



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., veintiséis (26) de junio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 76001-23-33-000-2017-01397-01 (27343)
Demandante FUNDICIÓN RAMÍREZ ZONA FRANCA S.A.S.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas: Impuesto a la renta. Año 2012. Procedencia de costos. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 29 de octubre de 2021¹, en la que el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca resolvió:

«PRIMERO. NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. CONDÉNASE en costas de la primera instancia a la parte accionante. FÍJANSE para el efecto las agencias en derecho en un porcentaje del uno por ciento (1%) del valor de las pretensiones denegadas. (...)». (Énfasis del texto original).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento especial² y su correspondiente respuesta³, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, expidió la liquidación oficial de revisión nro. 152412016000010 del 6 de julio de 2016⁴, mediante la cual modificó la declaración del impuesto a la renta del año 2012 de la sociedad Fundación Ramírez Zona Franca S.A.S, que había sido corregida aumentando el saldo a favor, a través de la liquidación oficial de corrección nro. 152412015000011 del 29 de abril de 2015.⁵ La modificación de la liquidación oficial de revisión consistió en el desconocimiento de costos de ventas asociados a operaciones de compraventa de oro, lo cual provocó el cálculo de un mayor impuesto a cargo y la imposición de la sanción por inexactitud a la tarifa del 160% sobre el mayor valor a pagar.

El 8 de septiembre de 2016, la sociedad demandante presentó recurso de reconsideración⁶ en contra del acto de determinación oficial, el cual fue decidido por la DIAN a través de la resolución nro. 004605 del 29 de junio de 2017⁷, confirmando el acto recurrido, a excepción del monto de la sanción por inexactitud, que se calculó a la tarifa del 100% sobre el mayor valor a pagar, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

¹ El recurso de apelación fue admitido por auto del Tribunal del 23 de noviembre de 2022, y en el Consejo de Estado a través de auto del 6 de junio de 2023, después de haber requerido al Tribunal para que enviara los antecedentes administrativos.

² Requerimiento Especial Nro. 152382015000010 del 13 de julio de 2015. Fls. 6 a 30 del cuaderno principal.

³ Fls. 31 a 116 del cuaderno principal.

⁴ Fls. 117 a 195 del cuaderno principal.

⁵ Fls. 3353 a 3356 y 3360 de los antecedentes administrativos. La actora presentó declaración de renta el 15 de abril de 2013, y esta fue corregida el 11 de febrero de 2015 y posteriormente el 20 de marzo de 2015.

⁶ Fls. 196 a 266 del cuaderno principal.

⁷ Fls. 270 a 294 vlt. del cuaderno principal.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante solicitó, previo al trámite respectivo⁸:

- «1. **DECLARAR LA NULIDAD DE LOS SIGUIENTES ACTOS ADMINISTRATIVOS:**
 - *LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 152412016000010 de fecha 6 de julio de 2016, notificada por correo el día 11 de julio de 2016, por medio de la cual la DIAN modifica la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2012.*
 - *RESOLUCIÓN QUE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN No. 004665 (sic) del 29 de junio de 2017, por medio de la cual se confirma en todas sus partes la Liquidación Oficial de Revisión No. 152412016000010 del 6 de julio de 2016.*
2. *Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO a FUNDICIÓN RAMÍREZ ZONA FRANCA S.A.S. NIT. 900.479.267, disponiendo que:*
 - *Está ajustada a derecho la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2012, que fuera presentada por el contribuyente FUNDICIÓN RAMÍREZ ZONA FRANCA S.A.S. y su posterior corrección.*
 - *Conforme a lo anterior, mi representada, no está obligada al pago del mayor valor del impuesto, ni de los intereses moratorios, ni la sanción por inexactitud impuesta por el ente fiscalizador, en los actos administrativos que se impugnan.*
 - *Concomitante con la decisión anterior, se ordene la devolución inmediata del saldo a favor de mi representada con los intereses y la indexación respectiva conforme al artículo 863 del E.T.*
 - *Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente que lleva la DIAN de mi representada, eliminando cualquier concepto a su cargo por el impuesto sobre la renta del año gravable 2012.*
3. *Se condene a la NACIÓN – DIAN – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CALI, de ahora en adelante "LA DIAN", a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos fácticos y de derecho que prueban las irregularidades del ente fiscalizador en este proceso de determinación tributaria».*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 4, 6, 29, 95 (numeral 9), 209 de la Constitución Política, 77, 82, 107 177-1, 177-2, 647, 683, 705-1, 710, 742, 743, 744, 745, 752, 754 al 763, 771-2 y 779 del Estatuto Tributario, 3, 10 y 188 de la Ley 1437 de 2011, 176 y 264 del Código General del Proceso.

El concepto de violación⁹ se resume así:

1. Falsa motivación de los actos administrativos por indebida valoración legal y probatoria

Señaló que la DIAN no podía concluir que las operaciones llevadas a cabo con el proveedor Oceandina S.A.S. (en adelante Oceandina) no eran reales, por el simple hecho de que esta no haya podido localizarlo en su respectiva jurisdicción¹⁰. Lo anterior, porque la demandante es usuaria aduanera de la Zona Franca Palmaseca

⁸ Fls. 326 a 327 del cuaderno principal.

⁹ Fls. 11 a 65 del cuaderno principal.

¹⁰ Armenia.



y, por lo tanto, está sometida al control de la entidad encargada de la operación de esa zona franca, de conformidad con el artículo 393 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 14 del Decreto 4051 de 2007. Sobre este particular, puso de presente que cualquier ingreso o salida de mercancía de la zona franca debe contar con la supervisión del administrador de esta. Consideró que esto constituye una prueba suficiente para acreditar que la operación fue real. Al respecto, se refirió al Concepto Nro. 0022263 de 2009 de la DIAN.

Indicó que, en el año 2012, la demandante realizó 21 operaciones de compra con por valor de \$7.080.423.311 con Oceandina y que los inventarios de tales operaciones se registraron individualmente al momento del ingreso a la Zona Franca Palmaseca, en el formulario de movimiento de mercancía, el cual se elaboró por cada factura de venta. Señaló que se lleva un control detallado del ingreso de mercancías a la zona franca, el cual ha sido incluso auditado por la administración. Al respecto, citó los artículos 38-3 y 38-4 de la Resolución 5532 de 2008, que modificó la Resolución 4240 de 2000, proferidas por la DIAN.

Considerando lo anterior aseveró que argumentar que una operación es inexistente equivale a decir que existe una falsedad cometida por los funcionarios de la DIAN que certificaron la llegada de oro proveniente de Oceandina a la zona franca, y que reportaron la salida por exportación de la mercancía, una vez el oro fue fundido y procesado.

Con base en un cuadro donde relaciona las facturas expedidas por Oceandina, y el correspondiente formulario del ingreso de la mercancía a la zona franca, aseveró que las pruebas mencionadas fueron corroboradas por la DIAN, puesto que, a la fecha, ni esa entidad ni la Zona Franca Palmaseca han manifestado que los formularios no sean reales o que las operaciones allí reflejadas no sean ciertas, al punto que tampoco se han iniciado procesos para obtener su nulidad.

Dijo que otra prueba que acredita la realidad de las operaciones con Oceandina es su contabilidad, puesto que la Administración no aportó ninguna prueba real y tangible que demostrara que los 282 folios anexados en donde constan las transacciones fuesen falsos. Por el contrario, manifestó que la DIAN los aceptó, pero no les dio valor probatorio porque no encontró la dirección registrada por Oceandina en el RUT y, por lo mismo, decidió declarar inexistente el negocio que realizó con dicho proveedor.

Planteó que, con la respuesta al requerimiento especial, había demostrado que la actividad económica registrada por Oceandina en su casilla 50 del RUT, figuraba el código 0722¹¹, y en la casilla 2 el código 4662. De ahí que no era cierta la causal aducida por la Administración para considerar inexistente la operación, referente a que la actividad económica del proveedor era la venta de productos alimenticios y no de oro. Agregó que esta situación constituía una prueba adicional para demostrar la realidad de las operaciones cuestionadas.

Advirtió sobre el contrato de mandato suscrito entre Oceandina y el señor Casquete del 9 de enero de 2012, entregado con la respuesta al requerimiento especial, que la DIAN no ha demostrado su falsedad. Con base en ello, dijo que la actora siempre conoció y estuvo en contacto con el mandatario de la proveedora y que fue con él con quien se desarrolló la operación, de manera que era fácil inferir el error en el

¹¹ Extracción de oro y otros metales preciosos.



que incurrió la Administración sobre la apreciación del negocio. Agregó que la existencia del contrato fue incluso reconocida por el mandatario en declaración extra-juicio del 13 de octubre de 2015, la cual también se entregó como prueba al responder el acto preparatorio.

Argumentó que el hecho de que la DIAN no haya encontrado la dirección informada por Oceandina en el RUT, o que existiera error en la nomenclatura, no es suficiente para declarar la inexistencia de las operaciones, teniendo en cuenta que, en el año 2012, cuando se realizaron las mismas, la DIAN no demostró que la empresa del proveedor no estuviese funcionando. Añadió que no es su responsabilidad el hecho de que Oceandina no haya reportado información exógena en el año 2012, que haya informado varias direcciones en el RUT y en la Cámara de Comercio, o que no las haya corregido, en caso de existir errores, y que no haya inscrito al contador público o revisor fiscal en el Certificado de Existencia y Representación Legal. En todo caso, advirtió que, con el recurso de reconsideración, aportó una certificación del representante legal de Oceandina en la que se informa que esa sociedad sí realizó operaciones con la demandante por la suma incluida como costo en el 2012. Aseveró que esta prueba es válida porque constituye una declaración de parte, que tiene el mismo valor de una prueba testimonial, al haber sido reconocida ante notaría pública.

Con fundamento en el Decreto 4048 de 2008, aseveró que la DIAN es una sola entidad, a pesar de que en ella actúen seccionales de impuestos y aduanas de forma autónoma. Por consiguiente, dijo que en el informe de acción de fiscalización aduanera aparece que, en el año 2012, la Seccional de Aduanas de Cali realizó la trazabilidad de los procesos aduaneros y cambiaros y que no encontró inconsistencia alguna. De manera que resultaba curioso que, para el mismo año gravable, la seccional de impuestos haya pretendido desconocer las operaciones.

Aunado a lo expuesto, agregó que la investigación preliminar hecha por la demandada al proveedor se llevó a cabo en los años 2015 y 2016, esto es, 3 o 4 años después de realizadas las operaciones con la actora. Por eso, debía explicársele a la DIAN que, en el giro ordinario de los negocios, los establecimientos de comercio pueden cerrar o las personas pueden cambiar de actividad económica. Además, mencionó que la venta de oro no deja grandes utilidades y que, por lo mismo, no se necesita de una gran infraestructura para ejecutar esa actividad.

En lo que tiene que ver con las operaciones de costo efectuadas con la Fundación para el Desarrollo Sustentable de las Comunidades Vulnerables de Colombia (en adelante Agordesarrollo) esgrimió exactamente los mismos argumentos expuestos en los párrafos previos, incluyendo el cuadro con la relación del número de los formularios de ingreso de mercancía zona franca y las facturas expedidas por ese proveedor. Manifestó que el representante legal del proveedor reconoció haber tenido relaciones comerciales con la actora, mediante un mandato con representación (señor Casquete), todo lo cual se demostró al haber aportado el contrato de mandato con la respuesta al requerimiento especial, la declaración extra-juicio del mandatario y haber presentado la solicitud para ser registrado en la Agencia Nacional de Minería.

Enfatizó en que ninguna parte de los actos administrativos demandados se cuestionó para efectos de los costos el cumplimiento de los requisitos generales de deducibilidad previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, así como tampoco se discutieron los supuestos de los artículos 177-1, 177-2 y 771-2 *ibidem*, lo cual



daba cuenta de que si había cumplido con los requisitos necesarios para que el costo fuera deducible, y que la DIAN no debía olvidar que las normas exigían una tarifa legal probatoria en materia de costos, que había sido cumplida por la sociedad. Además, dijo que la DIAN había desconocido su contabilidad a pesar de que, en las 2 inspecciones tributarias realizadas a la sociedad esta entregó sin dilación la totalidad de la información que se le solicitó, en la cual administración pudo evidenciar el cumplimiento de los requisitos legales establecidos en el Decreto 2649 de 1993, respecto del registro de las operaciones económicas, con sus respectivos soportes, incluyendo las facturas.

Al hacer una recopilación de las pruebas a las que se ha hecho referencia en los párrafos anteriores, aseveró que la DIAN desconoció su debido proceso al haberlas valorado indebidamente. Puntualmente, dijo que su contabilidad fue objeto de cruces de información con las contabilidades de los proveedores y con la información exógena, lo que permitió evidenciar que toda esa información es concordante, demostrando la realidad económica de la actora. Con esto, adujo que la DIAN no podía desconocer su contabilidad, so pretexto de basar sus actuaciones en meros indicios, pues ello va en contra del debido proceso.

Resaltó que la Administración desconoció el artículo 742 del Estatuto Tributario y el debido proceso, porque basó sus actuaciones en simples conjeturas, a las cuales les dio la condición de indicios. En esas condiciones, efectuó una comparación de las pruebas de la DIAN y las suyas, y afirmó que el peso probatorio de estas últimas era muy superior, de manera que, de haberse aplicado el criterio de la sana crítica, la demandada habría concluido que las operaciones sí existieron.

Aseveró que la inferencia lógica de no encontrar la dirección de los proveedores es que el proveedor ya no exista para esa fecha, pero no que la operación comercial celebrada no sea real, máxime cuando hay otras pruebas que demuestran lo contrario. Específicamente, dijo que esto era así en el caso de las operaciones con Agrodesarrollo, puesto que la demandada fundamenta el desconocimiento de las operaciones en el testimonio rendido por el representante legal (Señor Martínez) y en la denuncia penal que éste le impuso a su mandatario, cuando lo cierto es que no existe relación entre los dos asuntos, pues son diferentes.

Se refirió al testimonio del señor Martínez y afirmó que en ningún momento desconoció los hechos relativos a que la actora hubiese llevado a cabo operaciones con Agrodesarrollo y esa sociedad hubiese suscrito un contrato de mandato con el señor Casquete para que actuara en nombre de la proveedora. Dijo que existen cartas remitidas por el señor Martínez a la Agencia Nacional Minera solicitando el registro de Agrodesarrollo, que existen pagos realizados por el mandatario al mandante, con los cuales se demuestra que este último sí recibió dinero proveniente de la venta de oro.

Indicó que la DIAN alegó como prueba la denuncia penal presentada por el representante legal de Agrodesarrollo contra su mandatario, pero no tuvo en cuenta la contradicción consistente en que, contrario a lo expuesto en la denuncia, el denunciante le dijo a la DIAN que sí sabía de las operaciones con la demandante. Resaltó que la denuncia no se refiere a la actora, sino al mandatario de Agrodesarrollo (el señor Casquete S) por abuso de confianza, a quien el representante legal en su declaración testimonial del 6 de abril de 2015 había calificado de persona de gran confianza. De ahí que resulte extraño que cuando la



DIAN realizó la inspección haya presentado la denuncia penal en contra de su «*gran amigo*» con el cual tenía una gran confianza»¹².

Señaló que esta situación lo que demuestra es que el representante legal de Agrodesarrollo y su mandatario trataron de hacer compraventas de oro, pero que los resultados no le gustaron al primero, quien intenta eludir su responsabilidad por las omisiones que ha cometido en contra del Estado, por lo que «*lo más fácil es echarle la culpa al mandatario*»¹³. En todo caso, resaltó que las operaciones entre la demandante con este proveedor se hicieron de buena fe exenta de culpa, pues lo cierto es que la actora no «*es culpable (sic) que el par de amigos hoy intenten pelearse por los resultados de sus operaciones comerciales, ni tiene porque (sic) estar enterada de las posibles diferencias entre el mandatario y mandante*»¹⁴.

Consideró que la Administración vulneró el artículo 164 del Código General del Proceso porque no apreció en conjunto las pruebas aportadas al proceso y, por lo mismo, hizo un indebido traslado de la carga de la prueba, lo cual está proscrito en virtud de la sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional, y del artículo 746 del Estatuto Tributario. Agregó que como la investigación tributaria no previó quien de las dos partes tiene la razón, debía aplicarse el artículo 745 *ibidem*.

2. Notificación extemporánea de la liquidación oficial de revisión

Dijo que la demandada vulneró el procedimiento tributario y el debido proceso porque efectuó 2 inspecciones tributarias para verificar los mismos hechos. Señaló que con ocasión del auto de inspección tributaria del 17 de diciembre de 2014 se realizó una visita el 9 de enero de 2015 en la que se llevó a cabo un extenso programa de auditoría, incluyendo la verificación de toda la información contable y financiera respecto de las operaciones realizadas por la sociedad. Agregó que, luego de responder el requerimiento especial, la Administración notificó una segunda inspección tributaria en la que se volvió a revisar lo que ya había sido investigado en virtud de la primera.

Adujó que la única finalidad de la segunda inspección tributaria fue la de impedir la firmeza de la declaración privada, lo cual atenta los principios mínimos del derecho procesal tributario. Alegó que, según el artículo 9 del Decreto 019 de 2012, las entidades públicas tienen prohibido solicitar documentos que ya reposan en el expediente, situación que desatendió la DIAN al solicitar documentos en virtud de la segunda inspección tributaria. En esas condiciones, aseveró que la liquidación oficial de revisión es nula por haberse notificado por fuera del plazo de 6 meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial, previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario. A estos efectos, se refirió a la sentencia del 16 de octubre de 2014 del Consejo de Estado (Exp. 2011-00089, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

3. Falta de aplicación del costo presunto. Artículo 82 del Estatuto Tributario.

Expresó que, si la DIAN rechazó todo el costo es necesario que se aplique el artículo 82 del Estatuto Tributario, pues existe un principio básico según el cual no puede existir un ingreso sin un costo asociado, más cuando, en este caso, está probado que el oro adquirido entró a zona franca y fue exportado. Aseveró que la aplicación de esta norma es de carácter obligatoria en virtud de los principios de justicia y

¹² Fl. 371 del cuaderno principal.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ *Ibidem*.



equidad, pues de lo contrario se atentaría la realidad económica de la contribuyente. Sobre este particular, se refirió al Concepto Nro. 61066 de 2007 de la DIAN y a la sentencia del 18 de junio de 2008 (Exp. 16131, C.P. Ligia López Díaz) del Consejo de Estado¹⁵, que solicitó aplicar por constituir un precedente para este caso concreto.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Sostuvo que no incurrió en ninguno de los eventos tipificados en el artículo 647 del Estatuto Tributario y, en todo caso, que la demandada pasó por alto el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, referente a los principios del régimen sancionatorio. Lo anterior, porque las operaciones cuestionadas son reales, están registradas en los libros de contabilidad y no existe prueba que demuestre lo contrario, y porque la sanción no fue proporcional ni graduada, lo que constituye una afrenta a los principios de legalidad y justicia. En complemento, dijo que los datos registrados en su declaración privada fueron reales y provienen del desarrollo de su actividad productora de renta.

Adujo que se presentaba una diferencia de criterios con la Administración frente al derecho aplicable, puesto que la DIAN considera, mediante supuestos (ni siquiera indicios) y al margen de los artículos 77, 82, 107 y 771-2 del Estatuto Tributario, que las operaciones cuestionadas son inexistentes a pesar de que las mismas se celebraron bajo las mismas condiciones que con los otros 33 proveedores cuyas operaciones sí reconoció.

5. Condena en costas en contra de la DIAN

Recalcó que la DIAN realizó actuaciones irregulares que derivaron en el desconocimiento de las operaciones de costo y que con estas se le produjo un daño, pues tuvo que gastar tiempo, dinero y recursos importantes en un litigio que, de aplicarse adecuadamente el derecho, ya estaría resuelto.

Oposición de la demanda

La parte demandada controvertió las pretensiones de la demanda y solicitó que se condenara en costas a la parte demandante¹⁶.

Respecto al cargo de nulidad por **falsa motivación, por indebida valoración legal y probatoria**, señaló que los actos administrativos demandados están fundamentados en hechos reales, en la valoración de los documentos que reposan en el expediente y en normas conexas con tales hechos, lo cual descarta la falsa motivación. Aseveró que en el requerimiento especial y en la liquidación oficial consta la relación de las pruebas recaudadas durante la investigación, incluyendo las aportadas por la actora, así como su valoración conforme a las reglas de la sana crítica, de ahí que la decisión administrativa esté soportada en pruebas lícitas, recaudadas conforme con los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario.

Frente a las operaciones realizadas entre la demandante y Oceandina, informó que esa sociedad no cumplió con la obligación de presentar información exógena del año 2012, que en el expediente constan las facturas aportadas por la actora, elaboradas por un tipógrafo registrado en la dirección de una fábrica que hace 6 años dejó de funcionar y cuyo titular aparece como fallecido en 1999, según

¹⁵ También cita otra sentencia a la cual se refiere como "sentencia de agosto de 2011, C.P. Martha Teresa Briceño".

¹⁶ Fls. 452 a 488 vltto del cuaderno principal.



cancelación del registro civil (este también es el impresor de las facturas del otro proveedor). Así mismo que, no se encontró físicamente la dirección registrada en el RUT y en el Certificado de Existencia y Representación Legal de Oceandina, que en tales documentos tampoco existía la inscripción del contador público o revisor fiscal, que entre la información exógena reportada por terceros y en el RUT de dicha compañía se observaba la misma dirección pero en diferentes municipios, que no presentó declaraciones tributarias en el año 2012, que su actividad corresponde a venta de alimentos y no de oro.

Sostuvo que no era cierto que en el RUT de Oceandina, generado el 9 de abril de 2015, se encuentre registrada bajo el código 2 la actividad asociada al comercio al por mayor de minerales metalíferos y no ferrosos. En adición, adujo que no era cierto que con los formularios de movimientos de mercancía a zona franca se demostrara que, en efecto, la mercancía había entrado. Lo anterior, porque este era el trámite para el ingreso de mercancía desde el resto del territorio aduanero con destino a la zona franca, pero no quería decir que la DIAN verificara físicamente toda la mercancía procedente del resto del territorio aduanero nacional, puesto que las inspecciones obedecían a procesos de control aleatorios. De tal forma que tales formularios sólo dan fe de una realidad formal pero no real. Lo mismo dijo frente al informe de análisis cambiario de una funcionaria de la DIAN, pues este se limita a constatar que el valor de las exportaciones fue canalizado dentro de los 6 meses siguientes al recibo de las divisas.

Respecto al supuesto contrato de mandato suscrito entre Oceandina y el Señor Casquete, sostuvo que en ningún momento se allegó copia de ese contrato, pues sólo se trajo a colación en la manifestación extra-juicio del representante legal de Oceandina (Señor Buila). En adición, llamó la atención sobre el hecho de que, conforme al informe del expediente VV-2012-2015-54 del 13 de marzo de 2015, elaborado el 17 de abril de 2015, se observaba en el RUT de esa sociedad que su representante legal era el señor Rubio Reyes y que sólo hasta el 10 de enero de 2014, cuando se actualizó el RUT, se registró al señor Buila como representante legal. En consecuencia, esgrimió que no se entendía por qué esa última persona daba cuenta de operaciones realizadas en el año 2012, cuando no figuraba como representante legal de Oceandina.

Frente a las operaciones comerciales llevadas a cabo con Agrodesarrollo, citó apartes del testimonio rendido por esa compañía, y expresó que el mismo no daba constancia de las operaciones comerciales celebradas con la demandante, pues este sólo señalaba que se realizaron transacciones a través de una persona de gran confianza de Agrodesarrollo y de la demandante, sin que con ello se hubiese demostrado la existencia del contrato de mandato entre Agrodesarrollo y el señor Casquete, al punto que nunca se anexó copia del mismo. De igual forma, reiteró el argumento ya expuesto para el otro proveedor, respecto a los formularios de ingresos de mercancías a zona franca.

Sobre la supuesta vulneración del artículo 29 de la Constitución por indebida valoración probatoria, y que las pruebas aportadas por la contribuyente tienen más peso que las allegadas por la DIAN, precisó que el artículo 742 del Estatuto Tributario establece que es viable fundamentar las actuaciones en pruebas reguladas en el Código General del Proceso, norma que regula la prueba indiciaria. Así las cosas, manifestó que los indicios son plenamente admisibles en materia tributaria para verificar la realidad de las operaciones económicas, las cuales, en



este caso, son los costos de venta, y en el que cada hecho indicador se encuentra debidamente soportado en las pruebas obrantes en el expediente.

Planteó que, ni en sede administrativa ni judicial, la demandante aportó pruebas para desvirtuar el acervo que soporta las inconsistencias puestas de presente en los actos demandados, ni tampoco allegó otros elementos probatorios que demostraran las condiciones de tiempo, modo y lugar de las operaciones con proveedores de dudoso comportamiento, de manera que no se probó en contra de la evidencia analizada en los actos administrativos. Agregó que, según las sentencias del 19 de marzo (Exp. 9154) y del 11 de diciembre de 1998 (Exp. 9156) del Consejo de Estado, la declaratoria de proveedor ficticio no es necesaria para cuestionar la realidad de las operaciones de costos. Adicionalmente, precisó que el rechazo de los costos se dio porque no se pudo comprobar la realidad de las operaciones, más no porque se hubiese vulnerado el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En lo referente a la prueba testimonial rendida por el representante legal de Agrodesarrollo (señor Martínez A) dijo que, de conformidad con los artículos 684, 750 y 779 del Estatuto Tributario y 165 del Código General del Proceso, la DIAN podía utilizar cualquier medio probatorio para verificar la realidad de las operaciones, al contrario de lo dicho por la actora, según la cual la Administración debía limitarse a verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 107 y 771-2 del Estatuto Tributario. Adicionó que el representante legal de Agrodesarrollo se limitó a corroborar la existencia de las facturas de venta, que le dan apariencia de veracidad a los costos declarados. Además, resaltó que el mismo hizo referencia a que la compañía solo tuvo a cargo la organización de los mineros contratados por la demandante, no la compra de oro, y que sólo hasta el 4 de abril de 2015 las personas contratadas le entregaron documentos soporte de las transacciones comerciales. De ahí que desconociera las transacciones de compra y venta de oro, así como los documentos soporte (i. e. facturas, consignaciones, comprobantes, etc.).

Enfatizó en que el 9 de marzo de 2016, el señor Martínez presentó ante la DIAN copia de la denuncia penal que interpuso en contra del señor Casquete *«por las defraudaciones que le tienen afectado en forma tributaria¹⁷»*. Preciso que esta denuncia no era contradictoria con el testimonio rendido por el mismo, puesto que este se limitó a expresar que las operaciones con la actora se hicieron a través de una persona de confianza con el fin ejecutar un programa de atención a los mineros del Cauca.

Sobre el cargo de nulidad por la **notificación extemporánea de la liquidación oficial de revisión**, citó los artículos 706 y 710 del Estatuto Tributario y manifestó que con ocasión del auto de inspección tributaria del 13 de abril de 2016 se profririeron varios requerimientos ordinarios de información, con el fin de indagar sobre las direcciones registradas en el RUT de varios proveedores de la demandante, se hicieron visitas r a esos mismos proveedores y se tomaron los testimonios de los señores García, Sánchez e Idagarra. Por este motivo afirmó que no era cierto lo dicho por la actora, en el sentido de que con el auto de inspección tributaria del 13 de abril de 2016 lo único que se persiguió fue ampliar el término para expedir la liquidación oficial de revisión, puesto que se recaudaron nuevas pruebas.

¹⁷ Fl. 471 del cuaderno principal.



Precisó que con las dos inspecciones tributarias que se decretaron en sede administrativa se hizo una constatación directa de los hechos de los diferentes medios de prueba, lo que permitió verificar la existencia o inexistencia de las operaciones comerciales en debate. Máxime cuando dichas inspecciones tributarias dieron lugar a resultados disímiles, puesto que con la primera (ordenada mediante auto del 17 de diciembre de 2014) se obtuvo información con base en la cual se expidió el requerimiento especial, proponiendo el rechazo de costos por inexistencia de proveedores. Mientras que con las pruebas recaudadas gracias a la segunda inspección (auto del 13 de abril de 2016) se determinó que sólo debían rechazarse costos por ese mismo concepto, pero por menor valor al inicial. En esas condiciones, resaltó que se cumplieron los términos legales para expedir y notificar los actos administrativos acusados.

En lo que tiene que ver con el cargo de nulidad por **falta de aplicación de los costos presuntos conforme con el artículo 82 del Estatuto Tributario**, citó las sentencias del 26 de febrero de 2014 (Exp. 19090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 15 de junio de 2001 (Exp. 11834, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié) del Consejo de Estado, según las cuales los costos presuntos son improcedentes cuando la Administración ha exigido que se demuestre las operaciones que los originaron y el contribuyente no ejerció la actividad probatoria suficiente para establecer su realidad. Situación que, afirma ocurrió en este caso.

Defendió la imposición de la **sanción por inexactitud**, en la medida en que la contribuyente incluyó costos inexistentes en su declaración de renta, lo que quiere decir que introdujo datos incompletos, equivocados y falsos, que derivaron en un menor impuesto y saldo a pagar. Además, citó jurisprudencia del Consejo de Estado (i. e. las sentencias del 31 de mayo de 1996, Exp. 7650 y del 5 de mayo de 2011, Exp. 17306), según las cuales no es necesario probar que el contribuyente haya actuado de manera fraudulenta o dolosa para imponer la sanción por inexactitud.

Dijo que no se configuró la diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, porque no se cumplió la condición de declarar datos completos y verdaderos y, en todo caso, porque la actora incurrió en desconocimiento del derecho aplicable, aspecto sobre el cual se refiere la sentencia del 26 de enero de 2009, Exp. 15984, del Consejo de Estado.

Finalmente, en lo relacionado con la **condena en costas**, citó apartes de la sentencia del 19 de septiembre de 2007 del Consejo de Estado¹⁸ y solicitó no condenar a la Administración en virtud del artículo 188 del CPACA. Puso de presente que los asuntos tributarios son de interés público, por lo que la condena en costas no es procedente y, en todo caso, que actuó conforme con el debido proceso, sin incurrir en mala fe, conductas dilatorias o temerarias. Agregó que no está probada la causación de las costas, de conformidad con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca¹⁹ denegó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante, por concepto de agencias en derecho, conforme con los siguientes argumentos.

¹⁸ No hizo referencia al expediente.

¹⁹ SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, índice 25.



Realizó un recuento de las pruebas obrantes en el expediente sobre la operación llevada a cabo entre la demandante y Oceandina, las cuales consideró allegadas al proceso de conformidad con los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario. Manifestó que la DIAN había concluido que la dirección registrada en el RUT por Oceandina no existe, además en ese registro no aparecían inscritos ni revisor fiscal o contador público, está no presentó declaraciones tributarias en el año 2012, no existe información exógena reportada por esa sociedad o de terceros sobre ella, y que el impresor de las facturas expedidas por dicha compañía es el mismo de otras sociedades con las que se cruzó información (Trade Fronte S.A.S., Azendecol S.A.S. e Importaciones Panandina Trading S.A.S.) que permitió encontrar que éste había fallecido (según la Resolución Nro. 2077 del 31 de diciembre de 1999 de la Registraduría Nacional del Estado Civil) y, el lugar en donde se elaboraran las facturas había dejado de funcionar hace más de 6 años.

Concluyó que todo lo anterior hacía inconsistente el argumento de la actora, según el cual la DIAN no valoró las pruebas allegadas respecto de la operación llevada a cabo Oceandina. En adición, puso de presente que los formularios de movimientos de mercancías a zona franca no prueban que la mercancía haya efectivamente entrado a zona franca, pues si bien tal documento, a la luz del artículo 369 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN, hace parte del trámite para el ingreso de mercancía desde el resto del territorio aduanero esto no quiere decir que la demandada *«verifique de manera física toda entrada de mercancía procedente del resto del territorio aduanero nacional, por cuanto las revisiones e inspecciones obedecen a procesos de control aleatorios en desarrollo de las facultades de fiscalización»*. Añadió que los mencionados formularios dan fe de una realidad meramente formal.

Planteó que, en relación con el supuesto mandato entre Oceandina y el señor Casquete, a través del cual se realizaron las supuestas operaciones con la sociedad actora, como lo advirtió la Administración en ningún momento se allegó copia de ese contrato y sólo se trajo a colación el mismo en una declaración extra-juicio rendida por el señor Buila, representante legal de Oceandina. Resaltó que sólo hasta el 10 de enero de 2014 el señor Buila actuó como representante legal de Oceandina, de manera que no se explicaba por qué él mismo podía dar cuenta de operaciones realizadas en el año 2012. Agregó que en el expediente W-2012-2015-54 del 13 de marzo consta el RUT de Oceandina de fecha 13 de julio de 2012, en el que consta como representante legal el señor Rubio Reyes.

En lo que tiene que ver con las presuntas operaciones comerciales llevadas a cabo con el proveedor Agrodesarrollo, advirtió que la DIAN también hizo una debida valoración probatoria. Al respecto, se refirió al acta de visita obrante a folios 2575 a 2578 de los antecedentes administrativos y manifestó que, con base en lo allí expuesto, la Administración había señalado que Agrodesarrollo no dio cuenta de las operaciones comerciales supuestamente realizadas con la demandante, sino que se limitó a sostener que había una relación que se llevaba a cabo a través de una persona de confianza de ambas compañías, sin que se hubiese reconocido que existía un mandato con el señor Casquete.

En relación con los reparos expuestos por la demandante sobre el uso de las pruebas indiciarias para rechazar los costos de ventas, destacó que estas son plenamente admisibles en materia tributaria como soporte de la Administración, quien puede obtenerlas dentro de su facultad de fiscalización para verificar la realidad de las operaciones económicas.



Planteó que en el testimonio del señor Martínez (representante legal de Agrodesarrollo) este sólo se limitó a corroborar la existencia de las facturas de venta (sin confirmar su contenido) que dan apariencia de legalidad a los costos declarados, indicando así mismo que Agrodesarrollo sólo se dedica a organizar mineros, pero no a comprar oro, y que sólo hasta el 4 de abril de 2015 los funcionarios de la sociedad actora le entregaron a la DIAN documentos soporte de las transacciones realizadas con Agrodesarrollo, de manera que desconoce las transacciones por compra y venta de oro y cómo era la elaboración de facturas, consignaciones, comprobantes, etc.

Expresó que la DIAN decretó y practicó las pruebas necesarias para comprobar la realidad de las operaciones comerciales de la demandante con sus proveedores, a partir de lo cual encontró varias inconsistencias, que van más allá de *«la formalidad de las facturas y la contabilidad, analizando la relación del contribuyente con sus proveedores»*. Precisó que el rechazo de los costos se dio porque no se pudo comprobar la realidad de las operaciones económicas, pero no porque se hubiere vulnerado el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En ese sentido, concluyó que la Administración había valorado adecuadamente las pruebas, de conformidad con los artículos 164 y 176 del Código General del Proceso y 745 y 746 del Estatuto Tributario, con lo cual descartó la falsa motivación de los actos acusados por indebida valoración probatoria.

Aseveró que no se evidenciaba la violación del debido proceso administrativo, puesto que revisada el acta de inspección tributaria levantada con ocasión del auto de inspección tributaria nro. 152412016000002 del 13 de abril de 2016, se comprueba que la DIAN profirió los requerimientos ordinarios nros. 152412016000004, 152412016000005, 152412016000006, 152412016000007, 152412016000008, con el fin de indagar por las direcciones registradas en el RUT de varios proveedores de la demandante.

De igual forma, dijo que la demandada había realizado visitas a las direcciones registradas en los RUT de los proveedores de la actora, que había tomado los testimonios de los señores García, Sánchez y Idágarra, sobre los hechos de este proceso. En ese sentido, manifestó que no se encontraba probado lo expuesto por la actora, en relación con que, con la inspección tributaria decretada en el auto del 13 de abril de 2016, lo único que buscaba la DIAN era ampliar el término para la expedición de la liquidación oficial.

Por el contrario, dijo que, con ocasión de tal inspección, se habían recaudado nuevas pruebas que fueron valoradas para llegar a la decisión contenida en los actos administrativos demandados. Agregó que la demandante no desvirtuó ninguna de las mencionadas pruebas, por lo que coincidió con la DIAN que frente a esta carga probatoria no había lugar a aplicar los costos presuntos del artículo 82.

Consideró procedente la sanción por inexactitud porque la demandante incluyó costos inexistentes o datos incompletos y equivocados en su declaración privada, que derivaron en un menor impuesto a pagar, lo cual constituía una conducta inexacta, a la luz del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Finalmente, condenó a la actora al pago de costas en primera instancia, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (numeral 1) del Código General del Proceso.



Recurso de apelación

La **demandante**²⁰ apeló la sentencia de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

En lo que tiene que ver con el cargo de nulidad por **indebida valoración probatoria**, destacó que el Tribunal se limitó a transcribir casi de forma exacta y sin mayor cambio algunos apartes de las decisiones de la DIAN, sin analizar los argumentos de la demanda ni las pruebas anexadas, de manera que la sentencia impugnada carece de un análisis probatorio propio. Reiteró que no es cierto que las operaciones efectuadas con Agrodesarrollo y Oceandina sean inexistentes, puesto que la actora es usuaria de una zona franca y, por lo tanto, está obligada al cumplimiento de una serie de procedimientos y protocolos para comercialización de oro, los cuales son expedidos por el Gobierno Nacional, e incluyen entre otros el ingreso y la salida efectivos de ese material de la zona franca.

Luego de describir los procedimientos y documentos relacionados con los aspectos de zona franca (nombre del trámite, actor y documento que se genera), aseveró que afirmar que las operaciones fueron inexistentes implica señalar que no existió un oro, material respecto del cual intervinieron personas e instituciones para completar el procedimiento de compra y venta del mismo (i. e. representantes del usuario operador de la zona franca, transportistas de valores, servidores públicos designados por la Agencia Nacional de Minería y por la DIAN), lo cual implica afirmar equivocadamente que se aprobaron las actas de ingreso, de salida, de unas exportaciones y pagos a un proveedor internacional, respecto de un material que no existió. Es decir, que la compañía aérea internacional transportó tulas vacías, que una entidad bancaria se prestó para canalizar las divisas de un oro que no es real. Dijo que esto es prácticamente imposible de realizar y que tal complot solo cabe en la cabeza de una persona que desconoce cómo opera una zona franca y la comercialización de oro.

Repitió que las inspecciones que se realizan sobre las sociedades comercializadoras de oro no son aleatorias, sino obligatorias, razón por la cual la demandante entregó como prueba las facturas y las actas sobre cada una de las operaciones, las cuales no son documentos meramente formales, sino verdaderamente actos administrativos, en los que quienes participan en su elaboración firman y dan fe de la revisión personal, así como de la cantidad de gramos que entran y salen del proceso de fundición de oro. Así las cosas, consideró imposible concluir que las operaciones de compraventa de las cuales se derivaron los costos rechazados fueron inexistentes.

Esgrimió que una cosa es que se discuta la inexistencia de una operación comercial y otra que se discuta la procedencia del costo o gasto por el incumplimiento de los deberes formales de los proveedores, tal y como ocurre en este caso, puesto que los incumplimientos de los terceros son hechos ajenos a la voluntad de la demandante, a quien no le corresponde la ejecución ni la vigilancia de tales conductas, por lo que es una obligación imposible de cumplir y una exigencia ilegal por parte de la Administración.

Advirtió que la DIAN en ningún momento tachó de falso o discutió la contabilidad de la demandante, las facturas, las actas o registros de entrada y salida de la zona franca, los pagos a los proveedores internacionales y los pagos que realizó el

²⁰ SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, índice 28.



comprador internacional, las declaraciones extra-juicio de los proveedores, las certificaciones de la Dirección Seccional de Aduanas y de Cambios, sobre el adecuado cumplimiento de las obligaciones aduaneras y cambiarias de la actora, todo por el año 2012. En consecuencia, argumentó que la Administración consideró que eran inexistentes las operaciones de compra por el incumplimiento de las obligaciones formales de los proveedores, de ahí que debió haber cuestionado a tales terceros y no a los compradores de buena fe, como lo es la demandante.

Reiteró que, en este caso, se presentaron pruebas directas, por lo que no era de recibo que el Tribunal valorara las pruebas indiciarias. Planteó que lo que está probado en este proceso es que los proveedores incumplieron sus obligaciones formales, pero no que tales incumplimientos sean contundentes para desvirtuar las plenas pruebas a las que se ha hecho referencia. Dijo que, a duras penas, lo recaudado por la DIAN son indicios contingentes que no tienen la fortaleza para desvirtuar la realidad de las operaciones económicas y que el Tribunal no valoró la contundencia de los supuestos indicios.

Consideró que el Tribunal avaló el argumento de la demandada respecto a que no se le podía dar validez a las facturas porque fueron imprimidas por un negocio tipográfico que se encontraba en proceso de sucesión (RUT de sucesión ilíquida), cuando lo cierto es que esa figura es legal y no amerita ningún tipo de recriminación.

Destacó que aportó pruebas que demuestran la existencia y la trazabilidad de las operaciones y que ninguna de ellas fue tachada de falsa, pero a pesar de eso el Tribunal no las valoró, pues en la sentencia apelada no se encuentra ningún aparte en el que se indiquen las razones por las cuales no fueron tenidas en cuenta o eran insuficientes para desvirtuar los argumentos de la demandada.

En lo que tiene que ver con el cargo de nulidad por la **notificación extemporánea de la liquidación oficial de revisión**, aseveró que el Tribunal se limitó a indicar que la DIAN había recaudado nuevas pruebas mediante la segunda inspección tributaria y que reiteró, sin mayor análisis, lo expuesto en la oposición a la demanda. Argumentó que se omitió el análisis de la demanda, según el cual con la inspección tributaria no se recolectaron pruebas nuevas, sino actas e información que ya existían en el expediente, con la primera inspección tributaria. De manera que el único propósito de la Administración había sido ampliar el término para proferir la liquidación oficial de revisión y así evitar la firmeza de la declaración privada.

En cuanto a lo decidido frente al cargo de nulidad referente a **la aplicación de los costos presuntos de que trata el artículo 82 del Estatuto Tributario**, planteó que el Tribunal retomó lo expuesto por la DIAN en los alegatos de conclusión, sin realizar un análisis propio de los argumentos y pruebas presentados por la demandante.

Aseveró que el Tribunal nada dijo respecto a este cargo según el cual, de desconocer los costos debatidos, la demandante estaría tributando sobre sus ingresos brutos y no sobre su renta líquida. Por el contrario, dijo que el juez de primera instancia se limitó a decir que no se habían desvirtuado las pruebas recaudadas por la demandada y que estas demostraban que las operaciones no existieron, sin explicar cuáles eran tales elementos probatorios y cómo las pruebas aportadas en la demanda no las habían refutado. Insistió que al estar acreditado que el oro entró a la zona franca y fue exportado, ello implica que se adquirió ese material por un valor, de ahí que no pueda decirse que la venta de oro no tuvo un costo asociado. Agregó que el artículo 82 del Estatuto Tributario es una norma imperativa y no potestativa.



Se opuso nuevamente a la imposición de la **sanción por inexactitud**. A estos efectos, señaló que en el fallo impugnado ni siquiera analizó el cargo de la demanda, de manera que reiteró que las pruebas obrantes en el expediente demuestran que las operaciones que reflejan los costos registrados en el denuncia privado sí existieron. Puso de presente que, si la DIAN tenía dudas sobre el incumplimiento de las obligaciones formales por parte de los proveedores, ha debido, en contra de ellos, *«haber descargado todo su arsenal jurídico para obligarlos al cumplimiento de tales deberes y sancionarlos si fuera el caso»*.

Enfaticó en que está demostrada la diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable entre la DIAN y la contribuyente, máxime cuando los datos declarados por la actora son ciertos, pues están debidamente registrados y soportados en documentos internos y externos. Recalcó que la demandante no tuvo ánimo de defraudar al Estado y que, para la época de los hechos, no existía una norma que obligara a los contribuyentes a asumir las consecuencias de la negligencia e incumplimiento de los deberes formales de los proveedores. Además, dijo que había actuado *«sobre una interpretación válida de la norma»*.

Consideró que la **condena en costas** resulta improcedente, en la medida en que no se encuentran probadas en el expediente y, en todo caso, dijo que la demanda no se presentó con carencia de fundamento legal, pues existen fundamentos fácticos y jurídicos para haberla presentado. Además, dijo que nunca actuó de mala fe y que acudió a la jurisdicción para encontrar justicia, ya que no existían motivos para que la DIAN iniciara en su contra un proceso de determinación del impuesto a la renta del año 2012. Sin perjuicio de lo anterior, y en caso de que las costas se consideren procedentes, solicitó tasarlas a un valor acorde con las actuaciones de la contraparte en este proceso, puesto que el 1% de la cuantía del proceso constituye un valor exorbitante, demasiado oneroso y que no está acorde con la realidad.

Oposición al recurso de apelación

La parte demandada reiteró lo expuesto en la oposición a la demanda.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolver el recurso de apelación formulado por la parte demandante en contra de la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda encaminadas a obtener la nulidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto a la renta de la sociedad Fundación Ramírez Zona Franca S.A.S., correspondiente al año gravable 2012, y le impuso sanción por inexactitud.

Atendiendo estrictamente los términos del recurso de apelación, el problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en determinar los siguientes asuntos: (i) si los actos administrativos están viciados de nulidad por falsa motivación pues, conforme con las pruebas existentes en el expediente, las operaciones de compraventa de oro efectuadas con los proveedores Oceandina y Agrodesarrollo sí existieron, (ii) si el auto que decretó la segunda inspección tributaria suspendió el término para



comunicar la liquidación oficial de revisión y, en consecuencia, si fue notificada oportunamente, (iii) si resultaba procedente la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario, en caso de que persista el rechazo de los costos que fueron declarados por la demandante, (iv) si la actora debe ser sancionada por inexactitud y, finalmente, (v) si procede la condena en costas en primera instancia.

Por cuestiones metodológicas, la Sala iniciará por resolver el cargo de apelación relacionada con la notificación extemporánea de la liquidación oficial de revisión, pues, en caso de prosperar, sería suficiente para revocar la sentencia de primera instancia y anular los actos administrativos enjuiciados.

1. La liquidación oficial acusada fue notificada oportunamente.

De conformidad con el artículo 710 del Estatuto Tributario, la liquidación oficial de revisión debe ser notificada dentro de los 6 meses siguientes al cumplimiento del término para responder el requerimiento especial. En los eventos en los que la Administración practique inspección tributaria de oficio, dicho término se suspenderá por 3 meses, contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

De acuerdo con el artículo 779 *ibidem*, la inspección tributaria es el medio de prueba a través del cual la DIAN verifica, mediante una constatación directa, el cumplimiento de las obligaciones formales y establece la existencia de hechos gravables.

En desarrollo de esta prueba, se pueden decretar todos los demás medios probatorios autorizados por la ley, previa observancia de las ritualidades que le son propias (i. e. testimonios, pruebas documentales, inspecciones contables, solicitar información mediante requerimientos ordinarios o hacer cruces de información, entre otras), sin que sea absolutamente necesario que los funcionarios comisionados se desplacen a las instalaciones del contribuyente²¹.

Debe precisarse que la notificación del auto que decreta la inspección tributaria no es suficiente para suspender el término para notificar la liquidación oficial de revisión, sino que, como lo ha establecido la jurisprudencia de esta sección, para que tal suspensión opere es obligatorio que la administración haya realmente practicado la inspección tributaria, pues «*la finalidad del mencionado auto es la práctica real de la prueba, por lo que si ésta no se realiza dentro de los tres meses siguientes, así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría*»²². En línea con esto, esta sección también ha señalado que la suspensión del término para notificar la liquidación oficial «*opera con prescindencia del resultado de la fiscalización, que puede ser inclusive la decisión de archivar (...)*»²³.

Ahora bien, la inspección tributaria no puede constituirse en un mecanismo temerario para suspender el término de notificación de los actos de determinación oficial y así evitar el acaecimiento de la firmeza de las declaraciones privadas, pues ello daría lugar a la nulidad de la actuación administrativa por desviación de poder, considerando que la finalidad perseguida por el artículo 779 del Estatuto Tributario

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de abril de 2024. Exp. 28289. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 28 de julio de 2007. Exp. 15238. C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Reiterada, entre otras, en las sentencias del 10 de diciembre de 2015, Exp. 21336 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 26 de febrero de 2020, Exp. 23504. C.P. Milton Chaves García.

²³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 16 de febrero de 2023, Exp. 26761, reiterada en la sentencia del 30 de noviembre de 2023, Exp. 27887, ambas con ponencia de la Dra. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



no se cumpliría²⁴. Por lo tanto, el respeto por el objetivo y por las formas previstas para su práctica ha de ser riguroso²⁵.

Descendiendo al caso concreto, se observa que la apelante única asegura que la segunda inspección tributaria decretada por la DIAN, el 16 de abril de 2016²⁶, sólo tuvo como fin dilatar el término para notificar la liquidación oficial de revisión, toda vez que las pruebas que con ella se pretendió recaudar ya se encontraban en el expediente, al haber sido recopiladas en la primera inspección tributaria decretada el 17 de diciembre de 2014²⁷. Situación que, considero, no fue analizada por el Tribunal de primera instancia.

Para resolver, la Sala hará un análisis comparativo de los elementos probatorios decretados en las dos inspecciones tributarias mencionadas, según las actas que obran en el expediente:

Acta de Inspección Tributaria del 9 de julio de 2015 ²⁸	Acta de Inspección Tributaria del 30 de junio de 2016 ²⁹ decretada en Auto del 13 de abril de 2016
<ul style="list-style-type: none">El 22 de diciembre de 2014, se expidieron requerimientos ordinarios de información dirigidos a varios proveedores de oro de la actora (Cooperativa Multiactiva de Mineros, señor Diez Prada, Autroy S.A.S., Proyectos el Progreso S.A.S., Inversiones Luder S.A.S. y Conciviles y Maquinaria Ltda.) con el fin de hacer cruces de información respecto de la compra de oro por parte de la sociedad demandante.El 9 de enero de 2015, se realizó una visita a las instalaciones de la actora y se recopiló información con base en la cual la Administración estableció que la contribuyente no había efectuado retención en la fuente por exportaciones de oro en el año 2012. En esta visita también se aportó, previa solicitud, información contable sobre los ingresos y las deducciones declaradas por la demandante en su denuncia privado, incluyendo balances de prueba y auxiliares detallados de cuentas contables asociados a tales factores.El 23 de enero de 2015, se le solicitó a la sociedad actora allegar los pagos o abonos en cuenta en divisas provenientes del exterior por concepto de exportaciones de oro de marzo a diciembre de 2012. Solicitud que fue respondida por la demandante informando el reintegro de divisas, junto con el auxiliar contable de la cuenta PUC 14050101³⁰. De la revisión de esta información la DIAN también pudo concluir que la actora había omitido practicar la retención en la fuente sobre las exportaciones de oro³¹.El 17 de marzo de 2015, se expidió Auto de Verificación o Cruce dirigido a Agrodesarollo, a la Fundación un Paso Más con Mira al Futuro y a la Fundación para el Desarrollo Social e Integral del Pacífico Afro.El 18 de marzo de 2015, la División de Gestión de Fiscalización Aduanera de la Dirección Seccional de	<ul style="list-style-type: none">El 15 de abril de 2016, se realizó visita a las instalaciones de la contribuyente que fue atendida por el representante legal suplente y la auditora. La Administración indagó sobre la forma en la que actora recibía el oro de los proveedores y, en adición, previa solicitud, la demandante entregó copia del contrato de mandato celebrado entre Tradefronteras S.A.S. y el señor Casquete, el libro auxiliar detallado por terceros de las cuentas PUC 13300501 - cuentas por cobrar proveedores, 14050101 – materias primas y registros en la cuenta 22050501 – proveedores nacionales (sobre Tradefronteras S.A.S., Azendocol S.A.S. y Fundación un paso más con mira al futuro, Panandina Training S.A.S., Multidecoop, Oceandina, Agrodesarollo y Fundesafro), 11050501 – caja general, los extractos bancarios con el Banco de Occidente, el auxiliar contable y la conciliación fiscal del año 2012, el estado de la cuenta bancaria con el banco BBVA y el auxiliar contable a 31 de diciembre de 2012.La DIAN comprobó la existencia de la provisión periódica de dinero en efectivo mantenida en el Banco de Occidente.El 19 de abril de 2016, la Administración profirió varios requerimientos de información dirigidos a la Cooperativa Coosalud, a la Secretaría de Planeación e Infraestructura física de Abejorral, a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Cali y al Departamento Administrativo de Planeación Municipal de Armenia, con el fin de verificar la dirección del domicilio de Oceandina y de la Fundación un paso más con mira al futuro. La Cooperativa Coosalud y el municipio de Abejorral respondieron los requerimientos el 12 de mayo de 2016³⁵, el 27 de mayo de 2016³⁶, respectivamente.El 22 de abril de 2016, la DIAN expidió autos de verificación o cruce con el objetivo de realizar

²⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 16 de octubre de 2014. Exp. 19611. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 31 de mayo de 2018, Exp. 20558, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁶ Esta inspección se decretó con el Auto de Inspección Tributaria Nro. 152412016000002 del 13 de abril de 2016. Fl. 6923 de los antecedentes administrativos.

²⁷ Esta inspección se decretó con el Auto de Inspección Tributaria Nro. 152382014000087 del 17 de diciembre de 2014. Fl. 978 de los antecedentes administrativos.

²⁸ Fls. 3363 a 3390 de los antecedentes administrativos.

²⁹ Fls. 7135 a 7145 de los antecedentes administrativos.

³⁰ Fls. 1572 a 1582 de los antecedentes administrativos.

³¹ Fl. 3367 vlto. de los antecedentes administrativos.

³⁵ Fl. 7003 de los antecedentes administrativos.

³⁶ Fls. 7018 a 7019 de los antecedentes administrativos.



Acta de Inspección Tributaria del 9 de julio de 2015²⁸	Acta de Inspección Tributaria del 30 de junio de 2016²⁹ decretada en Auto del 13 de abril de 2016
<p>Aduanas de Cali aportó los documentos suministrados por la actora relacionados con asuntos cambiarios y aduaneros del año 2012.</p> <ul style="list-style-type: none">El 19 de marzo de 2015, como resultado de cruces de información, se estableció que no existían las direcciones informadas en el RUT y en la Cámara de Comercio por Azendecol S.A.S., Oceandina S.A.S. y Tradefronteras S.A.S.Se recibió el testimonio de la señora Correa para obtener información sobre el señor Bohórquez Valencia, proveedor de la demandante. En adición, se realizaron visita a los familiares de tal proveedor y se recibió su testimonio³².Se obtuvo la respuesta del Banco de Occidente explicando que las retenciones certificadas por esa entidad correspondían a comisiones pagadas a favor de la actora por operaciones de forward. En adición, certificó la ejecución de operaciones en moneda extranjera y préstamos de cartera³³.El 6 de abril de 2015, se visitaron las instalaciones de Agrodesarrollo y recibió el testimonio del representante legal, señor Martínez A, quien entregó las facturas correspondientes a las operaciones realizadas entre esa compañía y la demandante.El 6 de abril de 2015, se visitaron las instalaciones de la Fundación para el Desarrollo Social e Integral del Pacífico Fundesafo y se recibió el testimonio de la administradora del Edificio Plaza Versailles – Propiedad Horizontal, quien dio información sobre el representante legal de la mencionada fundación.El 6 de abril de 2015, se visitaron las instalaciones de Importaciones y Exportaciones Panandina Trading S.A.S. y se recibió el testimonio del representante legal de esa sociedad (Leal Santos)³⁴.El 7 de abril de 2015, se visitó el domicilio informado por Fundación un Paso Más con Mira al Futuro y se recibió el testimonio de la señora Ceballos.El 14 de abril de 2015, se recibió el testimonio de la señora De los Ríos Quintero, presunta contadora de la Fundación para el Desarrollo Social e Integral del Pacífico Fundesafo.El 15 de mayo de 2015, se visitó el domicilio del señor Medina (sucesión) y se hicieron consultas en la Registraduría Nacional del Estado Civil sobre esta persona, a partir de la cual se establece que había fallecido. Esta persona aparecía como impresor de las facturas aportadas por Tradefronteras S.A.S., Azendecol S.A.S., Oceandina S.A.S., Agrodesarrollo, Fundación para el Desarrollo Social e Integral del Pacífico Afro, Fundación un paso más con mira al futuro y de la Cooperativa Multiactiva para el Desarrollo de Timbiquí – Multidecoop.	<p>verificaciones al Edificio Plaza Versailles – Propiedad Horizontal, que tenía relación con el proveedor Fundesafo. Diligencia que tuvo lugar el 12 de mayo de 2016, en la que, inclusive, se recibió el testimonio de la representante legal de esa propiedad horizontal³⁷, así como certificaciones de ingreso y salida de la copropiedad.</p> <ul style="list-style-type: none">El 3 de mayo de 2016³⁸, la Administración visitó la dirección registrada en el RUT del proveedor Tradefronteras S.A.S. en Armenia y se constató que allí no funcionaba esa empresa. Además, constató que la mencionada dirección no coincidía con la reportada en el certificado de existencia y representación legal de dicho proveedor. En adición, el 11 de mayo, se requirió a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Armenia y al Instituto Agustín Codazzi para que informaran sobre los bienes que se hallaban en la dirección informada por Tradefronteras. Estos requerimientos fueron atendidos el 16 de mayo y el 1 de junio de 2016, respectivamente. La misma información se requirió de las Empresas de Energía del Quindío S.A. E.S.P. el 27 de mayo de 2016, quien respondió el 2 de junio del mismo año.El 3 de mayo de 2016, funcionarios visitaron las direcciones registradas en el RUT del proveedor Azendecol S.A.S. y en las facturas expedidas por ese mismo tercero. Ese mismo día, también se verificó la información exógena reportada por terceros de los años 2012 y 2013 respecto del señor Idagarra por tener relación con el proveedor Azendecol³⁹. Respecto de este mismo proveedor, se expidieron requerimientos de información a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Armenia y se recibe el testimonio de una persona que tenía relación con el presunto domicilio del proveedor⁴⁰.El 5 de mayo de 2016, la DIAN verificó la inscripción en el RUT del proveedor Cooperativa Multiactiva para el Desarrollo de Timbiquí - Multidecoop. Respecto a este mismo tercero, el 25 de mayo de 2016, se realizó visita al vicepresidente y gerente (señor Hurtado) y se le tomó testimonio⁴¹.El 12 de mayo de 2016, se visitó la dirección en Cali de Fundafo, informada por la actora en la respuesta al requerimiento especial. Sobre esta visita, la DIAN anexó fotografías⁴². En adición, el 17 de mayo de 2016, se remitió requerimiento ordinario de información al Departamento Administrativo de Planeación Municipal de Cali para que certificara la existencia de la dirección informada por la actora en relación con Fundafo.El 27 de mayo de 2016, se tomó el juramento del señor Sánchez Morales, por tener relación con la dirección informada por el proveedor Tradefronteras S.A.S. en el RUT⁴³.

A partir de lo expuesto se evidencia que no es cierto el argumento de la apelante según el cual, con la segunda inspección tributaria, la DIAN recaudó las mismas

³² Fls. 3368 y 3369 de los antecedentes administrativos.

³³ Fls. 2396 al 2548 de los antecedentes administrativos.

³⁴ Fl. 3372 de los antecedentes administrativos.

³⁷ Fl. 7137 de los antecedentes administrativos.

³⁸ Fls. 7138 y 7139 de los antecedentes administrativos.

³⁹ Fl. 7140 de los antecedentes administrativos.

⁴⁰ Fl. 7141 de los antecedentes administrativos.

⁴¹ Fl. 7138 de los antecedentes administrativos.

⁴² Fls. 6998 a 7002 de los antecedentes administrativos.

⁴³ Fl. 7139 de los antecedentes administrativos.



pruebas que había obtenido con ocasión de la primera inspección tributaria. De hecho, la apelante no especificó cuáles pruebas habían sido recopiladas por segunda vez. Por lo tanto, no se puede concluir que tal inspección sólo se haya decretado para ampliar el término de firmeza para notificar la liquidación oficial de revisión, previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario.

Por el contrario, la Sala considera que la inspección tributaria decretada por el auto del 13 de abril de 2016 tuvo plena causa y objeto legal, en la medida en que se practicó más de una diligencia, mediante las cuales se recaudaron diversas pruebas sobre los datos declarados por la actora en su declaración de renta y sobre las operaciones de compraventa realizadas con sus proveedores, según se evidencia en el cuadro anterior.

En esas condiciones, esta segunda inspección tributaria sí tuvo la virtualidad de suspender por 3 meses el término para notificar la liquidación oficial de revisión, de manera que, para el 11 de julio de 2016⁴⁴, cuando la actora se enteró de ese acto, la DIAN sí se encontraba dentro del término legal previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, comoquiera que ese plazo inició el 21 de octubre de 2015 (teniendo en cuenta que el requerimiento especial se notificó el 21 de julio de 2015⁴⁵) y que finalizó el 21 de julio de 2016, como consecuencia de la suspensión por 3 meses con ocasión de la inspección tributaria decretada el 13 de abril de 2016. En ese sentido, la notificación de la liquidación oficial fue oportuna.

No prospera el cargo de apelación, por lo que la Sala procederá a resolver los demás cargos formulados en el recurso.

2. Sobre la existencia de las operaciones de compraventa con dos proveedores y la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario.

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto a la renta se requiere soportar los mismos con la presentación de facturas con el lleno de los requisitos previstos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario; o de documentos equivalentes expedidos con el lleno de los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 ibidem.

Empero, la existencia de la factura o documento equivalente, según el caso, no excluye la facultad de la Administración de verificar la realidad o sustancia de la operación reflejada en tales documentos. Por tal razón, esta Corporación⁴⁶ ha resaltado que, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN encuentra que las operaciones respaldadas en facturas o documentos equivalentes carecen de sustento, procede su rechazo, caso en el cual la parte interesada en hacer valer los costos, gastos o impuestos descontables de que tratan esas operaciones deberá desplegar la actividad probatoria que corresponda para acreditar la existencia material de la operación formalmente evidenciada.

Repárese que la comprobación de la realidad trasciende la formalidad del soporte,

⁴⁴ Fl. 7236 de los antecedentes administrativos.

⁴⁵ Fl. 3416 de los antecedentes administrativos.

⁴⁶ Ver, entre otras, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de junio de 2022. Exp. 25776. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



aunque este constituya tarifa legal⁴⁷. Por eso, esta Sección⁴⁸ ha sostenido que:

«aunque la factura sea un requisito necesario a efectos del reconocimiento de costos, lo cierto es que su exhibición no implica, indefectiblemente, que el costo sea procedente, porque la autoridad de impuestos está facultada para adelantar investigaciones respecto de la operación documentada en la factura, con miras a afirmarla o desvirtuarla. En ese evento, corresponderá al obligado tributario desplegar la actividad probatoria necesaria para demostrar la realidad y las características de la transacción cuestionada mediante los medios de prueba señalados en la ley (sentencia del 05 de febrero de 2019, exp. 22240, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)».

En adición, no puede perderse de vista que, sin perjuicio de la presunción de veracidad que ampara a las declaraciones tributarias, en los casos en que la administración realice requerimientos para comprobar los hechos o factores declarados, la carga de probar los conceptos que aminoran el impuesto a cargo (v.g. costos, gastos, entre otros) le corresponde al contribuyente.

En otras palabras, la carga probatoria para desvirtuar la existencia de las operaciones corresponde, en principio, a la DIAN, pero se traslada al contribuyente cuando estas son objeto de comprobación especial o cuando la ley así lo exige. Lo mismo ocurre con la contabilidad, pues si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario prevé que los libros de contabilidad que se lleven en debida forma constituyen prueba a favor del contribuyente, el numeral 4 del artículo 774 *ibidem* precisa que serán suficientes, siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley»⁴⁹.

Resáltese que ninguna norma del ordenamiento tributario determina los medios de prueba conducentes para acreditar la existencia o inexistencia de las operaciones que ejecuta el contribuyente, por lo que su demostración se rige por la regla general de libertad probatoria, consagrada en el artículo 165 del Código General del Proceso. En consecuencia, la eficacia de los elementos probatorios utilizados para ese fin depende «de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse», según el artículo 743 del Estatuto Tributario, que, para este caso concreto, sería la ejecución real de transacciones de compraventa de oro celebradas entre la actora y sus proveedores Oceandina y Agrodesarrollo.

Bajo este contexto, y considerando el acervo probatorio, el indicio adquiere relevancia, en la medida en que, por obvias razones, cuando la operación es inexistente no hay evidencia directa que acredite su irrealidad. En este orden de ideas, la sección ha reconocido reiteradamente que «un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Por esa razón, ha sostenido que ante la contundencia de los indicios se invierte la carga de la prueba, y en consecuencia le corresponde al contribuyente demostrar la realidad de las operaciones económicas con sus proveedores»⁵⁰.

De otro lado, y dado que la actora alega que, frente al desconocimiento de los costos que hace administración bajo el argumento de que los mismos no son reales, entre

⁴⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de junio de 2022, Exp. 25769, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁴⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de noviembre de 2021, Exp. 25474, C.P. Milton Chaves García, que reiteró la sentencia del 29 de julio de 2021, Exp. 24827, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴⁹ Al respecto ver, entre otras, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de julio de 2020, Exp. 22988, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁵⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada, entre otras, en la sentencia del 30 de junio de 2022. Exp. 25776. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



otros por el rechazo de las pruebas que la demandante presentó para controvertir ese aspecto, es de obligatoria aplicación el artículo 82 del Estatuto Tributario, se hace necesario precisar los siguientes aspectos sobre esa norma.

El artículo 82 *ibidem* consagra los métodos supletorios para establecer los costos generados por un contribuyente del impuesto a la renta, como una forma de materializar los principios de justicia y equidad que rigen el sistema tributario y, en particular, el principio de capacidad contributiva, que se deriva de los principios de igualdad, solidaridad, equidad, progresividad y no confiscatoriedad⁵¹.

Sobre el principio de capacidad contributiva, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha señalado que se define como la posibilidad económica de tributar y que «no se agota en la simple verificación del ingreso del sujeto pasivo»⁵². Y es que, los mandatos de este principio resultan de suma importancia en el impuesto a la renta, en la medida en que, como su nombre lo indica, recae sobre una renta o utilidad depurada, que supone que de los ingresos gravados ordinarios y extraordinarios se detraigan los costos y gastos asociados, y de ahí que el artículo 26 del Estatuto Tributario regule como base de este impuesto la renta líquida gravable.

Por esa razón, en virtud de los principios de justicia⁵³, equidad y capacidad contributiva, el impuesto a la renta no puede recaer sobre los ingresos brutos, sino que, por el contrario, debe tener en cuenta los costos y gastos realizados por el contribuyente en el periodo gravable. Bajo este entendimiento, cuando no sea posible establecer los costos bajo el método directo, es decir atendiendo a las pruebas que deben ser el soporte de estos, el artículo 82 del Estatuto Tributario permite su determinación a través de una estimación indirecta, en primer lugar, y, eventualmente, usando una estimación objetiva, dependiendo en ambos casos de que se cumplan los requisitos para acceder a esas metodologías⁵⁴.

Así que, habrá una estimación indirecta cuando, como consecuencia de la imposibilidad de determinar el costo de los activos enajenados mediante pruebas directas (*i. e.* declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos), el funcionario de la DIAN encargado del proceso de fiscalización fija «(...) un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicable».

Habrà lugar a una estimación objetiva del costo, únicamente en caso de que lo anterior no resulte posible, utilizándose para esto el 75% del valor de los activos enajenados por el contribuyente, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.

Debe entonces tenerse presente que, para efectos de aplicar lo indicado anteriormente, la Sala fijó los siguientes criterios:

⁵¹ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-293 de 2020. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.
⁵² Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-293 de 2020. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.
⁵³ Sentencia del 18 de junio de 2008, exp. 16131, C.P. Ligia López Díaz « (...) ante la imposibilidad de cuantificar los costos mediante pruebas directas, en aras del espíritu de justicia (art. 683 E.T.), es pertinente acudir a los medios que para el efecto prevé la ley, a través de la determinación de costos presuntos, como lo prevé el artículo 82 del E.T. »
⁵⁴ Sentencia del 5 de junio de 2025, exp. 29037, C.P. Wilson Ramos Girón.



- (i) *«Los métodos de estimación indirecta y de estimación objetiva del artículo 82 del ET no derogan las exigencias probatorias a cargo de quien solicita el reconocimiento de costos en la venta de activos fijos o movibles, ni lo eximen de las consecuencias derivadas de la negligencia probatoria.*
- (ii) *Cuando la Administración desvirtúe las pruebas aportadas para la comprobación del costo solicitado, pero carezca de medios de prueba aptos para su determinación directa, puede estimarlo indirectamente valiéndose de información económica contrastable sobre costos acordados en operaciones asimilables a la debatida.*
- (iii) *Para la estimación indirecta del costo se emplearán datos estadísticos procedentes de entidades públicas y de agremiaciones competentes, o las conclusiones de estudios económicos específicos sobre transacciones comparables entre partes independientes.*
- (iv) *Se reconoce la posibilidad de que el interesado pida en el curso del procedimiento administrativo la estimación indirecta del costo de venta del activo enajenado, como mecanismo subsidiario ante la eventualidad de que la autoridad de impuestos desestime las pruebas directas que hubiere aportado.*
- (v) *Le corresponde a quien subsidiariamente pretenda la estimación indirecta del costo que invoca, llevar al procedimiento administrativo de liquidación el dato estadístico que alegue como aplicable, su certificación, o el estudio económico contrastable acerca de la valoración de costos habituales en el sector productivo o en operaciones asimilables a la cuestionada, para que la Administración lo aplique o controvierta.*
- (vi) *Solo se puede acudir al método de estimación objetiva para fijar el costo en el 75% del precio de enajenación del activo cuando se demuestre la imposibilidad de estimar indirectamente el costo, por la inexistencia de operaciones comparables; nunca como consecuencia de la negligencia en la solicitud de estimar indirectamente el costo, con el lleno de los requisitos exigibles.*
- (vii) *Ninguno de los dispositivos previstos en el artículo 82 del ET está habilitado para estimar supletoriamente los costos de prestaciones de servicios o de actividades distintas a la venta de activos, ni para estimar los gastos deducibles de la renta bruta.*
- (viii) *Tampoco proceden cuando no se haya probado la existencia de la operación de venta del activo que da derecho a solicitar un costo para determinar la renta bruta y de la previa adquisición de ese activo o de la conformación del costo. »⁵⁵*

Descendiendo al caso concreto, se advierte que, en los actos administrativos acusados la DIAN desconoció costos de ventas porque, en su concepto, las pruebas aportadas por la actora no demostraban la realidad de las operaciones de compraventa de oro efectuadas a sus proveedores Oceandina y Agrodesarrollo. Esto, con fundamento en indicios tales como la imposibilidad física de hallar el domicilio de estos proveedores, así como el del impresor de las facturas de venta, en cruces de información con terceros, y testimonios, entre otros. Esta decisión administrativa fue compartida plenamente por el Tribunal en la sentencia impugnada.

La apelante se opone porque los costos desconocidos están respaldados por su contabilidad, por documentos aduaneros que demuestran la entrada y salida del oro comprado a la zona franca, para ser fundido y exportado, por una certificación del representante legal de uno de los proveedores, por facturas que cumplen los requisitos legales y, en todo caso, porque los motivos de la DIAN para desconocer la realidad de las operaciones cuestionadas obedecen a acciones u omisiones de terceros que no le son imputables.

En consecuencia, manifestó que los actos acusados vulneraron su debido proceso, pues adolecen de nulidad por falsa motivación e indebida valoración probatoria, al darle prevalencia a indicios sobre pruebas directas que demuestran la realidad de las operaciones.

⁵⁵ Sentencia del 5 de junio de 2025, exp. 29037, C.P. Wilson Ramos Girón.



Para resolver, se evidencia que, en los actos administrativos enjuiciados, el desconocimiento de los costos de ventas se sustentó en los siguientes aspectos detectados por la Administración en la verificación de los proveedores de la actora:

- **Oceandina S.A.S.**

No fue posible localizar al proveedor en la dirección inscrita en el RUT y en la Cámara de Comercio, pese a que se realizaron visitas, lo cual le impidió verificar las transacciones presuntamente llevadas a cabo con la demandante y tener acceso a la contabilidad de esa empresa. La Administración también indicó que la actividad económica del proveedor era la venta de productos alimenticios y no de oro. Además, intentó, sin éxito, contactar al impresor de las facturas⁵⁶ (facturas litográficas) allegadas respecto de estas supuestas transacciones, pues había fallecido, según información suministrada por la Registraduría Nacional del Estado Civil.

En cuanto al comportamiento tributario, la DIAN destacó que Oceandina no presentó ninguna declaración tributaria en el año 2012 y tampoco cumplió con la obligación de suministrar información exógena en ese mismo periodo. Finalmente, advirtió que no estaba demostrado el supuesto mandato conferido al señor Casquete, mediante el cual esa compañía realizó las operaciones de venta de oro con la apelante. Lo anterior, porque no existía prueba de ese contrato, sino que el mismo sólo se mencionaba en la declaración extra-juicio del representante legal de Oceandina (señor Buila), quien, en todo caso, no ostentaba tal calidad para el año 2012, pues sólo la obtuvo hasta el 10 de enero de 2014, según consta en la actualización del RUT de esa fecha.

- **Fundación para el Desarrollo Sustentable de las Comunidades Vulnerables de Colombia, Agrosdesarrollo.**

El 6 de abril de 2015, el representante legal (señor Martínez) declaró⁵⁷ que la relación con la actora se dio a través de una persona de confianza de ambas partes, **«con el fin de obtener unos ingresos para llevar a cabo un programa de atención a los mineros del Cauca, aproximadamente se han recibido (...) por este concepto desde el año 2012»**. Indicó que la actora **«realizó la logística para garantizar la compraventa de oro, entre ello (sic) contrató las personas encargadas de la compra y venta de oro, aclarando que la FUNDACIÓN AGRODESARROLLO tenía como objetivo que la comunidad se organizara y que recibiera los beneficios de esa inversión»**. En adición, puso de presente que no tuvo conocimiento de las operaciones de compraventa de oro por parte del personal contratado por la actora, pues Agrosdesarrollo **«sólo se dedica a organizar a los mineros y no a la compra de oro»**. Finalmente, manifestó que el 4 de abril de 2015, las personas encargadas de la compraventa de oro le entregaron documentos soportes de las operaciones de compraventa de oro, a través del señor Anderson Ramírez y que, por lo tanto, desconocía **«las transacciones relacionadas con la compra y venta de oro, así mismo desconozco la elaboración de los documentos soportes como facturas, consignaciones, comprobantes, etc., ni el manejo de cuentas bancarias y no vi manejo del dinero ni el oro de la negociación»**. (Subrayado y énfasis de la Sala).

La entidad demandada también señaló que este proveedor no había reconocido la existencia del contrato de mandato suscrito con (...) Casquete y que tampoco se anexó copia de ese acuerdo. De hecho, resaltó que, el 9 de marzo de 2016, el señor (...) Martínez presentó ante la DIAN copia de la denuncia penal instaurada en contra del presunto mandatario (señor Casquete⁵⁸), de la cual, se extraen los siguientes apartes: **«Cuál sería mi asombro; cuando ubicando al denunciado me entrega una serie de documentos observando que en efecto había hecho transacciones en explotación minera por más de cinco mil millones como aporte en copias para que se le dé el valor legal oportuno, y con un valor de regalías que no las ha cancelado por 16% de todas estas transacciones. (...) Los investigadores de la DIAN (...) en visita realizada el 6 de abril de 2015 a la sede de la fundación (...) levantan un acta en la cual aclaran que los documentos soporte no han sido elaborados por ningún personal de la fundación y que las firmas que soportan estos documentos no son hechos por mí; como persona natural o representante legal y menos que hubieran sido autorizados con firma registrada»**.

⁵⁶ Fls. 1275, 1287, 4601, 4611, 4621, 4631, 4650, 4641, 4660, 4671, 4681, 4690, 4700, 4710, 4720, 4744, 4764, 4773, 4783, 4793, 4803 de los antecedentes administrativos.

⁵⁷ Fls. 2575 a 2578 de los antecedentes administrativos.

⁵⁸ Fls. 6490 a 6638 de los antecedentes administrativos.



En cuanto al comportamiento tributario, la DIAN destacó que no presentó ninguna declaración tributaria en el año 2012 ni en años anteriores. Además, puso de presente que el impresor de las facturas aportadas como soporte de estas operaciones es el mismo de las facturas que soportan las operaciones con Oceandina, a quien tampoco se pudo contactar por haber fallecido, según información suministrada por la Registraduría Nacional del Estado Civil.

A partir de los resultados transcritos de la verificación a los proveedores de la demandante, la Sala destaca, en primer lugar, que el material probatorio en el que se fundamentan los actos acusados no está conformado por meros indicios, sino que también está conformado por pruebas directas que ponen en duda que las compras de oro se hayan hecho a esos dos proveedores, adquisiciones de las que se derivan los costos en discusión, y que, por lo mismo, restan credibilidad a las facturas de venta expedidas por Oceandina y Agrodesarrollo. Al respecto, esta Sección ha señalado que *«las visitas de verificación y los cruces de información constituyen un medio de prueba idóneo para desvirtuar las facturas de venta y la contabilidad, toda vez que permiten a la DIAN verificar de forma directa la realidad de las operaciones que esos documentos registran»*⁵⁹. (Énfasis del texto original).

Nótese que, en este caso, la Administración confrontó las facturas y los documentos contables aportados por la apelante con el pago de esas facturas, las visitas a las supuestas instalaciones de los dos proveedores, las respuestas a los requerimientos de información, el resultado de las consultas a la información exógena y a los sistemas internos de información, así como con los medios de pago y los testimonios y constancias de entidades tales como la Registraduría Civil del Estado Civil y la Cámara de Comercio. El resultado de esta confrontación reveló irregularidades o inconsistencias sobre los dos proveedores de oro cuyo costo se cuestiona, lo cual deja una duda razonable sobre la capacidad operativa de dichos proveedores para ejecutar las transacciones comerciales que alega la actora, y de las cuales se derivaron los costos en discusión y que, por lo mismo, restan credibilidad no sólo a las facturas de venta aportadas, sino también a la contabilidad de la demandante, que supuestamente se soporta en esos comprobantes externos que indicaba como vendedores a Oceandina y Agrodesarrollo.

Dado que la realidad de la operación constituye la premisa fundamental para la aceptación de una expensa, la Sala destaca que no era suficiente contar con la existencia del soporte previsto en la norma tributaria como tarifa legal (*i. e.* factura), ni su contabilización, sino que era menester que, una vez cuestionada la veracidad del denuncia rentístico privado y las operaciones registradas en este por parte de la Administración, el actor demostrara la realidad de la operación, con base en pruebas pertinentes y conducentes, lo cual no ocurrió en su totalidad.

Para la Sala, del análisis conjunto de las pruebas que obran en el expediente se evidencia que los registros contables, junto con las facturas de venta, no permiten acreditar la total realidad de las operaciones comerciales con Oceandina y Agrodesarrollo, que dice haber realizado la apelante en el año gravable 2012, en la medida en que, los siguientes medios de prueba efectivamente ponen en tela de juicio la veracidad de la información sobre las operaciones:

- De los cruces de información efectuados por la Administración y la visita a las instalaciones de los proveedores, no fue posible encontrar a los proveedores, y posteriormente que las personas de contacto de estos entregaran documentos soporte de las ventas, como el comprobante del pago por parte de la demandante o el registro en los libros contables de la

⁵⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 20 de septiembre de 2018, Exp. 22144. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en la sentencia del 12 de agosto de 2021, Exp. 22871, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



mercancía entregada y vendida, que permitiera establecer la trazabilidad de las operaciones rechazadas.

- El representante legal del proveedor Agrodesarrollo puso de presente que la relación que tuvo esa fundación con la actora en el año 2012 no fue para la compraventa de oro, sino solo para llevar a cabo un programa de atención a favor de mineros del Cauca, por lo que no tenía conocimiento sobre compraventas de oro, la elaboración de facturas o la forma en la que se debieron haber pagado las supuestas transacciones del 2012. Inclusive, este el representante legal presentó una denuncia penal en contra del señor Casquete, quien la actora asegura que fue el mandatario de Agrodesarrollo y Oceandina, por medio de las cuales supuestamente realizó las compraventas de oro en nombre y representación de tales proveedores. Lo anterior, porque, presuntamente, el señor Casquete expidió facturas y otros documentos soporte con su firma, sin tener autorización para ello.
- En este punto, se resalta que, en todo caso, la existencia o no de un mandato entre los dos proveedores con el señor Casquete en nada cambia la posición de la Sala. Esto es así, porque ni ese documento ni ningún otro de los mencionados y entregados por la apelante acredita la realización del pago del precio de las compraventas de oro, lo cual ayudaría al convencimiento de que las operaciones si existieron en el año 2012, pese a ser ese el punto esencial en este proceso para demostrar la realidad de tales operaciones y, con ello, la aceptación de los costos en debate.
- Si bien en el expediente consta una certificación expedida por el representante legal de Oceandina, en la que afirma que esa sociedad mantuvo relaciones comerciales con la demandante, lo cierto es que ese documento por sí solo no prueba la realidad material de las operaciones económicas celebradas entre ellos, en tanto que no acredita el pago del precio pactado, ni ninguna otro detalle de las operaciones, y, por lo mismo, la real adquisición del oro a esa compañía solicitada como costo no se encuentra probada. Además, esa certificación no está respaldada por la información contable y comercial de Oceandina, por lo que no permite determinar el origen y la trazabilidad del oro supuestamente vendido.
- Aunque lo expuesto es suficiente para restarle valor probatorio a la mencionada certificación, la Sala constata que, tal y como lo señaló la DIAN en los actos acusados⁶⁰, el representante legal de Oceandina que la suscribe (*i. e.* Buila) no ostentaba tal calidad en el año 2012, cuando se realizaron las supuestas operaciones de venta objeto de debate en este proceso, según el RUT de esa compañía del 13 de julio de 2012⁶¹. De ahí que, por esta razón adicional, la certificación tampoco cuenta con suficiente fuerza probatoria para acreditar la existencia real de los costos declarados por la actora.

En esas condiciones, la Sala concluye que no hay certeza de que parte del oro haya sido realmente adquirido a Oceandina y Agrodesarrollo y por los valores indicados en las facturas supuestamente expedidas por ellos, que se anexaron como pruebas, además porque, como esta Sala lo ha resaltado, no es una práctica comercial común que sumas tan altas de dinero como las que se debaten este proceso «se paguen en efectivo»⁶² y «sin que se expida algún tipo de constancia de pago»⁶³.

De otra parte a lo largo del proceso, la demandante ha planteado que como las exportaciones de oro declaradas en el año gravable 2012 fueron reales, igualmente lo son las compras de ese material. Sobre este particular, la Sala advierte que, de acuerdo con el acervo probatorio que consta en el expediente, documentalmente se ha soportado la compra del oro, la cantidad que ingresó a la zona franca y el valor de las exportaciones, sin que los ingresos que fueron declarados en la renta del período fueran un asunto discutido entre las partes.

Ahora, como lo ha indicado la demandante sus operaciones están sometidas a una

⁶⁰ Fl. 283 del cuaderno principal.

⁶¹ Fils. 3199 a 3201 de los antecedentes administrativos.

⁶² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de junio de 2019. Exp. 23007, reiterada en la sentencia del 12 de marzo de 2020, Exp. 22741, ambas con ponencia del Dr. Milton Chaves García.

⁶³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 20 de septiembre de 2018, Exp. 22144. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



vigilancia especial, toda vez que, al ser una usuaria aduanera de zona franca, la actora está sometida al control del usuario operador, siendo este una persona jurídica autorizada por la DIAN, a quien esta delega las funciones de dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar una o varias zonas francas⁶⁴. se observa que, dentro de las funciones de supervisión, el usuario operador debe dar la autorización de ingreso y salida de bienes a dichas zonas, en los términos del artículo 393 del Decreto 2685 de 1999, así:

«El Usuario Operador deberá autorizar todo ingreso y salida de bienes, de manera temporal o definitiva, de la Zona Franca Permanente sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos aduaneros a que haya lugar. La autorización será concedida mediante el diligenciamiento del formulario correspondiente, donde se indique el tipo de operación a realizar y las condiciones de la misma.»

PARÁGRAFO. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determinará la forma y contenido de los formularios y dispondrá que dichas autorizaciones se efectúen a través de sistemas informáticos.»

Frente al trámite de ingreso de mercancías a la zona franca desde el resto del territorio aduanero nacional, el artículo 369 de la resolución 5532 de 2008, que modificó la resolución 4240 de 2000, indica que «(...) solo requerirán el diligenciamiento y tramite del **formulario de ingreso, al cual tendrá acceso la autoridad aduanera a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Este formulario se considerará, para todos los efectos como la declaración de exportación definitiva.»**

Obsérvese que en ese formulario se indica el tipo y cantidad de producto o mercancía que ingresa a la zona franca, y que es inventario de los usuarios, el cual está sujeto a la auditoría externa que debe contratar el Usuario Operador (artículo 38-4 de la Resolución 5532 de 2008), y que es remitida a la DIAN para su control, sin embargo debe considerarse que no existe una verificación permanente sobre esta operación, porque como se observa una cosa es la presentación de los formularios y otra las auditorías presenciales a las mercancías, las cuales se reitera sólo son aleatorias tanto para el usuario operador, como para autoridad tributaria.

De acuerdo con lo anterior, la Sala concuerda con que, al haber suministrado la actora los formularios de movimientos de mercancías⁶⁵, estos pueden considerarse como una prueba del ingreso del oro a la Zona Franca Palmaseca, más no hay certeza sobre el resto de las características de las operaciones que dieron lugar al costo rechazado.

Para efectos de lo anterior, nótese que formularios de movimiento de mercancías, a los que se anexan las facturas de venta expedidos por los proveedores Oceandina y Agrodesarrollo⁶⁶, no dan cuenta del efectivo pago del precio incluido en los mismos, o que los valores allí indicados como precio y asociados a cada factura hayan sido recibidos a satisfacción por parte de los mencionados proveedores. Tampoco permiten establecer la trazabilidad del material enajenado por ellos. De ahí que, si bien se predica la existencia del oro, esos soportes documentales no acrediten la realidad de las operaciones de compraventa con Oceandina y Agrodesarrollo, ni el valor que pretendía hacer valer como costo la actora, que, se reitera, son los puntos desvirtuados por la Administración en este proceso gracias a las pruebas que recabó.

⁶⁴ Artículo 393-14 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el Decreto 383 de 2007.

⁶⁵ Por ejemplo, FI 2110, tomo 11, de los antecedentes administrativos.

⁶⁶ Fls. 1864, 1938, 1944, 2021, 2077, 2112, 2165, 2225 y 2265 de los antecedentes administrativos.



De acuerdo con lo analizado, la Sala reitera que «*Siempre que haya consistencia en la mayoría de la información de los terceros con quienes se negocie, mayor será la credibilidad de los negocios*».⁶⁷ Empero, en este caso, la información obtenida de los cruces de información y las visitas realizadas a los supuestos intervinientes en las operaciones de compraventa de oro que fueron rechazadas no fueron consistentes con los valores reflejados en la contabilidad de la demandante y en las facturas aportadas como prueba. Por consiguiente, se reitera, que no hay certeza de que el quantum del costo reportado sea real y en esa medida resulta procedente el rechazo realizado por la DIAN en los actos administrativos acusados, y confirmado por el Tribunal en primera instancia.

En cuanto al argumento de la apelante referente a que no es responsable por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de sus proveedores, la Sala destaca que la única obligación en su cabeza frente al requerimiento de la Administración era la de probar la existencia de las transacciones realizadas, sin que con ello se le estuviera exigiendo obligaciones adicionales a las exigidas por la ley y menos respecto de sus proveedores⁶⁸. En este punto es importante resaltar que si bien en este caso la actora aportó pruebas durante todo el proceso dirigidas a comprobar los costos, pretendiendo cumplir así con su obligación, se determinó bajo los criterios de la sana crítica que las pruebas aportadas por la demandante no daban el convencimiento de la existencia de las operaciones, mientras que las pruebas de la DIAN si dieron lugar a desvirtuar la veracidad de la declaración y de las operaciones llevadas como costo respecto de los proveedores Agrosdesarrollo y Oceandina.

Finalmente, en el recurso de apelación la actora alegó que era procedente la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario pues, de lo contrario, ella estaría tributando sobre sus ingresos y no sobre su renta líquida, lo cual estaría en contravía de los principios de justicia y equidad en materia tributaria.

Considerando lo anterior, líneas arriba la Sala explicó cuáles son los criterios operantes para que haya lugar a la aplicación de los métodos de estimación del costo consagrados en el artículo 82 *ibidem*, los cuales no se cumplen en el presente proceso, toda vez que bajo la estimación directa sus pruebas no llevaron al convencimiento de la existencia de las operaciones que dieron lugar a los costos rechazados, y bajo la estimación indirecta solo se limitó a aseverar la existencia de listas de precios sobre el valor del oro, sin aportar el dato estadístico o el precio cotizado o público que debería aplicarse en la operación. Y, en todo caso, de acuerdo al precedente citado ninguno de los dispositivos enunciados en el artículo 82 *ibidem* proceden cuando no se haya probado la existencia de la operación como sucedió en este caso.

Ahora, en cuanto a la de estimación objetiva, según el cual para fijar el costo se puede asumir que el mismo corresponde al 75% del precio de enajenación del activo, dicho método sólo procede cuando se demuestre la imposibilidad de estimar indirectamente el costo (punto anterior), por la inexistencia de operaciones comparables y nunca como consecuencia de la negligencia en la solicitud de estimar indirectamente el costo, con el lleno de los requisitos exigibles.

⁶⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta, Sentencia del 20 de noviembre de 2019, 23584, C.P. Milton Chaves García.

⁶⁸ Al respecto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 16 de julio de 2020, Exp. 23220, C.P. Milton Chaves García y del 15 de octubre de 2020, Exp. 23974, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



De esta manera, en el marco de la previa verificación de la existencia de la operación de venta que da lugar al costo pretendido, la actora tampoco tiene derecho entonces a acceder a este método del 75% del costo, pues no superó las exigencias establecidas en el artículo 82 del Estatuto Tributario para estimarlos supletoriamente de manera indirecta tanto en vía administrativa como en judicial.

En conclusión, no prospera el cargo de apelación.

3. Sanción por inexactitud

En la apelación, la sociedad actora adujo, en esencia, en que la sanción por inexactitud es improcedente porque no se cometió ningún hecho sancionable, pues las cifras declaradas corresponden a su realidad contable y económica y, en todo caso, porque se presentó una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable.

La Sala considera que la sanción por inexactitud debe mantenerse, comoquiera que la actora no logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos cuestionados.

En consecuencia, quedó acreditado que incluyó en su denuncia privado costos originados en operaciones inexistentes que derivaron en un menor impuesto a pagar, sin que se aprecie una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, en tanto que lo que se evidencia es una deficiencia probatoria, según lo explicado apartes arriba.

4. Costas

Respecto a la condena en costas en primera instancia, como lo señaló la sociedad apelante, no procedía su imposición porque en el expediente no está demostrada su causación, según lo exige el numeral 8 artículo 365 del Código General del Proceso. En consecuencia, este cargo de la apelación prospera, y se revocará el ordinal segundo de la sentencia apelada.

Por la misma razón, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia.

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

1. **Confirmar** la sentencia del 29 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, salvo por el ordinal segundo de la parte resolutive, que quedará así:

«**SEGUNDO:** Sin condena en costas en esta instancia».

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**



Radicado: 76001-23-33-000-2017-01397-01 (27343)
Demandante: Fundación Ramírez Zona Franca S.A.S.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>