



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciséis (16) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01169-01 (26370)
Demandante: CONTINENTAL DRILLING COMPANY SAS
Demandado: UAE - DIAN
Temas: Renta año gravable 2011. Desconocimiento de costos. Inexistencia y simulación de operaciones de compra.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 25 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que resolvió lo siguiente¹:

PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000129 del 09 de diciembre de 2014 y la Resolución nro. 012843 del 24 de diciembre de 2015, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – DIAN, de conformidad con las motivaciones expuestas en esta providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento TÉNGASE como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

CONTINENTAL DRILLING COMPANY SAS presentó en forma oportuna la declaración del impuesto sobre la renta, que corrigió en dos oportunidades; la última el 15 de agosto de 2013, en la cual declaró, entre otros, costos de venta por \$9.275.618.000 y un impuesto a cargo de \$1.622.241.000².

A través de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000129 de 9 de diciembre de 2014, la DIAN modificó la declaración de corrección presentada para rechazar costos de venta por \$4.251.621.000 por inexistencia o simulación de las operaciones de compra; determinar un impuesto a cargo de \$3.092.114.000 e imponer sanción por inexactitud del 160%, en cuantía de \$2.287.797.000³, acto que, tras la interposición del recurso de reconsideración, fue confirmado por la Resolución nro. 012843 de 24 de diciembre de 2014⁴.

¹ Folio 274, CD, c.p.

² Fols. 10, 116 y 119, c.a.

³ Fols. 53 a 82 reverso, c.p.

⁴ Fols. 85 a 99, c.p.



DEMANDA

CONTINENTAL DRILLING COMPANY SAS, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones⁵:

“PRINCIPALES

1. Se anule la Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto sobre la renta nro. 312412014000129 del 9 de diciembre de 2014, proferida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.
2. Se anule la Resolución nro. 012843 del 24 de diciembre de 2015, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la DIAN, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial antes citada.
3. Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho a mí representada, consistente en que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, identificada con el nro.1102604067763 de fecha 15 de agosto de 2012, con saldo a pagar de \$155.240.000.
4. Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

PRETENSIÓN SUBSIDIARIA

En caso de no prosperar las pretensiones principales, solicito se anulen parcialmente los actos demandados en el sentido de declarar procedente la inclusión de los costos, en virtud del principio de favorabilidad y proporcionalidad, espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, aplicando el artículo 82 del *ibidem*, costo presunto, en concordancia con los artículos 60, clasificación de los activos enajenados; 62 determinación de los costos de los bienes muebles; 754 y 754-1 indicios con base en estadísticas de sectores económicos, del mismo ordenamiento, así como los artículos 193 y 197 de la Ley 1607 del año 2012.”

Los demandantes indicaron como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29, 95-9, 209 y 228 de la Constitución Política.
- Artículos 82, 560, 561, 562, 563, 564, 565, 567, 568, 683, 684, 688, 710-1-3 y 6, 730, 742, 743, 744, 754, 754-1 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículos 140-6, 185, 187 del Código de Procedimiento Civil (CPC).
- Artículos 133-5, 174 y 176 del Código General del Proceso (CGP).
- Artículos 13, 39 y 40 del Decreto 2649 del año 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así⁶:

1. Falta de competencia. La Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá no era competente para proferir el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, pues estos actos debieron ser expedidos por la Dirección Seccional de Impuestos de la misma ciudad. Lo anterior, de conformidad con el párrafo del artículo 3 de la Resolución DIAN 000041 de 30 enero de 2014, por la cual se otorgó la calidad de gran contribuyente a Continental Drilling Company SAS.

⁵ Folio 4, c.p.

⁶ Folios 7 a 44, c.p.



Según dicha resolución, cuando un gran contribuyente cambia de domicilio, la competencia la tendrá la dirección seccional que tenga jurisdicción en la ciudad de ese nuevo domicilio.

2. Falta de notificación de la liquidación oficial de revisión. La DIAN notificó el acto de liquidación oficial de tributo en la dirección suministrada en el RUT, que es la misma que se informó en la respuesta al requerimiento especial. No obstante, desde el 19 de noviembre del mismo año, dicha dirección había sido modificada, por lo cual, el correo de citación para notificación fue devuelto, pero, en lugar corregir la actuación y notificar en la nueva dirección, el acto se notificó por aviso publicado en la página web de la entidad.

Siendo inválida esa notificación, en realidad el contribuyente se notificó por conducta concluyente el 14 de enero de 2015, cuando ya estaba vencido el término para notificar la liquidación oficial de revisión, lo cual ocurrió el 27 de diciembre de 2014. En consecuencia, el acto es nulo en los términos del artículo 730 del ET, vigente para entonces.

3. Violación del debido proceso por omisión de práctica de pruebas. La administración incurrió en vía de hecho por defecto procedimental al no decretar y practicar las pruebas solicitadas por la contribuyente, las cuales eran necesarias para la correcta determinación tributaria. Dichas pruebas corresponden a: (i) información exógena, que da cuenta de los ingresos, costos y gastos; (ii) facturas que respaldan los costos rechazados; (iii) datos estadísticos obtenidos o procesados por la DIAN del sector, a través del cual podía establecerse el porcentaje de utilidad de la sociedad; (iv) autos comisorios que otorgaron competencia a funcionarios para recaudar pruebas; (v) acta de inspección contable realizada por los funcionarios de fiscalización, mediante la cual se recaudaron las pruebas que figuran en el expediente y (vi) petición del contribuyente para hacer valer pruebas, como lo ordena el artículo 185 del CPC.

4. Violación de normas en que debieron sustentarse los actos. No procede el desconocimiento de costos. Luego de que la DIAN iniciara el proceso de fiscalización y notificara el auto de verificación y cruce de información y el requerimiento ordinario, la sociedad informó de la pérdida de la contabilidad de los años 2011, 2012 y 2013, por lo cual solicitó el término de 6 meses para su reconstrucción, de conformidad con el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993. Sin embargo, la administración no lo concedió y, por el contrario, avanzó con el proceso de determinación tributaria. Ante tal situación y a falta de pruebas directas, la administración pudo recurrir a las normas que permiten estimar o presumir los costos y gastos por compras efectuadas o servicios contratados, como lo permiten los artículos 82, 754 y 754-1 del ET.

5. Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995. En la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración, la sociedad dijo actuar al amparo de varios conceptos. No obstante, en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que resolvió el recurso, la administración omitió esta doctrina e hizo una interpretación diferente de la ley, siendo que, conforme al artículo 264 de la Ley 223 de 1995, esta doctrina es de obligatoria observancia para los funcionarios de la DIAN.

6. No procede la sanción por inexactitud. No procede la imposición de esta sanción dado que los datos declarados son completos y ciertos; además, el rechazo de costos no se debió a su inexistencia, sino al incumplimiento de requisitos.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁷:

1. Los actos fueron expedidos por funcionario competente. Si bien hubo una variación de la calificación de la contribuyente en tanto se le clasificó como «*gran contribuyente*», no hubo modificación del domicilio, de modo que la hipótesis planteada en el párrafo del artículo 3 de la Resolución 000041 de 30 enero de 2014, en la que se ampara la actora, no es aplicable.

2. La liquidación oficial de revisión fue debidamente notificada. Dicha diligencia se llevó a cabo en la dirección procesal informada en la respuesta al requerimiento especial, la cual prevalece sobre la que se informa en RUT. Sin perjuicio de lo anterior, tras la modificación de la dirección en el RUT, la antigua dirección sigue siendo válida por 3 meses, término que, en todo caso, no había transcurrido.

3. Los actos enjuiciados fueron expedidos con apego al debido proceso. La DIAN verificó los proveedores de la actora hallando graves inconsistencias que revelaron la simulación e inexistencia de las operaciones de compra, razón principal del rechazo de costos. A pesar de la existencia de facturas, es lo cierto que la actora no ha desvirtuado los indicios que condujeron al rechazo de estas operaciones. Por el contrario, cuando la administración requirió la contabilidad a la contribuyente, esta se negó a exhibirla y tampoco contestó los requerimientos de información. Así, las pruebas que la actora dice que no se practicaron, son inútiles e inconducentes, porque la simulación e inexistencia de dichas operaciones estuvo plenamente probada.

4. No hubo violación de norma superior. La decisión de la administración se basó en indicios y pruebas testimoniales que condujeron a probar la inexistencia de las operaciones de compra. Siendo así, no son aplicables las normas sobre estimación y presunción de costos invocadas por la demandante. En lugar de ello, debió la contribuyente desvirtuar los indicios, pues la carga de la prueba se invirtió.

4. Debe mantenerse la sanción por inexactitud. Es procedente la sanción por configurarse los supuestos establecidos por el artículo 647 del ET, para su imposición, según los hechos demostrados en el expediente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos acusados, con base en el siguiente análisis⁸:

1. Los actos fueron proferidos por funcionario competente. Tal como lo señaló la DIAN, aunque hubo una variación de la calificación de la contribuyente en tanto se le clasificó como «*gran contribuyente*», no hubo modificación del domicilio, de modo que la hipótesis planteada en el párrafo del artículo 3 de la Resolución 000041 de 30 enero de 2014, en la que se ampara la actora, no es aplicable. En consecuencia, la competencia para proferir el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión la tenía la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.

2. La liquidación oficial de revisión estuvo debidamente motivada. Tiene razón la DIAN en el sentido de que la notificación de este acto se realizó en la dirección

⁷ Fols. 124 a 142, c.p.

⁸ Folio 274, CD, c.p.



procesal, la cual prevalece sobre la que está registrada en el RUT, aun cuando esta sea modificada. En todo caso, cuando se modifica la dirección registrada en el RUT, según el artículo 563 del ET, la antigua dirección – que en este caso es también la procesal informada - sigue siendo válida por los 3 meses siguientes a la última modificación, tiempo dentro del cual se notificó el acto de liquidación oficial del tributo.

3. No hubo violación al debido proceso. En la pérdida de la contabilidad de la actora no hubo fuerza mayor o caso fortuito, ya que, por no tratarse de un hurto sino de una simple pérdida, no concurren los elementos de imprevisibilidad, irresistibilidad e inimputabilidad. Se trató, entonces, de falta de diligencia y cuidado de esta sociedad, lo que no la libera de su responsabilidad frente a ese hecho. Aunque la DIAN no concedió el término solicitado de 6 meses, la sociedad bien pudo reconstruir sus libros y aportarlos posteriormente, pero no fue así.

El simple hecho de no exhibir su contabilidad es un indicio en contra de la contribuyente, lo cual, sumado a otros indicios que encontró la DIAN, como, proveedores inactivos, inexistencia o imposibilidad de ubicar a proveedores, testimonios de proveedores que dicen no conocer o no celebrar operaciones con la demandante o haber perdido también la contabilidad, renuencia de estos supuestos proveedores a colaborar con la administración, condujeron a determinar que las operaciones de compra fueron simuladas o inexistentes.

Las facturas y la información exógena de terceros no sirven para demostrar los costos rechazados, ya que, de un lado, los costos desconocidos no están relacionados con dichas facturas y, de otro, la información exógena fue reportada por los mismos proveedores cuya inexistencia quedó plenamente demostrada.

De otra parte, la aplicación de un costo estimado o presunto no es una figura supletoria que purgue el incumplimiento de los requisitos formales y de fondo para el reconocimiento de costos y, menos, cuando está demostrada la inexistencia de la operación de compra que le da origen.

4. Procede la sanción por inexactitud. Debe mantenerse la sanción impuesta en los actos demandados dado que se declararon costos inexistentes de los cuales se derivó una menor carga tributaria. Por ello mismo, no es predicable una diferencia de criterios frente al derecho aplicable.

Sin embargo, el monto de la sanción debe modificarse por aplicación del principio de favorabilidad. Por tanto, se tasa la sanción en el 100% del mayor impuesto determinado.

5. Se condena en costas. No se condena en costa porque no se aportó prueba de su causación.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló la sentencia de primera instancia, en los siguientes términos:

Violación del debido proceso. Al no conceder el término de 6 meses para la reconstrucción de la contabilidad, la DIAN vulneró el debido proceso. Es así porque el otorgamiento de este plazo es un derecho del contribuyente y no una discrecionalidad de la administración tributaria. Lo anterior condujo a una pretermisión de términos porque se continuó el procedimiento omitiendo el plazo que la actora tenía a su favor.

5

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co





Se insiste en que la administración no decretó ni practicó y/o no tuvo en cuenta las siguientes pruebas que demostrarían la procedencia de los costos declarados: (i) información exógena; (ii) facturas; (iii) acta de inspección contable; (iv) autos comisorios y (v) petición de la contribuyente para hacer valer las pruebas como lo ordena el artículo 174 del CGP.

Así, en realidad la DIAN y el tribunal no precisaron los requisitos incumplidos para el reconocimiento de costos y no se apreciaron en conjunto todas las pruebas. Ante la falta de prueba directa que acredite los costos, estos debieron estimarse y presumirse como lo prevén los artículos 82 y 754 y 754-1 del ET, pues lo cierto es que todo ingreso trae aparejado un costo. Además, no existe prueba de la simulación ni tacha de las facturas que amparan los costos desconocidos.

Por último, el Tribunal no analizó la imposición de la sanción a la luz del artículo 742 del ET, porque no se basó en hechos probados.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

En la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4° del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, la DIAN se opuso al recurso de apelación de la actora, para lo cual, en esencia, reiteró la contestación de la demanda⁹:

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide, en primer lugar, si hubo violación del debido proceso por no concederse el término de seis meses de que trata el artículo 135 del Decreto 2649 del año 1993, para la reconstrucción de los libros de contabilidad. Luego, si es del caso, decide sobre la procedencia de los costos de venta rechazados por la DIAN en los actos enjuiciados. De hallar procedente su rechazo, pasa a estudiar si, como lo pide la demandante, debían reconocerse los costos presuntos del artículo 82 del ET y si es procedente la sanción por inexactitud.

La Sala confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

1. No hubo violación al debido proceso de la demandante. La actora considera que, al no conceder el término de 6 meses previsto en el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 para la reconstrucción de la contabilidad y, por el contrario, continuar con el proceso de fiscalización, la DIAN vulneró el debido proceso porque pretermitió dicho término establecido en favor del contribuyente.

Esta norma prevé que el ente económico debe denunciar ante las autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso. Igualmente dispone la norma que los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis meses siguientes a los hechos que dieron lugar a su desaparición, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados

⁹ Índice 4, Samai.



financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes. En caso de que no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, se debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros, siendo procedente reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de estos que reposen en poder de terceros, dejándose nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición.

Esta Sección ha precisado que, lejos de ser una potestad del contribuyente, la guarda y cuidado de la información contable constituye una obligación de inexorable cumplimiento para él, pues, la exhibición de los libros y soportes de contabilidad y la confiabilidad de la información que estos contienen, hace efectiva y facilita la facultad de fiscalización de la administración. Por ello, ante la pérdida de la contabilidad, el contribuyente debe realizar las diligencias necesarias para llevar a cabo su reconstrucción y demostrar con ello la veracidad de los hechos declarados¹⁰.

Ninguna norma tributaria prevé la suspensión del procedimiento de fiscalización o de determinación tributaria por la eventualidad de la pérdida de los libros de contabilidad, pues, los eventos en que dicho procedimiento se suspende están previstos en los artículos 706 del ET (suspensión del término para notificar el requerimiento especial) y 710 *ibidem* (suspensión del término para notificar la liquidación oficial de revisión), los cuales no contemplan esa posibilidad.

Así, aunque la reconstrucción de la contabilidad es un deber del contribuyente y este tiene derecho al plazo prudencial de 6 meses para llevar a cabo dicha tarea, es lo cierto que la administración no está obligada a suspender sus labores de verificación tributaria para aguardar a la reconstrucción, pues ninguna norma le impone ese deber.

En este caso, la Sala advierte que, con el objeto de corroborar los costos declarados por el año gravable 2011, mediante requerimiento ordinario de 21 de febrero de 2014, la DIAN solicitó a la actora información contable, pero, mediante oficio de 25 de febrero del mismo año, la sociedad informó que el «24 de febrero de 2014 a las 9:33 a.m., se puso en conocimiento ante la autoridad competente como es la Policía Nacional la pérdida de los libros de contabilidad con sus documentos soportes de la contabilidad correspondiente a las vigencias fiscales 2011, 2012 y 2013», por lo que pidió un plazo de 6 meses para reconstruir la contabilidad y atender el requerimiento¹¹.

La anterior petición fue resuelta negativamente por la administración tributaria mediante oficio 1-31-238-463-028, de 26 de febrero de 2014, debido a que se aproximaba la firmeza de la declaración tributaria. Con todo, se le indicó a la contribuyente que antes de que operara la aludida la firmeza podía allegar la «documentación que sea posible y en aquellos casos en los que no pueda dar respuesta, indicar las causales que se lo impiden. Lo anterior, perjuicio de las normas que habilitan al contribuyente para la reconstrucción de la contabilidad dentro de los seis meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción»¹².

Aunque entre la denuncia de la pérdida de los libros (24 de febrero de 2014) y la fecha de expedición de la liquidación oficial de revisión (9 de diciembre de 2014) transcurrieron más de seis meses, no se advierte que la demandante haya adelantado

¹⁰ Sentencias de 28 de junio de 2016, exp. 18727, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 15 de marzo de 2018, exp. 21854, C.P. Milton Chaves García.

¹¹ Fols. 612 a 614, c.a. 4.

¹² Fols. 621 a 628, c.a. 4.



diligencia alguna tendiente a reconstruir su contabilidad. Siendo así, y comoquiera que ninguna norma impone a la administración el deber de suspender el procedimiento de fiscalización y/o determinación ante la pérdida de la contabilidad del contribuyente, la Sala concluye que alegada pretermisión de términos como causal de nulidad por violación del debido proceso no está llamada a prosperar.

2. Procede el rechazo de costos de venta por inexistencia o simulación de las operaciones de compra. Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria para comprobar la existencia de las transacciones económicas de los contribuyentes es la prueba indiciaria, que corresponde a la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido. Los indicios analizados en conjunto pueden ser suficientes para determinar con plena certeza la simulación de estas operaciones, logrando desvirtuar, con ello, la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Ante la contundencia de los indicios la carga de la prueba se invierte y, por tanto, corresponde al contribuyente demostrar la realidad de las operaciones declaradas¹³.

En el caso en estudio se encuentran probados los siguientes hechos:

En la corrección a la declaración inicial, de 15 de agosto de 2013, la demandante registró en el costo de ventas el monto de \$9.275.618.000, valor que estaba compuesto, entre otros, por **\$2.390.857.090**, registrado en la cuenta PUC 61395001 «costo de venta por comercio al por mayor» y **\$1.860.763.910**, por concepto de compras efectuadas a terceros, operaciones, que, en su conjunto, suman \$4.251.621.000.

Con el objeto de verificar la realidad de estas operaciones, la DIAN efectuó, entre otras, las siguientes diligencias:

El 20 de febrero de 2014, la DIAN profirió auto de verificación y cruce a la demandante, pero al realizar la visita en la dirección registrada en el RUT, los funcionarios comisionados hallaron que el lugar correspondía a una casa con avisos de «se arrienda». No obstante, quien atendió la visita (Paola Torres) manifestó que allí sí funcionaba la sociedad, pero que la cita previamente acordada con la revisora fiscal no iba ser atendida. Ante la imposibilidad física de hallar a la sociedad contribuyente, el 28 de febrero de 2014, la DIAN citó al representante legal y al revisor fiscal de la sociedad (Camilo Hernán Campo Duque y Fanny Figueredo Báez, respectivamente) quienes no atendieron la citación, argumentando que estaban fuera del país y de la ciudad. El 10 de marzo de 2014 la DIAN hizo la citación por segunda vez, pero estas personas no comparecieron¹⁴.

En relación con la suma declarada por **\$2.390.857.090**, en el requerimiento ordinario de 21 de febrero de 2014, la DIAN solicitó a la actora precisar información, al pedirle que allegara «*relación detallada en la cual se discriminen claramente los terceros a los cuales corresponde el valor de \$2.930.857.090 registrado en la cuenta PUC 61395001 “costo de venta” indicando: NIT, nombre del tercero, valor, nro. de factura, fecha de factura y concepto (no incluir terceros con el valor negativo, firmado por revisor fiscal)*»¹⁵:

¹³ Sentencia del 21 de junio de 2018, exp. 22154, C.P. Milton Chaves García.

¹⁴ Fols. 645 a 648, 789 a 792, 952 y 953 c.a.

¹⁵ Fols. 549 a 551, c.a. 3.



Y frente a los costos declarados por compras a terceros (**\$1.860.763.910**), en ese mismo requerimiento solicitó lo siguiente:

“7) Documentos soporte de los siguientes costos:

Cuenta	NIT	Tercero	Valor
611514001	830.026.179	ABC Comercializadora de Transportes Ltda.	\$28.733.536
611514001	830.034.147	Administración de Riesgos del Transporte S.A. ARISTA S.A.	\$32.723.504
611514002	900.221.595	Servicios Terrestres E.U.	\$3.823.000
611514002	830.087.605	JH Limitada Autopartes	\$868.804.691
611514002	900.243.020	911 Mantenimiento y Servicio	\$676.032.435
611514002	900.020.951	Industria Andina de Minerales Ceras y Derivados de Petróleo S.A.	\$254.469.813
		TOTAL	\$1.864.586.979 ¹⁶

8) Indicar el medio de pago mediante el cual se le cancelan las mercancías adquiridas a los proveedores indicados en el punto anterior. En caso de realizar pago mediante cheque o transferencia electrónica incluir una relación detallada que incluya fecha, beneficiario, banco girado, número de cuenta, número de cheque, extractos bancarios en los que se evidencien estos movimientos.”

Sin embargo, como quedó plasmado en líneas anteriores, la información no fue entregada, pues el 25 de febrero de 2014, la sociedad solicitó el plazo de 6 meses para reconstruir la contabilidad, así como el reconocimiento de costos presuntos del artículo 82 del ET¹⁷. El 26 de febrero de 2014 la DIAN negó ambas solicitudes¹⁸.

Con el objeto de verificar las operaciones de compra realizadas con los proveedores relacionados en el cuadro anterior, con excepción de Servicios Terrestres EU, que no fue revisada, la DIAN realizó cruces y visitas, hallando lo siguiente:

1. ABC Comercializadora de Transportes Ltda. El 21 de febrero de 2014 se le profirió requerimiento ordinario, pero el correo fue devuelto por la causal «*dirección incompleta*», por lo cual fue notificado por aviso. En él se solicitaba lo siguiente¹⁹:

1) Relación de operaciones realizadas con la sociedad Continental Drilling Company SAS NIT 830.094.243-7 durante el año gravable 2011, indicando fecha, descripción de la operación, valor de la operación y número de la factura soporte de la misma, suscrito por revisor fiscal.

2) Fotocopia legible de las facturas o documentos soporte de la relación anterior. Indicar el medio de pago mediante el cual Continental Drilling Company SAS NIT 830.094.243-7 le cancela las mercancías y/o servicios adquiridas durante el año gravable 2011. En caso de realizar pago mediante cheque o transferencia electrónica incluir una relación detallada que incluya Fecha, Beneficiario, Banco Girado, número de cuenta, número de cheque o transferencia y valor por el cual fue girado el cheque o transferencia electrónica, e incluir fotocopia de los extractos bancarios en los que se evidencian estos movimientos.

3) Relación de las guías de transporte terrestre mediante las cuales la mercancía es enviada a Continental Drilling Company SAS NIT 830.094.243-7 durante el año gravable 2011, indicando el medio de pago del transporte. En caso de realizar pago mediante cheque o transferencia electrónica incluir una relación detallada que incluya fecha, beneficiario, banco girado, número de cuenta, número de cheque o transferencia y valor

¹⁶ De este monto, la DIAN desconoció \$1.860.763.910, pues las operaciones llevadas a cabo con Servicios Terrestres EU, por valor de \$3.823.000, fueron aceptadas.

¹⁷ Fols. 612 a 614, c.a. 4.

¹⁸ Fols. 621 a 628, c.a. 4.

¹⁹ Fols. 836 y 837, c.a. 5.



por el cual fue girado el cheque o transferencia electrónica, e incluir fotocopia de los extractos bancarios en los que se evidencian estos movimientos.

4) Relación de las cuentas por cobrar o por pagar que presentan saldo con Continental Drilling Company SAS NIT 830.094.243-7 a 31 de diciembre de 2011, certificado por revisor fiscal.

ABC Comercializadora de Transportes dio respuesta el 18 de marzo de 2014, indicando que «no realiza operaciones ni factura por ningún concepto desde junio de 2005, antes y después de la fecha no ha tenido ningún tipo de relación ni ha realizado operaciones con la sociedad Continental Drilling Company SAS»²⁰.

En la misma fecha (21 de febrero de 2014), la DIAN profirió a esta sociedad auto de verificación y cruce. Al realizar visita a la dirección registrada en el RUT, se verificó que el lugar corresponde a un conjunto residencial en el que años atrás residió el señor Luis Enrique Hernández Velandia, supuesto representante legal de dicha sociedad. Los residentes manifestaron que allí no funcionan empresas²¹. Se contactó y citó a esta persona, quien rindió declaración juramentada ante la autoridad tributaria, ratificando la respuesta dada por la sociedad el 18 de marzo de 2014, esto es, que nunca realizó operaciones económicas con Continental Drilling Company SAS²².

2. Administración de Riesgos del Transporte S.A. ARISTA S.A. La DIAN le profirió requerimiento ordinario de 21 de febrero de 2014, solicitando la misma información que se solicitó a ABC Comercializadora de Transportes²³. Pese a que el acto fue notificado, no se obtuvo respuesta. En la misma fecha, se profirió auto de verificación y cruce y, en la visita realizada al lugar (dirección registrada en el RUT) los residentes manifestaron que allí nunca ha funcionado tal empresa ni han residido los representantes legales o socios de esta sociedad²⁴.

Debido a lo anterior, la DIAN citó al representante legal de la sociedad (Armando Basto Pineda) quien compareció a la administración y bajo la gravedad de juramento manifestó que la sociedad tuvo «cero empleados, sólo el representante legal que no ganó un peso», que la «compañía no ha generado ninguna transacción con ninguna persona natural o jurídica en los últimos 10 años» y menos se emitieron facturas a Continental Drilling Company SAS²⁵.

3. JH Limitada Autopartes. La misma actuación se surtió con esta sociedad, que dio respuesta al requerimiento ordinario indicando que la sociedad está cerrada desde el año 2011, que no ha tenido ningún vínculo comercial con Continental Drilling Company SAS y «que ninguno de los socios conoce a la empresa». Al realizar visita a la dirección registrada en el RUT se verificó que allí funcionaba una empresa de radiadores y una lechonería, y que el representante legal (Helmer Sierra Romero) residió en esa casa muchos atrás. Estos hallazgos fueron ratificados por este representante legal al señalar que no tenía «conocimiento de transacciones con esa empresa»²⁶.

4. 911 Mantenimiento y Servicio. De esta sociedad no se recibió respuesta al requerimiento ordinario de información que se le notificó. En la visita efectuada a la

²⁰ Fol. 967 c.a. 5.

²¹ Fols. 603 a 607, c.a. 4.

²² Fols. 863 al 865, c.a. 5.

²³ Fols. 560 y 561, c.a. 4.

²⁴ Fols. 694 a 696, c.a. 6.

²⁵ Fols. 786 7 787, c.a. 4.

²⁶ Fols. 554 a 558, 719, 797 a 818, 866 y 867 c.a.



dirección registrada en el RUT se constató que es una casa de familia. Según el acta de visita, quien atendió la diligencia manifestó que su hijo creó la empresa pero que siempre estuvo inactiva y nunca realizó operaciones. De igual manera, la DIAN citó al representante legal (Gustavo Alexander Quiñonez Peña), quien en declaración juramentada manifestó que la sociedad jamás tuvo relación comercial con Continental Drilling Company SAS ni le facturó, que tampoco tuvo infraestructura²⁷.

5. Industria Andina de Minerales Ceras y Derivados de Petróleo S.A. Al responder el requerimiento enviado en el que se solicitaba la misma información que a las anteriores sociedades, esta sociedad afirmó que *«no tuvo relación de operación con la sociedad Continental Drilling Company SAS durante el año 2011, por lo tanto, no existen facturas o documentos soporte de la relación anterior, no hay relación de guías de transporte terrestre de mercancías enviadas a dicha compañía, al igual que las cuentas por cobrar o pagar»*. Se realizó visita a la dirección registrada en el RUT, verificándose que para el periodo fiscalizado no funcionaba allí la sociedad requerida, pues, funcionaba un café internet. La representante legal de sociedad (Gloria Eunice Tochoy García) rindió declaración juramentada en la que indicó que la empresa nunca funcionó puesto que *«no se logró montar nada»* y que nunca celebraron operaciones con Continental Drilling Company SAS, sociedad a la que ni siquiera había *«oído nombrar»*²⁸.

En relación con la suma de **\$2.390.857.090**, luego de analizar la información recaudada con anterioridad a la supuesta pérdida de los libros de contabilidad, la DIAN pudo determinar que esta suma correspondía a un traslado proveniente de la cuenta 143501001 *«inventarios de mercancías»*. Así se observa en el libro auxiliar con corte a 31 de diciembre de 2011 en la que se observa un movimiento crédito de esta cuenta por ese valor registrado con el *«tercero»* Continental Drilling Company SAS²⁹. La DIAN corroboró el origen del saldo de esta cuenta, hallando que ese mismo valor se encuentra contenido en el saldo final de esa misma cuenta PUC, pero del año 2010. Es decir, correspondía a supuestos inventarios del año inmediatamente anterior al periodo fiscalizado³⁰. A su vez, en el acta de hechos de 11 de julio de 2013, la revisora fiscal de la actora manifestó que *«en este auxiliar [de 2010] vienen las compras acumuladas de años anteriores»*³¹.

La DIAN revisó el listado de terceros con los que se cargó la cuenta 143501001 de 2010 (Bripetrol Oil EU, Petrol Gax EU, División Petrol EU, Turbing Petrol EU y Franks Petrol EU), hallando que todos tenían el RUT suspendido con anterioridad al 2009, debido a que la DIAN no pudo ubicar a estos contribuyentes y/o a sus representantes legales y/o que los últimos habían fallecido antes del mismo año³². Dentro de estos terceros, también estaban JH Limitada Autopartes e Industria Andina de Minerales Ceras y Derivados de Petróleo S.A., cuya inexistencia había quedado establecida con anterioridad. En el requerimiento especial, quedó determinado que los costos declarados corresponden a *«compras con terceros que en desarrollo de la investigación se establecieron como inexistentes»*³³.

De acuerdo con lo anterior, el desconocimiento de costos estuvo soportado en una serie de indicios que llevaron a la administración tributaria al convencimiento de que

²⁷ Fols. 579 a 583, 671 y 672, 680 y 681, 882 a 886, c.a.

²⁸ Folios 724 a 730, 965, 8772 y 873 c.a.

²⁹ Fol. 110, c.a.

³⁰ Fols. 134 y 135, c.a.

³¹ Fol. 121, c.a.

³² Fols. 915 a 934, c.a.

³³ Fol. 1022, c.a.



las operaciones de compra no habían tenido lugar. Es un patrón recurrente en todas las indagaciones efectuadas por la DIAN el que ninguno de los proveedores (ABC Comercializadora de Transportes Ltda., Administración de Riesgos del Transporte S.A. ARISTA S.A., JH Limitada Autopartes, 911 Mantenimiento y Servicio, Industria Andina de Minerales Ceras y Derivados de Petróleo S.A.) tuviera infraestructura o sede de negocios a pesar de que se registró una dirección en el RUT. Además, los representantes legales de estas sociedades manifestaron jamás haber tenido operaciones económicas con la contribuyente y, en la mayoría de los casos, estas empresas ni siquiera desarrollaron actividad económica alguna, dado que fueron inoperantes. Debido a la anterior, tampoco presentaron contabilidad o documentos soporte de las supuestas operaciones que, según la demandante, llevó a cabo con ellas, por cuantía de **\$1.860.763.910**.

Y en lo que respecta a la suma de **\$2.390.857.090**, se advierte que corresponde a operaciones llevadas a cabo con algunas de las anteriores sociedades (JH Limitada Autopartes e Industria Andina de Minerales Ceras y Derivados de Petróleo S. A.) que, aunque figuraban formalmente creadas, materialmente eran inoperantes o inexistentes y, con otras sociedades cuyo RUT aparecía cancelado. Y, en todo caso, las operaciones no correspondían a costos incurridos (causados y realizados) en el año declarado sino a supuestos inventarios de años anteriores que fueron trasladados de la cuenta 143501001 «*inventarios de mercancías*» de 2010 a la cuenta del costo (PUC 61395001) del año 2011, sobre la que se pidieron detalles contables y soportes externos en el requerimiento ordinario de 21 de febrero de 2014, pero la actora adujo la pérdida de los libros de contabilidad sin que estos fueran reconstruidos y allegados con posterioridad a su solicitud.

En situaciones como la analizada, la Sala ha precisado que, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, cuando la administración lleva a cabo un esfuerzo probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante, en la medida en que, atendiendo al principio general de la carga de la prueba contenido en el artículo 167 del CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables), pues es quien los invoca a su favor³⁴, con la correspondiente exhibición, desde luego, de nuevas pruebas que respalden la realidad de la operación económica o a través de la demostración de que la calificación de los hechos realizada por la administración es equivocada o contraria a la realidad. Es así porque, como lo ha entendido la Sala, el fenómeno simulatorio es una pura cuestión de hecho, que versa sobre la realidad de los acontecimientos y no sobre su calificación jurídica, por lo cual debe ser demostrado por el interesado en cada caso concreto³⁵.

En el caso en estudio, la actora alega que la DIAN no decretó ni practicó y/o no tuvo en cuenta las siguientes pruebas que demostrarían la procedencia de los costos declarados: (i) información exógena (información por medios magnéticos reportada por terceros); (ii) facturas que respaldan algunos de los costos rechazados; (iii) acta de inspección contable realizada por los funcionarios de fiscalización, mediante la cual se levantaron las pruebas que figuran en el expediente; (iv) autos comisorios por los cuales se otorgó competencia a funcionarios para recaudar las pruebas y la determinación del tributo a la División del Gestión de Fiscalización Grupo de Auditoría Especializada de Hidrocarburos y Minería de la Dirección Seccional de Impuestos de

³⁴ Sentencias del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, y del 29 de julio de 2021, exp. 24827, CP: Julio Roberto Piza.

³⁵ Cfr. exp. 24827.



Grandes Contribuyentes y (v) petición de la contribuyente para hacer valer las pruebas como lo ordena el artículo 174 del CGP.

Al respecto, la Sala coincide con la DIAN en el sentido de que estas pruebas no tienen la entidad de desvirtuar el rechazo de costos y para tales efectos son pruebas inconducentes, dado que, como se acaba de ver, la inexistencia de las operaciones de compra quedó plenamente establecida. Con todo, se advierte que la información exógena invocada por la actora corresponde a la reportada por los proveedores por operaciones económicas cuya inexistencia y simulación quedó comprobada.

Asimismo, la existencia de facturas no es demostrativa de la realización de la operaciones de compra rechazadas, pues, aunque la procedencia de costos está atada a que se soporten en facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 del ET (art. 771-2 del ET), la eficacia probatoria de estos documentos no es absoluta, toda vez que, como acaba de verse, la administración puede desvirtuar la operación económica que estas facturas entrañan, a través de los indicios, como en efecto ocurrió.

La actora también echa de menos la inexistencia de un acta de inspección contable que dé cuenta del recaudo de las pruebas que integran el expediente. Al respecto, la existencia o inexistencia del acta de inspección contable no condiciona la validez de las pruebas recaudadas por la administración, a través de las distintas diligencias de fiscalización, como cruces de información, requerimientos ordinarios de información y visitas de verificación, que fueron los medios utilizados por la DIAN para el recaudo probatorio.

En lo que respecta a los autos comisorios se aprecia que estas pruebas fueron allegadas al proceso en CD por la DIAN³⁶, quedando demostrado que los funcionarios comisionados actuaron con competencia y dicha prueba en nada servía para los propósitos de la demostración de los costos declarados. Lo anterior, porque la labor probatoria de la demandante debió estar dirigida a desvirtuar los indicios recopilados por la Administración y a demostrar la veracidad de las operaciones económicas llevadas a cabo con los proveedores rechazados.

Finalmente, en lo que respecta al argumento de que se tenga como prueba la petición formulada en la etapa de fiscalización donde se pedía a la administración que las pruebas fueran valoradas conforme al artículo 174 del CGP, la Sala verifica que el decreto de esta prueba fue negado por el Tribunal en la audiencia de pruebas con fundamento en el inciso 2 del artículo 173 del CGP³⁷, porque era deber de la demandante aportarla. Siendo que esta prueba no hace parte del acervo probatorio, que tampoco es claro su objeto, ni conducente para la demostración de costos, la Sala se abstiene de realizar pronunciamientos adicionales.

De otra parte, la actora pide la aplicación de los costos presuntos del artículo 82 del ET. Esta norma prevé un método de estimación indirecta de los costos, cuando existan indicios de que el costo declarado por el contribuyente no es verdadero, o se desconozca el costo de los activos enajenados y resulte imposible su determinación directa mediante la contabilidad, la declaración de renta del contribuyente o terceros.

³⁶ Fol. 215, c.p.

³⁷ Esta norma dispone que el juez se abstendrá de ordenar la práctica de las pruebas que, directamente o por medio de derecho de petición, hubiera podido conseguir la parte que las solicite, salvo cuando la petición no hubiese sido atendida, lo que deberá acreditarse sumariamente.



La Sala ha precisado que este método de estimación indirecta solo puede aplicarse cuando no puedan establecerse los costos mediante pruebas directas, sin que ello exima al contribuyente de acreditar los costos declarados en su denuncia privado en virtud de la carga de la prueba. No basta con solicitar su aplicación, al no ser un derecho a favor del contribuyente que justifique su inactividad probatoria, o traslade una carga probatoria impuesta por la ley³⁸.

En el presente caso no procede la aplicación de los costos presuntos, pues, además de que no se cumplen los anteriores requisitos, no puede reconocerse ningún costo sobre operaciones cuya inexistencia o simulación está comprobada.

3. Es procedente la sanción por inexactitud. Estando probado que la actora incluyó costos inexistentes, se configura el supuesto infractor previsto en el artículo 647 del ET (vigente para la época de los hechos) para la imposición de la sanción por inexactitud. En consecuencia, se mantiene la sanción por inexactitud que reliquidó el Tribunal en el 100%, con base en el principio de favorabilidad.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

4. Condena en costas. La Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, pues, de conformidad con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas se rige por las reglas del artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se acreditó en este asunto.

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

F A L L A

- 1. CONFIRMAR** la sentencia apelada.
- Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

³⁸ Sentencia del 16 de septiembre de 2021, exp. 23949, C.P. Milton Chaves García.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01169-01 (26370)
Demandante: CONTINENTAL DRILLING COMPANY SAS
FALLO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN.

