



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01542-01 (24967)
Demandante: G y J Ferretería S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2010. Costos. Simulación. Deducción especial. Inversión en activos fijos reales productivos. Leasing financiero.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 24 de abril de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (f. 192 vto. cp1):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000034 de 10 de marzo de 2014 y la Resolución nro. 900308 de 14 de abril de 2015, expedidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la División de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2010, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho:

A. Modificar la liquidación privada nro. 1101603100412 de 2 de febrero de 2012, del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, presentada por la sociedad G y J Ferreterías S.A., de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

B. Declárese que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante es la determinada por este tribunal, inserta en la parte motiva de la providencia.

Tercero: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.



ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La actora presentó su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 el 14 de abril de 2011, (f. 46 caa) y la corrigió voluntariamente el 02 de febrero del 2012 (f. 47 caa). Esta fue modificada por la demandada mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000034, del 10 de marzo de 2014 (ff. 1208 a 1225 caa), en el sentido de disminuir los costos de ventas, desconocer la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos e imponer sanción por inexactitud. La decisión fue confirmada en la Resolución nro. 900308, del 14 de abril de 2015 (ff. 1249 a 1261 caa), al fallar el recurso de reconsideración.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (ff. 9 y 10 cp1):

Peticiones. - De conformidad con lo antes expuesto solicito al Honorable Despacho: 1º [SIC]. - Que declare la nulidad de los siguientes actos administrativos: Liquidación oficial de revisión nro. 312412014000034 del 10 de marzo de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y la Resolución nro. 900308 del 14 de abril de 2015, proferida por la subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 745, 746, 772 y 777 del ET (Estatuto Tributario); 264 de la Ley 223 de 1995; y 4.º del Decreto 1766 del 2004, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 4 a 9 cp1):

Reprochó que la demandada le hubiera rechazado los costos por las compras que efectuó a un proveedor que fue declarado ficticio, pese a que las operaciones en cuestión aparecían documentadas en su contabilidad, en soportes del sistema financiero y en otros medios aportados al plenario. Agregó que la demandada empleó la prueba indiciaria de manera equivocada para concluir que las operaciones fueron simuladas, ya que los hechos indicadores carecen de relación lógica con el hecho indicado. Por ello, alegó que hubo indebida valoración probatoria, que no se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración tributaria y planteó que las dudas probatorias que existiesen se debían resolver a su favor. Censuró que se rechazara la deducción especial por inversión en un activo fijo real productivo, aun cuando el contrato de leasing financiero que le dio origen fue suscrito en el año revisado; y adujo que, como el negocio no fue reprochado, procedía reconocer el beneficio en dicho periodo, conforme a lo ordenado por el artículo 4.º del Decreto 1766 de 2004. Añadió que aunque el activo construido solo pudo utilizarse a partir del 2011, ello era irrelevante a efectos de determinar la oportunidad de la deducción y que, al defender la tesis contraria, la demandada vulneró las normas en que debió fundar su actuación y desconoció la doctrina administrativa contenida en los Conceptos nros. 3958 de 2005, 040598 de 2007 y 0580088 de 2009, vigentes para la época de los hechos. Por último, negó haber incurrido en una inexactitud sancionable.

Contestación de la demanda



La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 67 a 91 cp1), para lo cual defendió que su decisión se fundó en el material probatorio recaudado, el cual permitió desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración revisada y concluir que las compras objetadas fueron simuladas. Señaló que el supuesto proveedor de la actora fue declarado ficticio por la Resolución nro. 900.001, del 07 de enero de 2014, porque confesó que no vendió todas las cantidades que declaró, que no llevaba contabilidad y que no tenía donde almacenar los bienes comercializados. Indicó que, en todo caso, las facturas y los comprobantes de báscula allegados por la actora no daban cuenta de las compras cuestionadas, ya que las primeras tenían inconsistencias en el número de consecutivo y los segundos fueron desacreditados por quienes los expidieron. De ahí que la contabilidad y demás documentos aportados fueran insuficientes para comprobar la existencia de las compras. De otra parte, refutó la procedencia de la deducción especial alegando que, aunque el negocio que le dio lugar fue suscrito en el año revisado, no se trató de un leasing financiero sino de un mandato, por lo cual no era aplicable el artículo 4.º del Decreto 1766 de 2004. Añadió que, como el activo objeto del beneficio empezó a ser construido a finales del periodo revisado, no fue adquirido ese año, ni hizo parte del proceso productivo de la demandante, porque aun no era tangible. Además, negó que los conceptos invocados ampararan la tesis de la actora, pues los supuestos que analizan no tienen identidad con los debatidos en el presente caso. Por todo lo anterior, afirmó que la demandante realizó la conducta reprimida por el artículo 647 del ET.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de dictar condena en costas (ff. 179 a 192 vto. cp1). En concreto, avaló el rechazo de los costos de ventas, pues consideró que –fuera de la contabilidad de la actora– no constan en el plenario medios de prueba que acrediten la ocurrencia de las operaciones objeto de debate, toda vez que las facturas allegadas son inconsistentes en sus consecutivos, los comprobantes de pesaje fueron desacreditados por quienes los expidieron y los otros medios probatorios alegados por la contribuyente no obran en el expediente; en cambio, halló que los indicios presentados por la demandada evidenciaron la inexistencia de las compras glosadas. De otra parte, revocó el rechazo de la deducción especial, tras juzgar que el reproche sobre la naturaleza del convenio no hizo parte de la fundamentación de los actos enjuiciados, por lo cual podía ser analizado en sede judicial; que el bien objeto del beneficio entró al patrimonio de la actora al cierre del periodo fiscalizado, porque el contrato de leasing contenía una opción irrevocable de compra; y que la ley autoriza solicitar el beneficio en el año de suscripción del negocio. Por lo anterior, mantuvo la sanción por inexactitud impuesta, aunque redujo el monto de la multa con fundamento en el principio de favorabilidad punitiva.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la sentencia del *a quo*. El extremo activo insistió en la procedencia de los costos reprochados, dada la indebida valoración de los documentos aportados al proceso y la insuficiencia de los indicios construidos por su contraparte (ff. 200 a 203 cp1). De otro lado, la demandada reiteró que no había lugar a reconocer la deducción especial pretendida, pues se incumplieron los requisitos de adquisición del bien objeto del beneficio y de participación en la actividad productiva; y porque, en su entender, la actora no había celebrado un contrato de leasing financiero sino uno de mandato. Se opuso a la reducción de la sanción por inexactitud, por tratarse de un supuesto de abuso (ff. 204 a 219 cp1).



Alegatos de conclusión

Las partes reprodujeron los argumentos expuestos en las apelaciones (ff. 19 y 20 y 21 a 40, respectivamente, cp2). El ministerio público pidió que se revoque parcialmente el fallo de primer grado, con miras a desconocer la deducción especial debatida, porque al cierre del año en discusión no se había iniciado la edificación del bien objeto de la inversión, lo que impidió que el mismo entrara al patrimonio de la contribuyente (ff. 42 a 46 cp2).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta instancia, advierte la Sala que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión (índice 19)¹, por haber conocido del proceso en primera instancia. Dado que se constata que la Dra. Carvajal profirió el auto admisorio de la demanda (ff. 49 y 50 cp1), se declarará fundado el impedimento, de conformidad con el artículo 141.2 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) y se le separará del conocimiento del presente asunto. Aun así, existe cuórum para decidir.

2- Juzga la Sala la legalidad del acto demandado, teniendo en cuenta los cargos de apelación planteados por ambas partes contra la sentencia de primer grado, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin dictar condena en costas. Así, corresponde analizar si están debidamente acreditadas las operaciones que dieron lugar a los costos de venta rechazados; y, si procedía la deducción especial por inversión en un activo fijo real productivo que estaba en etapa de construcción. De ser el caso, la Sala definirá si procede la aplicación del principio de favorabilidad punitiva.

En contraste, conforme a los mandatos de los artículos 29 constitucional y 137 y 138 del CPACA, la Sala tiene vedado analizar los argumentos relacionados con la tipología del contrato que dio lugar a la deducción especial, porque, revisados los actos demandados, se observa que aquellos hechos y reparos no hicieron parte de la fundamentación de la actuación enjuiciada. Así y dado que el acto administrativo es el objeto y el límite del control de legalidad ejercido por la jurisdicción de lo contencioso-administrativo, abordar tales planteamientos conduciría a violar los derechos al debido proceso y a la defensa y contradicción de la parte actora, pues ella promovió una demanda para enervar las argumentaciones de los actos censurados, cuestión que también puso de presente el tribunal en el fallo apelado (sentencia del 02 de octubre de 2019, exp. 21663, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

3- Sobre el primero de los asuntos controvertidos, el sujeto pasivo sostiene que la contabilidad, las facturas y los certificados bancarios y de revisor fiscal que allegó al expediente administrativo son prueba suficiente de la realidad de los costos objeto de litigio. Asimismo, censura que se le trasladaran los efectos nocivos del incumplimiento de las obligaciones a cargo de su proveedor; y aduce que los indicios hallados por la demandada son insuficientes para desconocer las transacciones asociadas a los costos en discusión. Por su parte, la demandada y el *a quo* consideran que el conjunto de medios probatorios que obran en el plenario indican que tales operaciones no tuvieron lugar. Debe entonces establecer la Sala si, de conformidad con el acervo probatorio, se encuentra acreditada la realidad de las compras objetadas por la demandada.

¹ Del historial de actuaciones registradas en el aplicativo informático SAMAI. Las demás menciones a «Índices» aluden al mismo repositorio.



3.1- De cara a resolver el problema jurídico expuesto, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio fijado mediante pronunciamiento del 19 de febrero de 2020, exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza². En esa ocasión, se consideró que la simulación es una anomalía negocial en la que las partes dan al negocio que procuran celebrar una apariencia jurídica distinta, con el propósito de no revelar ante terceros el verdadero contenido del negocio llevado a cabo. Se trata entonces de una ocultación fáctica, debido a que los sujetos involucrados esconden la realidad de su relación contractual bajo la apariencia de otra figura. De ahí que la constatación del fenómeno simulatorio requiera un considerable ejercicio probatorio a cargo de quien lo alega, pues la actividad demostrativa debe estar dirigida a verificar la realidad de los acontecimientos encubiertos por las partes.

En armonía con lo anterior y con fundamento en la regla general de libertad probatoria (artículo 165 del CGP) y en el artículo 743 del ET, esta Sección ha considerado que el indicio es el medio de prueba preponderante en materia de simulación, de suerte que dicha anomalía puede ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, esta se colija. Así, un hecho base debe estar plenamente demostrado en el proceso mediante otros medios de prueba; y dicho hecho indicador debe tener la propiedad de demostrar otro (el hecho indicado), con fundamento en las reglas de la experiencia. En vista de lo anterior, los actos administrativos proferidos por la Administración en ejercicio de las facultades de que trata el artículo 684 del ET, cuya motivación fáctica está fundamentada en la existencia de indicios así contruidos, en principio no tendrían porque estar viciados de nulidad, considerando el medio de prueba empleado para arribar a las conclusiones que formula.

Finalmente, se tiene en consideración que, en el procedimiento de gestión administrativa tributaria, basado en el sistema de autoliquidaciones de las obligaciones causadas, la carga de demostrar los aspectos negativos de la base imponible o de la cuota tributaria recae sobre el declarante, cuando la autoridad le solicite su comprobación (sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza). Esto, con fundamento en la regulación de la carga de la prueba contenida en el artículo 167 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) y las previsiones particulares que para el procedimiento tributario se prescriben en los artículo 786 y siguientes del ET³.

3.2- Cabe destacar que, atendiendo a los anteriores parámetros, la Sala falló en la sentencia del 21 de mayo de 2020 (exp. 23127, CP: Milton Chaves García) en contra de la aquí demandante un litigio adelantado entre las mismas partes, relativo a la revisión de la declaración del IVA del tercer bimestre de 2010. En esa ocasión se concluyó que las operaciones objeto de reproche fueron simuladas porque, ante las actividades de comprobación adelantadas por la autoridad, el extremo activo no *«acreditó, por otros medios de prueba, las operaciones realizadas, pues se limitó a fundamentar la pretendida nulidad de la liquidación oficial de revisión, en la afirmación de que la contabilidad no ha sido desvirtuada, y que las facturas contabilizadas reúnen los requisitos legales»*. En esos términos, al juzgar el presente caso habrá que analizar si la demandante incurrió en la misma falencia probatoria que determinó la decisión adoptada en el citado precedente o si, por el contrario, allegó los medios de prueba idóneos y pertinentes para acreditar la realidad de las operaciones cuya existencia se debate. Al respecto, obran en el plenario los siguientes medios de prueba:

² Tesis reiterada, entre otras, en sentencias del 27 de agosto del 2020, del 04 de marzo de 2021 y del 29 de julio de 2021, exps. 21852, 21812 y 24827, CP: Julio Roberto Piza.

³ Criterio reiterado en sentencias del 21 de febrero de 2019, exp. 21366; del 08 de marzo de 2019, exp. 21295; del 29 de agosto de 2019, exp. 21349; del 19 de febrero de 2020, exp. 23296; del 27 de agosto de 2020, exp. 21852; del 03 de septiembre de 2020, exp. 21156; del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329; y del 04 de marzo de 2021, exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza.



(i) El 14 de abril de 2011, la actora presentó su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 (f. 46 caa), que corrigió voluntariamente el 02 de febrero del 2012 (f. 47 caa). Así, autoliquidó un patrimonio líquido de \$59.086.943.000, ingresos brutos operacionales de \$410.985.559.000 y costos de ventas de \$352.547.742.000.

(ii) Según reporte en medios magnéticos del 2010, Iván Rubiano Constructores S.A. –i.e. el proveedor de la actora– hizo compras por \$447.789.178 (f. 1096 caa) y vendió activos movibles por valor de \$30.006.996.528 (ff. 1097 a 1101 caa).

(iii) Con la liquidación oficial de revisión acusada (ff. 1208 a 1225 caa), la demandada disminuyó en \$896.705.000 los costos de ventas declarados por su contraparte. El valor desconocido correspondía a las compras que la actora reportó en medios magnéticos haberle hecho al referido proveedor.

(iv) En visitas al proveedor, el 10 y el 15 de marzo de 2012, la demandada le solicitó allegar el libro mayor, el balance de pruebas y demás documentos que dieran fe de la realidad de las operaciones que registró en sus autoliquidaciones tributarias de 2010, al igual que las declaraciones del IVA y de retenciones en la fuente, las resoluciones de facturación, copia del RUT, certificado de existencia y representación legal y el contrato de arrendamiento del inmueble donde se llevó a cabo la diligencia. Ninguno de los documentos solicitados por la autoridad fue aportado por el representante legal de la sociedad investigada, quien manifestó, en relación con el año gravable 2010, lo siguiente: «no tengo ningún soporte, ni documentos, ni nada de lo que me piden. Esta es una oficina virtual. Yo corrijo las declaraciones que quieran ... yo vendo unas pocas cosas, no todos esos valores, pero yo arreglo las declaraciones ... yo no tengo propiedades y la mercancía que compro la entrego directamente» (ff. 979 y 980 caa).

(v) En visitas realizada el 06 y el 25 de febrero y el 04 de marzo de 2013, la demandada le solicitó a la actora exhibir copia de las facturas que daban cuenta de las operaciones efectuadas con el citado proveedor, así como las órdenes de compra, las entradas a almacén de los productos adquiridos, los registros contables y los soportes de los pagos de cada factura (ff. 150 y 151, 312 y 313 y 340 y 341 caa). En desarrollo de las visitas, la actora entregó copias de las facturas expedidas por su proveedor en el 2010, las cuales ascienden a un valor total de \$1.040.178.665 por la adquisición de «láminas alfajor», «láminas CR» y «LHR 2mm y 2,5mm». Ese monto se discrimina de la siguiente manera: (a) Facturas nros. 7550 y 7551, del 04 y 03 de mayo, respectivamente, por \$225.282.672; (b) nro. 7571, del 10 de mayo, por \$89.960.320; (c) nros. 7603 y 7609, del 14 de mayo, por \$144.168.338; (d) nros. 7615, 7662 y 7663, del 10, 25 y 26 de mayo, respectivamente, por \$330.941.620; (e) nro. 7672, del 29 de mayo de 2010, por \$75.143.640; (f) nros. 7622, 7623 y 7625, del 10, 11 y 16 de junio, respectivamente, por \$149.254,880; y (g) nro. 7639, del 01 de julio de 2010, por \$25.427.195. Sin embargo, los consecutivos y fechas de cada factura evidencian que estas no fueron expedidas en orden cronológico (ff. 187, 199, 218, 227, 318, 362, 380, 240, 407, 422, 437, 454, 476 y 491 caa).

(vi) La demandante allegó los demás documentos solicitados por la autoridad, así:

(a) Consulta de estado de pagos a terceros del Banco de Occidente, según el cual, durante el año 2010, Alianza Valores pagó los siguientes montos al proveedor de la demandante por cuenta de esta última: \$75.143.640, el 10 de mayo; \$225.282.672, el 13 de mayo; \$89.960.320, el 20 de mayo; \$144.168.338, el 24 de mayo; \$330.941.620, el 02 de junio; \$149.254,880, el 23 de junio; y \$25.427.195, el 15 de julio (ff. 348, 328, 358, 419, 433, 451, 472, 488 y 507 caa). Los anteriores corresponden a los valores relacionados en las facturas del punto (v), i.e. \$1.040.178.665.



(b) Estados de cuenta de la actora en Alianza Valores, por los periodos de mayo y junio de 2010, que acreditan que los referidos pagos fueron debitados de dicha cuenta (ff. 346, 326, 357, 389, 394, 417, 431, 449, 470, 487 y 506 caa).

(c) Copias de las órdenes de compra del 07, 16, 20 y 21 de mayo; del 01 y 16 de junio; y del 02 de julio, todas de 2010. Cada una, relacionada con las Facturas nros. 7550, 7623, 7603, 7609, 7672, 7625 y 7639, respectivamente (ff. 365, 410, 425, 440, 458, 482 y 494 caa).

(d) Copias de los documentos titulados «*entrada compra mercancías*» nros. 101ECM10101660, del 10 de mayo; 103ECM10301283, del 11 de mayo; 103ECM10301320, del 20 de mayo; 106ECM10600263 del 21 de mayo; 101ECM10101718, del 29 de mayo; 103ECM10301361, del 01 de junio; 106ECM10600274, 101ECM10101780 y 101ECM10101782, todas del 16 de junio; y, 101ECM10101862, del 06 de julio, todas de 2010 y relacionadas con las facturas nros. 7551, 7550, 7603, 7609, 7615, 7622, 7623, 7625 y 7672. Estos documentos detallan las mercancías recibidas y su valor en concordancia con lo precisado para dichas facturas en el punto iv (ff. 188, 219, 316, 363, 408, 423, 438 455, 477 y 492 caa).

(e) Relación de los comprobantes de egreso, que dan cuenta de los débitos por los pagos efectuados en las fechas y montos indicados en la letra (a) (ff. 192, 222, 235, 322, 249, 385, 413, 427, 463 y 501 caa).

(f) Balance de Comprobación de Saldos, del 01 de enero al 12 de diciembre de 2010, del que se constata un total de pagos efectuados al aludido proveedor por un monto de \$1.040.178.670 (f. 160 caa).

(g) Facturas nros. 12843 y 12849, ambas del 10 de mayo de 2010; y 13205, sin especificar fecha, según los cuales la sociedad Molinos San Luis S.A. prestó «*servicios de báscula*» a Oswaldo García, Luis Ignacio y Edgar Guerrero, respectivamente. Y documento nro. 27857, del 03 de mayo de 2010, emitido por Productos Alimenticios Bellini S.A. que únicamente indica «*peso vacío*», «17820», «*Placa XVP165*», «*\$10.000*». Tales documentos no señalan los bienes pesados y solo el segundo de ellos tiene un sello de la actora que enseña «*tesorería cancelado*». Estos documentos fueron allegados en respuesta al requerimiento de información del 04 de marzo de 2013, pero la demandante nunca los alegó a su favor (ff. 351, 354, 398 y 460 caa).

(vii) En armonía con esos documentos, el extracto de la cuenta de ahorros del proveedor en el banco BBVA acredita que los montos relacionados en la letra (a) del punto anterior ingresaron a en la cuenta en las fechas citadas (ff. 1023, 1024, 1027, 1034 y 1025 caa).

(viii) En visita de cruce de información del 22 de abril de 2013, el contador de la sociedad Productos Alimenticios Bellini S.A. negó haberle prestado servicios de pesaje de mercancía a la actora. Para acreditar lo anterior, allegó: (a) impresiones de su sistema de clientes en los cuales son aparece la demandante (ff. 976 a 977 caa); y (b) certificado de revisor fiscal que da fe del mismo hecho (ff. 981 a 986 caa).

3.3- Del anterior recuento se extrae que los costos rechazados (\$896.705.000) equivalen al valor reportado en los medios magnéticos de la actora a título de compras realizadas a un proveedor que –con posterioridad al año revisado– fue declarado ficticio. Para la Administración, la conclusión de que tales erogaciones proceden de ventas simuladas se sustenta en los siguientes hallazgos: (i) el proveedor carecía de infraestructura propia



para el acopio de inventario; (ii) este omitió llevar contabilidad; (iii) las inconsistencias en la numeración cronológica de las facturas; (iv) múltiples terceros informaron que el proveedor adquirió mercancías por montos inferiores al de las vetas reportadas; (v) el proveedor confesó expresamente que declaró ventas superiores a las que realmente efectuó; y (vi) los sujetos de quienes se indicó que realizaron el pesaje de los bienes que la demandante declaró haber adquirido, negaron haberle provisto ese servicio de pesaje.

Advierte la Sala que aunque los sucesos descritos están plenamente demostrados en el expediente, su valoración conjunta no permite inferir la configuración de la anomalía causal argüida por la demandada. Es así, porque –salvo en el último caso– todas esas situaciones se refieren genéricamente a la actividad del proveedor de la actora y no a las compras de mercancía en torno a las cuales gira la litis, pese a que son estas y no aquella el hecho que constituye el tema de prueba *sub examine*. Así, es del caso resaltar que, si bien el proveedor reconoció que eran falsas las sumas consignadas en sus declaraciones, no consta en el plenario la liquidación definitiva de las obligaciones tributarias ahí registradas, lo que impide conocer la verdadera cuantía de las operaciones que el vendedor realizó en el año revisado y, en consecuencia, tampoco se puede refutar –por esa vía– la realidad de las compras alegadas por la parte actora.

Es por ello que, para la Sala, lo que se colige del grupo de hechos indicadores antes enunciados es que el aludido proveedor incurrió reiteradamente en la conducta de autoliquidar cuantías inexactas o inexistentes –i.e. que se trató de un proveedor ficticio, como lo declaró la Administración en la Resolución nro. 900.001, del 07 de enero de 2014 (hecho no controvertido por la demandante)– y que, por tanto, cabe recelar las operaciones que originaron las sumas asentadas en sus declaraciones tributarias. Sin embargo, esto no significa que la sola condición de proveedor ficticio –declarada con posterioridad a la supuesta celebración de los contratos de compraventa– baste para inferir fundadamente la configuración del fenómeno simulatorio, pues las reglas de la experiencia indican que los sujetos calificados como tales también pueden participar de transacciones libres de encubrimiento, máxime si se trata de negocios en los que interactúan con terceros no vinculados (como ocurrió en el caso concreto).

En el *sub lite*, no puede perderse de vista que la contribuyente contaba con los medios económicos necesarios para adquirir las mercancías en cuestión, puesto que en el año debatido su patrimonio líquido (\$59.086.943.000) y sus ingresos brutos operacionales (\$410.985.559.000) superaron ampliamente la cuantía de las compras cuestionadas (\$896.705.000), lo que revela que aquella tenía la suficiente capacidad económica para efectuarlas. De hecho, la demandante comprobó que pagó el precio de la totalidad de esas compraventas y que los pagos realmente ingresaron a las cuentas bancarias de su proveedor, pues así lo constatan los certificados emitidos por las entidades financieras involucradas, los cuales son concordantes con la contabilidad y con la relación de egresos de la actora; también con las facturas emitidas por el proveedor (documentos que no fueron objetados por la demandada). Dada la ausencia de estos específicos medios de prueba, la Sala sentenció el 21 de mayo de 2020 (exp. 23127, CP: Milton Chaves García) que las transacciones entonces analizadas fueron simuladas, pues la actora no honró en ninguna medida la carga de demostrar la realidad de las compraventas denunciadas en su declaración tributaria. Pero esa falencia probatoria no se evidencia en el caso actual, debido a que se encuentra probado que los pagos correspondientes se efectuaron a través del sistema financiero, de modo que en el caso hay trazabilidad de los movimientos asociados a las adquisiciones reprochadas por la Administración, circunstancia que brinda un alto grado de certeza sobre la ejecución de los contratos de compraventa.

Sumado a lo anterior, obran como prueba las órdenes de compra y constancias de



entrega de las mercancías, cuyos valores son concordantes con los montos pagados a través el sistema financiero (documentos que no hicieron parte del material probatorio allegado al proceso en el marco del cual se dictó la mencionada sentencia dictada por esta Sala el 21 de mayo de 2020). Al respecto, se destaca que, aunque los prestadores del servicio de pesaje negaron conocer a la demandante, sucede que aquella nunca alegó que tales servicios le hubiesen sido prestados directamente. De ahí que este hecho tampoco indique necesariamente la simulación de las operaciones controvertidas, toda vez que los comprobantes mencionados dan cuenta de la existencia de las mercancías que posteriormente ingresaron a las bodegas de la contribuyente y, en todo caso, los mismos fueron emitidos a nombre de personas naturales, lo que explica por qué las sociedades que los expidieron no tienen a la actora registrada en sus bases de datos. De cualquier modo, el material probatorio del proceso incluye documentos adicionales que respaldan la afirmación del extremo activo sobre el efectivo recibo de los bienes objeto de las transacciones analizadas (v.g. comprobantes de entrada de mercancías).

En definitiva, observa la Sala que –al contrario de lo ocurrido en la decisión del 21 de mayo de 2020 (exp. 23127, CP: Milton Chaves García)– en el *sub iudice* no solo está documentada la celebración de los contratos de compraventa (gracias a las facturas de venta y las órdenes de compra), sino que constan en el plenario múltiples hechos indicadores de la efectiva ejecución de esos negocios jurídicos, habida cuenta de que, entre otros, los certificados de entidades bancarias y los comprobantes de entradas al almacén dan cuenta del efectivo cumplimiento de las prestaciones acordadas, i.e. de la entrega de los bienes adquiridos y el pago de los precios acordados. Habida cuenta de que esta judicatura ya ha reconocido la suficiencia probatoria de los documentos antes enunciados en casos de simulación –particularmente de las certificaciones emitidas por entidades financieras y los documentos que dan cuenta de la entrega de mercancías–⁴, se impone concluir que la actora logró acreditar la realidad del negocio jurídico declarado y que, por consiguiente, no hay sustento fáctico para inferir la configuración de la anomalía causal atribuida por la demandada. Prospera el cargo de apelación.

4- Definida esa cuestión, pasa la Sala a estudiar la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, que fue rechazada por la Administración bajo la consideración de que el inmueble objeto de la inversión no fue incorporado al patrimonio de la demandante en el periodo fiscalizado ni participó en su actividad lucrativa durante dicha anualidad, en la medida en que, para entonces, el bien estaba en proceso de construcción. Por ello, la demandada sostiene que se incumplieron las exigencias de adquisición y participación directa del activo en el proceso productivo, que condicionan el reconocimiento del beneficio, al tenor del artículo 158-3 del ET y su reglamentación. En el otro extremo, la actora contends que, como realizó la inversión a través de un contrato de leasing financiero, es aplicable la consecuencia jurídica prescrita en el artículo 4.º del Decreto 1766 de 2004, según la cual el beneficio debe declararse en el año en el que se suscriba el contrato de leasing. Por consiguiente, manifiesta que es irrelevante que la construcción del bien obtenido estuviese en curso en 2010.

Así las cosas, las partes concuerdan y está probado en el expediente (f. 23 caa) que el contrato de leasing financiero que sirvió de fundamento para la deducción debatida fue suscrito en el 2010 y que la construcción del bien adquirido solo culminó en 2011. De ahí que la litis trabada entre los extremos procesales gire en torno a definir si el hecho de que el inmueble objeto de la inversión no estuviera listo para ser utilizado al cierre del periodo fiscalizado impediría solicitar la deducción especial en dicha anualidad, por inobservancia de los requisitos de adquisición y participación directa del activo en la actividad productora de renta de la contribuyente.

⁴ Fallos del 02 de octubre de 2019 (exp. 22682, CP: Milton Chaves); y 05 de agosto de 2021; exp. 22715, CP: Julio Roberto Piza).



Esa cuestión jurídica ya ha sido dilucidada por la Sala, al fallar controversias análogas a la que aquí se ventila. Puntualmente, con fundamento en los artículos 158-3 del ET (en la redacción dada por el artículo 8.º de la Ley 1111 de 2006) y 4.º del Decreto 1766 de 2004, la Sección ha precisado que, cuando el activo fijo real productivo sea adquirido mediante leasing financiero, el contribuyente puede optar por declarar la deducción especial en el año de suscripción del contrato, lo cual no desatiende los requisitos de adquisición o participación directa en la actividad productora de renta. Igualmente, se ha esclarecido que esa situación no se ve alterada por el hecho de que el bien objeto de la inversión no esté listo para usarse al finalizar el referido periodo gravable, habida cuenta de que la norma reglamentaria expresamente habilita al contribuyente para solicitar el beneficio en esa anualidad (sentencias del 04 de noviembre de 2015, exp. 21151, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 28 de septiembre de 2016, exp. 20362, CP: Jorge Octavio Ramírez; del 29 de noviembre del 2017, exp. 20252, CP: Milton Chaves García; y del 24 de octubre del 2018, exp. 21516, CP: Julio Roberto Piza).

En vista de que las anteriores consideraciones bastan para avalar el beneficio pretendido y, por ende, anular la decisión administrativa censurada, la Sala confirmará ese aspecto de la sentencia de primer grado y, consecuentemente, se relevará de estudiar el cargo de impugnación relativo a la transgresión de la doctrina oficial de la demandada.

5- La procedencia de los costos de ventas y de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos –únicos factores rechazados en los actos enjuiciados–, determinan la atipicidad de la conducta, en lo que atañe con la sanción por inexactitud impuesta a la demandante.

6- Con fundamento en los anteriores análisis, la Sala modificará la decisión de primera instancia, con miras a declarar la nulidad total de la actuación administrativa demandada.

6- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto.

2. **Modificar** la sentencia de primera instancia. En su lugar:

*Primero. **Declarar** la nulidad de los actos demandados.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **reconocer** la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010.*

3. **Reconocer** personería a Juan Carlos Loaiza Romero, como abogado de la parte demandada, de conformidad con el poder otorgado (f. 40).



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01542-01 (24967)
Demandante: G y J Ferretería S.A.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ