2015*».

¹⁴ Sentencia del 28 de junio de 2007, Exp. 15238, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en sentencias del 14 de junio de 2018, Exp. 21029 y del 17 de febrero de 2022, Exp. 24604, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ Art. 25 Decreto 2623 de 2014, teniendo en cuenta que el NIT del contribuyente termina en 3.

¹⁶ Nit del contribuyente terminado en 73.



El 7 de junio de 2018, nuevamente se realizó visita a la contribuyente que fue atendida por la contadora y el Gerente Administrativo y se solicitó información sobre los proveedores, específicamente el movimiento auxiliar contable, comprobantes de egresos y comprobantes de pago a proveedores.

El 26 de junio de 2018 se suscribió el Acta de Visita y Finalización de la Inspección, en la cual se indicó que la última visita fue atendida por la contadora y el representante legal de la sociedad, y que se había solicitado el auxiliar contable de la cuenta PUC 2 pasivos, la cual acordaron sería enviada por correo en el mismo día. Así mismo, se dejó la siguiente anotación:

«En este momento de la inspección tributaria, se deja constancia que no fue posible confirmar la trazabilidad de las transacciones económicas del contribuyente ALFOREQUIPOS SAS con los siguientes terceros y por los valores que se relacionan, toda vez que mediante Autos de Verificación y/o Cruce se decretaron las verificaciones y los mismos no fueron posibles de ubicar, la información extractada de las bases de datos internas de la DIAN muestran que se trata de proveedores que durante el periodo investigado no hicieron compras, lo cual permite deducir que tampoco podrían hacer ventas al no tener inventarios, compradores que no tuvieron movimientos bancarios y que tienen su RUT suspendido.»

PROVEEDOR	NIT	VALOR COMPRAS
Comercializadora Díaz SAS	900.690.768	\$810.390.595
Comercializadora SIMMET SAS	900.759.396	\$1.283.383.050
Ferreléctricos REMAD SAS	900.787.316	\$1.227.633.090
Depósito y Ferretería Dandy	900.585.260	\$226.728.500
Soluciones eléctricas y Ferreteras SAS	900.682.053	\$992.330.788

En tal sentido, se proferirá requerimiento especial [renta] desconociendo los valores de las supuestas compras que se le realizaron a los mismos».

Analizado el contenido del acta de inspección tributaria, se advierte que, en su desarrollo, intervinieron el representante legal y la contadora de la compañía, así como el Gerente Administrativo -descartando la falta de competencia de la contadora para atenderlas-, y que sí se decretaron pruebas suficientes que llevaron a la conclusión de la inexistencia de compras a los proveedores relacionados y, en consecuencia, el desconocimiento del costo declarado en renta 2015, asociado a los mismos.

El auto de inspección tributaria identificó a los funcionarios comisionados para su práctica y acreditó los requisitos para la realización de la diligencia, se requirieron pruebas para verificar la exactitud de las declaraciones y en el acta de finalización, pese a la falta de detalle que el *a quo* echó de menos, se explicó el resultado obtenido, cual es la imposibilidad de confirmar la trazabilidad económica con los proveedores aludidos, de tal manera que sí tuvo la entidad suficiente de interrumpir el término de firmeza de la declaración de renta de la contribuyente por el año 2015 y, de contera, las de IVA por los seis bimestres del mismo periodo. Prospera el cargo de apelación de la DIAN.

A continuación, la Sala analizará los cargos no abordados por el *a quo*, respecto de la procedencia del IVA descontable cuestionado y la sanción por inexactitud.

Compras gravadas a la tarifa general. Impuestos descontables. Desconocimiento de operaciones.

La actora cuestionó el desconocimiento de la contabilidad y las facturas que aportó, y



recalcó que sus operaciones son reales. Indicó que los actos acusados vulneraron el debido proceso y adolecen de falsa motivación, al darle prevalencia a los indicios frente a las pruebas documentales aportadas para demostrar la realidad de las operaciones; que, aunque la contabilidad se llevó en debida forma, no fue objetada por la DIAN, a quien le correspondía valorar dichas pruebas, en tanto soportaron los costos discutidos.

El artículo 771-2 del ET exige que las operaciones constitutivas de costos, deducciones e impuestos descontables estén soportadas en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal¹⁷; lo cual no limita la facultad comprobatoria de la autoridad fiscal¹⁸, quien en ejercicio de sus facultades de fiscalización puede verificar dichas transacciones y, si es del caso, rechazarlas.

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en la normativa fiscal o en la legislación civil, en cuanto sean compatibles con la primera¹⁹. Lo anterior significa que la eficacia probatoria de las facturas no es absoluta, pues está sujeta a la verificación de la autoridad fiscal, quien en desarrollo de sus facultades de fiscalización puede desvirtuarla a través de medios de prueba aludidos.

Lo mismo ocurre con la contabilidad, pues si bien el artículo 772 del ET establece que los libros de contabilidad constituyen prueba a favor del contribuyente cuando se llevan en debida forma²⁰, el numeral 4 del artículo 774 *ejusdem* precisa que serán prueba suficiente, siempre que no hayan sido desvirtuados «por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley». En ese sentido, una vez la DIAN controvierte la realidad de los documentos que soportan las operaciones, le corresponde al contribuyente aportar los elementos demostrativos que acrediten su existencia.

En el caso concreto, ALFOREQUIPOS SAS registró en su liquidación privada de IVA por el Bimestre 1.º del año 2015, \$1.249.999.000 por concepto de compras de bienes gravados a la tarifa general, de los cuales la DIAN rechazó \$552.908.000 (para un total compras de bienes gravados a la tarifa general de \$697.091.000), por operaciones simuladas con los proveedores Depósito y Ferretería Dandy SAS, Comercializadora SISMMET SAS y Ferreléctricos REMAD SAS.

Se advierte que para el año 2015, la contribuyente desarrollaba la actividad de «fabricación, venta, comercialización y alquiler de equipos para la construcción, formaleta mecánica mano portable, andamio multidireccional mano portable y de carga».

De los antecedentes administrativos se evidencia que el motivo del rechazo de los costos fue la existencia de pruebas e indicios que desvirtuaron las facturas, la contabilidad y demás soportes aportados por la demandante, respecto de las compras de material que supuestamente realizó a los proveedores Depósito y Ferretería Dandy SAS, Comercializadora SISMMET SAS y Ferreléctricos REMAD SAS.

Para ello, la DIAN indicó que, en el año 2015, ALFOREQUIPOS SAS registró contablemente compras a Depósito y Ferretería Dandy SAS (\$18.780.000), Comercializadora SISMMET SAS (\$311.935.000) y Ferreléctricos REMAD SAS

¹⁷ Literales b), c), d), e), f), y g) del artículo 617 y artículo 618 del Estatuto Tributario.

¹⁸ Sentencia del 19 de marzo de 2016, Exp. 21185, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁹ «Art. 742 ET. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquellos».

²⁰ Artículo 774 del Estatuto Tributario.



(\$222.192.800). Frente a lo anterior, la actora presentó las facturas expedidas por los proveedores y los registros contables requeridos en las visitas efectuadas.

Al efecto, se advirtió que los tres proveedores registraban la misma dirección fiscal, ubicada en la Calle 8 A No. 28 A 29 del Barrio El Ricaurte de Bogotá²¹; que Depósito y Ferretería Dandy SAS y Comercializadora SISMMET SAS tienen en común a la misma representante legal; ninguno de los tres proveedores presentó información exógena, pese a estar obligados; no reportan información de compras o ventas; ningún banco reporta movimientos en cuentas de éstos; no dan razón concisa de quienes les proveyeron material para vender; no figura en registros de la DIAN información de importaciones hechas a nombre de los proveedores y no demostraron capacidad operativa y comercial que soporte las supuestas ventas efectuadas.

Al indagar las operaciones del proveedor, la DIAN efectuó visitas de verificación, cruces de información y recopiló indicios que permitieron constatar lo siguiente:

Comercializadora SISMMET SAS

- En la visita a la Comercializadora Sismmet del 10 de mayo de 2018, se advirtió que en la citada dirección no funcionaba la sociedad y allí quedaba una bodega en la que funciona la sociedad Perfiles y Aceros JM Ltda.
- Mediante Auto de Organización 004476 del 27 de junio de 2018 se ordenó trasladar al expediente GO 2015 2017 003266 los folios 1 a 142 obrantes en el expediente GO 2014 2017 000247 de fecha 30 de enero de 2017, a nombre del tercero Comercializadora Sismmet SAS, en el cual se adelantaron las siguientes diligencias:
 - (i) Se expidió Auto de verificación o cruce 322402017000414 del 3 de enero de 2017, notificado mediante publicación en la página web, tras ser devuelto por el correo por la causal *No reside*; el 13 de marzo se adelantó visita al proveedor en la Cll 8 A 28 A 29 de la ciudad de Bogotá, atendida por el señor Jhon Jairo Salazar Marín, quien fungía como representante legal suplente de la sociedad Comercializadora Mundial GD SAS, y como representante legal de Inversiones y Comercializadora Diaz SAS, Soluciones Eléctricas y Ferreteras SAS y Ferreléctricos Remad, proveedores presuntamente inexistentes que también fueron cuestionados por la DIAN en el Requerimiento Especial 322412018000220 del 18 de julio de 2018.
 - (ii) Se expidió Requerimiento ordinario 322402017000794 del 16 de marzo de 2017, notificado el 28 del mismo mes y año en el portal web de la DIAN, teniendo en cuenta que el ejemplar original enviado a la dirección del RUT fue devuelto por la causal *No reside*, en el que se solicitó la información contable y soportes de las compras y ventas entre otros documentos. Dicho requerimiento no fue respondido.
 - (iii) Se expidió el Auto de Inspección Contable 322402017000078 del 17 de abril de 2017, notificado también vía web, el 26 de abril de 2017. En cumplimiento del auto, se adelantó visita al proveedor en la Cll 8 A 28 A 29 de la ciudad de Bogotá, atendida por el señor Jhon Jairo Salazar Marín, quien indicó que en esa dirección no funciona el proveedor cuestionado.
 - (iv) Se expidió Requerimiento Especial 32240202017000187 del 10 de mayo de 2017, notificado el 18 de mayo de 2017 al tercero, quien no lo respondió y, en consecuencia le fue expedida liquidación oficial de revisión el 1.º de febrero de 2018, devuelta por el correo y publicada en la página web de la DIAN el 9 de febrero de 2018.
- **Se advirtió que la sociedad Comercializadora Sismmet SAS era un proveedor ficticio y/o inexistente** por hechos imputados en los años 2014 y 2015, circunstancias que conllevaron al desconocimiento de las transacciones celebradas con él. Si bien al tercero le figuran operaciones comerciales con otras sociedades, estas también fueron investigadas por indicios de inexactitud, pues no hay registro de operaciones comerciales de Sismmet SAS, no figuran movimientos bancarios ni cuentas bancarias a su nombre, no posee local comercial ni domicilio, no pudo ser

²¹ Página 28 LOR.



verificada la infraestructura física, la capacidad operativa y económica, la existencia de inventarios, ni libros o registros contables, lo que permitió inferir que sus operaciones comerciales no eran reales. Se precisa que mediante Resolución 322412020900055 del 1 de julio de 2020, la DIAN declaró proveedor ficticio a la sociedad COMERCIALIZADORA SISMET SAS.

Depósito y Ferretería Dandy SAS

- Mediante Auto de Verificación o Cruce 322402016002931 del 29 de julio de 2016 proferido a la sociedad Depósito y Ferretería Dandy SAS, la División de Gestión de Fiscalización para personas jurídicas y asimiladas de la seccional de Bogotá adelantó visita a la sociedad el 31 de agosto de 2016, a la dirección registrada en el RUT del proveedor, Cll 8 A 28 A 29 de la ciudad de Bogotá, atendida por el mismo señor Jhon Jairo Salazar Marín, quien manifestó no conocer la existencia de la sociedad Depósito y Ferretería Dandy, pero sí conocer a Katherine Contreras Quevedo, quien ejerce como representante legal suplente de dicho proveedor.
- El 7 de marzo de 2017 se consultó el RUT del proveedor, actualizado el 28 de junio de 2016, en el cual se advirtió que la sociedad registra la actividad de «comercio al por mayor de materiales de construcción, artículos de ferretería, pinturas, productos de vidrio, equipos y materiales de fontanería y calefacción», figurándole como responsabilidades impuesto de renta y complementarios, régimen ordinario; retención en la fuente a título de renta y ventas; ventas régimen común; informante de exógena e impuesto sobre la renta para la equidad CREE.
- Se constituyó por documento privado de accionista único del 14 de marzo de 2016 y mediante Acta de Accionista Único 8 de 14 de marzo de 2016 se aprobó la cuenta final de liquidación de la sociedad, inscrita el 5 de abril de 2016. En consecuencia, el proveedor se encuentra liquidado.
- Mediante oficios del 16 de agosto y del 8 de septiembre de 2016 se solicitó la comparecencia de Katherine Contreras Quevedo, quien ejerce como representante legal suplente de dicho proveedor, pero nunca compareció. La señora Contreras Quevedo también funge como representante legal de Inversiones y Comercializadora JE SAS, Comercializadora Mundial GD SAS, Comercializadora SISMMET SAS y Depósito Dismahierros SAS.
- El proveedor no cuenta con establecimiento de comercio, domicilio fiscal, no se pudo verificar la capacidad operativa y económica, ni la existencia de inventarios que permitieran desarrollar el objeto social declarado, no presentó libros, comprobantes, ni documentos contables, no respondió a los requerimientos ordinarios que le fueron emitidos. Si bien posee página web, la dirección física que registra en la misma no le pertenece.
- Se precisa que mediante Resolución 322402017900028 del 24 de julio de 2017, la DIAN declaró proveedor ficticio a la sociedad Depósito y Ferretería Dandy SAS.

Ferreléctricos REMAD SAS

- Mediante Auto de Verificación o Cruce 322402018001493 del 18 de abril de 2018 proferido a la sociedad Ferreléctricos REMAD SAS, la División de Gestión de Fiscalización para personas jurídicas y asimiladas de la seccional de Bogotá adelantó visita a la sociedad el 10 de mayo de 2018, a la dirección registrada en el RUT del proveedor, Cll 8 A 28 A 29 de la ciudad de Bogotá, diligencia que no se pudo adelantar, levantándose el acta respectiva, porque «no se encontró la empresa. La dirección existe pero informa la señor Celeni Henao que funciona como se su empresa PERFILES Y ACCESORIOS JM SAS [...] Se anexa un RUT tomado del sistema informático de la DIAN».
- El 11 de marzo de 2019 se consultó el RUT del proveedor, en el cual se advirtió que la sociedad registra la actividad de «comercio al por mayor de materiales de construcción, artículos de ferretería, pinturas, productos de vidrio, equipos y materiales de fontanería y calefacción».
- Se constituyó por documento privado de accionista único del 5 de noviembre de 2014 y mediante Acta 9 de la Junta de Accionistas de 22 de mayo de 2018 se aprobó la cuenta final de liquidación de la sociedad, inscrita el 25 de mayo de 2018. En consecuencia, el proveedor se encuentra liquidado.
- El proveedor no cuenta con establecimiento de comercio, domicilio fiscal, no se pudo verificar la capacidad operativa y económica, ni la existencia de inventarios que permitieran desarrollar el objeto social declarado, no presentó libros, comprobantes, ni documentos contables, no respondió a los requerimientos ordinarios que le fueron emitidos.
- Se precisa que mediante Resolución 322412020900101 del 23 de noviembre de 2020, la DIAN declaró proveedor ficticio a la sociedad Ferreléctricos REMAD SAS.



Del análisis en sana crítica de los hechos referidos, se evidencia que la DIAN no pudo constatar las operaciones informadas por la actora con los proveedores señalados, ante la imposibilidad de comprobar su existencia real, pues no tenían capacidad operativa para proveer de materiales a la sociedad actora, entre otras irregularidades.

Así pues, las pruebas recaudadas por la DIAN desvirtúan la contabilidad, las facturas y demás pruebas presentadas por la actora como soporte de costos e impuestos descontables, pues constituyen indicios contundentes que desvirtúan la existencia de las transacciones.

En ese contexto, se reitera que la contabilidad y las facturas pueden ser desvirtuadas por otros medios probatorios, directos o indirectos, que no estén prohibidos en la ley, como ocurre en este caso con los indicios detectados en las visitas de verificación, inspecciones oculares y cruces con terceros.

Por lo anterior, es claro que la actora no infirmó las conclusiones de la Administración respecto a la inexistencia de las operaciones de costos e impuestos descontables cuestionadas, pues se limitó a afirmar que la contabilidad no ha sido desvirtuada y que las facturas cumplían los requisitos legales.

Si bien la demandante alegó que no le asistía responsabilidad por las omisiones del proveedor con el cual realizó transacciones, se reitera²² que en los 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, dan lugar a deducir costos y reclamar impuestos descontables, circunstancias dentro de las que se verificaron las irregularidades antes mencionadas, que llevaron a la conclusión de la inexistencia de las operaciones con Depósito y Ferretería Dandy SAS, Comercializadora SISMMET SAS y Ferreléctricos REMAD SAS.

En suma, como la Administración encontró elementos de prueba que demuestran la inexistencia de las operaciones cuestionadas con los proveedores Depósito y Ferretería Dandy SAS, Comercializadora SISMMET SAS y Ferreléctricos REMAD SAS, sin que la actora acreditara la realidad de las mismas por medios distintos a la relación de facturas y contabilidad, pues se reitera que si la DIAN «*desvirtúa la realidad de los documentos que se aporten como prueba del costo, el contribuyente asume el deber de aportar las pruebas que acrediten la existencia de la operación*²³», se concluye la procedencia del desconocimiento de compras e impuestos descontables. No prospera el cargo de apelación.

Se ratifica la sanción por inexactitud impuesta en el 100 %, pues en la declaración de ventas por el bimestre 1.º del año gravable 2015 se incluyeron impuestos descontables por compras inexistentes de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo.

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 Proceso²⁴, no se condenará en costas en ambas instancias (*agencias en*

²² Entre otras, sentencia del 15 de octubre de 2020, Exp. 23974, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²³ Sentencia del 29 de octubre de 2020, exp. 24914, CP. Julio Roberto Piza.

²⁴ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en 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



derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia del 14 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que declaró la nulidad de los actos acusados para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

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:

REVOCAR la sentencia del 14 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

«PRIMERO. NEGAR las pretensiones de la demanda interpuesta por ALQUILER DE FORMALETA Y EQUIPOS SAS – ALFOREQUIPOS SAS- contra la UAE DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. Sin condena en costas en ambas instancias».

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

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».