



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., quince (15) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicado número: 080012333000-2012-00114-01 [20555]

Actor: C.I. GREEN LINE S.A.

Demandado: UAE – DIAN

Referencia: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DEL PRIMER BIMESTRE DEL AÑO 2008. LA FALTA DE FIRMA DEL ACTA DE LA INSPECCIÓN CONTABLE NO AFECTA SU VALOR PROBATORIO. TRASLADO DEL ACTA CON LA NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL. LOS INDICIOS COMO MEDIOS DE PRUEBA EN MATERIA



TRIBUTARIA. PROVEEDOR FICTICIO. INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. SANCIÓN POR INEXACTITUD PROCEDE POR OPERACIONES INEXISTENTES. CONDENA EN COSTAS. DEBEN HABERSE CAUSADO Y ESTAR PROBADOS EN EL EXPEDIENTE

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del primero (1º) de agosto de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Oralidad, que en su parte resolutoria dispuso lo siguiente:

PRIMERO: *Declárase inhibido el Tribunal para pronunciarse respecto del Requerimiento Especial No. 022382010000213 de agosto 18 de 2010, suscrito por el Jefe División Gestión de Fiscalización – Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, por tratarse de un acto de trámite.*

SEGUNDO: *Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas – Revisión No. 022412011000116 de 15 de abril de 2011, proferido por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla.*

TERCERO: *Declárase la nulidad de la Resolución No. 9000061 de marzo 30 de 2012 “Por la cual se decide un recurso de reconsideración”, suscrito por el Jefe de la División de Gestión Jurídica, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla.*



CUARTO: *De conformidad, con las declaraciones de nulidad de los actos administrativos precedentes, se ordena a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, archivar el expediente administrativo de fiscalización, adelantado en contra del contribuyente GREEN LINE S.A., correspondiente al 1º bimestre de IVA del año 2008.*

QUINTO: *Niéganse las demás súplicas de la demanda.*

QUINTO (sic): *Sin costas (Art. 188 Ley 1437 de 2011).*

SEXTO: *Notifíquese esta sentencia, en los términos del artículo 203 de la Ley 1437 de 2011.*

1. ANTECEDENTES

1.1 Los hechos

De los hechos manifestados por las partes y los probados en el expediente, se extraen los siguientes que resultan ser relevantes:



El 25 de julio de 2008, C.I. GREEN LINE S.A. presentó en forma electrónica la declaración de IVA por el primer bimestre del año gravable 2008, en la que liquidó un saldo a favor de \$24.754.000.

El 21 de agosto de 2008, la sociedad pidió la devolución del saldo a favor.

El 29 de agosto de 2008, la DIAN profirió la Resolución Nro. 820 por la que ordenó la devolución de la suma de \$24.754.000 a favor de la sociedad contribuyente.

El 21 de julio de 2009, la DIAN profirió el Auto de Inspección Tributaria Nro. 022382009000098 y el Auto de Inspección Contable Nro. 022382009000164.

El 18 de agosto de 2010, la Administración profirió el Requerimiento Especial Nro. 022382010000213, en el que propuso un saldo a pagar por el periodo fiscal por \$196.939.000 y la imposición de la sanción por inexactitud por \$354.709.000, lo que arroja un total de saldo a pagar de \$551.648.000.

También se propuso la imposición de la sanción al revisor fiscal y al representante legal de la sociedad, por la suma de \$70.941.800, para cada uno.



El 17 de noviembre de 2010, la apoderada de la sociedad le dio respuesta al citado requerimiento especial.

El 15 de abril de 2011, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412011000116, por la que modificó la declaración del IVA del primer bimestre del año 2008, en los mismos términos propuestos en el requerimiento oficial.

Respecto de la sanción al representante legal y al revisor fiscal, en dicho acto administrativo se expuso que debido a las irregularidades encontradas, una vez agotada la vía gubernativa y de conformidad con los artículos 658-1, 659-1 y 660 del ET, el funcionario competente resolvería el asunto.

Contra la anterior liquidación oficial de revisión, la apoderada de la sociedad interpuso recurso de reconsideración.

Acto administrativo que fue confirmado el 30 de marzo de 2012, mediante la Resolución Nro. 9000061. Oportunidad en la que se puso de presente que como en la liquidación oficial de revisión se condicionó la imposición de la sanción al representante legal y al revisor fiscal a lo determinado en la vía



gubernativa, sin que se impusiera dicha sanción, de conformidad con el artículo 660 del ET se ordenó remitir la actuación al Director Seccional de Impuestos de Barranquilla para que adopte las decisiones que estime necesarias.

1.2 Las pretensiones

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo [en adelante CPACA], la parte de demandante solicitó:

PRIMERA: *Declárese la nulidad del Requerimiento Especial No. 022382010000213 de 18 de agosto de 2010, proferido por la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN.*

SEGUNDA: *Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412011000116 del 15 de abril de 2011, proferido por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN.*

TERCERA: *Declárese la nulidad de la Resolución No. 9000061 de 30 de marzo de 2012, por medio de la cual se decide un Recurso de Reconsideración, proferido por el Jefe de División de Gestión Jurídica de la DIAN.*

CUARTA: *Como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene el archivo del expediente.*



QUINTA: Que se condene a la NACIÓN – MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO – UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, a pagar los perjuicios económicos ocasionados a mi poderdante, así mismo a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos.

1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE - DIAN está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 2, 29, 209 y 363 de la Constitución Política, 3, 103, 104 y 138 del CPACA, 488, 495, 671, 683, 742, 743, 745, 746, 772 a 777 y 782 del Estatuto Tributario y 4, 174, 187, 248, 249 y 250 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de violación lo desarrolló de la siguiente manera:

1.3.1 Violación del principio de espíritu de justicia

La DIAN violó el debido proceso y el derecho de defensa de la sociedad porque (i) durante la vía gubernativa se aportó la documentación que probaba la procedencia de los costos de ventas y las compras realizadas por la sociedad, (ii) las cifras declaradas en la declaración tributaria en discusión son reales y corresponden a la realidad económica de la empresa y (iii) el acta de inspección contable es nula porque no está suscrita por el representante legal



de la contribuyente.

1.3.2 Nulidad de la inspección contable. Firmeza de la declaración privada

El acta de la inspección contable no se encuentra firmada por el representante legal de la sociedad y no obra prueba de que este se negara a firmarla, falencia que contraviene lo previsto en el artículo 782 del ET y provoca su nulidad, lo que conduce a que los actos administrativos proferidos con fundamento en la misma carezcan de validez¹.

Aclaró que el funcionario encargado de la inspección contable llevó el acta de dicha diligencia para que el representante legal de la sociedad la firmara, cuando ya se había surtido la notificación del requerimiento especial.

Adicionalmente, se advierte que como consecuencia de la nulidad de la inspección contable y de los actos administrativos demandados, se configuró la firmeza de la declaración privada.

1.3.3 Violación del régimen probatorio en materia tributaria

Falta de idoneidad de la prueba indiciaria: la DIAN fundamentó la liquidación oficial de revisión en indicios de los que no se deriva una prueba directa que

¹ En este sentido se pronunció la Sección Cuarta en la sentencia del 25 de marzo de 2010, radicado Nro. 16916, C.P. William Giraldo Giraldo.



desvirtúe la veracidad de las transacciones económicas celebradas entre la actora y sus proveedores, lo que contradice lo previsto en el artículo 742 del ET².

Por el contrario, la sociedad presentó ante la DIAN las pruebas contables ajustadas a las exigencias legales, que desvirtúan los indicios propuestos por la Administración y demuestran la realidad de las operaciones económicas realizadas y que fueron cuestionadas.

Existen órdenes de compras, relación de pago y facturas de venta que cumplen los requisitos legales, con los que se prueba la existencia de las operaciones económicas con los señores Doris González Quiroz, Emilio Guillermo Castillo Villanueva y Víctor Manuel Palacio Ruiz, por lo que el indicio tenido en cuenta por la DIAN no cumple con lo previsto en los artículos 248 a 250 del CPC.

La norma tributaria [arts. 495 y 671 del ET] establece un procedimiento previo que la DIAN debe adelantar para alegar el desconocimiento de compras e impuestos descontables por la existencia de la figura de proveedores ficticios, trámite que en este asunto no se cumplió, por lo que no procede el desconocimiento de los impuestos descontables por las compras realizadas a los citados proveedores³.

² Sentencias de la Sección Cuarta del 25 de noviembre de 2010, radicado Nro. 16942, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 7 de abril de 2011, radicado Nro. 17314, C.P. William Giraldo Giraldo.

³ Sentencia de la Sección Cuarta del 31 de julio de 1992, C.P. Consuelo Sarria Olcos.



Adicionalmente, el hecho de que los proveedores no hayan presentado los libros principales y auxiliares de contabilidad y los documentos internos y externos, que demuestren la existencia de las operaciones comerciales con la demandante, no constituye prueba suficiente para desestimar la relación comercial existente con la contribuyente porque: i) estos hechos son ajenos a la sociedad contribuyente y ii) se poseen documentos contables que respaldan las operaciones económicas realizadas con cada uno de los proveedores.

En los cuadros visibles en los folios 35 a 38 del expediente, se presentó la relación detallada de las facturas expedidas por cada proveedor, en las que se discriminó la fecha, la orden de entrada, el número de la factura, el subtotal, el IVA, la RETEFUENTE, el RETEIVA, el RETEICA y el valor a pagar. También se relacionaron los comprobantes de pago discriminados por proveedor, número de cheque [todos de Bancolombia] y valor. Pruebas que según afirmó, se aportaron en sede administrativa.

Finalmente, puso de presente que se cumplieron los requisitos exigidos para la procedencia de los impuestos descontables, en los términos del artículo 488 del ET.

Recalcó que las operaciones económicas entre la actora y sus proveedores están soportadas con pruebas idóneas y conducentes, además, los impuestos descontables corresponden a los costos liquidados en la declaración de renta del año 2008 y estos reúnen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, pues el objeto social de la demandante es la comercialización



internacional de chatarra y la mercancía comprada a los proveedores fue adquirida al precio aceptado en el mercado.

Violación al régimen probatorio tributario y contable: la Administración violó el régimen probatorio en materia tributaria, pues desconoció que la demandante aportó las pruebas contables que prueban la procedencia de los costos de ventas y que estas son pertinentes, conducentes, idóneas y reúnen los requisitos establecidos en los artículos 772 a 777 del ET.

La DIAN aceptó que la veracidad de las transacciones económicas no pudieron verificarse en razón a que no se realizaron los cruces de información con proveedores, atendiendo nuevamente la prueba indiciaria y sin analizar y desvirtuar la información contable suministrada por la sociedad, que es la única prueba válida para determinar la procedencia de los costos de compras.

Principio de veracidad de las declaraciones tributarias: la DIAN no desvirtuó la presunción prevista en el artículo 746 del ET.

1.3.4 Improcedencia de la sanción por inexactitud

En este caso no es procedente la sanción por inexactitud porque la sociedad declaró datos verdaderos y completos, no incurrió en maniobras fraudulentas y omisiones, como tampoco existe omisión de ingresos.

1.3.5 Sanción al contador o revisor fiscal



Teniendo en cuenta que existen pruebas idóneas que soportan y amparan las compras y los impuestos descontables en la declaración privada, carece de fundamento la sanción impuesta.

1.4 La contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

1.4.1 Nulidad de la prueba contable. Firmeza de la declaración privada

El acta de la inspección contable es del 17 de agosto de 2010, es decir, de un día antes de que se proferiera el requerimiento especial y se encuentra firmada por el contador Carlos Eduardo Arteta Mejía.

Aunque no aparece la firma de quien atendió la visita, esta situación, en los términos del artículo 782 del ET, no conduce a la nulidad de la prueba, máxime si se tiene en cuenta el contenido de la constancia que se dejó en el anverso de la correspondiente acta.



No se configuró la firmeza de la declaración privada porque al solicitarse la devolución y/o compensación del saldo a favor declarado por el impuesto en discusión, el plazo para notificar el requerimiento especial vencía el 27 de julio de 2011 y esa actuación se surtió el 19 de agosto de 2010.

1.4.2 Violación del régimen probatorio en materia tributaria

Las pruebas recaudadas con ocasión de la inspección contable, la inspección tributaria y los demás cruces realizados fueron apreciadas en conjunto y con fundamento en estas se estableció que no es posible reconocer como ingresos exentos la suma de \$529.588.320 por las ventas a comercializadoras internacionales de metales ferrosos y no ferrosos.

También se determinó que las ventas efectuadas por la sociedad no cumplen el requisito de contar con el certificado del proveedor para que tengan el tratamiento de exentas, lo que conduce a su reclasificación a ingresos brutos por operaciones gravadas con una tarifa del 16%, es decir, la suma de \$84.734.000.

Las operaciones con los proveedores Doris González Quiroz, Víctor Manuel Palacio Ruiz y Emilio Guillermo Castillo Villanueva fueron cuestionadas en cuanto a su realidad y veracidad.



Con las pruebas recaudadas, que fueron puestas en conocimiento de la sociedad contribuyente, la Administración desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada.

En este caso no se impuso sanción al proveedor ficticio o insolvente, por lo que no era necesario agotar el procedimiento previo al que se refieren los artículos 495 y 671 del ET.

Por otra parte, es obligación del declarante verificar los requisitos exigidos por la ley con quien contrata, lo que incluye la realidad de las operaciones económicas.

Resulta insuficiente que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 488 del ET para que procedan los impuestos descontables o la existencia de doctrina oficial al respecto, si se ha cuestionado la realidad económica de las transacciones a que hacen referencia.

1.4.3 Violación del principio de espíritu de justicia



En la actuación adelantada por la DIAN prevaleció la verdad real de las operaciones económicas frente a la formal que reflejan las facturas o la contabilidad invocada como prueba.

1.4.4 De la sanción por inexactitud

Está probado que en la declaración privada la sociedad incluyó voluntariamente sumas en los renglones de ingresos por exportaciones, compras e impuestos descontables inexistentes. Además, utilizó factores equivocados que generaron un mayor saldo a favor con derecho a devolución, por lo que se configuró la inexactitud sancionable.

1.4.5 Sanción al representante legal y al revisor fiscal

En los actos administrativos demandados no se impuso la sanción prevista en los artículos 658-1, 659-1 y 660 del ET; por el contrario, su imposición se condicionó a lo decidido en la vía gubernativa, por lo que una vez confirmadas las modificaciones propuestas en la liquidación oficial de revisión, se ordenó remitir la actuación al funcionario competente para que adoptara las medidas que estimara necesarias [art. 660 ET].



1.5 La sentencia apelada

El Tribunal se declaró inhibido para pronunciarse sobre la legalidad del requerimiento especial porque se trata de un acto de trámite, que no es susceptible de control jurisdiccional.

En lo que tiene que ver con el fondo del asunto, declaró la nulidad de los actos demandados y como restablecimiento del derecho ordenó el archivo del expediente administrativo de fiscalización.

Esta decisión la sustentó en que la DIAN desconoció lo previsto en el artículo 782 del ET porque el acta de inspección contable no podía formar parte de la actuación administrativa, habida consideración de que sirvió de sustento al requerimiento especial, sin que antes fuera puesta en conocimiento de la sociedad contribuyente, lo que conduce a la violación del debido proceso.

Se abstuvo de condenar en costas a la parte demandada porque en el trámite del proceso esta no tuvo una conducta temeraria, desleal, irracional absoluta de su pretensión o de dilación sistemática del trámite.

1.6 El recurso de apelación



La parte demandada interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia.

Expuso que el acta de inspección contable del 17 de agosto de 2010 fue suscrita ese día por el funcionario de la DIAN Carlos Eduardo Arteta Mejía, es decir, se firmó un día antes de que se profiriera el requerimiento especial de 18 de agosto de 2010.

Está probado que quien se negó a firmar el acta de inspección contable es el representante legal de la actora y no puede ponerse en duda que el acta es del 17 de agosto de 2010 y la existencia de la anotación del funcionario en el reverso de la misma.

No se puede obviar que el acta de la inspección contable fue archivada antes del requerimiento especial, es decir, que la sociedad tuvo la oportunidad de conocer el contenido de esta durante el traslado del término para dar respuesta al requerimiento especial y de ejercer el derecho de defensa y de contradicción.

La negativa de la firma por parte del contribuyente del acta de inspección contable no afecta el valor probatorio de la diligencia, así lo prevé el artículo 782 ET.



El acta de inspección contable no fue el único fundamento para proferir el requerimiento especial y posteriormente la liquidación oficial de revisión, toda vez que para modificar la declaración privada, la DIAN tuvo en cuenta las pruebas recaudadas durante el proceso de determinación del tributo, como los autos de inspección tributaria y de verificación o cruce, consultas en el RUT, cámara de comercio, constancias de visita y solicitud de registros y libros.

1.7 Los alegatos de conclusión

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda y resumió los planteados por el Tribunal en la sentencia apelada.

La **parte demandada** reiteró los planteamientos del recurso de apelación.

1.8 Concepto del Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.



Lo anterior, porque el artículo 730 del ET no prevé que la falta de firma del acta de la inspección contable, por parte del representante legal del contribuyente, constituya causal de nulidad.

Lo anterior significa que el acta de inspección contable, aun sin la firma del representante legal, formó parte del requerimiento especial que fue notificado el 19 de agosto de 2010, por lo que la sociedad contribuyente bien pudo ejercer su derecho a la defensa.

Precisó que la DIAN echó de menos los certificados al proveedor y que verificó que el domicilio fiscal de los proveedores [personas naturales] no existía, lo que condujo a la incertidumbre sobre la realización de las compras, situación frente a la cual la sociedad demandante estaba en el deber de entregar la información para desvirtuar los hallazgos de la Administración.

No era necesaria la declaración de proveedores ficticios porque lo que la DIAN cuestionó fue la existencia de la operación.

Procede la sanción por inexactitud porque se demostró la inclusión de costos improcedentes y la utilización de datos inexactos en la declaración, consagrados como hechos sancionables.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar si en el caso *sub examine* se vulneró el derecho al debido proceso de la sociedad demandante, por la presunta irregularidad en la que incurrió la Administración con el acta de la inspección contable.

2. Violación del debido proceso. Nulidad de la inspección contable. Firmeza de la declaración privada. Reiteración jurisprudencial.

2.1 En un asunto similar al planteado en esta oportunidad, entre las mismas partes⁴, la Sala expuso que la diligencia de inspección contable,

⁴ Cfr. la sentencia del 14 de julio de 2016, radicado Nro. 080012333000201200113 01 [20556], demandante: C.I. GREEN LINE S.A, demandada: UAE – DIAN, asunto: impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año 2008, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



prevista en el artículo 782 del ET debe constar en un acta, firmada por los funcionarios que intervinieron en la visita y los demás intervinientes, de la cual se debe entregar copia al contribuyente. Y en caso de que alguna de las partes se niegue a firmar el acta de inspección contable, dicha omisión no afecta el valor probatorio de la diligencia, pero de este hecho debe dejarse constancia en el acta.

Que si de la diligencia de inspección contable se deriva alguna actuación administrativa, el acta debe formar parte de esa actuación y los efectos legales que genera son exclusivamente probatorios, teniendo en cuenta que su función es soportar el inicio de la actuación contra el contribuyente⁵

Además, que la Administración debe poner en conocimiento del contribuyente el acta de inspección, cuyo traslado siempre es obligatorio, aunque se lleve a cabo con el requerimiento especial o el pliego de cargos⁶.

2.2 En el caso *sub examine* está probado que el acta de inspección

⁵ Sentencia del 25 de marzo de 2010, radicado Nro. 16916, C.P. William Giraldo Giraldo, reiterada en la sentencia del 25 de noviembre de 2010, radicado Nro. 17253, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y en la sentencia del 28 de agosto de 2014, radicado Nro. 18437, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶ En la sentencia del 10 de octubre de 2007, radicado Nro. 15267, C.P. Héctor J. Romero Díaz, se expuso que “[d]e acuerdo con el artículo 783 *ibídem*, del acta de visita debe darse traslado al contribuyente por un mes, para que presente sus descargos, **siempre que no proceda requerimiento especial o traslado de pliego de cargos**, pues, la finalidad de éstos es idéntica a la del traslado del acta, o sea, la presentación de descargos, con los cuales el contribuyente puede ejercer su derecho de defensa, cuando conoce cualquiera de tales actos” [Negrilla original].

contable no está firmada por el representante legal de la demandante y que este dejó constancia de que “[r]ecibimos la presente acta para su firma el día 19 de Agosto de 2010, un día después de haber sido notificado el requerimiento especial, por lo tanto no aprobamos el contenido de la misma”⁷ (se subraya), aunque en el texto de la misma aparece que “[p]ara constancia se firma en la ciudad de Barranquilla por los que en ella intervienen, a los diecisiete (17) días del mes de agosto de 2010”.

También está probado que la notificación del Requerimiento Especial Nro. 022382010000213 del 18 de agosto de 2010 se surtió por correo el **19 de agosto de 2010**⁸, por lo que se descarta que la sociedad contribuyente haya tenido conocimiento del acta de la inspección contable después de habersele notificado el requerimiento especial.

2.3 En este orden de ideas, si bien es cierto, el acta de la inspección contable no está suscrita por el representante legal de la sociedad, también lo es, que en esta acta consta la razón de tal omisión, motivo por el cual, en los términos del inciso tercero del artículo 782 del ET, la negativa de una de las partes intervinientes en la diligencia para suscribir el acta, no afecta el valor probatorio de la inspección contable practicada a la contribuyente, por lo que se descarta la nulidad de esta actuación.

⁷ Cfr. los folios 59 a 63 del c.a. Nro. 2

⁸ Cfr. el folio 89 del c.a. Nro. 2.

2.4 Adicional a lo anterior, se observa que con la notificación del requerimiento especial se corrió traslado del acta de la inspección contable, porque la misma formó parte de esa actuación⁹; en consecuencia, con la respuesta a este acto administrativo, la sociedad contribuyente bien podía presentar sus descargos, controvertir las pruebas recaudadas por la Administración, exponer su inconformidad contra los datos consignados en el acta de la inspección contable y, en general, ejercer el derecho de defensa y contradicción para desvirtuar los cargos planteados por la DIAN en relación con la declaración privada objeto de estudio.

2.5 En este orden de ideas, resulta improcedente la solicitud de nulidad de la actuación administrativa por la falta de firma del representante legal de la sociedad demandante, en el acta de la inspección contable practicada por la DIAN y se concluye que la Administración no violó el debido proceso de la actora, pues, en últimas, esta pudo controvertir el acta al responder el requerimiento especial.

2.6 Tampoco operó la firmeza de la declaración privada porque en los términos de los artículos 705-1¹⁰ y 714¹¹ del ET, si la sociedad demandante

⁹ En este acto administrativo, la DIAN, en el numeral 11 del acápite de fundamentos de hecho hace expresa mención al “Acta de Terminación de Inspección Contable de fecha 17 de agosto de 2010” y en el capítulo de fundamentos de derecho y consideraciones del Despacho expuso que las inconsistencias encontradas en la declaración privada surgieron del “análisis y la confrontación de la información, los soportes aportados por el contribuyente, en la indagación obtenida en el desarrollo de la investigación y en los cruces de información [...]” [cfr. los folios 97 y 98 del c.p.].

¹⁰ “**ARTÍCULO 705-1. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO EN VENTAS Y RETENCIÓN EN LA FUENTE.** Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a

presentó la declaración de renta del año gravable 2008, el 20 de abril de 2009 [fecha en la que vencía el plazo para declarar renta]¹², con un saldo a favor que fue solicitado en devolución y/o compensación el 27 de julio de 2009¹³, el término de los dos (2) años para expedir y notificar el requerimiento especial vencían el 27 de julio de 2011, acto administrativo que se notificó a la sociedad contribuyente el 19 de agosto de 2010¹⁴, es decir, dentro del término legal.

2.7 Lo anterior, resultaría suficiente para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

Pero, habida consideración de que la parte apelante es la UAE - DIAN y, por ende, esta entidad interpuso el recurso de apelación respecto del cargo de ilegalidad analizado por el Tribunal –violación al debido proceso- que dio lugar a la nulidad de los actos administrativos demandados, corresponde a la

su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable”.

¹¹ **“ARTÍCULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA.** *La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. [...]*

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

[...]”.

¹² Cfr. el folio 111 del c.a. Nro. 1. Conforme con el artículo 12 del Decreto 4680 de 2008, la sociedad contribuyente tenía hasta el 20 de abril de 2009 para presentar la declaración de renta porque su NIT termina en cinco (5).

¹³ Cfr. el folio 112 del c.a. Nro. 1.

¹⁴ Cfr. el folio 89 del c.a. Nro. 2.

Sala analizar los argumentos que en primera instancia no se estudiaron¹⁵, porque al proferirse decisión de mérito favorable a sus pretensiones, la parte demandante no podía interponer el recurso de apelación¹⁶, toda vez que la sentencia le fue favorable, lo que excluye su interés legítimo para recurrir¹⁷.

3. Violación del régimen probatorio en materia tributaria por falta de idoneidad de la prueba indiciaria. Violación al régimen tributario y contable. Compras e impuestos descontables en el IVA del primer bimestre del año 2008. Reiteración jurisprudencial

3.1 Las compras a nombre de los proveedores Doris González Quiroz, Víctor Manuel Palacio Ruiz y Emilio Guillermo Castillo Villanueva, fueron rechazadas por la DIAN porque tenía indicios, según las verificaciones efectuadas, no existían.

3.2 En el caso concreto, para verificarlas, la Administración adelantó visitas a las instalaciones de los terceros, en cumplimiento de los autos de

¹⁵ En ese sentido se ha pronunciado la Sala en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado Nro. 19121, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁶ El artículo 320 del CGP, dispone: “[e]l recurso de apelación tiene por objeto que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión.

Podrá interponer el recurso la parte a quien le haya sido desfavorable la providencia: respecto del coadyuvante se tendrá en cuenta lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 71”.

¹⁷ “Para poder interponer el recurso se requiere tener interés, por serle la providencia desfavorable; estar legitimado, por ser parte o tercero con interés reconocido, e interponerlo en el tiempo y forma estatuidos en la ley procesal ante el juez competente, sin que sea necesario fundamentar el recurso”, en MONROY CABRA, “Principios de Derecho Procesal Civil”, citado por BONILLA ECHEVERRI, Oscar y USECHE LÓPEZ, Carlos Arturo, “Código de Procedimiento Civil Colombiano”, EDICOLDA, Editorial Colombiana Ltda., Bogotá, D.E. 1976, p. 350.

verificación o cruce Nros. 022382009000157, 022382009000158 y 022382009000159, todos del 18 de agosto de 2009, proferidos por la DIAN en relación con los proveedores Doris González Quiroz, Víctor Manuel Palacio Ruiz y Emilio Guillermo Castillo Villanueva, respectivamente¹⁸, diligencias que resultaron infructuosas¹⁹, lo que condujo al rechazo del impuesto descontable por la suma de \$136.959.040, ante la imposibilidad de verificar la información consignada en la declaración privada de la actora con los registros contables y soportes externos de los proveedores.

3.3 La DIAN no pudo verificar la realidad de las operaciones o transacciones comerciales porque el proveedor Emilio Guillermo Castillo Villanueva “*ya no reside*” en el domicilio fiscal²⁰, el proveedor Víctor Manuel Palacio Ruiz “*manifestó haber vendido , pero que no tenía documentos para aportar*”²¹ y para el 17 de agosto de 2010 – fecha de cierre de las actas de verificación o cruce- ninguno de los tres proveedores suministraron “*la información sobre Libros Principales y Auxiliares de Contabilidad, los documentos soportes internos y externos (facturas de compras, facturas de ventas, medios de pago, etc.) y demás documentos que demuestren o soporten la real existencia de las operaciones o transacciones comerciales con el contribuyente [...]*”²², además, observó omisión de los proveedores respecto de las declaraciones de los impuestos a su cargo.

¹⁸ Fls. 87, 91 y 93 c.a. Nro. 4.

¹⁹ Cfr. las actas de verificación o cruce de información en materia de impuesto sobre las ventas que obran en los folios 27 a 28, 44 a 45 y 56 a 57 del c.a. Nro. 2, en relación con los proveedores Doris González Quiroz, Víctor Manuel Palacio Ruiz y Emilio Guillermo Castillo Villanueva, respectivamente.

²⁰ Cfr. el acta de verificación o cruce de información visible en los folios 56 a 57 del c.a. Nro. 2.

²¹ Cfr. el acta de verificación o cruce de información visible en los folios 44 a 45 del c.a. Nro. 2.

²² Cfr. las actas de verificación o cruce visibles en los folios 27 a 28, 44 a 45 y 56 a 57 del c.a. Nro. 2,



Todos estos indicios fueron tenidos en cuenta por la Administración para concluir que entre la sociedad contribuyente y los citados proveedores no existieron operaciones comerciales de compra y venta durante el periodo en discusión.

3.4 La Sala observa que en el curso de la actuación administrativa la sociedad demandante aportó, en relación con cada uno de los proveedores, entre otros, los siguientes medios de prueba:

3.4.1 Proveedor Emilio Guillermo Castillo Villanueva:

Se aportó: (i) copia de trece (13) facturas de ventas²³, expedidas durante los meses de enero y febrero de 2008 a nombre de CI Green Line S.A, que arrojan un total de \$310.471.433, de los cuales \$41.681.073 corresponden al IVA²⁴, (ii) copia de trece (13) cheques y de sus comprobantes, en los que consta que fueron emitidos entre enero y febrero de 2008, a favor del proveedor, por concepto de “*ANTICIPO COMPRA DE MATERIALES EMILIO CASTILLO*”²⁵ y por la suma total de \$252.072.183²⁶ y (iii) copia de la autorización de fecha “abril 19 de 2007”, en la que el señor “**EMILIO JOSÉ** (sic) **CASTILLO VILLANUEVA**” identificado con la cédula de ciudadanía Nro.

²³ Cfr. los folios 145, 148, 151-152, 156, 159, 163, 166, 169, 173, 176, 179, 182 y 185 del c.a. Nro. 2.

²⁴ Conforme con la relación aportada por la sociedad, la suma a pagar por estas facturas ascendía a \$278.429.110, teniendo en cuenta las retenciones en la fuente por \$9.117.733, en IVA por \$20.840.537 y en ICA por \$2.084.054 [Cfr. el folio 144 del c.a. Nro. 2].

²⁵ Cfr. los folios 189 a 201 c.a. Nro. 2.

²⁶ No se observó copia del cheque Nro. 495700, por la suma de \$30.000.000, relacionado en el listado aportado en el folio 188 del c.a. Nro. 2.



852.892 de Piojo - Atlántico, autorizó a los señores Óscar Londoño y Carlos Mario Naranjo Toro para que *“RECLAMEN EL CHEQUE POR PAGO DE MATERIALES QUE YO VENDO A LA EMPRESA”*²⁷, a quienes, según se desprende de los comprobantes de los cheques, le fueron entregados.

3.4.2 Provedora Doris González Quiroz:

Se entregó: copia de catorce (14) cheques²⁸, emitidos a favor de la proveedora, por la suma total de \$241.580.024²⁹ y por concepto de *“ANTICIPO COMPRA DE MATERIALES DORIS GONZALEZ”*, *“ORDEN DE ENTRADA 33358 DORIS GONZÁLEZ”*, *“ANTICIPO DORIS GONZÁLEZ”*, *“FACTURAS DORIS GONZÁLEZ”* y *“ABONO FACT 82 DORA GONZÁLEZ”*. Cheques que fueron entregados a personas diferentes a la beneficiaria, según se desprende de la firma impuesta en los comprobantes de los cheques³⁰, sin que se observe autorización para tal efecto y (ii) copia de treinta y tres (33) facturas de ventas³¹, expedidas durante el mes de febrero de 2008 a nombre de CI Green Line S.A³².

3.4.3 Proveedor Víctor Manuel Palacio Ruiz:

²⁷ Cfr. el folio 142 del c.a. Nro. 2.

²⁸ En la demanda se presentó relación en la que se identifican 27 cheques [Fls. 36 a 37 del c.p.].

²⁹ Cfr. los folios 4 a 10 y 12 a 18 del c.a. Nro. 3.

³⁰ Cfr. los folios 4 y 5 del c.a. Nro. 3.

³¹ Cfr. los folios 3, 5, 7, 9, 11, 13, 15, 17, 19, 21, 23, 25, 27, 29, 31, 33, 35, 37, 39, 41, 43, 45, 48, 50, 52, 54, 56, 58, 60, 62, 64, 66 y 68 del c.a. Nro. 1.

³² Conforme con la relación aportada por la sociedad en la demanda, esta proveedora expidió 55 facturas. La suma a pagar ascendía a \$501.799.754, teniendo en cuenta las retenciones en la fuente por \$16.936.345, en IVA por \$38.711.648 y en ICA por \$3.871.165 [Cfr. los folios 35 a 36 del c.p.].



Se allegó: copia de cuatro (4) facturas de ventas³³, expedidas por este proveedor durante el mes de enero de 2008 a nombre de CI Green Line S.A, que arrojan un total de \$129.446.383, de los cuales \$17.854.673 corresponden al IVA³⁴, (ii) copia de cuatro (4) cheques y de sus comprobantes, en los que consta que fueron emitidos en el mes de enero de 2008, a favor de Víctor Manuel Palacio Ruiz, por concepto de *“ANTICIPO COMPRA DE MATERIALES VICTOR PALACIO”* y *“ORDEN DE ENTREGA 33241 33264 VICTOR PALACIO”*³⁵ y por la suma total de \$115.720.604 y (iii) copia de la autorización de fecha *“14 de febrero de 2007”*, en la que el proveedor autorizó al señor Oscar Mauricio Londoño Jiménez identificado con la cédula de ciudadanía Nro. 72.292.376 para que *“retire de sus oficinas los cheques correspondientes a las entregas de material”*³⁶, a quien, según se desprende de los comprobantes de los cheques, le fue entregado uno de los cuatro cheques aportados al expediente³⁷.

Los demás cheques le fueron entregados a un tercero, cuyo nombre no es legible, identificado con la cédula de ciudadanía Nro. 72.009.268, número de identificación que no coincide con la del proveedor³⁸.

³³ Cfr. los folios 24, 27, 30 y 34 a 35 del c.p. Nro. 3.

³⁴ Conforme con la relación aportada por la sociedad, la suma a pagar por estas facturas ascendía a \$115.720.605, teniendo en cuenta las retenciones en la fuente por \$3.905.710, en IVA por \$8.927.337 y en ICA por \$892.733 [Cfr. el folio 38 del c.p.].

³⁵ Cfr. los folios 41 a 44 del c.a. Nro. 3.

³⁶ Cfr. el folio 21 del c.a. Nro. 3.

³⁷ Cfr. el folio 44 del c.a. Nro. 3.

³⁸ El señor Víctor Palacios Ruiz se identifica con la cédula de ciudadanía Nro. 72.046.506, según se observa en los folios 19 y 20 del c.a. Nro. 3.

3.5 En un asunto similar al planteado en esta oportunidad, entre las mismas partes³⁹, se expuso que esta Sección ha reconocido que un acervo indiciario 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 impuesto⁴⁰.

Por esa razón, se sostuvo que ante la contundencia de los indicios “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*”, pues la demandante se limitó a “*esgrimir las presunciones a su favor y omitió demostrar la existencia real de las operaciones mercantiles cuestionadas, como era su deber*”⁴¹.

3.6 Además de lo anterior, se advierte que en materia tributaria, la doctrina ha dicho que “*a partir de la comprobación de ciertos hechos, que se*

³⁹ Cfr. la sentencia del 14 de julio de 2016, radicado Nro. 080012333000201200113 01 [20556], demandante: C.I. GREEN LINE S.A, demandada: UAE – DIAN, asunto: impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año 2008, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴⁰ Sentencia del 13 de marzo de 2003, radicado Nro. 12946 C.P. María Inés Ortiz Barbosa. En esa oportunidad, al analizar los asientos contables de las operaciones que realizó la demandante con otras sociedades, la Sala precisó que la Administración encontró un conjunto de indicios que llevaban a la conclusión de que las operaciones no fueron reales. Ello, porque el NIT de las sociedades estaba errado, estas no habían renovado la matrícula mercantil, no existían las direcciones suministradas de tales empresas y de los establecimientos comerciales o no estaban ubicadas en esas direcciones y tampoco fue posible localizarlas en otro lugar. Además, porque no habían declarado renta por el año gravable que se discutía y eran omisas en las declaraciones de algunos periodos de IVA por el mismo año gravable.

⁴¹ Sentencia del 13 de marzo de 2003, radicado Nro. 12946 C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Reiterada en sentencia del 13 de agosto de 2015, radicado Nro. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

*consideran indicios, puede llegar a demostrarse la inexistencia de las operaciones que según el contribuyente o responsable originan los conceptos y factores declarados, a partir de los cuales pretende el reconocimiento de un derecho o de un beneficio*⁴².

3.7 En este caso, la prueba indiciaria, es decir, la comprobación de ciertos hechos, permitiría llegar al convencimiento de que, contrario a lo sostenido por la parte demandante, entre esta y los señores Doris González Quiroz, Víctor Manuel Palacio Ruiz y Emilio Guillermo Castillo Villanueva, no existieron relaciones económicas de compra y venta durante los meses de enero y febrero del año 2008.

Por lo tanto, una vez el hecho indiciario o inferido ha sido procesalmente y probatoriamente establecido por medios válidos e idóneos, el indicio es una prueba eficaz.

3.8 En el caso concreto, el hecho conocido o indicador, lo constituyen el **estado de la cuenta corriente de los contribuyentes –proveedores-**⁴³, administrada por la DIAN y las **actas de verificación o cruce de información realizada a los proveedores**, que evidencian lo siguiente:

3.8.1 En lo que tiene que ver con la señora **Dora González Quiroz** se consultó el estado de cuenta corriente entre los años 2006 a 2010 en la que

⁴² WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth, *op. cit.* p. 71.

⁴³ La consulta se realizó el 17 de marzo de 2010.

se refleja que por los años 2006 y 2007: (i) presentó la declaración de renta y en la casilla valor aparece la suma de \$12.000⁴⁴, (ii) que presentó la declaración de IVA por los periodos 4, 5 y 6 del año 2007⁴⁵, (iii) que presentó la declaración de IVA por los periodos 1, 2, 3, 5 y 6 del año 2008⁴⁶, en todas, liquidando un impuesto en ceros (\$0), y (iv) que con posterioridad presentó la declaración de IVA por el primer bimestre del año 2008 y que el valor pagado fue por \$94.000⁴⁷.

3.8.2 En relación con el señor **Víctor Manuel Palacio Ruiz** se consultó dos veces el estado de su cuenta corriente entre los años 2006 a 2010⁴⁸, sin que aparezca reporte de declaraciones presentadas por concepto de renta, ventas y retenciones en dicho periodo⁴⁹.

3.8.3 Respecto del señor **Emilio Guillermo Castillo Villanueva** se observa que la consulta de su estado de cuenta se realizó en dos ocasiones⁵⁰ y por el periodo comprendido entre el año 2006 al 2010, sin que se reporte información de declaraciones presentadas por los impuestos de renta, ventas y retención⁵¹.

⁴⁴ Cfr. los folios 7, 9 a 10 y 11 a 12 del c.a. Nro. 2.

⁴⁵ Cfr. los folios 14 y 15 del c.a. Nro. 2.

⁴⁶ Cfr. los folios 16 y 17 del c.a. Nro. 2.

⁴⁷ Cfr. el folio 18 del c.a. Nro. 2.

⁴⁸ El 17 de marzo de 2010 y el 17 de agosto de 2010.

⁴⁹ Cfr los folios 31 y 36 a 38 y 42 del c.a. Nro. 2.

⁵⁰ El 17 de marzo de 2010 y el 17 de agosto de 2010.

⁵¹ Cfr. los folios 48 a 52 y 54 del c.a. Nro. 2.

3.9 Los documentos que reflejan los resultados de las consultas a los estados de las cuentas corrientes de los presuntos proveedores, constituyen indicios de que estos no desarrollaron la actividad económica durante ese periodo o por lo menos no lo hicieron en los términos planteados por la sociedad demandante, en la medida en que en la demanda adujo que durante los meses de enero y febrero de 2008 les compró materiales de reciclaje por las sumas de \$561.318.911 [Doris González Quiroz], \$310.471.433 [Emilio Guillermo Castillo Villanueva] y \$129.446.384 [Víctor Manuel Palacio Ruiz], incluido el IVA, lo que generó el pago de las sumas de \$482.300.865, \$282.072.183 y \$115.720.605, respectivamente⁵².

3.10 Además de lo anterior, se cuenta con las actas de verificación o cruce de información realizada a los proveedores, en las que consta que estos no suministraron la información sobre los libros principales y auxiliares de contabilidad, los soportes internos y externos [facturas de compra y de venta, medios de pago, etc.]; por lo tanto, el hecho desconocido en este caso, que se puede inferir, es la inexistencia de relaciones económicas de compra y venta entre la demandante y los presuntos proveedores, durante los meses de enero y febrero del año 2008.

3.11 En este orden de ideas y teniendo en cuenta los hallazgos de la DIAN, se advierte que al igual que ocurrió en el asunto decidido el 14 de julio de

⁵² Cfr. los folios 35 a 38 del c.p.

2016⁵³, en el caso *sub examine* no se aportaron “*las constancias de consignación de los cheques en las cuentas del proveedor que demostraran el pago de los presuntos bienes vendidos a la actora*”, como tampoco se probó que los cheques hayan sido cobrados por su beneficiario, es decir, la sociedad contribuyente no cumplió con la carga de la prueba y omitió aportar elementos de juicio que probaran que las operaciones con los proveedores Doris González Quiroz, Víctor Manuel Palacio Ruiz y Emilio Guillermo Castillo Villanueva eran reales.

3.12 Debe aclarar la Sala que aunque la parte demandante aportó copia de facturas, de cheques y de los comprobantes de cheques, que soportan los datos registrados en su contabilidad, en los que aparecen como beneficiarios los terceros indicados con anterioridad, existen indicios de que la realidad económica contrasta frente a la realidad formal, por lo que, se reitera lo dicho por la Sala en la sentencia del 22 de febrero de 2002, que “[...] *no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o verdadera*”⁵⁴, de lo contrario, resultaría ineficaz la acción fiscalizadora⁵⁵.

⁵³ Radicado Nro. 080012333000201200113 01 [20556], demandante: C.I. GREEN LINE S.A, demandada: UAE – DIAN, asunto: impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año 2008, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵⁴ Consejo de Estado, sentencia del 7 de septiembre de 2001, radicado No. 12184, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, en la que se reiteró lo expuesto en la sentencia del 11 de febrero de 2000, radicado No. 9743, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

⁵⁵ Radicado Nro. 12323, C.P. Germán Ayala Mantilla, reiterada en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado Nro. 19121, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

3.13 Finalmente, en lo que tiene que ver con el argumento expuesto por la parte demandante, según el cual, en el caso concreto no se agotó el procedimiento previo al que se refiere los artículos 495⁵⁶ y 671⁵⁷ del ET, la Sala aclara que si bien es cierto, al tenor de esta norma, la imposibilidad de descontar las adquisiciones realizadas a **proveedores ficticios** opera a partir de la fecha de publicación en un diario de amplia circulación nacional de la decisión del Administrador de Impuestos Nacionales de declarar a una persona natural o jurídica como tal, también lo es, que el hecho de que un proveedor no haya sido calificado como ficticio y no aparezca señalado en un listado oficial, no necesariamente conduce a que la deducción o el costo deba ser reconocido de modo indefectible, porque lo cierto es que se trata de

⁵⁶ **“ARTÍCULO 495. NO SON DESCONTABLES LAS ADQUISICIONES EFECTUADAS A PROVEEDORES FICTICIOS O INSOLVENTES.** A partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quien el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo hubiere declarado como:

a. Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios, simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada.

b. Insolventes [...].”

⁵⁷ **“ARTÍCULO 671. SANCIÓN DE DECLARACIÓN DE PROVEEDOR FICTICIO O INSOLVENTE.** A partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes el administrador de impuestos nacionales respectivo, hubiere declarado como:

a) Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios, simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuadas.

b) Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas.

La sanción a que se refiere el presente artículo, deberá imponerse mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de un mes para responder”.

una erogación inexistente, lo que contraviene lo previsto en el artículo 488 del ET⁵⁸, que parte de la realidad de la operación para la procedencia del beneficio.

3.14 Por todo lo expuesto, es claro que la DIAN, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, desvirtuó la presunción de veracidad de la que estaba investida la declaración privada presentada por la sociedad C.I. GREEN LINE S.A. por concepto de IVA por el primer bimestre del año gravable 2008, porque probó que las cifras declaradas en la declaración privada, que en un principio se presumieron ciertas, más no indiscutibles, no correspondían a la realidad, porque se estableció que las operaciones presuntamente realizadas con estos proveedores son inexistentes o simuladas.

3.15 Desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración privada presentada por la sociedad actora, la carga de la prueba se invirtió de manera automática, correspondiéndole al contribuyente probar la improcedencia del rechazo del impuesto descontable⁵⁹ y, comoquiera que la

⁵⁸ **“ARTÍCULO 488. SOLO SON DESCONTABLES LOS IMPUESTOS ORIGINADOS EN OPERACIONES QUE CONSTITUYAN COSTO O GASTO. Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”.**

⁵⁹ Cfr. la sentencia del 13 de agosto de 2015, radicado Nro. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se citó la sentencia del 18 de octubre de 2012, radicado Nro. 18329, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Posición reiterada en la sentencia del 14 de julio de 2016, radicado Nro. 20547, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. La Sala expuso que: “con fundamento en los artículos 746 y 684 del Estatuto Tributario y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la Administración tiene la carga de desvirtuar dicha presunción. No obstante, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a

demandante no aportó los suficientes elementos probatorios que desvirtuaran la presunción de legalidad de la que está investida la liquidación oficial demanda y la resolución que la confirmó, este cargo de ilegalidad no prospera.

3.16 Por lo anterior, la demandante no tenía derecho a solicitar, en la declaración de IVA del primer bimestre del año 2008, los impuestos descontables derivados de las operaciones supuestamente realizadas con los proveedores citados.

4. Sanción por inexactitud

4.1 Conforme con el artículo 647 del ET, es claro que constituye inexactitud sancionable (i) la omisión de ingresos, la inclusión de costos, las deducciones o descuentos inexistentes y (ii) en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados; siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

Esta misma norma señala que no se configura inexactitud sancionable cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterios entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho

cargo del contribuyente en dos eventos: cuando la DIAN solicita una comprobación especial o cuando la ley exige tal comprobación”.



aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

4.2 Respecto de los errores de apreciación o de la diferencia de criterios, la Sala ha dicho que debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos.

4.3 De esta manera, existe diferencia de criterio *“cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”*⁶⁰.

4.4 Conforme con lo expuesto, la sanción por inexactitud impuesta a la actora es procedente, pues en la declaración de IVA del primer bimestre del año 2008 incluyó compras inexistentes que dieron lugar a impuestos descontables improcedentes, lo cual constituye una conducta sancionable.

4.5 En consecuencia, se mantiene la sanción impuesta en los actos administrativos enjuiciados.

⁶⁰ Sentencia del 12 de marzo de 2009, radicado Nro. 16575, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 3 de septiembre de 2015, radicado Nro. 20029, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

5. Sanción al contador o revisor fiscal

5.1 Se advierte que en los actos acusados la DIAN no impuso al representante legal ni al revisor fiscal de la demandante la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

5.2 En efecto, en la liquidación oficial de revisión expuso que debido a las irregularidades encontradas, una vez agotada la vía gubernativa y de conformidad con los artículos 658-1, 659-1 y 660 del ET, el funcionario competente resolvería el asunto⁶¹.

Y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN manifestó que como en la liquidación oficial de revisión se condicionó la imposición de la sanción al representante legal y al revisor fiscal a lo determinado en la vía gubernativa, sin que se impusiera dicha sanción, de conformidad con el artículo 660 del ET se ordenó remitir la actuación al Director Seccional de Impuestos de Barranquilla para que adoptara las decisiones que estimara necesarias⁶².

5.3 En consecuencia, debe revocarse la sentencia apelada para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

⁶¹ Cfr. el folio 91 del c.p.

⁶² Cfr. el folio 53 anverso del c.p.

6. Condena en costas. Reiteración jurisprudencial

6.1 El artículo 188 del CPACA remite al Código de Procedimiento Civil para la liquidación y ejecución de la condena en costas, remisión que debe entenderse, en la actualidad, al Código General del Proceso⁶³, que en su artículo 365 fija las reglas para tal efecto.

6.2 Para la Sala, atendiendo el tenor literal del 365 del CGP, en principio, la parte vencida en el proceso o en el recurso *“tendría que ser condenada a pagar las costas de ambas instancias”*. *“Sin embargo, tal circunstancia está sujeta a la regla del numeral 8, según la cual solo habrá lugar a condenar en costas cuando, en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas”*⁶⁴, es decir, se reconoce como requisito específico para que haya lugar a la condena en costas que efectivamente se hayan causado y que la parte interesada haya aportado los medios de prueba idóneos que acrediten tal hecho⁶⁵.

6.3 En otras palabras, conforme con el artículo 188 del CPACA, cuando el juez disponga sobre la condena en costas, tendrá que consultar las reglas

⁶³ El artículo 306 del CPACA prevé: **“ASPECTOS NO REGULADOS.** *En los aspectos no contemplados en este Código se seguirá el Código de Procedimiento Civil en lo que sea compatible con la naturaleza de los procesos y actuaciones que correspondan a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo”*.

⁶⁴ Cfr. la sentencia del 24 de julio de 2015, radicado Nro. 20485, C.P. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶⁵ Cfr. la sentencia de esta Sección del 6 de julio de 2016, radicado Nro. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

previstas en la norma en cita, dentro de las que se encuentra la número ocho (8) que prevé que “[s]olo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

6.4 En el caso *sub examine*, en esta instancia se le está dando la razón a la parte apelante [UAE –DIAN], por lo que, en principio, la parte vencida [demandante], tendría que ser condenada a pagar las costas en ambas instancias [gastos o expensas del proceso y agencias del derecho]; sin embargo, como en el expediente no obra prueba que acredite que estas se causaron, no procede esta condena, pero, por las razones expuestas en esta oportunidad, porque con la adopción del criterio objetivo para la imposición de las costas, no es apropiado evaluar la conducta asumida por las partes como lo hizo el Tribunal⁶⁶, que descartó la procedencia de la condena en costas porque la parte vencida “*no asumió en el proceso una conducta que lo hiciera merecedora a ello, tal como haber incurrido en temeridad, irracionalidad absoluta de su pretensión, en dilación sistemática del trámite o deslealtad*”⁶⁷.

7. Conclusión

Comoquiera que la parte demandante no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos administrativos definitivos sometidos a control ante esta jurisdicción [Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412011000116 del 15 de

⁶⁶ *Ibídem*.

⁶⁷ Cfr. los folios 281 a 282 del c.p.



abril de 2011 y Resolución Nro. 9000061 del 30 de marzo de 2012], se revocarán los numerales segundo, tercero y cuarto de la sentencia del primero (1º) de agosto de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Oralidad. En su lugar: se negarán las pretensiones de la demanda en lo que a estos actos administrativos se refiere.

Teniendo en cuenta que la decisión contenida en el numeral primero de la sentencia de primera instancia no fue objeto de apelación, en cuanto el Tribunal se declaró inhibido de decidir de fondo respecto de la pretendida nulidad de un acto administrativo de trámite [requerimiento especial] y que en el numeral quinto de la misma sentencia el *a quo* se abstuvo de condenar en costas, la Sala los confirmará.

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

FALLA

Primero: REVÓCANSE los numerales segundo, tercero y cuarto de la sentencia del primero (1º) de agosto de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico. En su lugar:



NIÉGANSE las pretensiones de la demanda respecto de la solicitud de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412011000116 del 15 de abril de 2011 y Resolución Nro. 9000061 del 30 de marzo de 2012, proferidas por la DIAN.

Segundo: CONFÍRMASE la sentencia apelada en lo demás.

Tercero: NO SE CONDENA EN COSTAS a la parte demandante en ambas instancias.

Cuarto: RECONÓCESE PERSONERÍA a al doctor Luis Carlos Quiñones Quevedo, como apoderado de la parte demandante, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 324 del c.p.

Quinto: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora Miryam Rojas Corredor, como apoderada de la UAE – DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 364 del c.p.



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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ