

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de junio de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 17001-23-33-000-2014-001110-01 (22154)
Demandante: RECOLECTORA DE PAPELES Y METALES Y CÍA. S. EN C.
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN
Temas : Impuesto de renta año gravable 2011- apreciación de pruebas- indicios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 10 de agosto de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala de Oralidad, que accedió a las pretensiones de la demanda¹. La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

Primero: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412013000077 del 27 de noviembre de 2013 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN Seccional Manizales al no haber demostrado la simulación de las transacciones comerciales realizadas entre Recolectora de Papeles y Metales y Cía. S en C. y sus proveedores Reciclaje Gover S.A.S. y Recolectora San Martín S.A.S.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho se declarará en firme el denuncia rentístico privado correspondiente al año gravable 2011 del impuesto sobre la renta y complementarios presentado por Recolectora de Papeles y Metales y Cía. S. en C.

Así mismo se ordenará la devolución del saldo a favor contenido en la declaración privada correspondiente al año gravable 2011 del impuesto sobre la renta y complementarios presentado por la sociedad demandante por valor de \$69.369.000, más los intereses moratorios a que haya lugar conforme lo que regula el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Tercero: Condenar en costas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, cuya liquidación y ejecución se harán conforme al art. 365 del Código General del Proceso”.

¹ Folios 536 (vto.) y 537 c.p.

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2012, RECOLECTORA DE PAPELES Y METALES Y CÍA. S. EN C., presentó la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2011, que arrojó un saldo a favor de \$69'369.000.

La sociedad elevó a la DIAN solicitud de devolución o compensación de dicho saldo a favor.

La DIAN inició investigación con el fin de verificar los soportes de la solicitud de devolución presentada y de las operaciones realizadas por la demandante². La investigación terminó por auto de archivo expedido el 13 de junio de 2013³.

Como consecuencia de la investigación, la DIAN profirió el Requerimiento Especial Nro. 102382012000093 del 26 de noviembre de 2012⁴, en el que propuso el desconocimiento de costos por compras efectuadas Reciclaje Gover S.A.S y Recolectora San Martín S.A.S, por considerar que tales compras fueron simuladas.

Con base en lo anterior, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 102412013000077 del 27 de noviembre de 2013⁵, que determinó un saldo a pagar por impuesto de \$153.746.000, una sanción por inexactitud de \$356.984.000 y un total saldo a pagar de \$510.730.000.

La actora prescindió del recurso de reconsideración y demandó directamente la liquidación oficial de revisión.

DEMANDA

RECOLECTORA DE PAPELES Y METALES Y CÍA. S. EN C., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:⁶

"5.1. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 102412013000077 del 27 de noviembre de 2013 expedida por la Jefe de División Gestión de la DIAN- Seccional Manizales-.

5.2. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare:

5.2.1. La firmeza del denuncia rentístico privado correspondiente al año gravable 2011 del impuesto sobre la renta y complementarios

² Folios 222 a 418 c. 2 A.

³ Folios 172 a 186 c.p.

⁴ Folios 299 a 322 c. 1.

⁵ Folios 258 a 298 c. 1.

⁶ Folios 57 y 58 c. 1.

presentado por la sociedad RECOLECTORA DE PAPELES Y METALES Y CÍA. S. EN C.

5.2.2. Ordenar la devolución del saldo a favor contenido en la declaración privada correspondiente al año gravable 2011 del impuesto sobre la renta y complementarios presentado por la sociedad RECOLECTORA DE PAPELES Y METALES Y CÍA. S. EN C., por valor de \$69'369.000, más los intereses que corresponden de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario.

5.3. Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada."

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 13, 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículos 647, 742, 743, 745, 772, 773 y 774 del Estatuto Tributario.
- Artículos 50, 51 y 59 del Código de Comercio.
- Artículo 3 numeral 2, 10, 137 y 138 del CPACA.
- Artículo 185 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Ilegalidad e impertinencia de las pruebas trasladadas en las que la Administración funda su decisión

Los documentos en los que la DIAN funda su decisión, fueron trasladados de otros expedientes administrativos en fotocopia simple, en violación del artículo 185 C.P.C., que exige que tales documentos sean trasladados en copia auténtica.

Además, dentro de las pruebas trasladadas, se encuentran documentos relativos a operaciones realizadas entre Industrias Ecológicas del Reciclaje S.A.S y Reciclaje Gover S.A.S, que no tienen nada que ver con los hechos discutidos en este proceso, por lo cual son impertinentes.

Las pruebas trasladadas de otros procesos no son válidas porque fueron practicadas en otros procesos administrativos, relativos a otras sociedades, sin citación ni audiencia de la demandante. La decisión de la DIAN se basó, entonces, en pruebas impertinentes, y cuyo traslado se hizo sin las formalidades legales. Por tanto, se violó el debido proceso.

Falsa motivación del acto administrativo

El acto administrativo demandado se encuentra falsamente motivado porque desconoce la realidad de una serie de transacciones comerciales entre la actora y sus proveedores, al considerar que fueron simuladas con base en varios indicios que lo llevan a esa conclusión.

La DIAN desestimó la realidad de las operaciones, porque la proveedora Reciclaje Gover S.A.S no aportó soportes documentales, ni los libros de contabilidad que sustenten la operación.

Si bien Reciclaje Gover S.A.S está obligada a llevar contabilidad, ello no puede generar consecuencias negativas para un tercero, como la demandante, que sí lleva contabilidad en debida forma y constituye plena prueba de sus transacciones, según el artículo 772 ET. La DIAN solo valoró la falta de contabilidad de Reciclaje Gover S.A.S y no tuvo en cuenta la contabilidad de la demandante.

La DIAN cuestionó las operaciones realizadas con Reciclaje Gover S.A.S, porque en la visita realizada a su sede en Cúcuta (en el marco de otra investigación) comprobó que no tenía inventarios, avisos, ni personal suficiente que demostraran capacidad para realizar las transacciones que se cuestionan. Lo anterior desconoce que las operaciones entre la demandante y Reciclaje Gover S.A.S se realizaron con la agencia de esta en La Unión (Valle del Cauca), donde sí cuenta con personal y capacidad administrativa para realizar su actividad económica. Además, la inexistencia de inventarios en una fecha posterior al periodo que se investiga, no demuestra la falsedad de las operaciones correspondientes al periodo en discusión (año gravable 2011), ni una venta simulada.

En cambio, en otro proceso administrativo, la DIAN pudo comprobar que Reciclaje Gover S.A.S sí cuenta con oficinas administrativas y con una bodega en La Unión, donde almacena chatarra, metal, cartón y papel periódico. La insuficiencia de inventarios se explica porque por política de la compañía, el material vendido no se almacena, sino que se despacha directamente desde el lugar de compra hasta el sitio de entrega.

Por otra parte, como prueba de la simulación, la DIAN acudió a la declaración del señor Rigoberto Marín Castaño, funcionario de Reciclaje Gover en Cúcuta. Con base en dicha declaración, sostuvo la DIAN que la ausencia de guías de transporte de la mercancía enviada desde dicha empresa, y la falta de claridad respecto de quién hace el transporte de la carga demuestran la simulación de la operación de compra entre el proveedor y la actora.

Lo anterior es irrelevante, en la medida en que la demandante solo compraba mercancía en La Unión, no en Cúcuta, lo que le quita el carácter de indicio de simulación. Además, la citada declaración fue recibida sin participación de la demandante, por lo que tenerla como prueba viola el debido proceso.

La DIAN también tuvo como indicio de simulación de las compras a Reciclaje Gover, el hecho de que esta sociedad practicó retenciones en la fuente por \$938.000, a pesar de que en el año gravable 2011 reportó compras por más de \$1.500'000.000. Ello desconoce que la citada

sociedad tiene la condición de pequeña empresa, en términos de la Ley 1429 de 2010, por lo que no está sometida a retención durante los primeros cinco años de su operación.

En cuanto a las operaciones realizadas con Recolectora San Martín S.A.S, la DIAN tomó como indicio la visita realizada a las instalaciones de dicha empresa casi un año después de la última compra efectuada, y un requerimiento ordinario que no fue respondido, lo cual no prueba que las transacciones efectuadas fueron simuladas.

Además, la DIAN desconoció que el total de lo comprado a Recolectora San Martín fue, a su vez, vendido a Productos Familia S.A., lo que fue confirmado por esa empresa. Desconoció, también, la conciliación contable entre las facturas de venta expedidas por Productos Familia S.A., y lo comprado a Recolectora San Martín, lo que permite la trazabilidad de tales operaciones. Si se prueba que la mercancía fue efectivamente vendida, debe tenerse claro que la misma se adquirió previamente, pues no es posible vender lo que no se tiene.

Nulidad por infracción de las normas en que el acto debía fundarse

La DIAN desconoció el artículo 772 E.T, al considerar que el hecho de que Reciclaje Gover S.A.S no lleve contabilidad, demuestra que las operaciones que realizó con la actora son simuladas.

Este hecho no puede a la mencionada conclusión, pues dicha norma solo dice que la contabilidad es plena prueba de lo que aduce el contribuyente que la lleva en debida forma.

Violación del principio de igualdad

La DIAN violó el principio de igualdad, pues en otros casos en que diferentes sociedades realizaron transacciones con Reciclaje Gover S.A.S, y en los cuales la DIAN también alegó que había operaciones simuladas, las investigaciones fueron archivadas. Por ejemplo, a Industrias Ecológicas de Reciclaje se le profirió requerimiento especial para proponer el desconocimiento de sus operaciones con Reciclaje Gover S.A.S durante el primer bimestre de 2012, con base en idénticos supuestos indiciarios que los de este asunto. No obstante, finalmente se archivó la investigación.

Por otra parte, en una investigación adelantada contra la demandante por impuesto a las ventas del primer bimestre del año 2012, la DIAN presentó los mismos argumentos que en este caso y la sociedad respondió en los mismos términos que en esta oportunidad. Finalmente, la Administración decidió archivar la investigación, al concluir que las operaciones fueron reales y procedentes.

En el caso de las operaciones con Recolectora San Martín S.A.S, la DIAN desconoció las compras de la demandante, con base en una visita que realizó casi un año después del periodo gravable que se investiga. No obstante, al investigar las operaciones de Recolectora San Martín con Industria Ecológica de Reciclaje S.A.S, efectuó una visita en enero de 2012, periodo cercano al año gravable 2011, en la que comprobó que Recolectora San Martín sí desarrollaba operaciones.

La DIAN violó el principio de igualdad, al acudir a un cruce de información para calificar de simuladas las operaciones con Reciclaje Gover S.A.S, y no hacer lo mismo para investigar las operaciones con Recolectora San Martín, a pesar de tener las pruebas de la realidad de las operaciones que buscaba comprobar.

Violación del principio de confianza legítima

La DIAN violó el principio de confianza legítima, porque la demandante actuó con base en las directrices señaladas por esa entidad, pues respecto a la actora ya había tomado una decisión en relación con otro periodo gravable, en la que se acudió a una argumentación similar a la de este caso, y se basó en pruebas idénticas. En esa oportunidad, la DIAN aceptó las explicaciones dadas y archivó el proceso.

Violación del artículo 742 del Estatuto Tributario

La Administración no tuvo pruebas para tomar la decisión de desconocer los costos por las compras realizadas por la demandante a sus proveedores. En todo caso, contaba con pruebas sobre la realidad de las transacciones realizadas, y si consideraba que estas no eran suficientes, ante la duda, debió decidir a favor del contribuyente, según lo dispone el artículo 745 ET.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Debe levantarse la sanción por inexactitud, pues las operaciones cuestionadas fueron reales, por lo que no hay una conducta sancionable según la ley.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:⁷

La objeción respecto a las pruebas que fueron trasladadas en copia simple no tiene fundamento, pues dichas pruebas no fueron tachadas de falsas por la demandante.

⁷ Folios 406 a 435 c. 1 A.

Además, el traslado de las pruebas es permitido en virtud de las facultades de fiscalización de la DIAN y la demandante tuvo todas las oportunidades para contradecir dichas pruebas.

Las pruebas trasladadas son pertinentes, pues Reciclajes Gover S.A.S es proveedor de la demandante. Adicionalmente, en visita adelantada para validar la procedencia de la devolución del saldo a favor solicitada por la demandante, la DIAN se dio cuenta de que esta soportó su solicitud en las compras efectuadas a un proveedor que está siendo investigado y que no cuenta con la infraestructura suficiente para desarrollar su actividad, lo que constituye indicio de la inexistencia de las operaciones.

No existe falsa motivación porque las condiciones de Reciclaje Gover en Cúcuta, como se advirtió en la visita realizada, así como la ausencia de avisos, inventarios y de capacidad de producción en la misma ciudad, permiten concluir que dicha empresa no realizó operaciones con la demandante.

Así mismo, en la declaración dada por el señor Rigoberto Marín se incurrió en contradicciones, como el hecho de no saber en dónde se almacena la mercancía en la ciudad, lo que lleva a la DIAN a cuestionar la realidad de las operaciones investigadas.

Frente a la prueba contable, no basta con que las supuestas transacciones estén documentadas y contabilizadas por la compradora, la vendedora o ambas. Lo que se indaga es la realidad de las transacciones, sobre lo cual se encontraron indicios que indican que estas no fueron ciertas. La ausencia de inventarios, la falta de guías de transporte, la falta de avisos de la empresa y la falta de personal en Cúcuta son indicios graves, que convergen para llegar a la conclusión de que las transacciones fueron simuladas.

En la visita a Recolectora San Martín, en noviembre de 2012, la funcionaria encargada de la DIAN solo encontró un lugar cerrado y vacío. La demandante no pudo demostrar que las compras realizadas a Comercializadora San Martín se entregan directamente a Productos Familia S.A., pues esta compañía no suministra esa información.

Por otra parte, en otra visita a la sede de Recolectora San Martín, en noviembre de 2013, no fue posible ubicar el domicilio de la sociedad, ni hablar con el representante legal. Las personas del sector donde debía encontrarse manifestaron que allí funcionaba otra sociedad desde 2007 (CI Surinter), y no la Recolectora San Martín.

No se violó el derecho a la igualdad, pues en cada caso el funcionario encargado de la investigación decidió conforme con las pruebas allegadas al proceso, que daban cuenta de que las operaciones fueron simuladas.

Cada proceso se vale de sus propias pruebas. Por otra parte, no cabe equiparar los procesos administrativos a las sentencias judiciales en las que hay que respetar un precedente.

Según la jurisprudencia, la prueba indiciaria es idónea para demostrar la simulación de operaciones, siempre que las pruebas se hayan obtenido válidamente, y los indicios sean valorados en conjunto con los demás medios probatorios.

En este caso, con base en tales indicios, la DIAN concluyó que las compras que efectuó la actora a los proveedores Reciclaje Gover y Recolectora San Martín son simuladas, por lo que proceden el rechazo de costos y la sanción por inexactitud en los términos previstos en la liquidación oficial de revisión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, y condenó en costas a la demandada. Las razones de la decisión se resumen así⁸:

Las pruebas trasladadas no requieren ratificación, en tanto que el contribuyente tiene oportunidad para tacharlas de falsas. Por tanto, tienen pleno valor probatorio.

No ocurre lo mismo con la declaración juramentada de Rigoberto Marín, que fue practicada sin participación de la demandante, por lo que no puede tenerse como prueba.

La prueba indiciaria es procedente y debe examinarse de manera conjunta con los demás medios probatorios que existen en el expediente. Del análisis de los diferentes indicios recogidos por la Administración y las demás pruebas, se advierte lo siguiente:

No hay prueba de que las operaciones comerciales entre la demandante y Reciclaje Gover S.A.S se hayan realizado en Cúcuta. Si bien en el expediente figuran facturas entre el proveedor y otras sociedades, también existen facturas en las que se menciona la agencia en La Unión (Valle). Por tanto, no es posible concluir que las operaciones entre el proveedor y la demandante se efectuaron en Cúcuta y no en La Unión.

Además, Reciclaje Gover tiene una agencia en La Unión, en la que se constató que cuenta con capacidad administrativa y operativa para demostrar la realidad de las operaciones.

De otra parte, se acreditó que Reciclaje Gover tiene la condición de pequeña empresa según la Ley 1429 de 2010, lo que explica la diferencia

⁸ Folios 522 a 537 c. p.

anotada por la DIAN entre las retenciones practicadas y el valor de las operaciones efectuadas. También se explica el hecho de que Reciclaje Gover maneja operaciones diferenciadas en Cúcuta y en su agencia en La Unión (Valle).

Frente a las operaciones con Recolectora San Martín, la DIAN se basó en una visita realizada aproximadamente once meses después de terminado el periodo investigado, en la cual no encontró ningún establecimiento. Sin embargo, contaba con el resultado de una visita de enero de 2012, en la que pudo constatar la existencia de la empresa en el domicilio indicado, con capacidad operativa suficiente.

Están probadas las compras efectuadas a la actora por Productos Familia S.A. por más de \$2.300 millones de pesos.

La Administración no probó que para el momento en que se realizaron las operaciones investigadas, los proveedores de la demandante no tuvieran la capacidad para llevarlas a cabo, con el fin de demostrar que dichas operaciones fueran simuladas.

Por último, como este proceso no está íntimamente ligado con la política tributaria o fiscal del Estado, procede la condena en costas a la demandada. Se fijan las agencias en derecho en \$10.214.000, que corresponden al 2% de las pretensiones (Acuerdo 1887 de 2003 del C.S.J.).

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:⁹

El *a quo* desconoció los principios de la sana crítica en la valoración de los indicios que sirven de prueba de la simulación de las operaciones efectuadas por la demandante.

La documentación aportada por la demandante no muestra la verdad real de las operaciones. Solo existen facturas de venta, frente a las cuales no se pudo comprobar que correspondan a operaciones reales, pues no se entregaron los libros mayores de contabilidad, comprobantes externos, guías de transporte de la mercancía comprada y vendida, ni documentos bancarios que soporten la realidad de las operaciones.

Las facturas con los requisitos de ley no son prueba suficiente de la realidad de las transacciones. Además el hecho de no haberse suministrado comprobantes contables de las transacciones con Reciclaje Gover lleva a la conclusión de que las transacciones eran simuladas o fingidas a través de las facturas.

⁹ Folios 540 a 546 c. p.

El hecho de que no se cuente con pruebas de que las transacciones con Reciclaje Gover se realizaron desde Cúcuta, no permite concluir que las ventas sí se realizaron desde la agencia de dicha sociedad en La Unión (Valle del Cauca).

La actora y Reciclaje Gover sostienen que desde Cúcuta solo se despachaba cartón a Cartones América S.A. Cabe preguntarse por qué el proveedor le vendía a esta cartón desde Cúcuta si Cartones América tiene sede en Cali. Además, no se encontró ningún registro de estas operaciones en la información exógena.

Debe tenerse en cuenta que Cartones América S.A. e Industrias Ecológicas de Reciclaje funcionan en el mismo lugar, con los mismos empleados, lo que deja incertidumbre sobre la veracidad de las transacciones realizadas. De lo anterior, se infiere que se simula la capacidad operativa del proveedor.

Frente al proveedor Recolectora San Martín S.A.S, insiste la DIAN en que la visita efectuada a sus instalaciones mostró que su sede era un lote desocupado, y que otras personas en donde supuestamente se encontraba su sede, afirmaron que allí funcionaba desde antes la sociedad C.I Surinter.

Respecto al suministro a Productos Familia S.A., no se entregó información que permita concluir que la entrega se hace directamente a Productos Familia S.A., ni datos que permitan comprobar que lo afirmado por la demandante es cierto.

Por último, no procede la condena en costas por tratarse de un asunto de interés público.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró, en términos generales, lo dicho en la demanda.¹⁰

La **demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación¹¹.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda. Las razones son las siguientes:

La existencia de facturas expedidas según el artículo 771-2 ET, no impide a la Administración adelantar la investigación para verificar la realidad de las operaciones que estos documentos relacionan. Si la DIAN encontró

¹⁰ Folios 591 a 606 c. p.

¹¹ Folios 586 a 590 c. p.

irregularidades acerca de los proveedores con los que se llevaron a cabo dichas operaciones, correspondía a la actora desvirtuar los hallazgos administrativos.

Por tanto, no podía en Tribunal atribuirle a la DIAN la carga de demostrar que Reciclaje Gover es pequeña empresa, pues el examen frente a su existencia y capacidad operacional no permite dar por probada la realidad de las compras efectuadas por la demandante.

La demandante debe demostrar la existencia del proveedor y la transacción realizada, para lo cual no es suficiente la factura expedida.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos de la apelación interpuesta por la DIAN, la Sala decide sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión por la cual la apelante modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011, presentada por la demandante.

En concreto, la Sala determina si procede o no el rechazo de costos por \$676.106.000, por supuestamente corresponder a compras simuladas, según los indicios que hay en el expediente, al igual que la procedencia de la sanción por inexactitud.

Estimación de la prueba indiciaria en materia tributaria

Para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617, literales b), c), d), e), f) y g), y 618 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN logra probar la inexistencia de las transacciones aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los costos e IVA descontable pueden ser rechazados.

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en las leyes procesales generales, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias, según lo dispuesto en el artículo 742 del Estatuto Tributario¹².

¹² Artículo 742. **LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN FUNDARSE EN LOS HECHOS PROBADOS.** La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse

Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria para comprobar la existencia de las transacciones económicas de los contribuyentes es la prueba indiciaria¹³. Los indicios se pueden definir como la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido.

De acuerdo con el artículo 240 del Código General del Proceso, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso¹⁴. Por su parte, el artículo 242 del mismo ordenamiento dispone que el juez debe apreciar los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia y su relación con las demás pruebas que existan en el proceso¹⁵.

Así, en materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria pues suplen la falta de pruebas directas. Ha sostenido esta Sección que ante la falta de otras pruebas puede acudir a los indicios, que deben ser valorados en conjunto, y según el grado de conexión lógica que guarde con el hecho que se pretende demostrar¹⁶:

"Requisitos para la validez probatoria de la prueba por indicios"

"Procesalmente, existen indicios con fines probatorios cuando la prueba de los hechos conocidos de los que se infieren aquellos, aparece completa y convincente en el proceso, [...]."

En ese sentido, la prueba de los hechos indicadores puede resultar de un conjunto diverso como testimonios, inspección, dictamen pericial, documentos y otros indicios, y, a su vez, un solo medio de prueba puede demostrar varios indicios si da cuenta de diversos hechos. Esos medios de prueba, a su vez, deben reunir las formalidades legales que les son propias.

Así mismo, para la existencia de indicios, el hecho probado debe tener alguna conexión lógica necesaria o probable con el hecho que se investiga, de modo que del primero pueda predicarse alguna significación probatoria respecto del segundo.

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 éstos sean compatibles con aquéllos.

¹³ Cfr. WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. *Las pruebas en el proceso tributario*. Bogotá, Ed. Temis, 2ª. ed., 2011, pp. 71 y 72.

¹⁴ "Artículo 240. REQUISITOS DE LOS INDICIOS. Para que un hecho pueda considerarse como indicio deberá estar debidamente probado en el proceso".

¹⁵ Artículo 242. APRECIACIÓN DE LOS INDICIOS. El juez apreciará los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia, y su relación con las demás pruebas que obren en el proceso.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2015, exp. 19999, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencias del 29 de junio de 2017, exp. 21332, C.P. Milton Chaves García; 13 de octubre de 2016, exp. 20983, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 2 de diciembre de 2015, exp. 21104, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; y 14 de julio de 2016, exp. 20556, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

Síguese de ello que la mayor o menor fuerza probatoria del indicio depende del mayor o menor nexo lógico que tenga con el hecho desconocido que se pretende demostrar. De esta manera, el hecho probado debe tener tal significación probatoria respecto del hecho investigado, que puede advertirse una relación de causalidad entre uno y otro.

[...]

*Igualmente, su eficacia probatoria depende de la conducencia que debe tener respecto del hecho investigado, la cual es perfecta cuando otros medios probatorios lo ratifican; de la inexistencia de una falsa o aparente conexión entre el hecho indicador y el investigado, posibilidad que se garantiza cuando hay un **número plural de indicios contingentes que conduzcan al mismo hecho**; de la autenticidad del hecho indiciario de acuerdo con las pruebas de quien lo alega a su favor; de la certeza de la relación de causalidad entre el hecho o hechos indicadores y el investigado, la que claramente se refuerza en el contexto de los varios indicios contingentes, incluso con diferente fuerza inferencial, pero **que concurran a indicar el mismo hecho y converjan a formar el convencimiento de juez en el mismo sentido**; y de la existencia de pruebas que infirmen los hechos indiciarios o que demuestren un hecho opuesto al que ellos indican".*
(Destaca la Sala)

La Sección también ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar **con plena certeza** que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Por esa razón, ha sostenido que ante la contundencia de los indicios "se invierte la carga de la prueba y por tanto [corresponde] al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales"¹⁷.

CASO CONCRETO

Entre otras actividades, la actora se dedica a la compra y venta de material reciclable, como papel y cartón¹⁸.

En el caso en estudio, la DIAN rechazó a la actora costos por \$676.106.000, por compras hechas a Reciclaje Gover SAS (\$100.799.220) y a Recolectora San Martín (\$575.306.425). Lo anterior, porque, en su criterio, tales compras no existieron. Para fundamentar el rechazo, se basó en una serie de indicios.

¹⁷ Sentencia de 13 de agosto de 2015, exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁸ Folio 255 c.1, certificado de existencia y representación legal

Dentro de tales indicios, analizados por el Tribunal y cuyo examen es cuestionado por la demandada en el recurso de apelación, se encuentran los siguientes respecto de los proveedores en mención:

1. Reciclaje Gover SAS (Compras por \$100.799.200)

a. Inexistencia de contabilidad llevada en debida forma por el proveedor Reciclaje Gover SAS

Frente a este proveedor, se encuentran facturas que dan cuenta de su actividad con diferentes clientes en la agencia de La Unión (Valle del Cauca)¹⁹.

Dice la DIAN que, a pesar de haber sido requerida, Reciclaje Gover SAS no aportó su contabilidad, recibos de caja, ni otros documentos que permitieran establecer la realidad de las operaciones.

Al respecto, la demandante afirma que su propia contabilidad constituye plena prueba de la realidad de esas transacciones, contabilidad que no fue cuestionada por la Administración.

El Estatuto Tributario otorga pleno valor probatorio a la contabilidad del contribuyente, siempre que sea llevada con observancia de los requisitos fijados por la propia ley²⁰. En la medida en que el cumplimiento de tales requisitos es verificado, puede dársele el valor probatorio que corresponde dentro del proceso.

La Administración no obtuvo la contabilidad del proveedor de la demandante para ser examinada con el fin de verificar las operaciones cuestionadas, lo que, en efecto, puede tomarse como un indicio de la inexistencia de las operaciones realizadas durante el periodo cuestionado.

No obstante, frente a este indicio aparece la existencia de la contabilidad de la propia demandante, que no fue cuestionada por la Administración, y con base en la cual pretende esta sustentar la realidad de las operaciones con el proveedor cuestionado, incluyendo el certificado de contador público

¹⁹ Folios 413 a 416, c. 2 A.

²⁰ **Artículo 774. REQUISITOS PARA QUE LA CONTABILIDAD CONSTITUYA PRUEBA.** Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso.
2. Estar respaldados por comprobantes interés y externos.
3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural.
4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.
5. No encontrarse en las circunstancias del Artículo 74 del Código de Comercio.

que se adjuntó con la reforma de la demanda y que no fue cuestionado por la Administración²¹.

Dice en lo pertinente este certificado²²:

"[...]

1. Que la sociedad RECOLECTORA DE PAPELES Y METALES Y CIA S. EN C. lleva su contabilidad en debida forma conforme a las prescripciones legales aplicables y las demás directrices normativas pertinentes, entre las que se encuentran el Estatuto Tributario, especialmente los artículos 772, 773 y 774,...

[...]

2. Que he revisado los libros de contabilidad de la sociedad RECOLECTORA DE PAPELES Y METALES Y CIA S. EN C., verificando que los mismos se encuentran debidamente registrados ante la Cámara de Comercio de Chinchiná- Caldas.

3. Que las operaciones registradas en los libros de contabilidad de la sociedad están respaldadas por comprobantes internos y externos, en consecuencia, evidencian la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios de la sociedad RECOLECTORA DE PAPELES Y METALES Y CIA S. EN C.

[...]

5. Que los costos de ventas incurridos por la sociedad en el periodo de tiempo comprendido entre el 01 de enero y el 31 de diciembre del año gravable 2011, fueron debidamente contabilizados en la cuenta 61352601 (...) correspondiendo a la suma de DOS MIL DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES SESENTA Y CINCO MIL CIENTO SETENTA Y DOS PESOS (\$2.265.065.172).

[...]

7. Que dentro de la determinación de costos anteriormente descritos, se encuentran involucradas las compras efectuadas a la sociedad RECOLECTORA SAN MARTÍN S.A.S., NIT 900.372.722-1, así como las realizadas a la agencia de la sociedad RECICLAJES GOVER S.A.S. NIT 900.451.805-1 ubicada en el municipio de la Unión valle del Cauca.

8. Que las compras efectuadas en el año gravable 2011 a la sociedad RECOLECTORA SAN MARTÍN S.A.S., NIT 900.372.722-1 y a la agencia de la sociedad RECICLAJES GOVER S.A.S. NIT 900.451.805-1, se registraron en las cuentas 14350501... las cuales se identifican según las facturas que a continuación se relacionan. De igual forma certifico que el pago del producto comprado se encuentra debidamente

²¹ Folios 386 a 404 c.p.

²² Folios 386 a 388 c.p.

sustentado en los comprobantes de egreso que ingresaron al sistema, tal como se detalla a continuación:

COMPRA RECOLECTORA SAN MARTÍN S.A.S²³

Fecha de la factura	No factura	Valor de la factura antes del IVA	Comprobantes de egreso con los que se registraron los pagos
[...]			
	Total	\$575.306.425	

COMPRA RECICLAJES GOVER S.A.S²⁴

Fecha de la factura	No factura	Valor de la factura antes del IVA	Comprobantes de egreso con los que se registraron los pagos
[...]			
	Total	\$100.719.220	

[...]"

El artículo 777 del Estatuto Tributario dispone que *"cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, **serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración de hacer las comprobaciones pertinentes.**"*

Sobre la calidad de prueba suficiente del certificado de contador público o revisor fiscal la Sección ha dicho que tal documento debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse²⁵. Así mismo ha sostenido lo siguiente²⁶:

"Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores²⁷, la calidad de "prueba suficiente" que le otorga la norma tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental. El profesional de las

²³ Aparecen en el certificado la fecha, número y valor de **30 facturas expedidas entre el 7 de enero y el 28 de octubre de 2011 y los correspondientes comprobantes de egreso** para un total de compras de **\$575.306.425**.

²⁴ Aparecen en el certificado la fecha, número y valor de **9 facturas expedidas entre el 14 de septiembre y el 15 de diciembre de 2011 y los correspondientes comprobantes de egreso** para un total de compras de **\$100.719.220**.

²⁵ Sentencia de 27 de enero de 2011, exp 17222

²⁶ Entre otras, ver sentencias de 6 de marzo de 2008, exp 15931 y del 8 de noviembre de 2017, exp 20427

²⁷ Sentencias del 19 de julio de 2007, exp. 15099, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 25 de noviembre de 2004, exp. 14155, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

ciencias contables es responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social y está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones. La fe pública predicable de un contador público no se ve restringida o anulada por la exigencia que en materia tributaria deben presentar sus certificaciones, sino por el contrario comprueba en debida forma la veracidad de sus afirmaciones, permitiendo que las autoridades administrativas y jurisdiccionales puedan darle la eficacia, pertinencia y suficiencia que se requiere al momento de evaluar la confiabilidad, razonabilidad y credibilidad de la contabilidad del contribuyente, responsable o agente retenedor”.

En consecuencia, un certificado de contador público o de revisor fiscal que dé certeza de la veracidad de las afirmaciones contenidas en dicho documento constituye prueba contable suficiente de acuerdo con la ley. No obstante, la DIAN puede, si lo estima pertinente, hacer las comprobaciones que considere necesarias.

Es de anotar que el certificado de contador público expedido por la actora discrimina el número y fecha de las facturas, el valor de las transacciones y los comprobantes de egreso con los que registraron los pagos a los proveedores Reciclaje Gover y Recolectora San Martín. En consecuencia, por su grado de detalle da fe de los términos de las operaciones realizadas con estos proveedores, pues, además, la contabilidad de la actora no fue cuestionada por la DIAN²⁸.

Por tanto, frente al indicio que sugiere que la ausencia de contabilidad del proveedor es indicativa de la simulación de las operaciones entre este y la actora, aparece una prueba que sugiere lo contrario, esto es, que las operaciones fueron reales, en la medida en que fueron registradas por la demandante y su contabilidad merece plena credibilidad, toda vez que reúne los requisitos legales para ser tenida como prueba y no fue cuestionada por la Administración.

b. Visita de la DIAN a las instalaciones de Reciclaje Gover SAS en Cúcuta.

Para la DIAN, Reciclaje Gover no cuenta con la capacidad operativa ni administrativa en Cúcuta (su domicilio principal) para mantener una relación comercial con la actora, en los términos que las dos empresas afirman tener. En consecuencia, no son reales las operaciones, lo que se confirma, además, con la declaración del encargado de la sede en Cúcuta Rigoberto Marín, quien no pudo precisar los términos de la relación comercial que existe entre la demandante y Reciclaje Gover.

²⁸ Folios 388 y 389 c.1 A.

Al respecto, se advierte que Reciclaje Gover SAS cuenta con una agencia en La Unión (Valle), sede a través de la cual la demandante afirma que llevó a cabo sus transacciones.

La existencia de esa agencia se verificó por la DIAN mediante visita efectuada a las instalaciones de dicha agencia, el 17 de diciembre de 2012. En la visita, la DIAN constató que en la agencia del proveedor existen dos bodegas para almacenamiento de materiales y funcionamiento de la sociedad y un lote que se utiliza como bodega de reciclaje²⁹. Además, solicitó y obtuvo facturas de compra de papel periódico y archivo a varios proveedores, extractos bancarios y remisiones de entrega de material.³⁰

Respecto al argumento de que, desde Cúcuta, Reciclaje Gover solo despachaba cartón a Cartones América S.A, que tiene su sede en Cali y que estas operaciones no constan en la información exógena, se advierte que no desvirtúa la existencia de la agencia del proveedor en La Unión - Valle. A lo sumo, esta circunstancia sería indicativa de la posible inexistencia de operaciones entre Reciclaje Gover y Cartones América.

Es de anotar que en el certificado de contador público de la actora, que merece plena credibilidad, consta que las compras a Reciclaje Gover S.A.S se hicieron a través de la agencia en La Unión, así³¹:

"8. Que las compras efectuadas en el año gravable 2011 a la sociedad RECOLECTORA SAN MARTÍN S.A.S., NIT 900.372.722-1 **y a la agencia de la sociedad RECICLAJES GOVER S.A.S. NIT 900.451.805-1, se registraron en las cuentas 14350501...** las cuales se identifican según las facturas que a continuación se relacionan. De igual forma certifico que el pago del producto comprado se encuentra debidamente sustentado en los comprobantes de egreso que ingresaron al sistema, tal como se detalla a continuación:

[...]

COMPRA RECICLAJES GOVER S.A.S

Fecha de la factura	No factura	Valor de la factura antes del IVA	Comprobantes de egreso con los que se registraron los pagos
[...]			
	Total	\$100.719.220	

[...]

10. Que las facturas expedidas por las sociedades RECOLECTORA SAN MARTÍN S.A.S. NIT 900.372.722-1 **y la agencia de la sociedad RECICLAJES GOVER S.A.S. NIT. 900.451.805-1** registradas en las

²⁹ Folios 187 y 188, c. C1.

³⁰ Ibídem

³¹ Folios 388, 389 y 401 c.p.

cuentas (...) fueron efectivamente causadas y canceladas, operaciones asentadas en contabilidad mediante los comprobantes de egreso(...)

[...]

13. Que los productos comprados a la agencia de la sociedad **RECICLAJES GOVER S.A.S. NIT. 900.451.805-1 ubicada en el municipio de la Unión Vale [sic] del Cauca**, fueron vendidos principalmente a la sociedad PRODUCTOS FAMILIA S.A. NIT 890.900.161-9 según cuadro de trazabilidad de las operaciones que se relaciona a continuación:

[...]”

Entonces, debe concluirse que el proveedor desarrollaba su actividad con la demandante desde su agencia en el municipio de La Unión, donde contaba con capacidad operativa suficiente. Lo anterior explica por qué el encargado de los despachos en Cúcuta Rigoberto Marín Castaño, a quien la DIAN le recibió declaración, no estaba al tanto de las operaciones de Reciclaje Gover con la actora.

c. Valor de las retenciones practicadas

La DIAN encontró que Reciclaje Gover S.A.S efectuó compras por \$1.548'759.000, pero solo practicó retenciones por \$938.000. Consideró que lo anterior indicaba que el monto de las operaciones frente a las cuales no se practicó retención correspondía a operaciones simuladas.

Es un hecho no discutido que Reciclaje Gover tiene la condición de pequeña empresa, de acuerdo con los artículos 2 de la Ley 1429 de 2010 y 1 del Decreto 545 de 2011, como consta en el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Cúcuta³². Esta ley exime a las sociedades así calificadas de ser objeto de retención en la fuente por un periodo de cinco años, partir del inicio de su actividad económica³³.

Es de anotar que Reciclaje Gover estaba obligada, en general, a practicar retenciones. Lo anterior significa que este proveedor pudo incumplir su deber de practicar retenciones, lo que es distinto a concluir que por ese posible incumplimiento, las ventas efectuadas precisamente a la actora no existieron. En estas ventas, Reciclaje Gover era el beneficiario del pago y

³² Folio 354 c. 2 A.

³³ “Artículo 4°. *Progresividad en el pago del impuesto sobre la renta*. Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al Impuesto sobre la Renta y Complementarios de forma progresiva, salvo en el caso de los regímenes especiales establecidos en la ley, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación:

(...)

Parágrafo 2°. Los titulares de los beneficios consagrados en el presente artículo no serán objeto de retención en la fuente, en los cinco (5) primeros años gravables a partir del inicio de su actividad económica, y los diez (10) primeros años para los titulares del parágrafo 1°”.

de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, no era sujeto de retención.

Los hechos examinados que tomó la DIAN como indicios para tener por probada la simulación de compras por parte de la actora, como las condiciones de funcionamiento en la sede de Cúcuta, el desconocimiento por parte del encargado en esta ciudad de las transacciones de la agencia ubicada en La Unión (Valle) y las bajas retenciones practicadas, no logran desvirtuar los indicios y las pruebas que existen en el proceso sobre la realidad de las operaciones de la actora con Reciclaje Gover S.A.S.

Por tanto, un examen conjunto de los indicios que analizó la DIAN, no llevan al convencimiento de la simulación. Por el contrario, las pruebas analizadas permiten concluir que las operaciones fueron reales.

2. Recolectora San Martín (Compras por \$575.306.425)

La DIAN consideró que eran simuladas las operaciones realizadas por la actora con el proveedor Recolectora San Martín. Esto, porque al verificar las condiciones de operatividad del proveedor, encontró apenas un lote cerrado y vacío en la dirección indicada en el RUT³⁴. Esto es, la DIAN consideró que las operaciones de la actora con este proveedor eran simuladas porque, en esencia, no existía.

La demandante argumentó que la visita en que se basó la DIAN tuvo lugar casi un año después de terminado el periodo investigado (noviembre de 2012), y que hay constancia de otra visita, del mes de enero de 2012, en el que sí pudo constatar la existencia de la empresa de reciclaje que funciona en el lugar³⁵.

También pudo constatar que el proveedor cuenta con capacidad para llevar a cabo las operaciones realizadas, hecho que se constató apenas un mes después de la finalización del periodo investigado (año gravable 2011).

Al respecto, el acta de visita a Recolectora San Martín, de informe final de verificación o cruce, efectuada el 25 de enero de 2012, para verificar la realidad de las operaciones con otro cliente por el bimestre 4 de IVA de 2011, da cuenta de lo siguiente:³⁶

“En la inspección ocular se observó que la Recolectora San Martín exteriormente es un galpón de color naranja, en la parte interna el área aproximada de 900 mt² en la que se encuentra una zona de descargue y una zona de bodega o almacenamiento, se observa que hay material de papel prensado unos 17 arrumes o pacas, cada un

³⁴ Folios 502 y 503, c. 2 A.

³⁵ Folios 252 a 254, c. 1.

³⁶ Folios 252 a 254, c. 1.

aproximadamente de 500Kg, al fondo de la bodega está la máquina prensadora la cual es de color verde (...)"

Así mismo, en la diligencia se recibió el testimonio del representante legal de la Recolectora San Martín y se solicitó y entregó información contable.

Además, el expediente se encuentran declaraciones de retención en la fuente presentadas por Recolectora San Martín S.A.S por el año gravable 2011³⁷.

En la visita efectuada por la DIAN en noviembre de 2012 a la dirección de Recolectora San Martín se menciona que dicha empresa no existió en la dirección visitada. Se recogió en ella el testimonio de una persona que había en el lugar, de la que no se sabe su procedencia, que menciona vagamente la actividad de una recolectora durante un corto periodo.

No obstante, la visita realizada por la DIAN al proveedor en enero del mismo año, da cuenta, de manera detallada, de la existencia de Recolectora San Martín, de su actividad y de los elementos utilizados para desarrollarla.

Los indicios anteriores prueban ampliamente la existencia del proveedor para la época de los hechos y que la misma DIAN verificó dicha existencia.

Igualmente, en el certificado de contador público de la actora constan las operaciones efectuadas con este proveedor, así³⁸:

"8. Que las compras efectuadas en el año gravable 2011 a la sociedad RECOLECTORA SAN MARTÍN S.A.S., NIT 900.372.722-1 y a la agencia de la sociedad RECICLAJES GOVER S.A.S. NIT 900.451.805-1, se registraron en las cuentas 14350501... las cuales se identifican según las facturas que a continuación se relacionan:

COMPRA RECOLECTORA SAN MARTÍN S.A.S³⁹

Fecha de la factura	No factura	Valor de la factura antes del IVA	Comprobantes de egreso con los que se registraron los pagos
[...]			
	Total	\$575.306.425	

[...]

³⁷ Folios 480 a 494 c. 2 A.

³⁸ Folios 388, 389 y 401 c.p.

³⁹ Aparecen en el certificado la fecha, número y valor de **30 facturas expedidas entre el 7 de enero y el 28 de octubre de 2011 y los correspondientes comprobantes de egreso** para un total de compras de **\$575.306.425**.

10. Que las facturas expedidas por las sociedades RECOLECTORA SAN MARTÍN S.A.S. NIT 900.372.722-1 y la agencia de la sociedad RECICLAJES GOVER S.A.S. NIT. 900.451.805-1 registradas en las cuentas (...) fueron efectivamente causadas y canceladas operaciones asentadas en contabilidad mediante los comprobantes de egreso.

[...]"

De lo anterior se concluye que, frente a los hechos que la Administración toma como indicios de que las operaciones entre Recolectora de Papeles y Metales y Recolectora San Martín son ficticias, se hallan indicios contundentes que, analizados en conjunto, prueban de manera fehaciente la existencia del proveedor y, por lo mismo, la realidad de las operaciones con este en el periodo investigado.

Así las cosas, la Sala concluye que, en esta oportunidad, los indicios que fundamentan el acto demandado no son suficientemente concluyentes sobre el carácter ficticio de las operaciones cuestionadas. Por el contrario, se presentan en este caso hechos indicativos suficientes sobre la realidad de las operaciones.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la nulidad de la liquidación oficial de revisión demandada y el restablecimiento del derecho ordenado por el Tribunal.

Condena en costas

La apelante sostiene que no procede la condena en costas en este asunto porque es de interés público.

Al respecto, con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, la Sala niega la condena en costas en las dos instancias, dado que no se encuentran probadas.

Por lo anterior, se revoca el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada para negar la condena en costas en ambas instancias. En lo demás, se confirma la providencia apelada.

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

PRIMERO: REVOCAR el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, dispone

TERCERO: NEGAR la condena en costas.

SEGUNDO: En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

TERCERO: NO CONDENAR en costas en esta instancia.

CUARTO: ACEPTAR la renuncia al poder presentada por Patricia del Pilar Romero Angulo como apoderada de la DIAN (folio 613 A c.p) y **RECONOCER** personería a Margarita Villegas Ponce como apoderada de la misma entidad, según poder que está en el folio 622 del c.p.

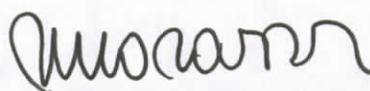
QUINTO: ACEPTAR la renuncia al poder presentada por Margarita Villegas Ponce como apoderada de la DIAN (folio 654 c.p) y **RECONOCER** personería a Herman Antonio González Castro, como apoderado de la entidad demandada, según poder que está en el folio 644 del c.p.

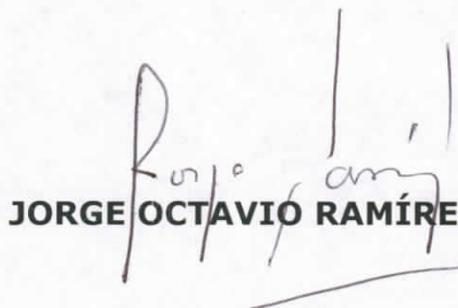
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen, y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.


MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

