

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

**Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá D.C., veintinueve (29) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

**Radicación:** 05001-23-33-000-2013-00376-01 (20783)  
**Asunto:** Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Demandante:** C.I. ALMASEG S.A.  
**Demandado:** U.A.E. DIAN  
**Temas :** Impuesto sobre las ventas – 5º Bimestre 2009.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 11 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda<sup>1</sup>.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

**"PRIMERO:** *Niéguense las pretensiones de la demanda.*

**SEGUNDO:** *Se condena en costas a la demandante, C.I. ALMASEG S.A., las cuales liquidará la Secretaría de la Corporación y se fija como agencia en derecho la suma de cuarenta millones trescientos cuarenta y un mil pesos (\$40.341.000)".*

**ANTECEDENTES**

El 17 de noviembre de 2009, C.I. ALMASEG S.A. presentó la declaración de IVA por el 5º bimestre de 2008, (declaración electrónica No. 91000077211393) en la que liquidó un saldo a favor de \$136.269.000<sup>2</sup>. Esta declaración fue corregida por el mismo medio mediante formulario No. 91000094550083 de 7 de septiembre de 2010, en el que se estableció un total de compras de \$6.134.521.000, impuestos descontables de \$499.390.000 y un saldo a favor de \$135.283.000.

El 6 de abril de 2010, la sociedad demandante solicitó la devolución del saldo a favor, que fue liquidado en la declaración privada presentada el 17 de noviembre de 2009 (\$136.269.000)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Folios 209 a 284 c. p.

<sup>2</sup> Folios 139 c. p. y 50 c. a. 1

<sup>3</sup> Folio 163 c. a. 1

En desarrollo del programa posdevoluciones, la DIAN expidió auto de apertura de investigación por las presuntas inexactitudes advertidas en la declaración del IVA del 5 bimestre del año 2009. Asimismo, respecto de la misma declaración profirió el auto de inspección tributaria No. 1124120110000003 del 15 de junio de 2011.

Mediante el Requerimiento Especial 112382010000121 de 20 de septiembre de 2010, la DIAN propuso modificar la declaración de IVA del bimestre 5 de 2009, para rechazar compras por \$1.940.360.000 e impuestos descontables por \$310.458.000. En consecuencia, establecer un saldo a pagar por impuesto de \$174.929.000 e imponer sanción por inexactitud por \$496.979.000, para un total a pagar de \$671.908.000<sup>4</sup>.

Previa respuesta al requerimiento especial, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 112412011000158 del 17 de septiembre de 2011<sup>5</sup>, la DIAN modificó la declaración de IVA del bimestre 5 de 2009 en los términos propuestos en el citado requerimiento.

Por Resolución 900.218 de 8 de octubre de 2012, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido<sup>6</sup>. Este acto se notificó el 6 de noviembre de 2012<sup>7</sup>.

## DEMANDA

La sociedad C.I. ALMASEG S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 112412011000158 de 17 de septiembre de 2011 y la Resolución 900.218 de 8 de octubre de 2012. Formuló las siguientes pretensiones<sup>8</sup>:

**"3.1.1.** *Con fundamento en los hechos y los razonamientos jurídicos que más adelante expondré en este escrito introductorio, con todo respeto demando ante ustedes Señores Magistrados, que se declare la nulidad de los actos administrativos acusados y enunciados en el numeral anterior de este escrito<sup>9</sup>, por haber sido expedidos con infracción de las normas superiores legales y constitucionales que más adelante se precisarán, con su correspondiente concepto de violación. Además, por incompetencia y por haberse producido tales actos administrativos con desviación de poder y por adolecer, además, de falsa motivación.*

<sup>4</sup> Folios 102 a 118 c. p.

<sup>5</sup> Folios 74 a 94 c. p.

<sup>6</sup> Folios 59 a 71 c. p.

<sup>7</sup> Folio 72 c. p.

<sup>8</sup> Folios 4 y 5 c. p.

<sup>9</sup> Liquidación Oficial de Revisión No. 112412011000158 de 17 de septiembre de 2011 y Resolución 900.218 de 8 de octubre de 2012.

**3.1.2.** *Pido como restablecimiento del derecho, se declare en firme la liquidación privada del Impuesto sobre las Ventas IVA presentada por mi mandante por el Bimestre 5 (septiembre - octubre) del año 2009.*

**3.1.3.** *Finalmente pido que, en consideración al proceder arbitrario y temerario de la DIAN en sede administrativa, se condene a esta entidad al pago de las costas del proceso a favor de mi mandante".*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 219, 95 numeral 9, 83, 121, 228 y 363 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 485, 488, 489, 617, 647, 683, 684, 710, 714, 730 numerales 1 y 3, 742, 743, 745, 746, 771-2, 772, 773 y 774 del Estatuto Tributario.
- Artículos 248 y 250 del Código de Procedimiento Civil.

Como concepto de la violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

### **Nulidad por infracción de las normas en que debieron fundarse los actos acusados**

Los actos administrativos demandados fueron expedidos sin la observancia de las normas en que debieron fundarse, toda vez que la DIAN rechazó los impuestos descontables en relación con las compras efectuadas a los proveedores [C.I. Supermetal S.A.S., Cooperativa de Trabajo Asociado Muros y Otros], a pesar de que estas se encontraban debidamente probadas con los soportes contables correspondientes.

La Administración Tributaria sostuvo en la liquidación oficial de revisión que *"las facturas de compra y su registro contable como verdad formal se desvirtúan con la verdad real determinada en la presente investigación"*. Sin embargo, los indicios en que se fundamentó la DIAN para argumentar la presunta simulación de compras, no cumplen con los presupuestos exigidos para tenerse como medio probatorio de conformidad con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, máxime cuando las facturas de venta demuestran la realidad de las operaciones de compra de la actora con sus proveedores.

Aunado a lo anterior, con ocasión de la investigación que adelantó la DIAN, se obtuvo certificados de los pesajes en báscula de la mercancía que fue objeto de compra en los periodos en discusión. Asimismo, fueron ubicados e identificados algunos proveedores, quienes se encuentran inscritos en el Registro Único Tributario - RUT- y han cumplido con sus obligaciones tributarias.

Existe violación al debido proceso y al derecho de defensa de la sociedad demandante, en la medida en que la Administración Tributaria no tuvo en cuenta el material probatorio recaudado en el proceso administrativo, ni

desvirtuó la información que reposa en la contabilidad de la actora, que acredita la existencia de las operaciones, pues ALMASEG solo responde por las operaciones realizadas con sus propios proveedores, mas no por los actos o negocios de terceros y la duración de una empresa no puede catalogarse como un hecho indiciario de que las operaciones fueron simuladas.

### **Firmeza de la declaración privada**

La declaración privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2009 fue presentada en forma oportuna, el 26 de marzo de 2010, y adquirió firmeza el 26 de abril de 2012 de acuerdo con lo previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario.

En tal declaración se incluyó como costo, el valor de las operaciones de compra que se realizaron con los proveedores directos, por lo que la Administración Tributaria no podía desconocer los impuestos descontables en la declaración del IVA del 5 bimestre del año 2009.

### **Violación por inaplicación de los artículos 485, 488, 489, 771-2 y 745 del Estatuto Tributario**

La Administración reconoció en los actos administrativos demandados que la sociedad demandante cumplió con los requisitos para tener derecho al IVA descontable. Sin embargo, rechazó parcialmente esta glosa bajo el argumento de que las operaciones de compra generadoras del IVA descontable fueron simuladas, desconociendo las pruebas allegadas que demuestran la realidad de tales operaciones.

Sostuvo que en el hipotético caso de que existan dudas frente a lo alegado por la DIAN, tendría que aplicarse el principio que prevé el artículo 745 del Estatuto Tributario, según el cual, las dudas en materia probatoria se resuelven a favor del contribuyente.

### **Violación por inaplicación del artículo 228 de la Constitución Política de Colombia**

La DIAN no desvirtuó la presunción de legalidad de la declaración del IVA del 5 bimestre del año 2009, porque solo se fundamentó en supuestos y especulaciones sin soporte probatorio. En consecuencia, violó los principios de buena fe, justicia y equidad en materia tributaria.

### **Violación del artículo 710 del Estatuto Tributario**

Antes del vencimiento del término que tenía la Administración para notificar la liquidación oficial de revisión, de manera sorpresiva y con el ánimo de extender dicho plazo, notificó el auto de inspección tributaria, siendo que las investigaciones y actuaciones que se adelantaron con

ocasión de dicha providencia, ya habían sido efectuadas antes de haberse proferido el requerimiento especial.

En este caso, la inspección tributaria no tiene la vocación para suspender el término de notificación de la liquidación oficial de revisión, por lo que se entiende que fue notificada en forma extemporánea y, por ende, la declaración privada se encuentra en firme.

### **Falta de competencia de la DIAN para proferir los actos demandados**

La DIAN para el momento en que fueron proferidos los actos administrativos acusados, carecía de competencia material para desconocer las operaciones por presunta simulación de compras, pues solo a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, se le otorgó dicha facultad a la Administración Tributaria pero de manera restrictiva, ya que no puede actuar de manera directa y autónoma, en el sentido que la decisión debe adoptarse por un cuerpo colegiado o comité integrado por los más altos funcionarios de la DIAN y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

### **Falsa motivación y desviación de poder**

Los actos administrativos demandados son nulos por falsa motivación, dado que los argumentos expuestos por la DIAN son contrarios a la realidad fáctica, la cual se fundamenta en el material probatorio allegado al expediente administrativo. Además, se presenta desviación de poder por la persecución de la que ha sido víctima de la demandante por tratarse de una sociedad que se dedica a la venta, compra y exportación de chatarra.

### **Sanción por inexactitud**

Es improcedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, pues la actora no incurrió en ninguna de las conductas sancionables de que trata el artículo 647 del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque en la declaración privada no se omitieron ingresos, ni se realizaron compras con proveedores ficticios y, por consiguiente, los impuestos descontables se fundamentaron en operaciones reales.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA<sup>10</sup>**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual, sostuvo, en síntesis, lo siguiente<sup>11</sup>:

### **Falsa motivación**

<sup>10</sup> Folios 139 a 150 c. p.

<sup>11</sup> Folios 199 a 236 c. p.

Del contenido de los actos administrativos demandados se extrae que se encuentran debidamente motivados, ya que en estos se expresan las razones y las pruebas allegadas al expediente, en las que se fundamenta la decisión de la Administración Tributaria.

### **Material probatorio del proceso administrativo que se pretende desestimar**

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario, la contabilidad no sólo debe llevarse en debida forma, sino que además debe estar respaldada por comprobantes internos y externos, y no haber sido desvirtuada por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.

En uso de las facultades de fiscalización e investigación y con el fin de verificar la procedencia y realidad de las operaciones realizadas por la sociedad demandante con sus proveedores, la DIAN adelantó una inspección tributaria con fundamento en el artículo 779 del Estatuto Tributario. Asimismo, efectuó cruces de información con los proveedores directos más representativos, para determinar su existencia, la capacidad instalada que permitiera desarrollar su objeto social, la contabilidad y los documentos soporte que dieran cuenta de las operaciones con la actora.

De las pruebas recaudadas en el proceso administrativo no solo se obtuvieron indicios sino plena prueba como las declaraciones juramentadas y las verificaciones escritas de bancos, de donde se puede concluir que las transacciones de ALMASEG no son reales y que existe simulación en sus operaciones, razón por la cual los actos demandados tienen plena validez y no adolecen de ninguno de los vicios citados por la demandante.

Así pues, la valoración de las pruebas documentales, permitió a la Administración concluir que no se realizaron operaciones de compraventa con ALMASEG que dieran origen a las compras e impuestos descontables que se registraron en la declaración del IVA del 5º bimestre del año 2009, ya que las facturas no son prueba suficiente para el convencimiento de que la realidad de las operaciones.

Lo anterior, por cuanto se constató la inexistencia de operaciones de compra, pues no se pudo constatar si existía infraestructura para el desarrollo de la actividad, no se ubicaron proveedores, se presentan dudas de la existencia de operaciones por la falta de comprobación de entrega del producto. Además, inconsistencia en las tirillas adjuntas a las facturas, no correspondencia con el proveedor que factura, falta de detalle del valor de lo adquirido y enmendaduras manuales que no permiten certeza de los documentos.

Finalmente, aclara que el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, consagrado en el artículo 228 de la Constitución Política,

no puede ser interpretado de manera literal, pues este debe aplicarse bajo la observancia de los principios de equidad, eficiencia y progresividad. De manera que, la Administración tiene la obligación de custodiar que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no infrinjan las normas directamente o a través de operaciones que aunque son aparentemente legales, realmente no lo son y, por ende, perjudican los intereses del fisco.

### **Firmeza de la declaración**

El hecho de haber quedado en firme la declaración privada de renta del año gravable 2009, no implica que haya quedado en firme la declaración privada del IVA del 5 bimestre del año 2009, toda vez que la Administración Tributaria tenía 2 años después de presentada la solicitud de devolución [6 de abril de 2010] para notificar el requerimiento especial, esto es, hasta el 6 de abril de 2012. Diligencia que se practicó el 20 de septiembre de 2009, esto es, dentro del término legalmente establecido.

### **Sanción por inexactitud**

Teniendo en cuenta el concepto de fraude fiscal, la responsabilidad objetiva por la elusión de las obligaciones tributarias acarrea sanciones, como es el caso de la sanción por inexactitud contemplada en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, siempre que se demuestren los supuestos de hecho que dan lugar a las sanciones tributarias, están deberán imponerse.

En este caso, la sanción por inexactitud se impuso a la actora porque el saldo a favor consignado en la declaración privada del IVA del 5º bimestre del año 2009, tiene como fundamento la inclusión de compras e impuestos descontables inexistentes.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 11 de octubre de 2013<sup>12</sup>, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante. Las razones fueron las siguientes:

Luego de realizar un recuento de las pruebas allegadas al expediente, el Tribunal advirtió que si bien es cierto que la sociedad demandante acreditó que la contabilidad no presentó irregularidades, este solo hecho no demuestra que se realizaron las operaciones registradas en la declaración privada del IVA del 5º bimestre del año 2009, pues la contabilidad no desplaza la pruebas que se recolectaron durante la investigación tributaria efectuada por la DIAN.

De otra parte, según lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, las facturas son pruebas que constituyen requisito para la

<sup>12</sup> Folios 269 a 284 c. p.

procedencia de costos y deducciones. Sin embargo, no son el único medio probatorio para determinar la realidad de las operaciones informadas por el contribuyente.

En este caso, la DIAN realizó la correspondiente investigación tributaria y los cruces de información respectivos, sin obtener certeza de la existencia de las operaciones comerciales de la sociedad ALMASEG con los proveedores. Además, la demandante no allegó prueba alguna, tendiente a desvirtuar los fundamentos de la Administración.

Conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>13</sup>, cuando la Administración tributaria a través de indicios deduce la falta de credibilidad de las operaciones mercantiles sobre las cuales el contribuyente pretende los descuentos tributarios, se invierte la carga de la prueba y le corresponde al contribuyente demostrar que las operaciones con esos proveedores son reales.

En consecuencia, como la sociedad demandante no aportó prueba alguna tendiente a desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados, se niegan las pretensiones de la demanda.

Por último, se condenó en costas a la actora y como agencias en derecho se fija la suma de \$40.341.000 con fundamento en el Acuerdo 1887 de 2003.

## RECURSO DE APELACIÓN

**La parte demandante** apeló la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos<sup>14</sup>:

El Tribunal se limitó a repetir las conclusiones esgrimidas por la Administración Tributaria en los actos demandados, afirmaciones que no tienen soporte probatorio ni corresponden a indicios que constituyan plena prueba para determinar la existencia o no de las operaciones de compra de la actora con sus proveedores directos.

Sostuvo que la DIAN no logró desvirtuar la presunción de legalidad de la declaración privada del IVA del 5º bimestre del año 2009, ni la veracidad de los datos contables que soportan las compras y los impuestos descontables declarados, pues la sociedad demandante allegó las pruebas que acreditan la realidad de las operaciones, aunque estas no fueron estudiadas por el *a quo* en la sentencia de primera instancia.

En efecto, la documentación allegada por la actora contiene cada una de las operaciones de compra efectuadas durante el periodo en discusión, en especial las compras realizadas a los proveedores C.I. Supermetal S.A.S. y

<sup>13</sup> Sentencia de 4 de septiembre de 2013, exp. 13156, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>14</sup> Folios 287 a 317 c. p.

Cooperativa de Trabajo Asociado Muros, las que se acreditan con las facturas, las tirillas de pesaje de la mercancía y los movimientos bancarios de giros y cobros de cheques e ingreso de los recursos a las cuentas bancarias de los proveedores.

Adicionalmente, aparece probado que el 65% aproximadamente de la mercancía fue exportada, según se demuestra con las declaraciones de exportación DEX, los documentos de comercio exterior y los comprobantes de reintegro de divisas.

También fueron anexadas las declaraciones de renta de los años gravables 2008, 2009 y 2010, las declaraciones de IVA y de retención en la fuente del año 2009. A su vez, el certificado expedido por el revisor fiscal, que da cuenta de la realidad de las operaciones de compra.

En esas condiciones, las pruebas presentadas por la actora dan certeza de la existencia de las operaciones con sus proveedores directos, que dan lugar a los impuestos descontables consignados en la declaración privada del IVA del 5º bimestre del año 2009.

Manifiesta que los testimonios de las señoras Erika Milena Acevedo Villa y Francely Luján Ramírez, que tuvo en cuenta la Administración, no se recibieron en presencia del apoderado de la parte demandante, ni fueron puestos en conocimiento de la misma, por lo que se evidencia que existe violación al debido proceso y al derecho de defensa.

Señaló que la jurisprudencia que citó el *a quo* en la sentencia apelada no es aplicable al caso concreto, pues se trata de situaciones fácticas diferentes.

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda e indicó que la inspección tributaria no suspendió el término que tenía la Administración para notificar la liquidación oficial de revisión, por tanto, al momento en que fue expedido dicho acto administrativo, la declaración privada del IVA del 5º bimestre del año 2009, ya se encontraba en firme. Además, alegó desviación de poder y precisó que las dudas en materia tributaria se deben resolver a favor del contribuyente.

Finalmente, precisó que la sanción por inexactitud es improcedente porque está demostrada la realidad de las operaciones económicas cuestionadas y, por tal razón, el Tribunal no debió condenar en costas a la demandante y fijar agencias en derecho.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> Folios 397 a 399 c. p.

La **parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda<sup>16</sup>.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la alegada firmeza de la declaración del IVA del bimestre 5 de 2008. En caso de que la declaración no esté en firme, determina si procede el rechazo de compras e impuestos descontables por operaciones efectuadas por la actora con los proveedores C.I. SUPERMETAL y COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO MUROS y si es viable la imposición de la sanción por inexactitud.

Para resolver la Sala hará las siguientes precisiones:

#### **Firmeza de la declaración privada**

A juicio de la demandante, la práctica de la inspección tributaria no suspendió el término para la notificación de la liquidación oficial de revisión, razón por la que la declaración quedó en firme. Alega que la inspección tributaria tuvo como única finalidad impedir la firmeza de la declaración.

Dentro de las facultades de la DIAN está la determinación de los impuestos a su cargo, en virtud de la cual puede modificar las liquidaciones presentadas por los obligados, mediante liquidación de revisión, previa investigación en la que encuentre mérito para ello.

Antes de proferir la liquidación de revisión, la Administración deberá enviar al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta<sup>17</sup>.

Notificado el acto previo, el *contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante* deberá responderlo, dentro de los tres meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial<sup>18</sup>. Este acto puede ampliarse conforme lo establece el artículo 708 del Estatuto Tributario.

<sup>16</sup> Folios 370 a 376 c. p.

<sup>17</sup> Artículo 703 del Estatuto Tributario.

<sup>18</sup> Artículo 707 del Estatuto Tributario. "*Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual éstas deben ser atendidas*".

El artículo 710 ib, dispone que la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, *dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso*<sup>19</sup>.

El inciso segundo de la norma en comento, prevé que el término para proferir la liquidación de revisión se suspende por tres meses contados a partir del auto que decreta la inspección tributaria.

Sobre este punto en particular, la Sala ha precisado que esta causal de suspensión del término para notificar la liquidación oficial de revisión, *"tiene lugar cuando la Administración ordena una inspección tributaria, siempre que la prueba se practique de acuerdo con las exigencias que para la misma previó la ley tributaria, en particular, en el artículo 779 del Estatuto Tributario"*<sup>20</sup>.

Asimismo, esta Corporación ha señalado que *"para que esa circunstancia tenga la virtualidad de suspender el término de notificación de la liquidación oficial de revisión deben cumplirse las exigencias previstas en la norma y, de las cuales se deriva que la solicitud: i) debe realizarse dentro del plazo para la expedición del acto liquidatorio, ii) en un acto administrativo motivado, iii) referirse a documentos relevantes y que no reposen en el expediente y, iv) notificarse al contribuyente. Ello con la finalidad de evitar dilaciones injustificadas al proceso y de poner en conocimiento del contribuyente la suspensión del término de notificación de la liquidación oficial de revisión"*<sup>21</sup>.

En este caso, la demandante presentó la declaración del IVA correspondiente al 5º bimestre de 2009, el 17 de noviembre de 2009, en la que liquidó un saldo a favor de \$136.269.000<sup>22</sup>. La solicitud de devolución de dicho saldo a favor fue radicada el 6 de abril del 2010<sup>23</sup>.

Entonces, tratándose de declaración con saldo a favor, el término para notificar el requerimiento especial será *"a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución y/o compensación"*.

<sup>19</sup> Artículo 710 del Estatuto Tributario. Término para notificar la liquidación de revisión. Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello. Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete. Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección. Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses.

<sup>20</sup> Sentencia de 30 de marzo de 2016, exp. 22033, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>21</sup> *Ibidem*.

<sup>22</sup> Folios 139 c. p. y 50 c. a. 1

<sup>23</sup> Folio 163 c. a. 1

Radicada la mencionada solicitud el 6 de abril de 2010, la Administración podía notificar el requerimiento especial a más tardar el 6 de abril de 2012, diligencia que se surtió en tiempo, el 20 de septiembre de 2010<sup>24</sup>.

Ahora bien, notificado el requerimiento especial en esa fecha, la contribuyente podía responderlo dentro de los tres meses siguientes, contados a partir su notificación, esto es, hasta el 20 de diciembre de 2010.

Si bien es cierto, según se indicó al inicio de esta providencia, la actora radicó la respuesta el 13 de diciembre de 2010, también lo es que el artículo 710 del Estatuto Tributario establece que la liquidación de revisión debe notificarse "*dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación*".

Así, el término de los seis meses para proferir la liquidación de revisión, en principio, vencía el 20 de junio de 2011, sin embargo, se suspendió dicho término, porque la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió el Auto de inspección tributaria No. 112412011000003 de 15 de junio de 2011 y lo notificó por correo certificado el 17 de junio de 2011<sup>25</sup>.

Se advierte que la diligencia practicada en el *sub examine* se ajusta a las exigencias previstas en el artículo 779 del Estatuto Tributario para ser considerada una inspección tributaria, toda vez que, fue ordenada mediante auto notificado por correo a la contribuyente, en el que indicó los hechos materia de la prueba y la funcionaria comisionada para practicarla. Se levantó la correspondiente acta que contiene los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha del cierre de la investigación, suscrita por quien la adelantó y es parte integral de la liquidación de revisión acusada<sup>26</sup>.

Entonces, estima la Sala que, contrario a lo señalado por la parte actora, el decreto de la inspección no permite advertir la intención de interrumpir el término de firmeza de la declaración privada, a la cual alude dicha parte, pues se realizó con el fin de esclarecer los hechos previo a la expedición de la liquidación oficial de revisión a través de la cual la DIAN determinó el impuesto a cargo de la actora. Por lo tanto, practicada la inspección tributaria ordenada, el término para notificar la liquidación de revisión quedó suspendido por tres (3) meses, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 710 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, y como se anotó, el término de los seis meses, en principio, vencía el 20 de junio de 2011, pero en virtud de la suspensión

<sup>24</sup> Folios

<sup>25</sup> Folio 1793 c. a.

<sup>26</sup> Folios 95 a 101 c. p. y 1946 a 1952 c.a.

por tres (3) meses, por la práctica de la inspección tributaria ordenada de oficio, dicho plazo se extendió hasta el 20 de septiembre de 2011.

En esas condiciones, la Sala concluye que la liquidación oficial de revisión notificada a la actora el 19 de septiembre de 2011<sup>27</sup>, fue oportuna. Por lo tanto, está probado que no se configuró la firmeza de la declaración del IVA del 5º bimestre del año 2009, presentada por la demandante. No prospera el cargo.

### **Impuestos descontables - Estimación de la prueba indiciaria en materia tributaria**

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

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

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en las leyes procesales generales, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias, según lo dispuesto en el artículo 742 del Estatuto Tributario<sup>28</sup>.

Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria para comprobar la existencia de las transacciones económicas de los contribuyentes es la prueba indiciaria<sup>29</sup>. Los indicios se pueden definir como la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido.

De acuerdo con el artículo 248 del Código de Procedimiento Civil, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso. Por su parte, el artículo 250 del mismo ordenamiento dispone que el juez debe apreciar los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia y su relación con las demás pruebas que existan en el proceso.

<sup>27</sup> Folio 1954 c. a.

<sup>28</sup> Artículo 742. **LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN FUNDARSE EN LOS HECHOS PROBADOS.** La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquéllos.

<sup>29</sup> Cfr. WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. *Las pruebas en el proceso tributario*. Bogotá, Ed. Temis, 2ª. ed., 2011, pp. 71 y 72.

Así, en materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria pues suplen la falta de pruebas directas. Ha sostenido esta Sección que ante la falta de otras pruebas puede acudir a los indicios, que deben ser valorados en conjunto, y según el grado de conexión lógica que guarde con el hecho que se pretende demostrar<sup>30</sup>:

Requisitos para la validez probatoria de la prueba por indicios

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

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

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

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

[...]

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

<sup>30</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2015, exp 19999, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencias del 29 de junio de 2017, exp. 21332, C.P. Milton Chaves García; 13 de octubre de 2016, exp. 20983, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 2 de diciembre de 2015, exp. 21104, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; y 14 de julio de 2016, exp. 20556, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

*indiciarios o que demuestren un hecho opuesto al que ellos indican.*  
(Destaca la Sala)

La Sección también ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Por esa razón, ha sostenido que ante la contundencia de los indicios *"se invierte la carga de la prueba y por tanto [corresponde] al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales"*<sup>31</sup>.

### **Caso concreto**

El 17 de noviembre de 2009, C.I. ALMASEG S.A. presentó la declaración del IVA por el 5 bimestre del año 2009, en la que determinó un total de compras de \$6.139.147.000, impuestos descontables de \$500.130.000 y liquidó un saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución de \$136.269.000<sup>32</sup>. Esta declaración fue corregida mediante formulario No. 91000094550083 de 7 de septiembre de 2010, en el que se estableció un total de compras de \$6.134.521.000, impuestos descontables de \$499.390.000 y un saldo a favor de \$135.283.000.

Mediante liquidación oficial de revisión 112412011000158 de 17 de septiembre de 2011<sup>33</sup>, la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por la actora, para rechazar compras gravadas por \$1.940.360.000 e impuestos descontables por \$310.458.000 derivados de dichas compras. En consecuencia, la Administración estableció un saldo a pagar por impuesto de \$174.929.000 e impuso sanción por inexactitud por \$496.979.000, para un total a pagar a cargo de \$671.908.000. Decisión confirmada por Resolución 900.218 de 8 de octubre de 2012<sup>34</sup>.

Las compras rechazadas fueron las que figuraban como efectuadas a la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO y a la sociedad C.I. SUPERMETAL S.A.S.

Para verificar las operaciones económicas realizadas entre la demandante y estos proveedores de bienes (chatarra), la DIAN realizó algunas diligencias [verificación y cruce de información, visitas a los proveedores y a la cadena de proveedores de estos e inspección tributaria]. Lo anterior, con el objeto de establecer la realidad de las compras y la procedencia de los impuestos descontables registrados en la declaración privada.

Se pudo constatar que la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO suscribió un contrato de mandato por el bimestre cuestionado por la DIAN, con el

<sup>31</sup> Sentencia de 13 de agosto de 2015, exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>32</sup> Folios 139 c. p. y 50 c. a. 1

<sup>33</sup> Folios 74 a 94 c. p.

<sup>34</sup> Folios 59 a 71 c. p.

proveedor JORGE ALBERTO CANO LONDOÑO<sup>35</sup>. En dicho contrato, la COOPERATIVA actúa como intermediario para la venta de material [chatarra] a la sociedad ALMASEG y cobra una comisión como retribución.

De la visita de verificación al domicilio fiscal de la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO, esto es, Carrera 50 No. 72A-13 de la ciudad de Medellín, ordenada por auto de verificación o cruce No. 981 de 7 de septiembre de 2010<sup>36</sup>, se dejó constancia de que no existen soportes de entrega de la mercancía a la sociedad demandante ni el recibo de la misma<sup>37</sup>.

Por su parte, en el acta de la visita realizada el 14 de septiembre de 2010 a la dirección que tiene registrada en el RUT el señor JORGE ALBERTO CANO LONDOÑO (CR 52 No. 78-43 de la ciudad de Medellín)<sup>38</sup>, se señaló que no existen pruebas de la recepción de la mercancía que adquiere para la venta a la sociedad demandante y que el pago a sus proveedores presuntamente lo realiza en efectivo, sin que exista prueba de lo anterior<sup>39</sup>. Además, sostuvo que las señoras Erika Milena Acevedo Villa<sup>40</sup> y Francely Luján Ramírez<sup>41</sup> son proveedoras del material [chatarra] que le suministra a la sociedad demandante, sin embargo, estas declararon que no conocen ni han tenido negocios con el señor Jorge Alberto Cano Londoño.

De manera que, tal como lo concluyó la DIAN en la liquidación oficial de revisión, no fue posible evidenciar documentos que soporten la entrega de materiales como recibos de fletes y de básculas del proveedor y del cliente, a pesar de que ambos tienen control en las compras a través del pesaje en básculas electrónicas, requisito indispensable para hacer la compra y realizar el pago.

Además, de las verificaciones realizadas por la DIAN y según consta en el acta de investigación tributaria de 17 de septiembre de 2010<sup>42</sup>, no fue posible ubicar a quienes conforman la cadena de proveedores, por cuanto la dirección reportada no existe o no se encuentran en dicha dirección. Por lo tanto, ante la ausencia de soportes de entrega de mercancía en toda la cadena y de la existencia de los proveedores, no se tuvo certeza de la realidad de las transacciones que informa el contribuyente y que generaron derecho a los impuestos descontables solicitados en el 5 bimestre del 2009.

<sup>35</sup> Folios 449 y 450 c.a.

<sup>36</sup> Folio 656 c. a.

<sup>37</sup> Folio 657 c.a.

<sup>38</sup> Folio 444 c.a.

<sup>39</sup> Folio 442 c. a.

<sup>40</sup> Folios 1158 a 1160 c. a. - En cumplimiento del Auto de Verificación o Cruce No. 900005 de 15 de junio de 2011<sup>40</sup>, se realizó visita a la señora Erika Milena Acevedo Villa y en el acta se dejó constancia de que *"la contribuyente manifiesta que no conoce al señor Jorge Alberto Cano Londoño, no ha tenido contacto con él. No tiene ninguna información"*.

<sup>41</sup> Folios 1183 y 1184 c. a. - En cumplimiento del Auto de Verificación o Cruce No. 900006 de 15 de junio de 2011<sup>41</sup>, se realizó visita a la señora Francely Luján Ramírez. En la declaración juramentada señaló que no conoce al señor Jorge Alberto Cano Londoño.

<sup>42</sup> Folios 119 a 130 c. p.

A su vez, en cuanto a los proveedores de C.I. Supermetal S.A.S. y como se precisó en el acta de inspección tributaria de 16 de septiembre de 2011<sup>43</sup>, tampoco fue posible ubicarlos en las direcciones que aparecen en las facturas expedidas por C.I. SUPERMETAL S.A.S. y las reportadas en el RUT, pues no existen las direcciones, o corresponden a casas que se encuentran desocupadas donde los vecinos dan cuenta que nunca ha existido negocio alguno de venta de chatarra. Aquellos que pudieron ser ubicados no llevan los registros o soportes contables correspondientes.

Todos los indicios mencionados, analizados en conjunto, llevan a la conclusión de que fueron inexistentes las compras a los proveedores [COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADOS MUROS y C.I. SUPERMETAL S.A.S.] que incluyó la demandante en la declaración de IVA del bimestre 5º de 2009.

En efecto, no fue posible encontrar a todos los proveedores de las sociedades en mención y a los que se les recibió declaración juramentada manifestaron no haber realizado operaciones de venta con las sociedades COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADOS MUROS y C.I. SUPERMETAL S.A.S. Asimismo, en las visitas de verificación se pudo establecer que estos terceros no expiden facturas ni llevan libros registrados que permitan verificar las operaciones que los proveedores de la sociedad demandante reportan haber realizado con sus propios proveedores.

Así se precisó en el acta de inspección tributaria, en la cual la DIAN concluyó lo siguiente<sup>44</sup>:

*"Que los proveedores de C.I. ALMASEG S.A. cuestionados con el Requerimiento Especial no tienen como justificar las compras de mercancía (chatarra) adquiridas para su posterior venta con el IVA FACTURADO para beneficio de C.I. ALMASEG S.A., corresponden a terceros a quienes se les OFRECE EL NEGOCIO DE LA CHATARRA COMO OPCIÓN DE TRABAJO DONDE SE BRINDA LA ASESORÍA CON TODO LO RELACIONADO CON LA COMPRA-VENTA DE CHATARRA Y CON LA PARTE CONTABLE, SE LES ASESORA PARA SACAR EL CERTIFICADO DE CÁMARA DE COMERCIO Y EL TRÁMITE DEL RUT. TODO LO DEMÁS SE HACE, SIN PONER EN CONOCIMIENTO DEL TERCERO, INCLUSIVE NO TENÍA CONOCIMIENTO DEL TERCERO, INCLUSIVE NO TENÍA CONOCIMIENTO QUE DEBÍA PRESENTAR DECLARACIONES. SE COMPROMETEN A ADELANTAR TODAS LAS VUELTAS NECESARIAS PARA SU EMPRENDIMIENTO. Estos terceros no elaboran facturas, no compran con factura, lo que se les reconoce es un valor mínimo otorgado por la persona que los asesora por haber recogido la chatarra, ya que la plata para pagar a los recicladores es entregada por la persona que los asesora. Estos terceros no tienen documentos para soportar el IVA generado ni los descuentables, no saben que es eso, dicen que las personas que les venden no tienen negocio, son callejeras. Lo anterior se pudo establecer con las declaraciones*

<sup>43</sup> Folio 1268 c. a.

<sup>44</sup> Folios 1263 a 1269 c. a.

*juramentadas [...] rendidas por los terceros FRANCELY LUJÁN RAMÍREZ y ACEVEDO VILLA ERIKA MILENA”.*

De manera que, en la verificación de las operaciones que dice ALMASEG que realizó con la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO, no fue posible establecer el origen de los impuestos descontables consignados en la declaración privada cuestionada, ya que **si bien se determinó que expide facturas por sus ventas en calidad de mandatario del señor Jorge Alberto Cano Londoño, también lo es que al ser investigado el mandante, se encontró que este nunca tuvo una relación comercial con los que dice ser sus proveedores**, ya que estos manifestaron no conocerlo. Además, no fue posible ubicar a la mayoría de los proveedores de C.I. SUPERMETAL S.A.S. o estos no llevan los registros contables correspondientes.

En consecuencia, del análisis de las pruebas reseñadas y de las circunstancias fácticas que quedaron consignadas en las actas de verificación y de la inspección contable, llevan a la Sala a concluir que no existieron las operaciones de compra declaradas por el demandante, y que por tanto, había lugar a rechazar las compras y los impuestos descontables señalados en los actos demandados.

La Sala considera que aun cuando formalmente la contabilidad de la actora pudiera cumplir los requisitos previstos en la ley, como lo afirma la DIAN, el conjunto de indicios existentes impedía darle credibilidad. Ello, por cuanto si bien la prueba contable es suficiente, puede ser desvirtuada por otros medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos en la ley, como lo prevé el artículo 774 del Estatuto Tributario.

Así lo precisó la Sección al concluir que, de acuerdo con el conjunto de indicios que había en esa oportunidad, eran inexistentes las operaciones que celebró una sociedad con sus proveedores, pues sostuvo que<sup>45</sup>:

*"Todos estos indicios, condujeron a la Administración a considerar que la contabilidad, pese a que formalmente cumplía los requisitos, por los aducidos medios no prestaba credibilidad, es decir que no se dio uno de los requisitos que establece del artículo 774 del Estatuto Tributario para que pueda servir de prueba: "No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.*

*Como consecuencia de lo anterior se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió."*

De otra parte, afirma la actora que la DIAN rechazó las compras y los impuestos descontables con base en testimonios que no podían ser tenidos

<sup>45</sup> Sentencia de 13 de marzo de 2003, exp 12946 C.P María Inés Ortiz Barbosa

en cuenta porque no se cumplieron los requisitos de publicidad y contradicción.

La Sala precisa que los testimonios que la DIAN recibió de las señoras Erika Milena Acevedo Villa y Francely Luján Ramírez, que daban cuenta de que no conocían ni realizaron transacciones comerciales de material ferroso con el proveedor Jorge Alberto Cano Londoño<sup>46</sup>, fueron solo parte de los indicios que la DIAN tuvo en consideración para rechazar las compras por inexistentes.

En efecto, en la acta de inspección tributaria, fundamento de la liquidación oficial de revisión, la Administración precisó que *"como puede observarse LAS OPERACIONES DE COMPRA que el señor Jorge Alberto Cano, quien figura como MANDANTE en el contrato de mandato celebrado con la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO MUROS, hizo a las señoras ACEVEDO VILLA ERIKA MILENA Y LUJAN RAMÍREZ FRANCELY, son operaciones inexistentes, toda vez que las mismas proveedoras que el relaciona en su contabilidad, **no reconocen las facturas expedidas a su nombre** ni los pagos cancelando las mismas, ni las declaraciones de ventas presentadas a su nombre, ellas dicen que estuvieron en el negocio de la chatarra, en calidad de recolectoras de la mercancía que adquirían de los recicladores, el dinero para el pago a estos se los facilitaba una señora Sandra, que las asesoraba y como contraprestación les pagaba algún dinero, que ella se encargaba de recoger la mercancía y no les entregaba ningún dinero. Por lo mismo no se perfilan como ciertas las operaciones que éste por intermedio de la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO MUROS, dice haber realizado con la sociedad investigada"*<sup>47</sup>.

Por lo demás, con la notificación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión la actora conoció los documentos que soportaban la investigación de la DIAN y las actuaciones que esta llevó a cabo para verificar la exactitud de la declaración de la actora, razón por la cual pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción, como en efecto lo hizo.

En esas condiciones, con base en un sólido conjunto de indicios, la DIAN determinó que eran inexistentes las operaciones comerciales entre ALMASEG y la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADOS MUROS y la sociedad C.I. SUPERMETAL S.A.S., por lo cual la demandante no tenía derecho a solicitar, en la declaración del IVA del bimestre en discusión, los impuestos descontables derivados de las referidas operaciones.

En consecuencia, la demandada desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración y se invirtió la carga de la prueba en cabeza de la actora, quien debió demostrar la realidad de las operaciones. No obstante, se limitó a sostener que su declaración se presumía veraz y que no debía

<sup>46</sup> Este señor figura como mandante en el contrato de mandato celebrado con la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO MUROS.

<sup>47</sup> Folios 1920 c. a. y 83 a 86 c. p.

responder por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los proveedores.

Por lo anterior, procedía el rechazo de compras e impuestos descontables declarados por la actora. No prospera el cargo.

### **Sanción por inexactitud**

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

La sanción por inexactitud impuesta a la actora es procedente, pues en la declaración de IVA del bimestre 5 de 2009 incluyó compras inexistentes que dieron lugar a impuestos descontables, lo cual constituye una conducta sancionable, conforme a la disposición citada.

No obstante lo anterior, la Sala pone de presente que el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria<sup>48</sup>.

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias en el siguiente sentido:

**"Artículo 287.** *Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

**'Artículo 647. Inexactitud en las declaraciones tributarias.** *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:*

- 1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.*
- 2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.*

<sup>48</sup> **Ley 1819 de 2016, artículo 282.** *Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

**"Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** *Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.*

[...]

**Parágrafo 5.** *El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."*

3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.

6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

**Parágrafo 1.** Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

**Parágrafo 2.** No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

**Artículo 288.** Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

**Artículo 248. Sanción por inexactitud.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.

2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto

*Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*

3. *Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*

4. *Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.*

**Parágrafo 1°.** *La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.*

**Parágrafo 2°.** *La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.”*  
(Destaca la Sala)

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción equivalente al 160%, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100%.

Las razones anteriores son suficientes para revocar el numeral primero de la sentencia apelada. En su lugar, se declara la nulidad parcial de los actos demandados. Como restablecimiento del derecho se determina la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la contribuyente y el fijado por la Administración Tributaria.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala en los siguientes términos:

<b>SANCIÓN POR INEXACTITUD</b>	
Saldo a pagar propuesto (sin sanciones)	174.929.000
Saldo a pagar declarado (sin sanciones)	0
Base sanción por inexactitud	174.929.000
Tarifa: Ley 1819/17 art 288	100%
<b>Sanción por inexactitud</b>	<b>174.929.000</b>
<b>Total saldo a pagar (impuesto a cargo - retenciones + sanciones)</b>	<b>349.858.000</b>

### **Condena en costas**

Con fundamento en el Acuerdo 1887 de 2003 de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, el Tribunal condenó en costas a la demandante y fijó como agencias en derecho, la suma de \$40.341.000.

En relación con la condena en costas, asunto que fue apelado por la demandante, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

*"[...] 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.*

*"[...] 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación".*

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente<sup>49</sup>:

*"La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365<sup>50</sup>. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366<sup>51</sup>, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra".* Subraya la Sala

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012). Sin

<sup>49</sup> Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el párrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

<sup>50</sup> Se transcribe el artículo 365 del CGP.

<sup>51</sup> Se transcribe el artículo 366 del CGP.

embargo, como lo ha precisado la Sala<sup>52</sup>, estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que "**Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación**".

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por lo tanto, no se condena en costas en ambas instancias.

En resumen, la Sala revoca la sentencia apelada. En su lugar, anula parcialmente los actos demandados y como restablecimiento del derecho, se fija como total a pagar por concepto del impuesto sobre las ventas a cargo de la actora por el bimestre 5º del año gravable 2009, la suma de \$349.858.000, de acuerdo con la liquidación practicada por la Sala. A su vez, niega las demás pretensiones de la demanda y niega la condena en costas en las dos instancias.

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

#### FALLA

**PRIMERO: REVOCAR** la sentencia del 11 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar, quedará así:

**"1. DECLARAR** la nulidad parcial de las Resoluciones No. 112412011000158 de 17 de septiembre de 2009 y 900.218 de 8 de octubre de 2012.

*En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **FIJAR** como total a pagar por concepto impuesto sobre las ventas a cargo de la actora por el bimestre 5º del año gravable 2009, la suma de \$349.858.000, de acuerdo con la liquidación practicada por la Sala.*

**2. NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

**3. NEGAR** la condena en costas".

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

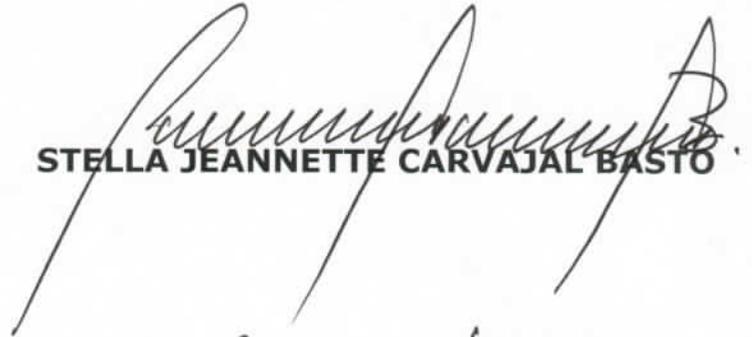
**TERCERO: RECONOCER** personería a Tatiana Orozco Cuervo, como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 410 del expediente.

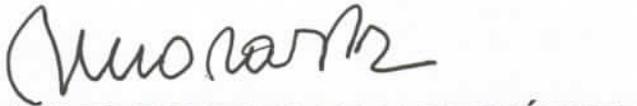
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

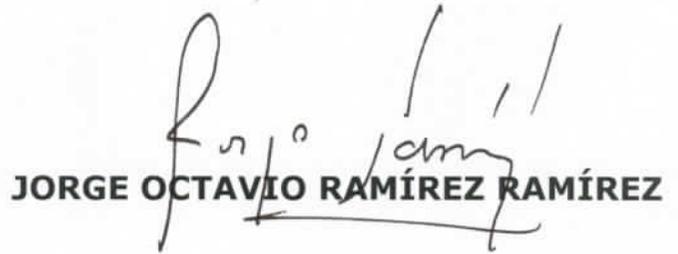
<sup>52</sup> Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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

  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sección

  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

  
**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

