



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

CONSEJERA PONENTE: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., doce (12) de noviembre de dos mil quince (2015)

**Ref.: 252327000201000247 01
Número Interno 19999
EMPAQUES PLÁSTICOS IMPRESOS Y
COEXTRUIDOS S. A., contra LA DIAN
FALLO**

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandante contra la Sentencia del 10 de octubre de 2012, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que aquella instauró contra los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta a su cargo por el año 2006.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.”

ANTECEDENTES

El 29 de marzo de 2007, la sociedad Empaques Plásticos Impresos y Coextruidos S. A., EPICOX S. A., presentó declaración de impuesto sobre la renta del año gravable



2006, en la que liquidó un saldo a favor por valor de \$148.496.000, cuya devolución fue ordenada por Resolución N° 2878 del 25 de abril de 2007.

El 10 de julio de 2008, previo emplazamiento para corregir fundamentado en documentación recaudada con ocasión de los Autos de Verificación y Cruce N° 300632007001348 del 27 de julio de 2007 y 300632007001542 del 14 de agosto del mismo año y de sendos requerimientos ordinarios, la contribuyente corrigió dicha declaración vía electrónica, reliquidó el saldo devuelto en \$142.321.000 y pagó la diferencia correspondiente, con la respectiva sanción e intereses.

En lo demás, declaró pasivos por \$2.813.075.000, patrimonio líquido de \$746.717.000, costos de venta por \$7.544.296.000, renta líquida del ejercicio y renta líquida gravable por \$306.396.000, impuesto neto de renta de \$107.239.000, impuesto a cargo por operaciones gravadas de \$117.963.000 y sanción por inexactitud de \$1.029.000.

Por Requerimiento Especial del 15 de agosto de 2008, la Administración propuso reducir el valor de los pasivos a \$2.205.276.000, el de los costos de venta a \$4.696.201.000 y el del saldo a favor a \$0, así como aumentar el patrimonio líquido a \$1.354.516.000, la renta líquida del ejercicio y la renta líquida gravable a \$3.154.491.000, el impuesto neto de renta a \$1.104.072.000, el impuesto a cargo por operaciones gravadas a \$1.214.479.000 y las sanciones a \$1.755.455.000.

Lo anterior, por la supuesta simulación de las compras de materias primas respecto de las cuales se predica la generación de pasivos y costos que, por lo mismo, se estimaron inexistentes.



Mediante Liquidación Oficial de Revisión N° 322412009000072 del 20 de mayo de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de Bogotá aceptó la propuesta del requerimiento especial y, en tal sentido, determinó un saldo a pagar de \$2.708.621.000.

Dicha decisión fue confirmada por la Resolución N° 900087 del 11 de junio de 2010, en sede del recurso de reconsideración interpuesto.

LA DEMANDA

EMPAQUES PLÁSTICOS IMPRESOS Y COEXTRUIDOS S. A. solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se confirme la declaración privada modificada por dichos actos.

Invocó como violados los artículos 29 y 228 de la Constitución Política; 1, 26, 27, 88, 89, 90, 647, 671, 683, 742, 743, 745, 746, 750, 754, 754-1, 771-2 y 774 del Estatuto Tributario; 176, 177, 248, 249 y 250 del CPC. Sobre el concepto de la violación, expuso:

Los argumentos y pruebas invocadas por los actos demandados carecen de aptitud para fundamentarlos.

Dichos actos modificaron la revelación económica de la declaración objeto de modificación oficial e impusieron cargas confiscatorias por desconocer costos para la producción de renta por valor \$2.848.095.450, correspondientes a la compra de la materia prima con la cual se elaboraron empaques plásticos, para las empresas unipersonales León Plast y Comercializadora Aleo, so pretexto de que esa operación de compra no existió.



La liquidación oficial que se acusa desconoce el “principio de asociación”, referido a la relación entre los ingresos y los costos y gastos en que se incurre para realizarlos, con primacía de lo sustancial, evidente y real, para así evitar el incremento de la tributación por mecanismos artificiosos derivados de sospechas formales.

La Administración desconoció la naturaleza económica del negocio auditado y dio a la industria manufacturera el tratamiento de un negocio especulativo. La realidad formal que pretende construir la DIAN a partir de su proceso de auditoría y posterior determinación y discusión oficial del tributo presenta a la actora como una empresa manufacturera con un porcentaje de insumo fundamental (polietileno) del 17.6% del ingreso, y situada en márgenes de negocios de especulación.

De igual forma, la Administración impone una rentabilidad neta artificiosa del 36.1%, impensable en el sector real y en la industria de empaques plásticos o de comercialización de sus materias primas, que basa su equilibrio en volúmenes de producción y venta.

También disminuye la participación del costo asociado al polietileno en la producción de ingresos de un 50% a un 18%, sugiriendo que con un costo de la materia prima del proceso productivo de empaques plásticos de \$1.540.000.000, se producen bienes terminados por \$8.746.000.000.

No puede desconocerse la existencia de compras de materia prima y, al tiempo, mantener el mismo volumen de producción y/o venta de productos terminados e inventariados.



En el año 2006 EPICOX S.A. obtuvo ingresos operacionales gravables provenientes de la comercialización de productos terminados (empaques plásticos), y de la venta de materias primas. La relación de transacciones comerciales como costo o gasto se inserta en las páginas 10 a 13 de la demanda.

El costo de polietileno aceptado por la Administración (\$1.540.979.523), atendería deficitariamente la producción de los empaques vendidos como producto terminado y dejaría sin sustento alguno el ingreso por la comercialización de materias primas en monto equivalente a \$2.570.517.500.

La legislación tributaria faculta a la Administración para determinar costos estimados y presuntos, de acuerdo con los de otras personas dedicadas a la misma actividad del contribuyente o a operaciones similares de enajenación de activos, en el mismo año o periodo gravable.

En virtud del principio de veracidad de las declaraciones tributarias, no pueden proponerse modificaciones a las mismas con base en meros indicios aislados y provenientes de hechos inciertos.

Las pruebas aportadas al proceso deben valorarse de acuerdo con las reglas de la sana crítica y tener la capacidad de demostrar realidades diferentes de las consagradas en las declaraciones privadas o sus correcciones. Por tanto, mientras no exista objeción legítima a la veracidad de los datos, información y soportes contables del declarante, esos documentos constituyen prueba a su favor y deben valorarse con las otras pruebas recaudadas en la investigación, so pena de violar el debido proceso.



No puede cuestionarse la veracidad de las operaciones realizadas con los proveedores por la supuesta incapacidad económica de las empresas unipersonales, dado que el capital de constitución de una empresa, bajo cualquier modalidad, no denota, per se, su capacidad comercial y económica, pues el monto de los capitales siempre es sustancialmente menor al de los negocios asociados al objeto social.

La inexistencia de cuentas bancarias a nombre de León Plast EU y Comercializadora Aleo EU y de reportes en el CIFIN es impertinente, inconducente e ineficaz para soportar los actos demandados, dada la marcada tendencia a la desbancarización. La exigencia de esas cuentas y reportes como requisito de los costos y deducciones no tiene fundamento legal.

La inscripción del dueño de dichas sociedades en el régimen simplificado no demerita la capacidad económica de las mismas para realizar transacciones, pues los negocios no se celebraron con dicho propietario. El régimen de inscripción de cada responsable tampoco define su capacidad económica para intermediar en el mercado de bienes y servicios.

EPICOX SA. cumplió los requisitos para la procedencia de los costos por compras realizadas a responsables del régimen común y la omisión del deber formal de declarar por parte de sus proveedores de bienes y servicios no es causa para desconocer aquellos, máxime cuando la ley colombiana tampoco sujeta la celebración de transacciones comerciales a la exhibición de la declaración de renta del proveedor.

El margen de rentabilidad mostrado por los responsables de IVA es ajeno a la procedibilidad del costo para el comprador, de manera que el hecho de que ese



margen sea mínimo por la solicitud de impuestos descontables y consiguientes saldos a favor, no conduce a rechazar los costos pedidos.

El domicilio fiscal reportado por la sociedad León Plast EU (carrera 79 No. 58A-25, oficina 303) es diferente de aquel que visitó la DIAN (calle 76 N° 28A-25, oficina 303) en desarrollo de las diligencias de verificación que ordenó por auto que se publicó en el Diario El Tiempo.

Comercializadora Aleo EU, por su parte, funcionó en el domicilio fiscal que reportó a la DIAN, independientemente del tipo de oficina que tenía.

La omisión de deberes formales por parte de los proveedores no legitima el desconocimiento de costos para la demandante cumplidora de sus obligaciones formales y sustanciales, como agente de retención en la fuente, frente a pagos realizados a las empresas unipersonales, en virtud del artículo 368 del ET.

La constatación de la información registrada en el RUT del dueño de las empresas proveedoras, era innecesaria para efecto de la procedencia de los costos y deducciones declarados por la demandante, pues las transacciones comerciales se realizaron con dichas empresas y no con su propietario.

Los pagos a proveedores en cheque y en efectivo, comprobados con los respectivos comprobantes de egreso que firman los beneficiarios de los mismos, son formas válidas de extinguir obligaciones. La forma de pago no es requisito para el reconocimiento de costos y gastos deducibles.

La inspección tributaria que realizó la DIAN en la actuación demandada no se dirigió a constatar la realidad económica de EPICOX S.A. sino a verificar el cumplimiento



de las obligaciones fiscales de las empresas proveedoras que se vienen mencionando.

Las pruebas que motivaron los actos acusados no pasan de ser meras sospechas y presunciones de las que no puede inferirse lógicamente un fraude fiscal.

La contabilidad de EPICOX S.A. se llevó en debida forma y los presuntos hechos indicadores de irregularidades carecen de solidez jurídica y legal para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto.

Si por razones diferentes a las expuestas en el proceso deben desconocerse las operaciones realizadas con las empresas León Plast EU y Comercializadora Aleo EU, debió realizarse previamente la declaratoria de proveedor ficticio de acuerdo con la regulación del Estatuto Tributario.

La demandante no declaró costos inexistentes que constituyan inexactitud sancionable. Los argumentos de los actos demandados corresponden a indicios circunstanciales que aluden al incumplimiento de requisitos formales por parte de los proveedores de un segmento de las materias primas utilizadas en la comercialización de bienes terminados.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN propuso la excepción de inepta demanda, por no haberse identificado claramente a la parte demandante.

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



A lo largo de la investigación fiscal se presentaron indicios graves sobre la simulación de las operaciones realizadas entre la accionante y las empresas León Plast EU y Comercializadora Aleo EU, por el capital con el que estas se constituyeron y la capacidad económica que del mismo se deduce, la inexistencia de cuentas bancarias a su nombre y el hecho de que tengan un mismo representante legal.

La falta de presentación de la declaración de renta y la presentación de las declaraciones de IVA con un mínimo margen de utilidad constituyen indicio grave de la no realización de operaciones comerciales con las empresas mencionadas.

El rechazo de costos y deducciones obedeció a las pruebas testimoniales y documentales allegadas al expediente y no a la visita de la Administración a una dirección ciertamente distinta de la informada por la empresa León Plast EU.

En cuanto a la visita a la sociedad ALEO EU, se constató que desde el año 2006 no tenía oficinas ni un domicilio claramente establecido, pues funcionaba en un centro de negocios para el que se alquilaban horas de teléfono y sala de juntas.

Los pagos a las empresas unipersonales mencionadas no fueron reales, porque las respectivas facturas no se cancelaron. Además, los cheques con los cuales se pagaron las facturas no los cobró la Comercializadora Aleo sino terceras personas; dos de ellos se entregaron por el contribuyente como cambio de efectivo y otros dos se giraron a entidades financieras y se endosaron a terceros como cambio por efectivo, pero el respectivo comprobante de egreso señala que con ese cheque se pagaron ciertas facturas a la empresa proveedora Aleo EU.



Como en la investigación correspondiente se verificó que la contabilidad no coincidía con sus soportes internos y externos, aquella quedó desvirtuada y, por ende, no pudo demostrar la realidad material de las operaciones de compra de materias primas a las empresas unipersonales, máxime cuando las facturas de dichas operaciones no se cancelaron.

Los hechos anteriores constituyen indicios graves o circunstancias suficientemente acreditadas por los medios probatorios que, en conjunto, revisten al juez de certeza respecto de la situación fiscal discutida.

Como esos indicios demuestran que la demandante incluyó en su declaración de renta de 2006 datos no ajustados a su realidad económica, procede la sanción por inexactitud impuesta.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal desestimó la excepción de inepta demanda por falta de identificación de las partes, porque el encabezado de la demanda y sus anexos, entre ellos, el poder y el certificado de existencia y representación legal de la accionante, muestran claramente que la demandante es la sociedad contra quien se expidieron los actos de determinación oficial y que quien presentó la demanda es simplemente su mandatario judicial.

Así mismo, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:



Las pruebas que integran la actuación demandada son lícitas, necesarias, útiles, conducentes, pertinentes y eficaces para cuestionar la cuenta de descuentos reportada en la contabilidad.

Esas pruebas cumplieron todos los presupuestos que regulan su decreto y práctica, en la que, además, se garantizó el derecho de defensa y de contradicción de la parte actora. Con ellas se desvirtuó la prueba contable no ceñida a la realidad.

La presunción de veracidad de los actos demandados existe desde cuando el sujeto pasivo reporta ante la DIAN la información correspondiente y puede controvertirse cuando dicha autoridad solicita al contribuyente una comprobación especial.

Las diligencias realizadas por la Administración sugirieron la inexistencia de operaciones de compra entre la demandante y las sociedades unipersonales Comercializadora Aleo EU y Leon Plast EU, y levantaron la presunción de veracidad de la declaración privada objeto de modificación oficial.

Las glosas de la Administración no atacaron la existencia de la contabilidad sino la realidad material de los costos, de modo que a la contribuyente le corresponde demostrar que realmente celebró operaciones de compra con las sociedades unipersonales y que se las pagó, para así demeritar los testimonios, documentos e indicios de los que la DIAN dedujo la simulación de las transacciones.

Si bien la factura es un requisito sine qua non para la detracción de costos en el proceso de depuración de la renta ordinaria gravable, no por ello puede atribuírsele valor probatorio absoluto sobre la realidad material económica deducida de otros medios probatorios, de suerte que limite el poder de fiscalización otorgado a la Administración Tributaria.



Los documentos que integran el expediente no permiten concluir la realidad de las compras a las empresas unipersonales Comercializadora Aleo y Leon Plast, sin que se encuentren medios determinantes de una conclusión contraria; y si bien las compras rechazadas se contabilizaron y soportaron en facturas, existen indicios que, en conjunto, y por su *“pluralidad, gravedad, precisión y conexión”* con las demás pruebas que obran en el proceso, muestran que las operaciones comerciales objeto de registro contable no sucedieron o son simuladas.

Si bien puede pensarse que la actora compró materia prima necesaria para la producción, o polietileno para comercializarlo, esas compras no se registraron correctamente en la contabilidad, dando lugar a una diferencia de costos que deben rechazarse, amén de que no se ajustan a la realidad fiscal.

No se violó el principio de asociación entre ingresos y costos, pues el rechazo de estos últimos no obedeció a la ausencia de solemnidades para acreditarlos, sino a la inexistencia o falsedad de las operaciones declaradas como costo de ventas.

La Administración podía cuestionar la declaración privada del contribuyente y exigirle la comprobación especial de los hechos constitutivos de irregularidades, a la luz de las reglas de la experiencia en el desarrollo de la actividad comercial.

El fisco desconoció los valores registrados como costos de venta y pasivos, y la carga probatoria en cabeza del actor sólo podía colmarse mediante el aporte de medios probatorios que sirvieran de contrapeso a las glosas de la DIAN.

La legislación no condiciona la admisión e inadmisión de los costos a la previa declaratoria de proveedor ficticio. Esa declaración es sólo uno de los motivos de



rechazo y no el único de ellos; el rechazo de costos también puede obedecer a la omisión de los requisitos consagrados en el sistema normativo ordinario y de las inferencias de los funcionarios fiscalizadores y liquidadores sobre la realidad de las operaciones o transacciones.

El hecho por demostrar es la verdad material de las operaciones, según los hechos y circunstancias que la sociedad actora no pudo desvirtuar.

La inclusión en la declaración de renta de costos inexistentes constituye una conducta sancionable al tenor del artículo 647 del ET.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia. Al efecto, adujo:

No existe una sola prueba plena, completa y suficiente para desvirtuar la existencia de compras y de costos generados por ellas. Al expediente se aportaron todos los documentos que por mandato legal soportan las operaciones consignadas en las declaraciones tributarias.

La valoración probatoria hecha por los actos demandados pierde toda eficacia frente a la confesión de los hechos económicos que involucran las declaraciones privadas; la contabilidad llevada en debida forma; las facturas expedidas con el lleno de los requisitos legales y las certificaciones del revisor fiscal, junto con las de los clientes de EPICOX sobre la compra de materias primas y productos terminados.

La Administración debió valorar las pruebas aportadas, conforme con las reglas de la sana crítica, determinando el grado de certeza que ofrecían respecto de los



hechos materia del proceso administrativo de liquidación oficial del tributo, y, por ende, de la capacidad que tenían para demostrar una realidad diferente de la que mostraba la declaración privada.

A partir de conjeturas no puede invertirse la carga de la prueba y proponer modificaciones sobre la base de meras situaciones aisladas que, por carecer ontológicamente de una conclusión necesaria, carecen de fuerza probatoria y que no constituyen tan siquiera indicios de los que pueda inferirse inexactitud o falsedad de los datos declarados.

El a quo no consideró la existencia de elementos de convicción que ratificaban lo confesado en la declaración privada y que desestimaban las elucubraciones hechas por la Administración para rebatir dicha confesión.

Para la deducción de compras la ley no exige una comprobación especial. La apertura de investigación fiscal no levanta por sí misma la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias.

La contabilidad llevada en debida forma es prueba a favor del contribuyente, y ante la inexistencia de objeción legítima a la veracidad de los datos, soportes e informes contables, dicha regla probatoria se mantiene. Los hechos económicos registrados en la contabilidad y sus soportes deben valorarse en conjunto con las demás pruebas.

Los documentos allegados al expediente, como las facturas de compra y de venta, y las declaraciones de retención en la fuente presentadas y pagadas por EPICOX, en las que se incorporaron las operaciones de compra con las empresas



unipersonales, demuestran que la contabilidad de dicha firma no presenta irregularidades y que sus operaciones económicas se encuentran registradas.

La Administración tildó de inexistentes las operaciones celebradas por EPICOX para efecto de los costos, pero no desestimó la declaración ni la retención para efecto del recaudo.

Los actos demandados se basan en conclusiones subjetivas de la Administración, obedecen a pruebas que no se practicaron por error de la misma DIAN (visita de inspección tributaria en dirección diferente a la informada) y son producto de la indebida interpretación de los hechos verificados.

En particular y con base en los mismos argumentos de la demanda, la apelante se opone a que la determinación de la capacidad económica de las EU se determine a partir de su capital de constitución, de la no posesión de cuentas bancarias y de la inscripción de su propietario en el régimen simplificado.

Todas las circunstancias de tiempo, modo y lugar de las que da cuenta el acervo probatorio constatan la existencia de las transacciones comerciales cuestionadas y el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de los deducibles fiscales, según lo reportado en la contabilidad de la contribuyente y sus comprobantes.

Los indicios no pueden dar al traste con los medios de prueba plenos, completos, eficaces y directos, máxime frente a la cantidad de hechos contradictorios de la realidad económica comercial.

Insiste el impugnante en que la ley tributaria otorga las herramientas jurídicas para aclarar las dudas sobre los costeos (sic) de la actividad productora de renta, con el



fin de evitar excesos en la liquidación del tributo, a partir de la realidad económica de terceros que desarrollen actividades similares, y en que el desconocimiento de las operaciones realizadas por las empresas unipersonales que vendieron los productos a la demandante requería la previa declaratoria de proveedor ficticio en los términos del Estatuto Tributario.

Aseverar la falsedad comercial sin llegar al fondo de las consecuencias denota impertinencia de las afirmaciones, porque carecen de soporte real concreto, y omisión grave de las funciones de fiscalización en detrimento de los contribuyentes de buena fe que contratan con los supuestos proveedores ficticios.

Por último, la demandante reitera los argumentos expuestos en el libelo de la demanda respecto de la realidad del costo de producción y/o comercialización desde el punto de vista del principio de asociación, la perspectiva del ingreso real, la realidad económica sustancial y la realidad económica con otros sujetos pasivos del gravamen que explotan el mismo negocio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en los argumentos de la demanda.

La **demandada**, por su parte, reiteró los del escrito de contestación, resaltando que el a quo analizó las pruebas aportadas al expediente y, a partir de ello, concluyó que las operaciones de la demandante no eran claras y que no había logrado desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados.

En ese sentido, solicitó considerar que las compras de materias primas hechas por la actora en el año 2006 sólo se hicieron a las empresas unipersonales León Plast y



Comercializadora Aleo , y que la declaración de proveedor ficticio no es un requisito indispensable para rechazar costos y deducciones ni para calificar esas operaciones de simuladas o irreales.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Delegado ante la Corporación rindió concepto desfavorable al recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

Las pesquisas de la Administración generan incertidumbre respecto de la supuesta realización de compras por parte de la demandante, sin que para constatar la operación comercial cada situación pueda examinarse aisladamente.

La falta de convicción sobre la realidad de las compras se deriva del conjunto de circunstancias que afectan a las empresas unipersonales, las cuales no corresponden a la situación de un comerciante en condiciones normales de operación, de los que pueda lograrse el convencimiento de una operación comercial real y verificable, con hechos propios del comercio, públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde deben cumplirse las prestaciones.

Esas circunstancias pueden y deben valorarse a la luz de las reglas de la sana crítica. Aparentemente, parte de la información cuenta con registros contables y con facturas de operación, pero no existe certeza sobre las condiciones en que se realizaron.

La Administración no desvirtuó la declaración de renta modificada con base en la sola iniciación de la investigación fiscal, ni obró a partir de conjeturas.



No se requería la declaratoria de proveedor ficticio que reclama la demandante, porque el desconocimiento del costo fue consecuencia de la falta de certeza sobre la realización de compras y de que esas compras se hubieran hecho a tal clase de proveedores.

No pueden aplicarse costos presuntos, porque lo que se cuestionó fue la existencia de la operación que condujo a declarar los rechazados y ello escapa de la regulación que contiene el artículo 82 del ET.

En consecuencia, el Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada.

CONSIDERACIONES

Se proveé sobre la legalidad de los actos administrativos que liquidaron oficialmente el impuesto de renta a cargo de la sociedad Empaques Plásticos Impresos y Coextruidos S. A., por el año 2006.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si la sentencia apelada es producto de una indebida, sesgada y parcializada valoración probatoria, por desconocimiento del mérito de algunos documentos aportados a la actuación administrativa. Para ello se observa:

GENERALIDADES SOBRE EL RÉGIMEN PROBATORIO EN MATERIA TRIBUTARIA PARA EL MOMENTO EN QUE SE RADICÓ LA DEMANDA¹

¹ 8 de octubre de 2010, según sello impreso en el folio 37



El régimen probatorio tributario se encuentra regulado a lo largo del Título VI del estatuto sobre la materia.

Dicha normativa sujeta la adopción de las decisiones administrativas fiscales a los hechos probados en las actuaciones en las cuales se profieran, mediante los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos (E. T. Art. 742).

Tal sujeción expresa claramente el postulado de “necesidad de la prueba”, también previsto para el procedimiento general (CPC. Art. 174), y al cual la doctrina procesal se ha referido como “regla técnica de procedimiento” predicada del derecho probatorio², constitutiva del presupuesto de las decisiones judiciales que conllevan la resolución de circunstancias que requieran formar el convencimiento del juez o las autoridades administrativas por medios externos.

La legislación tributaria establece como medios de prueba practicables en las diferentes actuaciones tramitadas por las autoridades tributarias, siempre que fueren pertinentes, conducentes y útiles, la confesión, el testimonio, los documentos, la contabilidad, la inspección tributaria, el dictamen pericial, los indicios y las presunciones.

² Tal tesis sostiene que los principios informadores del derecho probatorio como parte del derecho procesal, son los mismos que cumplen para este una labor orientadora, a saber: publicidad, eventualidad, economía procesal, igualdad e imparcialidad, caracterizados por su carácter absoluto una vez adoptados y la imposibilidad de predicar contrarios. Por su parte, las reglas técnicas son herramientas, en veces contradictorias, que el legislador puede emplear de acuerdo con las condiciones sociales, culturales y económicas de un determinado país, por ejemplo, la contradicción, no oficiosidad o carga de la prueba, necesidad, comunidad o unidad de la misma y la intermediación; las reglas técnicas opuestas que el legislador puede optar por desarrollar total o parcialmente, son la no contradicción, oficiosidad, no necesidad ni comunidad, la individualidad y la mediación (LÓPEZ BLANCO. Hernán Fabio, *Procedimiento Civil, Pruebas*. Segunda edición. Tomo 3, Dupré editores. Bogotá D. C. 2008. P. 33-35)



El mérito probatorio de cada uno de los medios de prueba señalados, depende de que formen parte de la declaración, se alleguen en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, junto con las respuestas al requerimiento especial y a su ampliación o con los recursos que se interpongan, o se hubieren practicado de oficio u obtenido por un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario, o por envío de un gobierno o entidad extranjera, de oficio o a solicitud de la administración colombiana (E.T . art. 744).

LOS MEDIOS DE PRUEBA QUE FUNDAMENTAN LOS ACTOS DEMANDADOS

Las decisiones acusadas partieron de una conclusión: la inexistencia o simulación de la operación de compra de materia prima (polietileno, cartón, peletizados, alcoholes, etc.) para la producción de bienes comercializados y respecto de la cual se predicen costos relacionados con la actividad productora de renta de la accionante, que pueden detrarse de los ingresos netos y que inciden en la depuración de su renta líquida gravable para el año 2006.

La Administración rechazó la suma de \$2.848.095.000, declarada como costo de ventas, por compras a Comercializadora Aleo E.U. de \$2.585.595.450 y a León Plast E.U. en cuantía de \$262.500.000, discriminadas así:

PROVEEDOR	FACTURA	VALOR	TOTAL COSTOS
	0016 del 11-2-06	116.250.000	
	0021 del 28-2-06	229.009.300	
	0029 del 30-3-06	194.400.000	
	0033 del 28-4-06	158.000.000	
	0040 del 29-5-06	390.188.500	

COMERCIALIZADORA ALEO E. U.	0047 del 28-6-06	142.900.000	\$2.585.595.450
	0048 del 30-6-06	2.209.750	
	0065 del 24-8-06	293.460.000	
	0069 del 29-9-06	82.588.100	
	0102 del 27-10-06	239.187.500	
	0103 del 31-10-06	105.570.000	
	0107 del 30-11-06	247.082.300	
	0110 del 29-12-06	384.750.000	
LEONPLAST E. U.	0042 del 19-1-06	131.250.000	\$262.500.000
	0040 del 13-1-06	131.250.000	

Esa conclusión provino de la valoración integral de los diferentes documentos allegados en virtud de los Autos de Verificación N° 300632007001348 del 27 de julio de 2007 y 300632007001542 del 14 de agosto del mismo año, y las distintas gestiones a las que ellos condujeron como variados requerimientos de información y cruces de la misma con terceros³.

A partir de tal documentación, la Administración hizo las siguientes inferencias respecto de la capacidad económica de las empresas unipersonales antes mencionadas, con quienes la contribuyente realizó las operaciones de compraventa, su domicilio y los pagos que recibieron por razón de la negociación que se viene comentando:

- Que las empresas unipersonales León Plast E. U. y Comercializadora Aleo E. U. pertenecían a una misma persona natural, inscrita en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas y que no tenían capacidad económica para realizar ventas a la contribuyente por \$262.500.000 (para el caso de León Plast) y \$2.585.595.450 (para el caso de la Comercializadora)

³ Cuaderno 2 y siguientes

- Que las empresas no poseían cuentas bancarias ni registros de declaraciones de importación que permitieran verificar la procedencia de las materias primas, no obstante el origen extranjero del material de las mismas (polietileno).
- Que las ventas de dichas sociedades en el año 2006 sólo se hicieron a entes vinculados a la accionante⁴, domiciliados en la misma dirección de ésta (calle 7 N° 23-37, Madrid Cundinamarca).
- Que las mismas empresas incumplieron deberes tributarios formales al no presentar declaración de renta por el año 2006; al presentar las declaraciones de retención en la fuente en \$0; y al reportar un mínimo margen de utilidad en las declaraciones de IVA, con el registro de impuestos descontables por valores iguales al impuesto generado.
- Que la Comercializadora Aleo E.U. dejó de funcionar desde el mismo año 2006 y cuando lo hizo sólo funcionó como “oficina virtual” con línea telefónica y algunas horas de oficina física o sala de juntas.
- Que los comprobantes de egreso y los soportes de los pagos a las empresas proveedoras mencionadas, realizados, tanto en efectivo, como en cheques girados por las cuentas corrientes que tiene la demandante en los Bancos de Crédito Helm Financial Services, BCSC Colmena y BANCOLOMBIA, pero varios de ellos cobrados por personas distintas a las mencionadas empresas.

⁴ Inversiones INVAP Y CIA S. EN C., H. VARGOM S. EN C., HERVAG Y CÍA S. EN C.



- Que *“las operaciones de compra de las mercancías a estas empresas unipersonales, no existieron. Lo que hay es una realidad formal, es decir, una simulación con el fin de obtener un beneficio fiscal (costo o deducción) y determinarse un menor impuesto a pagar, conducta que ha sido catalogada como fraude fiscal”.*

El anterior grupo de conclusiones parten del compendio de registros contables, facturas, soportes de pago, requerimientos, cruces de información y demás documentación que la Administración examinó en ejercicio de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 684 del ET.

Sin duda alguna, esas facultades se usaron para procurar certeza sobre las operaciones económicas que realizan los contribuyentes y, con ello, para garantizar el cumplimiento del deber de contribución con las cargas públicas; no obstante, hay casos especiales en los que la documentación analizada no alcanza a constatar la existencia de dichas operaciones, sino que, por el contrario, las circunstancias particulares de la condición fiscal conducen a intuir la configuración de abusos de las formas jurídicas por ocultación o alteración de hechos económicos que aminoran o eliminan la carga tributaria y que, como tales, entretujan prácticas de evasión fiscal constitutivas de fraude fiscal.

Ello precisamente fue lo que ocurrió en la actuación administrativa que se enjuicia, cuya documentación no revistió de certeza a la declaración de la contribuyente, pues el examen individual de las piezas que la integran mostró ciertas divergencias entre los datos que reportaban y la realidad económica que pretendían reflejar, a partir de las cuales la Administración construyó indicios de valoración probatoria conjunta.



La pregunta que surge es: ¿los indicios construidos sobre los documentos valorados son prueba suficiente para justificar la decisión adoptada por los actos demandados?

Para esclarecer ese cuestionamiento, nos detendremos a considerar el aspecto sustantivo del medio probatorio referido.

DE LA PRUEBA POR INDICIOS EN MATERIA TRIBUTARIA

El Estatuto Tributario (art. 754 y ss) incluyó los “indicios” entre el grupo de medios de prueba practicables para la determinación de los tributos y la imposición de sanciones fiscales.

Hasta antes de la derogatoria dispuesta por el literal c) del artículo 626 de la Ley 1564 de 2012, posterior a la actuación enjuiciada, en el artículo 248 del Código de Procedimiento Civil, al que puede acudir por la remisión normativa prevista en la regulación especial⁵, el calificativo de “indicio” se condicionaba a la debida prueba del hecho respecto del cual se predica, y ordena apreciarlos en conjunto, de acuerdo con su gravedad, concordancia y convergencia, así como con su relación con las demás pruebas que obran en el proceso.

Por su parte, el artículo 250 ibídem ordenaba al juez apreciar los indicios en conjunto, teniendo en cuenta su gravedad, concordancia y convergencia, como también su relación con las demás pruebas obrantes en el proceso.

⁵ ET, art. 742



La doctrina en la materia entiende por “indicio” la circunstancia de hecho conocida de la cual se infiere, por sí sola o conjuntamente con otras, la existencia o inexistencia de otros hechos desconocidos, mediante una operación lógica basada en normas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos especiales⁶.

Así, la configuración de un “indicio” implica la existencia de un hecho conocido o indicador que se encuentre probado en el proceso, un hecho indicado o desconocido, que se deduce del hecho indicador y una adecuación lógica entre ellos, de manera que el primero permita colegir el conocimiento del segundo mediante una operación lógica⁷.

Corresponde entonces el “indicio”, a una prueba crítica, lógica e indirecta que se basa en la experiencia y supone la existencia de un hecho indicador del cual el juez infiere otro, en cuanto le suministra una base fáctica cierta de la que puede inferir, indirectamente y mediante razonamientos serios basados en las normas generales de la experiencia o en conocimientos científicos o técnicos especializados, un hecho desconocido que está investigando.

Así, el indicio no supe el hecho a corroborar, sino que constituye el punto inicial para el razonamiento lógico que conduce a demostrar el hecho que se debe comprobar, cuandoquiera que no existan pruebas directas sobre los hechos investigados y que no se exijan pruebas específicas para establecerlos.

⁶ DEVIS ECHANDÍA, Hernando. *Compendio de Derecho Procesal – Pruebas Judiciales Tomo II*. Novena edición. Editorial ABC – Bogotá. 1988, p. 500.

⁷ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. *Las pruebas en el proceso tributario*. Editorial Temis S. A., 2005, p. 65-66



Sin embargo, el Estatuto Tributario admite la existencia de indicios únicos para tener por probados ciertos hechos. Tal es el caso de los datos estadísticos a los que alude el artículo 754, de la consignación en cuentas bancarias que figuran a nombre de terceros que señala el artículo 755-3, o de la no presentación de documentos contables a los que refiere el artículo 781⁸.

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, como ocurre en el caso de autos⁹.

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 hechos¹⁰. 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.

⁸ Ibidem, p. 67 a 69.

⁹ Certificados de existencia y representación legal, certificaciones de inexistencia de cuentas bancarias, visitas a los lugares de domicilio empresarial y del representante legal de las EU, comprobantes de egreso, cheques, endosos y certificaciones de cobro de los mismos.

¹⁰ Ob. Cit. Nota 6. P. 510



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.

Por lo demás, la validez del “indicio” presupone que las pruebas del hecho indicador se hayan decretado y practicado en legal forma, y que no se hayan utilizado pruebas ilícitas ni afectadas por nulidad procesal.

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 indican¹¹.

Análisis del caso concreto

¹¹ Ibidem, p. 511 y sgts



La connotación de “abuso” a la que se reduce la de fraude fiscal que los actos demandados predicen, parte de una construcción lógica de indicios a partir del análisis integral de los medios probatorios con los que contó la Administración.

Y es que, sin duda alguna, la comprobación de “indicios” puede demostrar la inexistencia de las operaciones declaradas respecto de las cuales se pretenden beneficios, como sería el caso de los proveedores ficticios que facturan ventas o servicios simulados o inexistentes, cualificación que, como tal, solo puede provenir de deducciones lógicas respecto de la causalidad entre las circunstancias fácticas indiciarias y el hecho investigado.

Los medios probatorios que fundamentaron la decisión de la autoridad tributaria, muestran que:

- EPICOX S. A. informó en respuesta al Requerimiento Ordinario No. 300632007000006 que compró materia prima a la COMERCIALIZADORA ALEO EU por valor de \$2.585.545.450 y a LEÓN PLAST EU por valor de 262.500.000. Esa afirmación también se muestra en los registros contables.
- Según el respectivo certificado de existencia y representación legal de la Comercializadora, ésta se constituyó el 20 de enero de 2006 (año investigado en el sub lite), con proyección hasta el 20 de enero de 2016, un capital de \$1.000.000 y representación legal del señor Adolfo León Ospina Castillo (fls. 699 a 702 c. a). A su turno, el de la sociedad Leon Plast EU muestra que se constituyó el 20 de agosto de 2005, con vigencia hasta el 19 de agosto de 2015, un capital de \$3.000.000 y el mismo representante legal (fls. 103 a 104 c. p).



Dichos montos se encuentran muy por debajo de las sumas a las que ascendieron las operaciones económicas, siendo razonable que a la Administración no le quedara claro si en el tiempo durante el cual las empresas operaron generaron los ingresos que requería la producción objeto de la negociación de compra por las cuantías que la contribuyente dijo haberles pagado.

- A esa razonabilidad se añade el hecho de que el propietario de ambas empresas fuera una persona natural perteneciente al régimen simplificado de impuesto a las ventas según su RUT (fl. 920, c. a) a quien, de paso sea observar, se le practicó visita de verificación a su domicilio oficial el 18 de julio de 2008, para constatar las operaciones económicas realizadas entre sus representadas y la demandante, encontrándose que no residía allí desde hacía más de un año (fl. 904 a 905 c. a.)
- En cumplimiento de una orden de verificación y/o cruce, la Administración visitó el domicilio oficial de la sociedad COMERCIALIZADORA ALEO EU, el 23 de agosto de 2007. Allí encontró funcionando la empresa I. B. O. S. A.

La visita fue atendida por la señora Gladys Mateus A., como directora administrativa de la empresa encontrada, quien comentó que la comercializadora había operado hasta el año anterior (2006), con la modalidad de servicio de oficina virtual, consistente en asignar una línea telefónica con derecho a unas horas de oficina física o Sala de Juntas, y que su representante legal era Adolfo León Ospina.”(fls. 558 a 569, c. a.).

- Los Reportes 00946177640096825098 y 00946177640096825187 (fls. 685 y 686, c. a.) de la Central de Información Financiera CIFIN, consultados el 23



de octubre de 2007, indicaron que Comercializadora Aleo EU y León Plast EU no poseían información de cuentas corrientes, tarjetas de crédito y cartera total, no registraban información de cartera por servicios ni del sector comercio, como tampoco información de endeudamiento global.

Para la Sala, las reglas de la experiencia muestran que las empresas con objeto social activo y transacciones económicas por cuantías como aquellas a las que ascendieron las compras respecto de la cuales se reclaman los costos declarados por la actora son, por lo general, partícipes activos del sistema bancario y financiero y no entes aislados del mismo. De contera, los reportes mencionados permiten lógicamente dudar sobre una existencia societaria unívocamente dirigida a desarrollar la iniciativa empresarial.

- El 29 de octubre siguiente, se solicitó a la Superintendencia de Sociedades verificar la información relacionada con las empresas Comercializadora Aleo EU y León Plast EU y en particular lo concerniente a los estados financieros que hubieren presentado. La consulta del Sistema de Información DATASIFI de la Superintendencia de Sociedades mostró que las empresas identificadas con los Nit 900.066.259-9 (el de Comercializadora Aleo) y 900.040.371-3 (el de Leonplast) no existen (fls. 546, 547, 715 a 717 c. a.).
- El 20 de febrero de 2008, el representante legal de la contribuyente EPICOX S. A. rindió testimonio en el que señaló que había realizado transacciones económicas con las empresas unipersonales Comercializadora Aleo EU y León Plast, quienes le vendían la materia prima denominada “polietileno”, entregada en la bodega de EPICOX S. A. en sacos de 25 kilos, cuyos pagos se convinieron en efectivo y a los que se les practicó las respectivas retenciones en la fuente.



También declaró la suspensión de transacciones comerciales con dichas empresas, porque no la volvieron a ubicar en la calle 74 No. 22-31 (fl. 737 a 738 c. a.).

- A su turno, los cruces de información exógena mostraron que en el año 2006 las empresas unipersonales realizaron operaciones económicas con empresas accionistas de EPICOX¹² cuyo domicilio registrado en el RUT correspondía a la misma dirección que en su momento tuvo la accionante - calle 7 N° 23-37 de Madrid – Cundinamarca (fls 720, 721, 918 c. a.).

Una vista aislada a cada uno de los hechos analizados en relación con la capacidad económica de las proveedoras (capital de constitución e inexistencia de cuentas bancarias e historial financiero), su inoperancia en los domicilios registrados en el RUT, su pertenencia a una misma persona que tampoco residía en el lugar que figuraba como su domicilio y el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales que les atañían, podían ofrecer un claro concepto de probabilidad en el marco de los indicios contingentes, en cuanto a las operaciones de compra respecto de las cuales se generaron los costos reclamados.

Al unir esos indicios contingentes con las verificaciones hechas sobre el cobro de cheques por personas distintas de las empresas unipersonales que los comprobantes de egreso verificados por los actos demandados, señalaban como beneficiarios de los mismos, se reforzó el nexos causal con el hecho indiciado, perfeccionando las conclusiones a que se llegó respecto de las circunstancias fácticas inicialmente consideradas y marcando así un determinante punto de partida

¹² Inversiones Invap y Cía, S. en C., H. Vargom S en C, y Hervag y Cía S. en C (fl. 312 c. a.)



para la inferencia lógica sobre el entredicho de las negociaciones de las que se predicen los costos incluidos en la renta ordinaria de la contribuyente.

Ese indicio, lógicamente logrado, sólo puede desvirtuarse con pruebas fehacientes en sentido contrario o con el escaso valor probatorio de los variados indicios individualmente considerados, dado que tales supuestos tornarían imprecisa la relación de causalidad con el hecho indiciado; cosa distinta ocurre cuando esos indicios particulares concurren con otros de mayor fuerza comprobatoria, pues integrados unos y otros pueden lograr la seguridad indispensable para constituir la plena prueba.

Revisaremos ahora si la prueba contable aportada al proceso cumple esa función desestimatoria.

GENERALIDADES SOBRE LA PRUEBA CONTABLE

La contabilidad, como registro cifrado de la situación patrimonial de un ente económico¹³, se incluye entre los medios de prueba que el legislador tributario estableció a favor del contribuyente.

Su mérito depende de que se lleve en debida forma, es decir, ajustada a los requisitos especialmente previstos en los artículos 773 y 774 *ibídem*¹⁴ y, por

¹³ De acuerdo con el artículo 56 del Decreto 2649 de 1994, los registros deben hacerse a más tardar en el mes siguiente a aquél en el cual las operaciones se realizaron y cualquier error u omisión debe salvarse con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.

¹⁴ Art. 773. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:



remisión de la primera de dichas normas, a los propios de la legislación comercial¹⁵ y a los establecidos en el estatuto contable – Decreto 2649 de 1993.

Por disposición expresa del artículo 50 del C. de Co., la contabilidad debe llevarse en libros registrados y suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno, para así cumplir los objetivos que le asigna el artículo 3° del Decreto 2649 de 1993, entre ellos el de fundamentar la determinación de las cargas tributarias que, como todos los de su género, se satisface adecuadamente cuando la información es comprensible, útil y en ciertos casos comparable (*art. 4 ibídem*).

Tales libros contienen el asiento en orden cronológico de las operaciones mercantiles que realiza el ente económico y de todas las que puedan influir en su patrimonio. En ellos debe hacerse referencia a los comprobantes de contabilidad¹⁶

1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.

2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa.

Art. 774. 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 internos 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.

¹⁵ Artículos 48 a 60.

¹⁶ Documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen (C. de Co. art. 53).



que soporten tales operaciones, a cada uno de los cuales deben anexarse los documentos que los justifican.

Los comprobantes, entonces, respaldan las partidas asentadas en los libros y permiten constatar los asientos individuales, así como el estado general de los negocios de la empresa, de modo que entre unos y otros (libros y comprobantes) ha de existir la debida correspondencia, so pena de que carezcan de eficacia probatoria en favor del comerciante obligado a llevarlos.

Sin duda alguna, esa exigencia – la de debida correspondencia - da cuenta de la importancia que tienen los comprobantes contables en nuestro sistema tributario, que, a la postre, se ratifica en disposiciones como los artículos 774, 775 y 776 del ET, el último de los cuales limita la comprobación de costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos hasta la concurrencia del valor de los comprobantes externos, cuando las cifras registradas en los asientos contables excedan su valor.

De cara a ese conjunto documentario, la Sala ha advertido en la prueba contable una unidad conformada por varios medios probatorios: los libros, los comprobantes externos e internos, y todos los documentos que tengan relación directa con los registros contables¹⁷.

Ya dijimos que los actos demandados partieron de toda la documentación examinada en ejercicio de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 684 del ET para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales y en

¹⁷ Sección Cuarta, sentencia del 1º de marzo de 2012, exp. 17568, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas



virtud de las cuales la Administración puede, entre otras diligencias, exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos y otros estén obligados a llevar libros registrados, y ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

En ese contexto se apreciaron el grupo de comprobantes y soportes que aparecen a folios 519 a 525 y 746 a 875.

Varios de los cheques que allí aparecen fueron cobrados por personas distintas a las empresas proveedoras, según lo informan los oficios 028-4434 del 28 de marzo de 2008 (fl. 747 a 784 c. a.), del Banco de Crédito Helm Financial Services, GCCO/UREE/REQ24985 7062-2 (fls. 786 a 822 c. a.) del Banco BCSC Colmena, y 25201 del 24 de abril de 2008 (fls. 824 a 852 c. a.) de BANCOLOMBIA.

En esa medida, los pagos que reportan dichos cheques resultan discordantes con sus respectivos comprobantes de egreso que aluden a pagos directos a las empresas unipersonales Comercializadora Aleo EU y Leon plast EU., según lo muestra el siguiente detalle:

Nº DE CHEQUE	VALOR	GIRADO	COBRADOR	COMPROBANTES DE EGRESOS DE EPICOX
631-3231-2 del 3 de noviembre de 2006 (fl. 748)	\$1.225.000	Comercializador a Aleo E. U.	Jorge Enrique Sierra CC. 79.233.516	
			VD el Mundo a sus pies	<u>5603 (fl. 525)</u> Abono y/o pago a

6329653-0 del 11 de diciembre de 2006 (fl. 750)	\$32.816.800	Banco GNB Sudameris	(cancelación crédito N° 11027621 corroborado por documentos, fls. 854 a 855)	<u>Comercializadora Aleo EU, por:</u> Factura 102
C031786 del 21 de diciembre de 2006 (fl. 822)	\$100.000.00 0	Banco GNB Sudameris	VD el Mundo a sus pies (cancelación crédito N° 11027621, fls. 854 a 855)	5604 (fl. 524) Abono y/o pago a Comercializadora Aleo EU, por: Facturas 102: \$28.279.637 Factura 103: \$71.720.363
6157088-9 del 6 de septiembre de 2006 (fl. 752)	\$314.624.31 6	Gran Banco Café S. A.	Flor Huila S. A. (cambio por efectivo corroborado por documentos de los fls 864 a 866)	<u>4883 6-9-06</u> <u>Abonos y/o pagos</u> <u>a</u> <u>Comercializadora</u> <u>Aleo EU, por:</u> Factura 33: \$85.354.379 Factura 40: \$26.217.078 Factura 47: \$160.762.500 Factura 48: \$2.485.969 Factura 59: \$8.602.875 Factura 56: \$31.261.515

B986825 del 14 de julio de 2006 (fl. 820)	\$30.000.000	Carlos Emilio Vargas	Carlos Emilio Vargas (Gerente de EPICOX S. A., según certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de Facatativa, pág. 5, fl. 107)	4624 del 14 de julio de 2006 (fl. 419) Abonos y/o pagos a Comercializadora Aleo EU, por: Factura N° 40
FH 612685 del 9 de junio de 2006 (fls. 824 a 852)	\$9.750.000	Comercializador a Aleo E. U.	Luis Carlos Mora	4408 del 9 de junio de 2006 (fl. 422) Abonos y/o pagos a Comercializadora Aleo EU, por: Factura N° 040
B966010 del 20 de abril de 2006 (fl. 818)	\$40.000.000	Cesar Muñetón	Cesar Muñetón	<u>4014 (fl. 521)</u> <u>Abonos y/o pagos</u> <u>a</u> <u>Comercializadora</u> <u>Aleo EU, por:</u> Factura N° 29
B791371 del 9 de febrero de 2006 (fl. 821)	\$16.000.000	Rodolfo Castañeda	Rodolfo Castañeda	3604 del 9 de febrero de 2006 (fl. 521) Abonos y/o pagos a León Plast E. U. por: Factura N° 37



Es de observar que el 6 de mayo de 2008 el revisor fiscal de la sociedad MOLINO FLOR HUILA S. A. certificó que en el año 2006 dicha empresa no realizó ninguna transacción con COMERCIALIZADORA ALEO EU, sociedad señalada en el Comprobante de Egreso 4883 del 6 de septiembre de 2006 como destinataria del pago del cheque 6157088-9, ni con LEÓN PLAST EU. Por lo mismo, la parte de los pagos registrados en la contabilidad a esa sociedad no pueden tenerse por ciertos (fls. 746 a 784, 863 c. a.).

La misma negación hizo el contador de la sociedad VD MUNDO A SUS PIES S. A., el 11 de diciembre de 2006, indicando, además, que la operación por la cual se entregaron los cheques 632653-0 y C031786 correspondían a un “cambio de efectivo por cheque” (fl. 853 a 855 c. a.)

Las constataciones anteriores dejan en entredicho la realidad de los pagos realizados en razón de las transacciones económicas respecto de las cuales se reclaman los costos y, con ello, la certeza de los datos registrados en los comprobantes contables referentes a los mismos, pues el hecho de que la contabilidad se lleve en debida forma no impide que contra la misma aparezcan pruebas directas o indirectas permitidas por la ley.

Esa circunstancia, de cara a la pretensión de reconocimiento de costos que motivó el libelo de la demanda y del principio de carga de la prueba previsto en el artículo 177 del CPC, según el cual, *“incumbe a las partes probar los supuestos de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”*, imponía a la demandante desmentir las verificaciones administrativas que acaban de ilustrarse, con medios probatorios directos y unívocamente dirigidos a ese fin.



En efecto, a la luz de dicho postulado legal, el deber de procurar que las pruebas se practiquen o aporten recae en los sujetos de derecho que intervienen en el proceso, independientemente de la oficiosidad en el decreto y práctica de los medios probatorios, pues los interesados son los más conocedores de los que deben emplear para demostrar los hechos en que se fundamentan sus pretensiones o excepciones¹⁸.

De allí que en los eventos en que no existan pruebas el juez no pueda abstenerse de decidir, sino que deba proferir un fallo en contra de quien tenía la carga de aportarlas, máxime en asuntos fiscales materializados a través de actos que se presumen legales y en los que se traslada a los contribuyentes el deber de desvirtuar esa presunción, por medios conducentes, pertinentes y útiles.

Desde ese punto de vista, considera la Sala que la accionante debió allegar medios probatorios capaces de demeritar de manera contundente y fehaciente las evidencias invocadas por la Administración, es decir, todos los que estuvieren directamente relacionados con el efectivo cobro de los cheques por parte de las empresas proveedoras que figuran en los comprobantes de pago.

Ello implicaba tachas de falsedad sobre las informaciones suministradas por los bancos en los que estaban inscritas las cuentas corrientes a cuyo cargo se giraron los distintos cheques objeto de cuestionamiento fiscal, con documentos que desmintieran los cobros por parte de personas distintas a Comercializadora Aleo EU

¹⁸ Ob. Cit. Nota 2, p. 37



y León Plast EU, o que constataran la relación existente entre éstas y dichas personas¹⁹.

Así mismo, la contribuyente debía desvirtuar las certificaciones suministradas por el revisor fiscal de Molino Flor Huila S. A. y por el contador de V. D. Mundo a sus pies, sobre la inexistencia de relación comercial con las empresas señaladas, pues la condición profesional y funcional de quienes las suscriben permite advertir en ellos afirmaciones lo suficientemente serias y creíbles para incidir, con alcance determinante, en la etapa gubernativa correspondiente.

Por lo demás, tales afirmaciones también pudieron cuestionarse en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración impetrado contra la liquidación oficial de revisión acusada, máxime cuando el artículo 198 del CPC²⁰ validaba la confesión de todo tipo de mandatario de una persona, mientras estuviera en el ejercicio de funciones relacionadas con actos y contratos comprendidos dentro de sus facultades para obligar al representado o mandante.

Las facturas aportadas no alcanzan a suplir los específicos requerimientos probatorios que acaban de enunciarse y que surgen del alcance mismo de las verificaciones fiscales.

Sin la satisfacción de esos requerimientos difícilmente puede comprobarse que las empresas unipersonales Comercializadora Aleo EU y León Plast EU fueron las que

¹⁹ Por ejemplo, resulta absolutamente desconocida resulta la relación existente entre las personas naturales que aparecen cobrando los cheques 631-3231-2 y FH 612685 y la Comercializadora Aleo E. U., ni de la del cheque B791371 con la empresa LEONPLAST E. U.

²⁰ Modificado por el artículo 194 del CGP



recibieron los pagos respaldados en los distintos cheques girados por las compras de materia prima que originaron los costos declarados por la actora en el año 2006.

La falta de prueba directa sobre la recepción de los pagos que se comentan por parte de las firmas señaladas aumenta el manto de duda sobre el contenido de los comprobantes de egreso que pretenden mostrar esa destinación, de las certificaciones del revisor fiscal de la demandante respecto de las cuales el artículo 177 del ET mantiene la facultad administrativa de hacer las comprobaciones pertinentes, y, en general, de la prueba contable de la que unos y otras hacen parte.

Si a la luz de las reglas de la sana crítica y de la experiencia se analizan conjuntamente estas circunstancias con los indicios contingentes que se mencionaron en el acápite anterior, el hecho indiciado (*la inexistencia de las operaciones de compra generadoras de costos, por falta de certeza de la operatividad de las vendedoras*) supera el lindero de las sospechas formales que menciona el apelante y alcanza el carácter de plena prueba sobre el supuesto inferido e inicialmente desconocido, para cuya contradicción los antecedentes administrativos no muestran pruebas categóricas sobre el hecho opuesto.

Claramente, los costos reclamados resultan afectados por tal conclusión, pues en el contexto de la presunción de veracidad de la declaración de renta en la cual se registraron (art. 746 del ET), la autoridad tributaria tiene la carga de comprobar la realidad de los hechos declarados, entre ellos los costos, y el declarante, a su vez, la de controvertir esa labor comprobatoria de la autoridad fiscal.

Lo anterior porque, en el marco del principio constitucional de distribución de las cargas públicas en condiciones de justicia y equidad, dicha presunción no puede ser perenne en el tiempo ni constituir un sello de inmodificabilidad para las



declaraciones privadas, so pena de obstruir el poder de fiscalización que también estableció el legislador tributario con el fin de garantizar el ajustado cumplimiento del principio constitucional referido.

Así y en ejercicio de la tarea comprobatoria que le corresponde a la Administración, ésta puede desvirtuar la realidad de los costos con pruebas que, en todo caso, tienen la posibilidad de mejorarse en el proceso judicial, según lo ha aceptado la Sala. Cuando ello ocurre, el reconocimiento de costos queda pendiendo del acervo probatorio que el contribuyente allegue a la actuación administrativa de determinación oficial del impuesto, dada su condición de directo interesado en lograr la aceptación fiscal de los mismos para reducir la base gravable de su renta ordinaria.

En este orden de ideas, el cargo analizado no podía prosperar.

DE LA DECLARATORIA DE PROVEEDOR FICTICIO

Los artículos 88 y 671 del ET prohibieron la deducibilidad en el impuesto sobre la renta y la prohibición de impuestos descontables en IVA, respecto de las compras efectuadas a quienes el administrador de impuestos nacionales hubiere declarado como proveedor ficticio o insolvente, previo traslado de cargos.

Dado que las normas especiales sobre regulación de costos a detraer en el impuesto sobre la renta (Libro I Capítulos II y V) no condicionan el rechazo oficial de



los mismos a la declaratoria mencionada, esta Corporación ha desconocido la exigencia de tal declaración como única causa de esa decisión fiscal, en cuanto existen circunstancias adicionales que pueden dejar en entredicho la causación de los costos y que necesariamente conllevan su rechazo²¹, como las inducidas en el caso concreto.

DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

Al tenor del artículo 647 del Estatuto Tributario, constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Así mismo, señala que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

²¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 7 de octubre de 1.994, exp. 5719, C. P. Dr. Guillermo Chahín Lizcano; 24 de noviembre de 1.995, exp. 7333, C. P. Dra. Consuelo Sarria, 29 de marzo de 1.996, exp. N° 7449, C. P. Dr. Delio Gómez Leyva; 19 de abril de 1.996, exp. 7578, C. P. Dra. Consuelo Sarria; 31 de octubre de 1997, exp. 8430, C. P. Dr. Germán Ayala Mantilla y 19 de marzo de 1999, exp. 9154, C. P. Dr. Julio Enrique Correa Restrepo, 4 de octubre de 2004, exp. 13601, C. P. Ligia López Díaz y 16 de junio de 2011, exp. 17215, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



El estudio realizado a lo largo de esta providencia permitió advertir que en la declaración se incluyeron costos que alcanzan la connotación de inexistentes para aminorar la tributación.

Así pues y dado que las verificaciones realizadas sobre los diferentes documentos allegados a la investigación permiten dudar fundadamente sobre la realización de las transacciones comerciales en las que se generaron los costos declarados, sin que medie ninguna circunstancia determinante de diferencias de criterio en la interpretación del derecho aplicable, ni, menos aún, deficiencias formales de las pruebas para acceder al reconocimiento de los mismos, la Sala encuentra configurada la inexactitud sancionable y procedente la sanción impuesta por tal concepto.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 10 de octubre de 2012, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por EMPAQUES PLÁSTICOS IMPRESOS Y COEXTRUIDOS S. A., contra LA DIAN.



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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ