



Radicado: 08001-23-33-000-2014-01541-01 (23007)

Demandante: C.I. Metal Trade S.A.S.

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., doce (12) de junio de dos mil diecinueve (2019).

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-33-000-2014-01541-01 (23007)
Demandante: C.I. METAL TRADE S.A.S.
Demandado: UAE - DIAN

Temas: Impuesto sobre las ventas. Bimestre 5 de 2010. Compras. Impuestos descontables. Operaciones simuladas o inexistentes. Proveedor ficticio.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de junio de 2016, del Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión A, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas a la actora.

ANTECEDENTES

El 16 de noviembre de 2010, la actora presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2010, en la que liquidó un saldo a favor de \$124.876.000¹.

El 23 de noviembre de 2010, el actor presentó solicitud de devolución de dicho saldo a favor². La Administración ordenó compensar la suma de \$600 a la retención en la fuente del 7 periodo del 2010 y devolver al actor la suma de \$124.874.400, mediante la Resolución N° 006 del 3 de enero de 2011³.

Prevía investigación, la DIAN profirió el Requerimiento Especial N° 022382012000238 del 30 de noviembre de 2012, en el que le propuso a la actora modificar la declaración privada, en el sentido de desconocer compras gravadas [\$934.941.000], compras no gravadas [\$13.436.161.000], impuestos descontables [\$158.328.000] e imponer sanción por inexactitud [\$253.325.000], por considerar que se trata de operaciones presuntamente simuladas.

¹ Fl. 2 T. 1 c.a.

² Fl. 1 T. 1 c.a.

³ Fl. 190 T. 1 c.a.



La Administración practicó la **Liquidación oficial del impuesto sobre las ventas - revisión N° 022412013000142 del 15 de agosto de 2013**, en la que mantuvo las glosas y la sanción propuestas en el requerimiento especial, así⁴:

Concepto	V/ declarado	V/liquidación oficial de revisión	Diferencia
Ingresos brutos por exportaciones	17.291.937.000	17.291.937.000	0
Ingresos brutos por operaciones exentas	12.146.000	12.146.000	0
Ingresos brutos por operaciones excluidas	0	0	0
Ingresos brutos por operaciones no gravadas	94.056.000	94.056.000	0
Ingresos brutos por operaciones gravadas	444.684.000	444.684.000	0
Total ingresos netos recibidos durante el periodo	17.779.319.000	17.779.319.000	0
Compras y servicios gravados	1.385.600.000	450.659.000	934.941.000
Compras no gravadas	14.555.077.000	1.118.916.000	13.436.161.000
Total compras e importaciones brutas	15.940.677.000	1.569.575.000	14.371.102.000
Total compras netas realizada periodo	15.940.677.000	1.569.575.000	14.371.102.000
Total impuesto generado operac gravadas	70.257.000	70.257.000	0
Impuesto descontable por operaciones gravadas	193.104.000	34.776.000	158.328.000
Impuesto descontable operac régimen simplificado	2.029.000	2.029.000	0
Total impuestos descontables	195.133.000	36.805.000	158.328.000
Saldo a pagar por el periodo fiscal	0	33.452.000	33.452.000
Saldo a favor del periodo fiscal	124.876.000	0	124.876.000
Saldo a pagar por impuesto	0	33.452.000	33.452.000
Sanciones	0	253.325.000	253.325.000
Total saldo a pagar	0	286.777.000	286.777.000
O total saldo a favor	124.876.000	0	124.876.000
Saldo a favor suscep de ser solicitado en dev.	124.876.000	0	124.876.000

Contra el acto anterior, la actora interpuso el recurso de reconsideración, que fue desatado mediante la **Resolución N° 900.284 del 1° de septiembre de 2014**, en el sentido de confirmar la liquidación recurrida⁵

DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁶:

PRIMERA: Declárese la nulidad de la liquidación oficial de revisión N° 022412013000142 de 15 de agosto de 2013, proferida por el jefe de división de gestión liquidación de la DIAN.

SEGUNDA: Declárese la nulidad de la resolución N° 900.284 de septiembre 1° de 2014, proferida por la subdirección de gestión de recursos jurídicos.

TERCERA: Como consecuencia de la nulidad de los citados actos administrativos y como restablecimiento del derecho, se ordene:

- La declaración de firmeza del 5° bimestre de 2010 presentado por la sociedad CI METAL TRADE SAS.
- Que se revoque la sanción de inexactitud por valor de \$253.325.000 impuesta a la sociedad CI METAL TRADE SAS, señalada en los actos administrativos demandados.

⁴ Fl. 63 a 109 c.p.

⁵ Fl. 110 a 153 c.p.

⁶ La demanda inicial fue inadmitida por auto del 17 de marzo de 2015, por lo que posteriormente, fue corregida, en particular, las pretensiones y la cuantía del proceso y admitida mediante auto del 2 de junio de 2015 [Cfr. fls. 112, 115 y 120 c.p.].



- Que la sociedad CI METAL TRADE SAS no está obligada al pago del mayor valor de impuesto determinado por la DIAN, por valor de \$33.452.000, señalada en los actos administrativos demandados.
- Que es procedente el saldo a favor señalado por valor de \$124.876.000 en la declaración privada del 5° bimestre de 2010 de IVA, que desconoce la entidad demandada en los actos administrativos demandados.
- La actualización inmediata del estado de cuenta corriente de la sociedad CI METAL TRADE SAS, en el sistema de la DIAN, eliminando cualquier concepto a su cargo por el impuesto a las ventas del 5° bimestre del año 2010.
- Revocar la sanción contemplada en el artículo 658-1 del E.T.N., impuesta a la señora DIANA MORA DE LA HOZ (...), en calidad de revisora fiscal de la sociedad CI METAL TRADE SAS, por valor de \$50.665.000.
- Revocar la sanción contemplada en el artículo 658-1 del E.T.N., impuesta al señor GONZÁLEZ GUALTERO ARCENIO (...), representante legal para la época de los hechos, quien firmó la declaración de ventas del 5° bimestre de 2010, que modifica la DIAN en los actos administrativos demandados, por valor de \$50.665.000.
- El archivo del expediente.

CUARTA: Que se condene a la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-**, a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos, toda vez que están demostrados los elementos fácticos y jurídicos que prueban las actuaciones irregulares de la entidad demandada”.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 29, 95-9, 209 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 488, 495, 647, 683, 742, 743, 745, 746, 771-2, 772 a 777, 786 a 791 del Estatuto Tributario
- Artículos 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 4, 174, 177, 187, 248 a 250 del Código de Procedimiento Civil
- Artículos 1849, 1851 y 1857 del Código Civil
- Artículos 3, 5, 651, 661 y 662 del Código de Comercio
- Artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993
- Artículos 3, 103, 104 y 138 de la Ley 1437 de 2011

El concepto de la violación se sintetiza así:

La devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de IVA del quinto bimestre de 2010 es procedente, toda vez que, durante ese periodo, la actora compró bienes gravados a José Román Molina, Daniel Reyes, Metalfox APC SAS, Comercializadora Henao y Asociados SAS y a la Comercializadora El Metal SAS, que luego exportó. Por esta razón y dado que **el origen del saldo a favor** es el IVA pagado en la adquisición de los bienes, el impuesto es descontable con derecho a devolución, según el artículo 489 del E.T.N.

Las verificaciones adelantadas por la DIAN a José Román Molina, Daniel Reyes, Metalfox APC SAS, Comercializadora Henao y Asociados SAS y Comercializadora El Metal SAS, proveedores de la actora, demuestran que la relación comercial de CI Metal Trade SAS y sus proveedores se desarrolló conforme a la normativa que regula las operaciones de compra y venta en Colombia [inscripción en la cámara de



comercio y en el RUT, expedición de las facturas con el lleno de los requisitos legales] y que las transacciones son reales y legales. Agregó que el hecho de que los proveedores de la actora posean la misma revisora fiscal *“es algo que no compromete al contribuyente Daniel Reyes como persona natural solicitante de un impuesto descontable, sino a quien posee las calidades de revisor fiscal (...)”*.

La exportación de bienes muebles, actividad que desarrolla la actora, está exenta de IVA, conforme al literal a) del artículo 481 del E.T. El objeto social principal de la demandante es la comercialización de materiales [aluminio, cobre, bronce, radiadores] que compra en el mercado interno, operación que está gravada con el IVA a la tarifa del 16%. Este impuesto está reflejado en las respectivas facturas expedidas por sus proveedores con el lleno de los requisitos legales.

Los productos adquiridos son vendidos tanto en el mercado nacional como internacional. Las operaciones de comercio exterior están exentas de IVA, por lo que la DIAN está obligada a devolver los dineros que CI METAL TRADE SAS pagó por concepto de IVA, sin que la actora esté obligada a demostrar que el responsable declaró y pagó el tributo al Estado.

La DIAN desconoce cómo opera el negocio que realiza la actora, en desarrollo de su objeto social. La comercialización de chatarra no requiere de una gran infraestructura, toda vez que los proveedores *“no almacenan inventarios en sus bodegas”* porque la exportadora es *“quien hace todo el trabajo de logística para lograr la exportación de este bien”*; además, porque *“no es rentable para un proveedor almacenar grandes volúmenes de inventarios ya que los márgenes de utilidad son muy reducidos por lo que el inventario debe rotar muy rápido para no tener pérdidas en los negocios”*. Tampoco es necesaria una gran capacidad económica, porque los proveedores pueden ser *“apalancados por sus proveedores y/o clientes quienes les pueden dar plazos para el pago del material o, lo más probable, que el cliente les otorgue anticipos para que ellos les entreguen mercancía”*.

La DIAN, Seccional Barranquilla, mediante la Resolución N° 022412010000032 de 6 de septiembre de 2010, expediente AD 2008 2009 004256 de 15 de septiembre de 2009, Contribuyente: CI Green Line SAS, *“aceptó los argumentos sobre la procedencia de compras e impuestos descontables a una sociedad, respecto de la cual no ubicó a los proveedores”*.

La DIAN trasladó de manera indebida la carga de la prueba. De los indicios a que se refiere la DIAN no se deriva una sola prueba directa que contradiga o rechace las operaciones económicas de la actora. La contabilidad de la demandante, llevada en debida forma, prueba las operaciones que están respaldadas con las facturas expedidas por sus proveedores, cuya existencia se demuestra con el RUT respectivo. Los documentos de exportación, de gastos administrativos y operativos y de legalización de divisas acreditan las operaciones de comercio exterior. Las pruebas contables, tributarias y aduaneras son pruebas directas que desvirtúan los indicios propuestos por la administración, pues demuestran la realidad de las operaciones económicas de la actora.

Sin embargo, la DIAN no las valoró y con ello desconoció el principio que establece que las pruebas deben ser apreciadas en conjunto. Además, los impuestos



descontables se prueban con la factura, único medio probatorio, según lo prevé el artículo 771-2 del E.T. y la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Las declaraciones tributarias gozan de la presunción de veracidad que no fue desvirtuada por la DIAN. Además, con la información contable aportada la actora demostró la realidad de las operaciones, hecho que desvirtúa los indicios en que se apoyan los actos demandados.

Las transacciones de la actora con José Román Molina, Daniel Reyes, Metalfox APC SAS, Comercializadora Henao y Asociados SAS y Comercializadora El Metal SAS, sus proveedores, se soportan en los siguientes documentos: "RUT, entrada de almacén, relación de pagos, facturas de venta con el lleno de los requisitos legales (y) resolución de facturación". El hecho de que la DIAN no haya encontrado a los proveedores de los mencionados proveedores en la dirección registrada en el RUT no es suficiente para desconocer la realidad de las transacciones entre la actora y sus proveedores.

Debe aplicarse el principio *indubio contra fiscum*, en virtud del cual las dudas provenientes de vacíos probatorios deben resolverse a favor del contribuyente. En el caso, a la actora no le corresponde demostrar los impuestos descontables en IVA ni las compras de bienes o servicios. Le compete a la DIAN "*probar la inexistencia de la operación*", conforme lo establece la normativa vigente y la jurisprudencia de las altas cortes.

La DIAN desconoce de plano los contratos de compraventa con los proveedores, los que se ajustan a la normativa, pues en ellos las partes convinieron la cosa y el precio y hubo entrega de dinero y de mercancía. No es válido hablar de simulación o inexistencia de operaciones, menos cuando se adquieren bienes para su posterior enajenación. Si la DIAN pretende desconocer las compras debía desconocer los ingresos y las exportaciones.

La actora pagó a sus proveedores mediante cheques y dinero en efectivo, mecanismos previstos en la legislación mercantil. Los pagos realizados por la compra de materiales se prueban con documentos internos y externos, recibos de caja, comprobantes de egreso y extractos bancarios, soportes contables de las transacciones comerciales. Además, la ley permite el endoso de cheques, por lo que pueden ser cobrados por terceros.

Los recursos de la actora se derivan únicamente de las divisas del exterior, por exportaciones reales, las cuales son canalizadas por el mercado cambiario y debidamente soportadas por los DEX. Lo anterior demuestra que las operaciones realizadas por la demandante en el 5° bimestre de 2010 son reales, sin que haya incurrido en fraude fiscal como lo afirma la DIAN.

La sanción por inexactitud es improcedente porque no se configura el hecho sancionable, toda vez que los datos contenidos en la declaración son completos y reales, están registrados en la contabilidad y debidamente soportados, provienen del desarrollo de las actividades propias de su objeto social; además, existe diferencia de criterios respecto del derecho aplicable porque la DIAN considera que las operaciones en cuestión son simuladas o inexistentes y la actora ha probado que son reales.



Improcedencia de la sanción al representante legal. Desvirtuada la presunta *"inclusión de impuestos descontables y compras inexistentes"*, carece de fundamento legal la sanción mencionada.

Improcedencia de la sanción al revisor fiscal. Las funciones propias del revisor fiscal no guardan relación con los hechos investigados. Por tanto, probadas las compras e impuestos descontables incluidos en la declaración, carece de fundamento jurídico la sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

Los actos acusados se ajustan a la normativa que regula el proceso administrativo de determinación de los tributos, sin que se advierta violación a los principios y derechos invocados por la demandante, toda vez que con las pruebas recaudadas por la Administración, puestas en conocimiento de la actora, se desvirtuó la realidad de los datos declarados y, con ello, se invirtió la carga de la prueba.

Los actos de determinación están debidamente motivados. En el memorando explicativo de la liquidación oficial de revisión están el análisis de los proveedores y las diligencias adelantadas para verificar la situación frente a cada uno de los proveedores, las citaciones enviadas, los resultados de la inspección tributaria y contable, cruces de información, documentos obtenidos en la visita al establecimiento de la actora, el comportamiento tributario en renta y ventas, el origen del saldo a favor, la representación de compras gravadas [8.70%] y no gravadas [91.3%], la identificación de los proveedores del bimestre.

Además, están el análisis y explicación de los cruces de información con los proveedores de la actora José Edgar Román Molina, Metalfox APC SAS, Comercializadora Henao y Asociados SAS, Comercializadora El Metal SAS y Daniel Reyes, en los que se encontraron inconsistencias relacionadas con el RUT, el comportamiento tributario, cuantía de las operaciones frente al patrimonio, falta de ubicación, falta o insuficiencia de la infraestructura física, comercial y financiera, capitales ínfimos comparados con el volumen de operaciones, formas de pago [efectivo y cheques], ausencia de movimientos bancarios, no pago de fletes, entre otras, que le permitieron cuestionar la realidad de las operaciones económicas de la actora.

Además, está el estudio de la comercializadora internacional, de la mercancía como objeto principal de la operación de compraventa y las razones por las que no procede el reconocimiento de las compras e impuestos descontables de las operaciones inexistentes y la improcedencia de la devolución del saldo a favor pretendida.

Desvirtuada la realidad de las operaciones, resulta probada la inexactitud de las cifras declaradas que derivan un saldo a favor a cuya devolución la actora no tenía derecho, por lo que es procedente imponer la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 de Estatuto Tributario y las sanciones al representante legal y revisora fiscal de la actora.



El indicio es aceptado como medio de prueba en materia tributaria, sin que su utilización implique violación del derecho al debido proceso. Los indicios tomados, analizados y valorados en el proceso muestran la inexistencia de las operaciones económicas de la actora y desvirtúan la pretendida “tarifa legal” de las facturas y demás documentos allegados. En el caso, las facturas no son suficientes para llegar al convencimiento de la realidad de las operaciones de la actora, pues la validez de las facturas fue cuestionada por otros medios de prueba.

Si bien las declaraciones tributarias gozan de la presunción de veracidad, la Administración puede desvirtuarla utilizando sus amplias facultades de fiscalización e investigación que la ley le atribuye. En el caso, desvirtuada la realidad de las operaciones relacionadas con las cifras declaradas, de las que derivó el saldo a favor cuya devolución pretendía, correspondía a la actora demostrar la realidad de los datos consignados en la declaración, por medios distintos de la contabilidad y sus soportes, pues estos fueron desvirtuados.

Para cuestionar la realidad de las cifras declaradas por inexistentes no es requisito legal la declaratoria del proveedor ficticio, puesto que probada la irrealidad de las operaciones, opera de pleno derecho el rechazo correspondiente, esto es, de las compras e impuestos descontables declarados.

Si bien las visitas de verificación fueron posteriores a los hechos que dieron origen a los actos demandados, lo cierto es que la actora no demostró la realidad de las operaciones. Además, los proveedores de los proveedores de la actora *“no tuvieron conocimiento de los hechos que originan las compras”*, ni dan cuenta de la existencia de las operaciones que antecedieron a las transacciones informadas en la declaración privada.

El argumento según el cual la industria de la chatarra en la fase inicial se realiza con recicladores o vendedores de calle sin domicilio permanente o dirección en el RUT y sin cuentas bancarias no es suficiente para desvirtuar los hallazgos de la DIAN, dado que, en el caso, los proveedores del proveedor de la actora están identificados nominalmente, sin que sea necesaria la declaración de proveedor ficticio para modificar la declaración tributaria.

En la actuación no se violó el principio de asociación, toda vez que si bien se desvirtuó la realidad de las operaciones de compraventa, los ingresos declarados no fueron objeto de cuestionamiento alguno.

En el proceso de devolución se reconoció el saldo a favor. No obstante, dicho reconocimiento no es definitivo, pues la Administración cuenta con amplias facultades para investigar, por el programa postdevoluciones, la exactitud de los datos declarados y con ello, si era procedente o no su devolución, sin que ello implique irregularidad procesal.

La decisión de la Administración que invoca la actora [Resolución N° 022412010000032 de 6 de septiembre de 2010, expediente AD 2008 2009 004256 de 15 de septiembre de 2009] para aducir que el hecho de *“no ubicar a los proveedores”* no es suficiente para tener como simuladas las operaciones en cuestión, no se aplica en este caso *“porque no existe identidad fáctica”*. Además, en



la investigación adelantada a la actora se recaudaron pruebas indiciarias que sustentan la decisión acusada, sin que exista "duda" o "vacío" probatorios para aplicar el principio del in dubio pro contribuyente.

La Administración fundamentó los actos demandados en hechos probados. Para probar las compras no son suficientes como prueba los libros de contabilidad, pues además de estar registrados en la cámara de comercio y encontrarse al día, deben llevarse en debida forma y reflejar la realidad de los hechos económicos. Tampoco son suficientes las facturas con el lleno de los requisitos formales, pues prima la verdad sustancial sobre la formal. Dado que se desvirtuó la realidad de las cifras declaradas, ni la contabilidad ni los soportes ofrecen plena certeza de las transacciones registradas.

En la declaración tributaria, la actora incluyó operaciones económicas inexistentes de lo que derivó el saldo a favor. Por lo tanto, se configuró la inexactitud sancionable, sin que se requiera probar el dolo o culpa del contribuyente. No se está ante la alegada diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, sino ante el desconocimiento de la normativa legal.

Finalmente, son procedentes las sanciones impuestas al representante legal y la revisora fiscal en los actos acusados, dado que se configuró el hecho sancionable, toda vez que en el proceso está probada la inexistencia de las operaciones cuyas cifras fueron registradas en la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2010, que dieron lugar a un saldo a favor cuya devolución se pretendía.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las razones que se resumen a continuación:

En ejercicio de las facultades de fiscalización, la DIAN adelantó investigación en contra de la actora para verificar la veracidad de la declaración del IVA del quinto bimestre del año gravable 2010. Facultades que ejerció con posterioridad a la devolución de saldos a favor al contribuyente frente a compras e impuestos descontables para determinar la exactitud de los datos declarados y la existencia o no de operaciones simuladas o ficticias, entre otros.

En la verificación practicada por la DIAN, determinó *"la representación de compras gravadas declaradas en un ocho punto setenta por ciento (8.70%) del total netas, las no gravadas en un noventa y uno punto tres por ciento (91.3%) de las netas"*; identificó los proveedores *"Industrias Electromagnéticas Magnetron, José Édgar Román Molina/ Recuperadora de Metales JER, Comercializadora Henao y Cia., Metalfox APC SAS, Comercializadora El Metal SAS, Chatarra & Demoliciones SAS, CI Metal Trade Ltda, Daniel Reyes y CI Metales La Unión"*.

De la investigación a *José Edgar Román Molina [Comercializadora El Guajiro SAS, Metales Tato SAS], Metalfox APC SAS, Comercializadora Henao & Asociados SAS y Comercializadora El Metal SAS*, proveedores de la actora, advirtió irregularidades relacionadas con su ubicación dado que unos no se encontraron en las direcciones registradas en el RUT, otros no existían. Además, otros no realizaron operaciones



con la actora en el periodo investigado y, en general, presentaban inconsistencias en el comportamiento tributario.

La actora y sus proveedores solicitaron la devolución de impuestos "en grandes cuantías de dinero". El resultado de las investigaciones a los proveedores de la actora y a los proveedores de estos fue negativo, evidenciándose *"un traslado del IVA a un segundo, tercero y hasta cuarto proveedor, sin recaudo alguno por parte del Estado"*, comprobándose que las operaciones no son exentas e improcedente su devolución.

La información contable, en relaciones y facturas, no ofrece credibilidad ante la falta de ubicación del proveedor.

De las pruebas recaudadas por la Administración y allegadas por la actora en el proceso administrativo, *"advirtió la simulación de las operaciones comerciales frente a la inexistencia de los proveedores de la sociedad demandante, pues llama la atención de la Sala que se haya efectuado la compra del material reciclable que alega, cuando los proveedores que a su vez hubieren suministrado el material para las fechas de las compras no existieran y no se ubicaran pese a los varios intentos efectuados por la administración tributaria, lo cual evidencia la simulación de las compras efectuadas por la empresa demandante"*.

Con apoyo en la sentencia del 19 de marzo de 1999, expediente 9154, de esta Sección, el Tribunal sostuvo que no resulta necesaria la declaración de proveedor ficticio para el rechazo de compras e impuestos descontables como afirmó la actora.

No condenó en costas a la actora porque no incurrió en *"temeridad, irracionalidad absoluta de su pretensión en dilación sistemática del trámite o en deslealtad"*.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló. Sustentó el recurso en los siguientes términos:

1. La contabilidad prueba la realidad de las operaciones económicas y desvirtúa los indicios en que se fundan los actos acusados

De la declaración de renta del año gravable 2010 de la actora, la DIAN reconoce los ingresos obtenidos por las exportaciones efectuadas, pero *"injustificadamente"*, desconoce los costos, compras e impuestos descontables que se derivan de las mismas operaciones, que están debidamente acreditadas, toda vez que *"la contabilidad y sus soportes constituyen prueba directa"* de la realidad de los hechos económicos de la empresa y desvirtúan los indicios en que se fundamenta la decisión de la Administración.

Si la Administración no cuestiona los ingresos declarados, debe aceptar los costos y si tenía alguna duda sobre el costo informado de las operaciones debió aplicar el artículo 82 del Estatuto Tributario y determinar el costo presunto.

2. El saldo a favor se origina en ingresos por exportaciones exentas de IVA



Durante el quinto bimestre del 2010, en el territorio nacional, la actora adquirió bienes gravados que, posteriormente, exportó, por lo que el impuesto pagado es descontable con derecho a devolución.

3. Los costos declarados son procedentes

Las facturas de compra a los proveedores, los comprobantes de egreso y el libro auxiliar de inventarios, son prueba contable que demuestra las transacciones realizadas por la actora. Los costos declarados cumplen con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, por lo que no procede el desconocimiento de costos.

Las operaciones comerciales con sus proveedores José Ramón Molina, Daniel Reyes, Metal FOX APC SAS, Comercializadora Henao y Asociados SAS, Comercializadora El Metal SAS están probadas con el RUT, facturas de venta, resolución de facturación, órdenes de pago y relación de pagos. Las inconsistencias, irregularidades y conductas imputadas por la administración a los proveedores de los mencionados proveedores son ajenas a la actora.

4. La relación comercial de la actora con sus proveedores se ajusta a derecho

A la actora no le asiste responsabilidad por *“las irregularidades en las que incurran sus proveedores tanto en su contabilidad como en su deber de declarar”*. Los comerciantes cumplen de manera independiente sus obligaciones tributarias.

5. Traslado indebido de la carga de la prueba a la sociedad demandante

La actora suministró *“las pruebas conducentes, pertinentes e idóneas que demuestran la realidad de las compras realizadas durante el quinto bimestre de 2010”*, que no fueron valoradas por la DIAN. La administración tiene la carga de probar la inexistencia de las operaciones. No obstante, sin demostrar la simulación o inexistencia de las operaciones, ni desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones, trasladó indebidamente la carga de la prueba a la actora. Pidió la aplicación del principio *in dubio contra fiscum*.

6. Los cruces de información no tiene el valor de plena prueba

Los cruces de información no tienen el valor de plena prueba. Atribuirle dicho carácter es violar el debido proceso y el derecho de defensa. La información suministrada por terceros es un indicio que debió *“ser sometido”* a comprobación y la información contable de la empresa debió ser objeto de análisis.

7. Los indicios en que se fundamentan los actos acusados no desvirtúan la contabilidad de la actora

La DIAN modificó la declaración privada sin que exista prueba directa que desvirtué la contabilidad de la actora. Los documentos recaudados por la Administración no le fueron trasladados para su contradicción. La actora solo tiene relaciones comerciales con sus proveedores. Las exportaciones se efectuaron. La DIAN no realizó un estudio jurídico de la actividad desarrollada por la actora.



8. Pruebas directas que desvirtúan los indicios señalados por la DIAN

En un cuadro a doble columna, la actora muestra el documento y “lo que se prueba”. Indica que la contabilidad, llevada en debida forma, prueba las transacciones realizadas con sus proveedores. Las facturas prueban la existencia de las operaciones de compraventa con sus proveedores. El RUT de los proveedores acredita la existencia de estos. Y, los documentos relacionados con la exportación prueban *“las ventas al exterior y con ello la compra del material exportado”*. Los gastos administrativos y operativos de exportación acreditan la operación de comercio exterior, la existencia del bien exportado y, por ende, *“la compra de los bienes exportados”*.

La contabilidad de la actora no ha sido desvirtuada, por lo que *“es prueba directa que no puede ser suplida por una serie de indicios”*.

Los documentos que soportan la exportación de las mercancías acreditan la realidad de las operaciones de la actora en el quinto bimestre de 2010, por lo tanto, que *“los costos de las mismas son reales”*, sin que haya incurrido en fraude fiscal.

9. Es improcedente la sanción por inexactitud

No se configura la inexactitud sancionable. Los datos consignados en la declaración están completos, son reales y veraces, están registrados en los libros contables con sus respectivos soportes. La contabilidad es prueba de la existencia de las compras y sus pagos.

10. Violación al debido proceso y el derecho de defensa

La sentencia de primera instancia violó los mencionados derechos de la actora, toda vez que no se pronunció sobre todos los argumentos expuestos en la demanda, no valoró todas las pruebas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró lo dicho en el memorial de apelación.

La demandada reiteró los argumentos expuestos a lo largo del proceso.

El Ministerio Público solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se declare la nulidad parcial de los actos acusados, en cuanto imponen sanción al representante legal y a la revisora fiscal porque no se cumple el supuesto de hecho previsto en el artículo 658-1 del E.T. y mantenerlos en cuanto desconocen compras e impuestos descontables e imponen sanción por inexactitud.

La DIAN no vulneró los derechos a la defensa y debido proceso, como afirma la apelante, puesto que la valoración de las pruebas está acorde a su función y a la sana crítica; además, la actora tuvo la oportunidad de controvertir las pruebas.

La apelante no desvirtuó las consideraciones del Tribunal sobre las irregularidades que la DIAN encontró en las operaciones constitutivas de costo para la actora.



La actora debió demostrar la realidad de las operaciones no solo con las facturas y su contabilidad, sino por otros medios de prueba que acreditaran la realidad de las operaciones comerciales que generaron el IVA reclamado como descontable.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud *"por la inexistencia de impuestos descontables, glosa que no fue desvirtuada por la contribuyente"*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se controvierte si son legales o no los actos demandados, por los que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2010, presentada por C.I. METAL TRADE S.A.S., en el sentido de desconocer compras e impuestos descontables, imponer sanción por inexactitud y sanción al representante legal [Arcenio González Gualtero] y a la revisora fiscal [Diana Lucía Mora de La Hoz].

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si es procedente o no el desconocimiento de compras e impuestos descontables por supuestas operaciones ficticias o inexistentes y la sanción por inexactitud. También decide si las sanciones al representante legal y a la revisora fiscal de la actora deben mantenerse o no, pues la demandante sostiene que el Tribunal no se pronunció sobre todos los argumentos planteados, como en efecto sucedió con las sanciones en mención.

La Sala advierte que procede el rechazo de compras e impuestos descontables y la reducción de la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad.

Precisa, también, que deben mantenerse las sanciones al representante legal y al revisor fiscal.

Todo lo anterior, de acuerdo con el siguiente análisis:

Procedencia de las compras e impuestos descontables

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario⁷ prevé que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requiere la presentación de las facturas o documentos equivalentes expedidos con el lleno de los requisitos de los artículos 617 literales b), c), d), e), f) y g) y 618 del Estatuto Tributario.

⁷ E.T., art. 771-2. **Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables.** Adicionado por el artículo 3° de la Ley 383 de 1997. **Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.** / Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. / Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca. / PARÁGRAFO. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración".



El artículo 618 del E.T. establece que están a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios las obligaciones formales de exigir la factura o documento equivalente y de exhibir estos documentos cuando el fisco lo exija.

La Corte Constitucional declaró exequibles los incisos 1 y 2 del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, en los que el legislador estableció *que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta se requerirá de facturas o documentos equivalentes que le permitan adquirir la certeza sobre datos necesarios para la determinación del impuesto*⁸.

Lo anterior *“no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esa medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la Administración. 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 y deducciones en el impuesto sobre la renta pueden ser rechazados”*⁹.

En ese entendido, tratándose en el impuesto sobre las ventas, si la Administración prueba la inexistencia de las operaciones mercantiles, puede desconocer los impuestos descontables, sin que las facturas sean prueba suficiente de la realidad de las transacciones.

Caso concreto

Después de la devolución del saldo a favor [\$124.876.000] liquidado en la declaración de IVA del 5° bimestre del año gravable 2010, la administración inició investigación en la que recaudó pruebas que le permitieron desconocer compras e impuestos descontables e imponer sanción por inexactitud a la actora y sanción al representante legal y a la revisora fiscal, por considerar que se trata de operaciones presuntamente simuladas.

La actora insistió en que la contabilidad y sus soportes [facturas de compra a los proveedores, los comprobantes de egreso y el libro auxiliar de inventarios] constituyen prueba directa de la realidad de los hechos económicos de la empresa y desvirtúan los indicios en que se fundamenta la decisión de la administración.

Que las operaciones con sus proveedores se prueban con el RUT, las facturas de venta, resolución de facturación, órdenes de pago y relación de pagos, sin que deba responder por las inconsistencias, irregularidades y conductas imputadas por la administración a los proveedores de sus proveedores, dado que cumplen de manera independiente sus obligaciones tributarias.

Que es procedente el reconocimiento de costos [compras] dado que los ingresos derivados de la exportación de los bienes adquiridos no fueron cuestionados.

⁸ Sentencia C-733 de 2003, M.P. Dra. Clara Inés Vargas Hernández.

⁹ Sentencia de 11 de mayo de 2017, Exp. 21373, reiterada en la sentencia de 22 de mayo de 2019, Exp 22885, C.P. Milton Chaves García.



Que sin demostrar la simulación o inexistencia de las operaciones ni desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones, trasladó indebidamente la carga de la prueba a la actora, por lo que pidió la aplicación del principio *in dubio contra fiscum*.

Revisados los actos acusados, la Sala advierte que la DIAN desconoció compras gravadas [\$934.941.000], compras no gravadas [\$13.436.161.000] e impuestos descontables [\$158.328.000], por falta de prueba que demuestre la realidad de las operaciones realizadas entre la actora y sus proveedores, en el periodo en cuestión.

Lo anterior con fundamento en las visitas de verificación a la actora y sus proveedores [José Edgar Román Molina, Daniel Reyes, Metalfox APC SAS, Comercializadora Henao & Asociados SAS y Comercializadora El Metal SAS], los cruces de información con terceros y los documentos suministrados por la actora y recaudados por la Administración.

En cuanto a las compras declaradas [\$15.940.677.000], en el 5° bimestre del 2010, la DIAN desconoció **\$14.371.102.000**, valor discriminado así:

Proveedor	Compras gravadas	Compras no gravadas
José Edgar Román Molina	118.621.600	150.085.850
Daniel Reyes	0	19.223.940
Metalfox APC SAS	235.551.321	4.816.897.073
Comercializadora Henao & Asociados	27.471.960	214.181.690
Comercializadora El Metal SAS	553.295.875	8.235.771.720
Total	934.940.756	13.436.160.273

El desconocimiento de compras se debió a que en la verificación a los proveedores detectó las siguientes situaciones:

1. José Edgar Román Molina

La dirección inscrita en el RUT no existe en la nomenclatura local, hecho que impidió al funcionario verificar la infraestructura física del proveedor y las transacciones presuntamente efectuadas con la actora. En la investigación a los proveedores del citado señor [Comercializadora El Guajiro SAS y Metales Tato SAS], la DIAN concluyó que son proveedores inexistentes.

En cuanto al comportamiento tributario del proveedor, indicó que presentó las declaraciones de renta del año gravable 2010, ventas [2 a 6 Bim] en las que registró “grandes sumas de ingresos por exportaciones”, compras gravadas e impuestos descontables. Sin embargo, las declaraciones de retención en la fuente [periodos 4 a 12 del año gravable 2010] fueron presentadas en cero. En el 2011 y 2012, el proveedor y sus proveedores desaparecen fiscalmente, no presentan declaraciones tributarias de renta, ventas y retención en la fuente.

2. Daniel Reyes¹⁰

Cuenta con infraestructura física para desarrollar el objeto social. No obstante, presenta irregularidades, toda vez que las compras de chatarra realizadas por este

¹⁰ Mediante sentencia del 15 de mayo de 2019,



proveedor de la actora, en el 5 bimestre de 2010, *"tanto de ventas gravadas como no gravadas, corresponde a su vez, exactamente a la facturada por Fundación La Alegría de Compartir, Fundación Los Socios del Reciclaje, Chatarrería Paco Francisco Cadavid, Chatarrería Occidental Emilio Bermúdez"*.

En cuanto al comportamiento tributario de estos proveedores del citado señor, la DIAN indica que las fechas de inicio de operaciones son del 2006 al 2010. Presentan declaraciones de IVA solo en el 2010 y, en el 2011 y 2012, desaparecen fiscalmente. No presentan declaración de retención en la fuente o la presentan en cero, por las compras gravadas, aunque están obligados. En el 2011, no presentan declaraciones tributarias. Todos presentan las declaraciones de IVA con valores casi iguales, saldos "ínfimos" comparados con las grandes sumas que declaran por concepto de ventas.

3. Metalfox APC SAS

Sociedad creada e inscrita en la cámara de comercio de Valledupar el 9 de abril de 2010, con capital suscrito de \$200.000.000 y capital pagado \$150.000.000. No obstante, los extractos de la única cuenta bancaria que posee, no reflejan el valor del capital pagado, ni los pagos mediante cheque o transferencia electrónica por las compras de chatarra que, según el libro auxiliar de compras en el periodo, ascendieron a \$6.301.560.000 y fueron efectuadas con su único proveedor Héctor Guillermo Quiroz Lozano. Tampoco reflejan las consignaciones o transferencias electrónicas de C.I. Metal Trade a Metalfox, por concepto de pago de la mercancía adquirida en el periodo que ascendió a \$5.052.448.000.

En la investigación, la DIAN concluyó que Metalfox APC SAS no cuenta con infraestructura financiera para realizar el volumen de operaciones registradas. Si bien el representante legal acepta que recibía de la actora el pago de la mercancía en cheques, no fueron consignados en la cuenta bancaria. No paga fletes por la chatarra vendida a la actora. En el 2011, la empresa desaparece "físicamente", ya no realiza operaciones. En la dirección reportada en el RUT está otra sociedad, igualmente, dedicada al reciclaje *"sin embargo, atienden la visita y entregan información"*.

Héctor Guillermo Quiroz Lozano¹¹, único proveedor de Metalfox en el periodo, fue matriculado en la cámara de comercio de Valledupar el 7 de abril de 2010. El RUT actualizado el 25 de octubre de 2011 informa que la actividad económica que desarrolla es el reciclaje de desperdicios "con fecha de iniciación 2006/08/29. No presentó declaraciones tributarias del año 2006 al 2009.

En la investigación la DIAN concluyó que Quiroz Lozano no tiene capacidad financiera para realizar las operaciones en cuestión. Los reportes de terceros indican que es una persona natural que realiza actividades económicas de contratos por mandato o administración. Él no reporta transacciones con terceros aunque *"realizó compras y ventas por grandes cantidades de dinero"*. El movimiento bancario no

¹¹ Mediante sentencia del 18 de julio de 2018, proferida en el expediente 11001-03-27-000-2017-00041-00 (23393), M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, la Sección Cuarta denegó las pretensiones de la demanda interpuesta contra la Resolución Sanción N° 900.005 del 5 de septiembre de 2013 y de la Resolución N° 900.002 del 8 de octubre de 2014, por las que se impuso al señor Héctor Guillermo Quiroz Solano la sanción de declaración de proveedor ficticio.



registra las operaciones realizadas. Su comportamiento tributario se reduce a aparecer en el 2010 como proveedor de chatarra de Metalfox APC SAS, en el 2011 *"declara renta con ingresos en cero pesos"* y *"desaparece como proveedor de Chatarra"*.

4. Comercializadora Henao & Asociados SAS

Esta empresa fue creada e inscrita en la cámara de comercio en el 2009, con un capital autorizado, suscrito y pagado de \$15.000.000. En el 2009, inició operaciones de compra por \$950.000.000 y exportaciones por \$983.796.000 y solicitó el saldo a favor por \$151.593.000. En el 2010, registró compras por \$20.285.451.000 y exportaciones por \$20.522.562.000 y solicitó el saldo a favor por \$3.170.479.000. No tiene cuentas bancarias, las transacciones de compraventa las realiza en efectivo.

Los registros en los libros de contabilidad están de forma manual, no cuenta con software contable ni de facturación, no refleja auxiliares de sus cuentas contables con terceros. La infraestructura física, financiera y administrativa no está acorde con el volumen de operaciones de compras y ventas declaradas. En el quinto bimestre del 2010 vendió a CI Metal Trade SAS un total de \$241.653.650. No presentó documentos o soportes de órdenes de compra, despacho de mercancías, entradas y salidas de almacén, registro de inventarios, etc. No presenta registro por pago de fletes. Existe vinculación entre Comercializadora Henao & Asociados SAS y Comercializadora El Metal SAS, los accionistas y representantes legales de ambas sociedades son hermanos.

Jhonis Flórez Contreras, Eduardo Laguna C y Distribuidora La Peña, proveedores de Comercializadora Henao & Asociados SAS tienen en común que la comercializadora es su único cliente. No tienen infraestructura financiera ni física para realizar el volumen de operaciones declaradas. El capital es "ínfimo" comparado con el monto de las operaciones de compra y venta realizadas. No cuentan con apoyo financiero. Las operaciones se realizan en dinero en efectivo. No poseen cuenta bancaria. No pagan fletes por el transporte de mercancía y aunque afirman que los fletes los paga el cliente, la actora no tiene el registro correspondiente. El comportamiento tributario se limita a que se inscriben en la cámara de comercio en el 2009 o 2010. En el 2010, presentan declaraciones de IVA en las que registran "grandes sumas por concepto de ingresos, compras e impuestos descontables" y en el 2011 o 2012 dejan de presentar declaraciones.

Situaciones similares fueron detectadas por la DIAN frente a los proveedores de los proveedores mencionados [Mónica Patricia Muñoz Gómez, Michael Esquiaqui Castaño, Saltarín Álvarez Daniel José, Montes Eljach Jonathan y Zola Donado Francisco Javier].

5. Comercializadora El Metal SAS

Esta empresa fue creada en abril de 2010, con un capital autorizado, suscrito y pagado de \$50.000.000. Inició operaciones de compra por \$1.022.337.000 y terminó con operaciones por un total de compras por \$38.664.692.000 e ingresos por exportaciones por \$39.075.208.000. Solicitó el saldo a favor por \$5.995.678.000. El representante legal Jhon Felipe Henao Toro declara que sus proveedores son Jaime Vélez y Yuldor Estévez. Los pagos a los proveedores los realiza en efectivo. La



infraestructura física, financiera y administrativa no es acorde con el volumen de operaciones de compra y ventas declaradas. En el quinto bimestre del 2010 vendió a CI Metal Trade SAS un total de \$8.789.067.595.

No presentó documentos o soportes de órdenes de compra, despacho de mercancías, entradas y salidas de almacén, registro de inventarios, etc. No presenta registro por pago de fletes. Existe vinculación entre Comercializadora Henao & Asociados SAS y Comercializadora El Metal SAS, los socios y representantes legales de ambas sociedades son hermanos.

Yuldor Fabianny Estévez Ariza, proveedor de la actora, se matriculó en la cámara de comercio y en el RUT el 15 de abril de 2010, con un capital de \$4.000.000. En el 2010, declaró ingresos por \$28.005.636.000, compras por \$27.420.087.000 e impuestos descontables por \$4.387.094.000. Su único cliente es Comercializadora El Metal SAS. No posee infraestructura financiera, ni capacidad operativa, locativa ni logística empresarial para realizar el volumen de operaciones de compra y ventas declaradas, Inició con un capital "ínfimo" comparado con el monto de las operaciones de compra y venta realizadas. No cuenta con apoyo financiero, Posee cuenta corriente pero inactiva. Su cliente le pagaba en cheque que cobraba por ventanilla. No tiene empleados. El 31 de diciembre de 2010 canceló la matrícula mercantil.

La DIAN detectó situaciones similares en la verificación a Eduardo Manuel Marchena Martínez, proveedor de Yuldor Estévez.

Jaime David Vélez Orozco, proveedor de la actora, se matriculó en la cámara de comercio y en el RUT el 26 de junio de 2010, con un capital de \$5.500.000. En el 2010, declaró ingresos por \$10.573.277.000, compras por \$10.476.965.000 e impuestos descontables por \$1.676.315.000. Su único cliente es Comercializadora El Metal SAS. No posee infraestructura financiera, ni capacidad operativa, locativa ni logística empresarial para realizar el volumen de operaciones de compra y ventas declaradas, Inició con un capital "ínfimo" comparado con el monto de las operaciones de compra y venta realizadas. No cuenta con apoyo financiero. No posee cuenta bancaria. Las facturas, comprobantes de egresos e ingresos tienen el mismo formato que los de la actora. En el 2011, no presenta declaraciones.

La DIAN detectó situaciones similares en la verificación a Higgins Coronell Luis Alfonso, proveedor de Jaime Vélez.

Del resultado de la verificación que la DIAN adelantó a José Edgar Román Molina, Daniel Reyes, Metalfox APC SAS, Comercializadora Henao & Asociados SAS y Comercializadora El Metal SAS, proveedores de C.I. Metal Trade S.A.S. en el 5° bimestre del 2010 y a los proveedores de estos, advierte la Sala lo siguiente:

En la visita al establecimiento comercial encontró que la dirección del establecimiento de José Edgar Román Molina no existe en la nomenclatura local, hecho que le impidió la verificación correspondiente. Que Daniel Reyes contaba con una infraestructura física que le permitía el desarrollo de su objeto social. Y que los establecimientos de comercio de los otros proveedores no tienen capacidad locativa para almacenar la mercancía en el volumen de las operaciones de compra y venta de chatarra registradas.



La DIAN encontró que tanto los proveedores de la actora como los proveedores de estos afirman que las operaciones de compra y venta de materiales por valores que oscilan entre 19.000.000 y 8.700.000.000 las realizan en efectivo o cheques. Al respecto, la Sala ha manifestado que no es una práctica común que “sumas tan altas de dinero” se paguen en efectivo¹².

Y aunque algunos de estos comerciantes tienen cuenta bancaria, la tienen inactiva, como Comercializadora El Metal SAS o el extracto correspondiente no refleja las operaciones informadas por el titular, como es el caso de Metalfox APC SAS, lo cual indica que los proveedores de la actora carecen de infraestructura financiera soporte de sus transacciones.

El capital pagado por los proveedores es “*ínfimo*” comparado con el monto de las operaciones de compra y venta reportadas. Por ejemplo, Comercializadora El Metal SAS que registró un capital autorizado, suscrito y pagado de \$50.000.000 y, en el 2010, reportó un total de compras por \$38.664.692.000 e ingresos por exportaciones por \$39.075.208.000 y solicitó el saldo a favor por \$5.995.678.000, lo que permite advertir que el capital del comerciante es pequeño comparado con el monto de las operaciones declaradas.

El comportamiento tributario es idéntico. Presentan declaración de renta del año gravable de 2010, las declaraciones de IVA de los bimestres correspondientes, en las que reportan “*grandes sumas por concepto de ingresos, compras e impuestos descontables*” y las declaraciones de retención en la fuente en cero aunque reportan compras gravadas. Y, salvo Metalfox que en el 2011 presentó la declaración de renta en cero, los restantes no presentaron declaraciones tributarias en ese periodo.

En cuanto a fletes, los proveedores afirman que los gastos por este concepto son asumidos por el cliente. Ninguno reporta pago por el transporte de la mercancía, es decir, que no existe prueba de los gastos en que habitualmente se incurre para el transporte del material, como peajes, fletes, salidas de la mercancía e ingreso a las instalaciones del adquirente.

Lo anterior pone en evidencia que las visitas de verificación y cruces de información realizados por la DIAN a sus proveedores por las transacciones realizadas con la actora durante el 5° bimestre de 2010 no son indicios. Son pruebas de carácter documental, como lo ha aceptado la Sala en otros asuntos similares¹³ que desvirtúan la realidad de las compras de las que se derivan los impuestos descontables discutidos.

Las anteriores pruebas desvirtúan la realidad de las operaciones de comercio de estos cinco proveedores, incluidas las transacciones que estos efectuaron con la actora, lo que le resta credibilidad a las facturas suministradas por C.I. METAL TRADE LTDA, en tanto se desvirtuó la operación de compraventa de chatarra registrada en esos documentos.

¹² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 20 de septiembre y 4 de octubre de 2018, radicado No. 08001-23-33-000-2013-00580-01 (22144) y 17001-23-33-000-2014-00123-01 (22633), respectivamente. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ Sentencia de 20 de septiembre de 2018, Exp. 22144, c.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 28 de noviembre de 2018, Exp. 20883, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Las certificaciones allegadas al proceso en cumplimiento del auto de pruebas proferido en la audiencia inicial que están en los folios 199 a 219, suscritas por Jhonatan Henao Toro, Daniel Reyes, Alfonso Pizarro Cabarcas y Jhon Felipe Henao Toro no desvirtúan las pruebas en que se fundamentan los actos demandados, toda vez que simplemente relacionan los números de las facturas expedidas, con fecha y valor, en su orden, por Comercializadora Henao y Asociados SAS, Daniel Reyes, Comercializadora Metalfox SAS y Comercializadora El Metal SAS, en el 5° bimestre del año gravable 2010. Sin embargo, al no estar acreditada la realidad de las operaciones de comercio, las facturas no ofrecen credibilidad aunque formalmente reúnan los requisitos legales.

La parte actora no acreditó, por otros medios de prueba, las operaciones realizadas con estos cinco proveedores, pues se limitó a fundamentar la nulidad de los actos acusados en la afirmación de que la contabilidad no ha sido desvirtuada, que las facturas contabilizadas reúnen los requisitos legales y que los cruces de información realizados por la administración son solo indicios que no son suficientes para desconocer las compras y los impuestos descontables.

Dado que la Administración encontró elementos de prueba que desvirtúan la realidad de las operaciones de los proveedores de la sociedad actora y sin que esta haya acreditado, por medio distinto a las facturas, el valor real de las transacciones efectuadas con José Edgar Román Molina, Daniel Reyes, Metalfox APC SAS, Comercializadora Henao & Asociados SAS y Comercializadora El Metal SAS, los proveedores de los que surgió la diferencia disminuida se pone en evidencia que las compras no existieron, por lo que es procedente el desconocimiento del impuesto descontable, en los términos de los actos acusados.

Desvirtuada la realidad de las operaciones registradas en la contabilidad, le resta a esta, a las facturas y demás soportes contables su credibilidad, por lo que no constituye prueba a favor de la actora.

Si bien es cierto, la demandante declaró ingresos por exportaciones, que no fueron cuestionados por la Administración, este hecho no acredita la realidad de las operaciones de compra con José Edgar Román Molina, Daniel Reyes, Metalfox APC SAS, Comercializadora Henao & Asociados SAS y Comercializadora El Metal SAS, en el 5° bimestre de 2010, puesto que, la DIAN no desconoció el total de compras declaradas, sin que pueda afirmarse que el desconocimiento parcial de compras per se implica el desconocimiento de ingresos.

Procedencia de las sanciones al representante legal y a la revisora fiscal

Contra lo afirmado por la actora en la demanda, las operaciones de compras e impuestos descontables registradas en la contabilidad e informadas en la declaración tributaria no corresponden a la realidad, por lo que es procedente la sanción impuesta al representante legal de la época Arcenio González Gualtero y a la revisora fiscal Diana Lucía Mora de La Hoz¹⁴.

¹⁴ Con la demanda se allegaron los poderes conferidos a título personal por los señores Arcenio González Gualtero, representante legal de la actora, y Diana Lucía Mora de La Hoz, revisora fiscal de la demandante, para instaurar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos objeto de este proceso, en los cuales se les impuso la sanción.



Sanción por inexactitud

Al apelar, la actora insistió en que la sanción es improcedente toda vez que no se configuró el hecho sancionable y las cifras consignadas en la declaración son reales.

En el presente caso, la actora no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados que modificaron la declaración privada, en el sentido de desconocer parcialmente las compras e impuestos descontables por inexistencia de las transacciones con cinco de sus proveedores, por lo que es procedente la sanción por inexactitud, pues al incluir compras e impuestos descontables improcedentes se generó un menor impuesto a pagar.

Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, reconocido expresamente en el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016¹⁵, la sanción debe reducirse, pues se determinó con fundamento en el artículo 647 del Estatuto Tributario, conforme con el cual dicha sanción corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente.

En efecto, los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

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 la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en esta providencia y el determinado privadamente¹⁶.

Por tanto, se practica nueva liquidación para reflejar lo decidido en esta providencia, así:

C.I. METAL TRADE S.A.S.			
Impuesto sobre las ventas			
5° bimestre de 2010			
Concepto	V/ declarado	V/liquidación oficial de revisión	V/r determinado C.E.
Ingresos brutos por exportaciones	17.291.937.000	17.291.937.000	17.291.937.000
Ingresos brutos por operaciones exentas	12.146.000	12.146.000	12.146.000
Ingresos brutos por operaciones excluidas	0	0	0
Ingresos brutos por operaciones no gravadas	94.056.000	94.056.000	94.056.000

¹⁵ **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."

¹⁶ En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.



Ingresos brutos por operaciones gravadas	444.684.000	444.684.000	444.684.000
Total ingresos netos recibidos durante el periodo	17.779.319.000	17.779.319.000	17.779.319.000
Compras y servicios gravados	1.385.600.000	450.659.000	450.659.000
Compras no gravadas	14.555.077.000	1.118.916.000	1.118.916.000
Total compras e importaciones brutas	15.940.677.000	1.569.575.000	1.569.575.000
Total compras netas realizada periodo	15.940.677.000	1.569.575.000	1.569.575.000
Total impuesto generado operac gravadas	70.257.000	70.257.000	70.257.000
Impuesto descontable por operaciones gravadas	193.104.000	34.776.000	34.776.000
Impuesto descontable operac régimen simplificado	2.029.000	2.029.000	2.029.000
Total impuestos descontables	195.133.000	36.805.000	36.805.000
Saldo a pagar por el periodo fiscal	0	33.452.000	33.452.000
Saldo a favor del periodo fiscal	124.876.000	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	33.452.000	33.452.000
Sanciones	0	253.328.000	158.328.000
Total saldo a pagar	0	286.777.000	191.780.000
O total saldo a favor	124.876.000	0	0
Saldo a favor suscep de ser solicitado en dev.	124.876.000	0	0

Igualmente, el cálculo de la sanción por inexactitud queda así:

Saldo a favor liquidación privada	124.876.000
Saldo a pagar propuesto antes de sanción	33.452.000
Base para calcular la sanción	158.328.000
Tarifa	100%
Valor sanción por inexactitud	\$158.328.000

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad **parcial** de los actos acusados, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a \$158.328.000. A título de restablecimiento del derecho, se fija la suma de **\$158.328.000** como saldo a cargo de la actora, por concepto de impuesto sobre las ventas del 5° bimestre del año gravable 2010, conforme a la anterior liquidación.

Condena en costas

No se condena en costas, en ambas instancias, pues conforme con el artículo 188 del CPACA¹⁷, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en este asunto.

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

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia apelada. En su lugar dispone:

¹⁷ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



2. **ANULAR PARCIALMENTE** la Liquidación oficial del impuesto sobre las ventas - revisión N° 022412013000142 del 15 de agosto de 2013 y la Resolución N° 900.284 del 1° de septiembre de 2014, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta, según lo expuesto en la parte motiva.

3. A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** el saldo a cargo de la actora, por concepto de impuesto sobre las ventas del 5° bimestre del año gravable 2010, en la suma de CIENTO NOVENTA Y UN MILLONES SETESIENTOS OCHENTA MIL PESOS [\$191.780.000] MONEDA CORRIENTE, conforme a la liquidación inserta en la parte motiva.

4. **DENEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

5. **SIN CONDENA** en costas.

6. **RECONOCER** personería a MAURICIO ANDRÉS DEL VALLE CHACÓN como apoderado de la demandada, en los términos del memorial que está en el folio 438 del cuaderno principal.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente con excusa

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ