



Radicado: 15001-23-33-000-2013-00683-01 (22557)
Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Radicación: 15001-23-33-000-2013-00683-01 (22557)
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: OSCAR ENRIQUE PÉREZ SÁNCHEZ
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Impuesto de renta y complementarios – año gravable 2008. Operaciones simuladas de compra de chatarra. Rechazo de costos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 14 de marzo de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

El 18 de agosto de 2009, el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez presentó la declaración de renta por el año gravable 2008, en la que se registró retenciones en la fuente por valor de \$193.599.000, un anticipo por el año gravable siguiente de \$14.177.000, y un saldo a favor de \$0 y un saldo a pagar de \$0².

Previo Requerimiento Especial la DIAN expidió la Liquidación oficial de Revisión nro. 262412012000010 de 20 de abril de 2012³, en la que rechazó costos de ventas por valor de \$4.950.239.000, determinó un impuesto a cargo por \$1.633.579.000 e impuso una sanción por inexactitud de \$2.613.726.000. En consecuencia, estableció un total a pagar por \$ 4.247.305.000.

El 20 de junio de 2012, el demandante presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y por Resolución nro. 900.233 de 15 de mayo de 2013, la DIAN confirmó el acto recurrido⁴.

¹ Folios 243 a 259 c. p.

² Folio 12 c.a. 2.

³ Folios 1 a 37 c.a. 1.

⁴ Folios 38 a 56 (vuelto) c.a. 2.



DEMANDA

El señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo formuló las siguientes pretensiones⁵:

- "1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión renta naturales revisión (sic) nro. 262412012000010, proferida el 20 de abril de 2012, y de la Resolución nro. 900.223 del 15 de mayo de 2013, por medio de las cuales se pretende modificar la Declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008.
2. Que se declare la firmeza de la Declaración de renta presentada por el contribuyente y correspondiente al año gravable 2008.
3. Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del CCA."

El demandante invocó como normas violadas los artículos 6 y 29 de la Constitución Política de Colombia; 671 del Estatuto Tributario (E.T.) y 59 del Código Contencioso Administrativo.

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

1. La DIAN violó el debido proceso porque en la respuesta al requerimiento especial, el demandante solicitó la práctica de los testimonios de los conductores que recibieron y entregaron la chatarra que este vendió a HORNASA S.A. y SIDENAL S.A. en el año gravable 2008. No obstante, solo en el acto que resolvió el recurso de reconsideración y decidió de fondo el asunto, negó por inconducentes las pruebas testimoniales, lo que impidió recurrir la decisión. Además, la DIAN desconoció la jurisprudencia constitucional que precisa que la falta de resolución de las solicitudes de pruebas antes del pronunciamiento de fondo, implica la violación del derecho de defensa.

Igualmente, como las pruebas solicitadas no se practicaron, no incidieron en la decisión de fondo, a pesar de que son fundamentales para establecer que los bienes vendidos por el demandante, que previamente había adquirido, sí ingresaron físicamente a la sociedad que los compró, por lo que no hay simulación.

2. En la visita de la DIAN, se presentaron las facturas de compra que cumplían los requisitos exigidos por el artículo 617 del E.T.

En la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración se explicó que la vendedora de chatarra era Nayibe Castro, representante de varias empresas dedicadas a la comercialización de chatarra. La prueba de que ella era quien vendía la chatarra, eran dos declaraciones de terceros que se pidieron a la DIAN. No obstante, la Administración las negó, por lo que el contribuyente quedó sin posibilidad de probar el citado hecho.

⁵ Folio 4 c. p.



Además, se solicitó a la DIAN el traslado de las pruebas del proceso de fiscalización que esta entidad inició contra SIDENAL S.A. por el año gravable 2008, porque a pesar de que el demandante aportó los documentos requeridos por la ley para demostrar las compras que realizó en el citado año gravable, se le exigieron pruebas que no estaban a su alcance porque se hallaban en manos de terceros. Y aunque en los archivos de la DIAN se encontraba esta información, la Administración negó el traslado de las pruebas porque consideró que no eran conducentes y pertinentes para demostrar las compras efectuadas por el actor sino por un tercero.

En la respuesta al requerimiento especial se precisó que ninguno de los proveedores del demandante había sido declarado proveedor ficticio de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 671 del E.T., para el desconocimiento de costos y deducciones, ni sancionado por consignar datos falsos o por no actualizar el RUT (artículo 658-3 del E.T.) y que tampoco se le había iniciado investigación por información inconsistente.

El desconocimiento de costos es infundado pues los proveedores demostraron tener RUT y registro mercantil. Además, en las visitas de verificación, en algunos casos se estableció dónde funcionaban las empresas dedicadas a la distribución de chatarra y, en otros, los mismos familiares de los proveedores atendieron la visita de la DIAN.

Así, la chatarra adquirida por el demandante era vendida a HORNASA S.A. y a SIDENAL S.A., empresas grandes contribuyentes, que cuentan con un sistema de control de ingreso y facturación de los bienes que adquieren, a través de una báscula que pesa la chatarra. Además, la información relacionada con la placa de camión, conductor, cantidad de chatarra y el proveedor queda registrada en el tiquete que expide la misma báscula, lo que demuestra que las operaciones fueron reales.

Las normas tributarias no obligan a un comprador a vigilar a sus proveedores y visitarlos en sus establecimientos de comercio. Por lo tanto, al demandante no se le puede hacer responsable de los incumplimientos de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores. Tampoco se puede negar el derecho que tienen las personas a pagar en efectivo, situación que es real y no está prohibida en la ley.

El requerimiento especial contiene graves imprecisiones que demuestran la mala fe de los funcionarios y la persecución contra el contribuyente. Pues alegan inconsistencias de los proveedores que son contradictorias con los hallazgos encontrados y expuestos en las actas de verificación, referentes a la inexistencia de algunos proveedores, la actividad económica que desarrollaban y las direcciones que reportaban en el RUT.

Dentro de sus facultades de fiscalización, la DIAN también debió investigar a los clientes, como sucede con las sociedades que son garantes de operaciones de comercio exterior y con las entidades financieras. Sin embargo, no realizó este control.

De otra parte, en la oportunidad para dar respuesta al requerimiento especial, el demandante presentó derecho de petición a la DIAN, para que informara las sociedades declaradas como proveedores ficticios, para no negociar con ellos. Sin embargo, la respuesta fue que esa información no se podía suministrar por ser reservada.



Debe tenerse en cuenta que, en varios de sus fallos, el Consejo de Estado ha precisado que los costos no pueden ser desconocidos de tajo, incluso la normativa tributaria reconoce el costo presunto. En este caso, era improcedente el rechazo de costos, pues la chatarra adquirida por el demandante fue entregada directamente a sus clientes por el vendedor (HORNASA S.A. y SIDENAL S.A.), como aparece debidamente probado en el expediente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos⁶:

Propuso como excepción la de inepta demanda, con el argumento de que el actor no identificó en debida forma el acto administrativo frente al cual pedía la nulidad, toda vez que en el escrito de la demanda solicitó la nulidad de la Resolución nro. 900.223 de 15 de mayo de 2013, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación oficial de revisión, cuando ese recurso se decidió mediante la Resolución nro. 900.233 de 15 de mayo de 2013.

Con el fin de determinar la veracidad de las operaciones declaradas por el contribuyente durante el periodo gravable 2008, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso trasladó las pruebas a las Seccionales de Impuestos y Aduanas de Medellín, Ibagué y Bogotá, trámite en el que se cuestionó la validez de las facturas aportadas por el demandante al evidenciarse que tenían irregularidades.

Lo anterior, porque (i) algunas facturas no tenían fecha ni la liquidación del IVA, a pesar de tratarse de proveedores del régimen común; (ii) los pagos en efectivo no estaban acompañados de comprobantes de egreso o recibos de caja; no se encontraron evidencias sobre pagos de transporte, cargue y descargue de mercancías; (iii) varios proveedores no declararon el impuesto sobre las ventas aplicado en las facturas entregadas por el demandante; (iv) en unos casos, los proveedores negaron haber realizado las operaciones comerciales indicadas por el señor Pérez Sánchez y, en otros, no fue posible contactar a los proveedores en la dirección reportada en el RUT y ni siquiera habían renovado el registro mercantil.

La DIAN no decretó la prueba testimonial solicitada por el demandante porque era inconducente para demostrar la existencia de las compras de este a sus proveedores. Tampoco ordenó el traslado de las pruebas del expediente de SIDENAL porque los soportes de las operaciones eran las mismas facturas cuestionadas en este proceso.

Con base en las labores de investigación, entre las que se encuentran verificaciones internas y externas, visitas a los proveedores y los documentos entregados por el contribuyente, la DIAN estableció un conjunto de indicios que desvirtuaron la realidad de las operaciones reflejadas en la contabilidad del demandante, toda vez que no fue posible localizar a algunos proveedores, otros carecían de inventarios o instalaciones, de personal que justificara la realidad de las operaciones y algunos no están registrados en el RUT.

⁶ Folios 193 a 202 c. p.



No es cierto, entonces, que no se hayan valorado las pruebas aportadas y recaudadas en la investigación y que se haya violado el debido proceso del contribuyente.

En consecuencia, la contabilidad y las facturas allegadas por el demandante fueron desvirtuadas por las pruebas indiciarias provenientes de la información recaudada por la DIAN, la cual le permitió inferir válidamente que las compras registradas por el contribuyente eran inexistentes o simuladas, por lo que procedía el rechazo de costos de ventas. Esto, en cumplimiento de lo previsto en los artículos 684, 742 y 750 del E.T. y la jurisprudencia del Consejo de Estado⁷ y de la Corte Constitucional⁸.

De otra parte, no es cierto que el rechazo de las compras está sujeto a la declaratoria de proveedor ficticio, pues ni la jurisprudencia ni la normativa tributaria condicionan el rechazo de las compras a ese requisito.

La sanción por inexactitud debe mantenerse porque el demandante no sustentó los datos que tenía en su declaración privada y no pudo demostrar la veracidad de sus operaciones.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante sentencia de 14 de marzo de 2016⁹, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costa a la parte demandante. Las razones fueron las siguientes:

El trámite administrativo adelantado por la DIAN para efectos de la declaración de tributos, se ajustó al procedimiento previsto en el Estatuto Tributario, pues se cumplieron cada una de las etapas establecidas, se notificó en debida forma al contribuyente de las decisiones adoptadas y se le concedió la oportunidad de controvertirlas. En materia probatoria, se le concedió al demandante la posibilidad de aportar y solicitar pruebas, y contrario a lo que afirma, la petición de la prueba testimonial fue resuelta por la Administración tributaria en la liquidación oficial de revisión y al decidir el recurso de reconsideración, negándose al considerar que la prueba no era conducente ni pertinente para demostrar los hechos que interesaban.

Respecto a la solicitud de traslado del expediente del impuesto de renta contra SIDENAL del año 2008, esa petición no es útil para el caso, pues como lo afirmó la DIAN, los documentos que soportan las operaciones allí efectuadas, correspondían a las facturas cuestionadas en el trámite administrativo adelantado en contra del contribuyente, es decir, documentos que ya habían sido cuestionados por la Administración tributaria. Aunado a ello, no se podía dar el traslado de todo el expediente de SIDENAL como lo pidió el demandante, pues la información tributaria goza de reserva legal.

Las facturas presentadas por el demandante no podían tenerse en cuenta porque existía un conjunto de indicios que corroboraban que las compras no existieron, como los cruces de información exógena, visitas a proveedores, verificación de contactos telefónicos, pagos en efectivo sin registro de comprobantes de egreso, facturas sin requisitos de forma y falta de diligenciamiento de libros contables.

⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 18 de julio de 2000, exp. 10167. C.P. Daniel Manrique Guzmán.

⁸ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-015 del 21 de enero de 1993. MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

⁹ Folios 243 a 259.



El *a quo* señaló que la declaración de proveedor ficticio no es requisito previo para el rechazo de los costos. Además, del estudio del expediente, no se demuestra que la DIAN haya efectuado un rechazo por compras a proveedores ficticios o insolventes, sino que el desconocimiento de las glosas ha tenido como causa la inexistencia de las operaciones.

Finalmente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 647 del E.T., en el caso concreto, no se configura una diferencia de criterios, sino que la Administración desvirtuó la existencia de las operaciones declaradas por el demandante. En esa medida, debe mantenerse la sanción por inexactitud.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante** fundamentó el recurso de apelación así¹⁰:

La DIAN desconoció el debido proceso porque no decidió la solicitud de pruebas antes de que se proferiera la resolución que decidió el recurso de reconsideración y no dio la oportunidad de recurrir esta decisión. Además, desconoció el principio de inmediación de la prueba, pues las pruebas debía practicarlas el investigador y no el comisionado.

Aunque el Estatuto Tributario tiene un vacío en cuanto al término para practicar pruebas, debe suplirse con las normas de procedimiento general, que señalan que las pruebas deben practicarse antes de que se expida una decisión de fondo.

Además, la DIAN se limitó a negar las pruebas que el demandante le pidió y, por tanto, le impidió demostrar que las ventas eran reales, pues lo que dichas pruebas perseguían era determinar que las mercancías sí fueron adquiridas por los clientes del señor Oscar Enrique Pérez.

Se desconoció el principio de buena fe porque se sancionó al demandante por conductas e infracciones de terceros, como Nayibe Castro, quien lo puso en contacto con los proveedores respecto de los cuales se rechazaron las compras, por lo que no debió sancionarse al señor Pérez Sánchez sino dar aplicación al artículo 671 del E.T. y declarar proveedor ficticio a las sociedades falsas y a partir de ahí desconocer costos.

Cuestiona que el *a quo* no haya revocado la sanción por inexactitud con el argumento de que no se probó la realidad de las operaciones, pero no tenían como aportar los documentos exigidos, pues estaban en poder de terceros, razón por la que en su momento solicitó a la DIAN practicar pruebas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** guardó silencio y la **parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda¹¹.

¹⁰ Folios 263 a 268 c.p.

¹¹ Folios 313 a 317 (vuelto) c. p.



El **Ministerio Público** pidió que se confirme la sentencia de primera instancia, bajo los siguientes argumentos:¹²

Es contradictorio el argumento del demandante, al sustentar la inconformidad en que no se decretó la prueba testimonial, sobre el traslado y entrega que hizo después de comprarle a los proveedores, para demostrar las operaciones y posteriormente, afirma que efectuó las compras a la “representante de los chatarreros” a quien la DIAN debió investigar, hecho que mantiene en duda sobre la realidad de los costos declarados.

Acorde con las disposiciones del Estatuto Tributario, el testimonio no se admite para demostrar hechos que por regla general no sean susceptibles de probarse por ese medio ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos. En el caso concreto, la comprobación de las compras no dependía de un pronunciamiento sobre la prueba testimonial solicitada, porque independientemente de a quién le realizó las compras, el demandante debía demostrar la realidad de estas y desvirtuar los hallazgos de la Administración tributaria al investigar a los proveedores.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN se pronunció sobre la solicitud de pruebas y la misma se negó porque no era pertinente ni conducente. Además, la oportunidad para controvertir esa decisión era el recurso de reconsideración.

En el caso concreto no era necesaria la declaratoria de proveedor ficticio, porque el desconocimiento de las compras fue obtenido como resultado de las investigaciones de la Administración al demandante mas no a los proveedores.

Finalmente, indicó que procede la sanción por inexactitud puesto que la Administración desvirtuó la existencia de las operaciones declaradas por el demandante y no se configura una diferencia de criterios.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En términos de la apelación interpuesta por el demandante, la Sala determinará si existió o no violación al debido proceso en la expedición de los actos administrativos demandados y si procedía el rechazo de los costos de ventas que declaró en su impuesto de renta y complementarios de del año gravable 2008, al igual que la sanción por inexactitud.

Estimación de la prueba indiciaria en materia tributaria

De acuerdo con la sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional, el artículo 771-2 del E.T. establece una tarifa legal probatoria, de manera que para la procedencia de los costos de ventas solicitados por un contribuyente se debe presentar la factura que los soporte, con el cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 literales b), c), d), e) y g) y 618 del E.T.

¹² Folios 334 a 338 c.p.



Lo anterior, sin embargo, 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 E.T. no limita la facultad comprobatoria de la Administración.

Por tal razón, los costos pueden ser rechazados 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.

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con las normas tributarias¹³.

Igualmente, mediante indicios la DIAN puede demostrar la inexistencia de las operaciones declaradas por el contribuyente o responsable, pues estos tienen eficacia probatoria. Sobre la eficacia y pertinencia de los indicios para la comprobación de los hechos sobre los cuales se solicita el reconocimiento de un derecho, esta Sección ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto¹⁴.

La Administración Tributaria no vulneró el debido proceso de la demandante con la expedición de los actos administrativos demandados

En relación con la solicitud de traslado de pruebas del expediente relacionado con el impuesto sobre la renta de SIDENAL S.A., se advierte que el demandante pidió esta prueba en el recurso de reconsideración, no en la respuesta al requerimiento especial. Sin embargo, al resolver el recurso de reconsideración, la DIAN no se pronunció sobre esta prueba ni sobre los testimonios de los conductores de chatarra.

Respecto del traslado de pruebas del expediente de renta del año gravable 2008 seguido contra SIDENAL S.A., la Sala advierte que esta prueba no es necesaria, en tanto son pruebas que ya habían sido examinadas por la Administración en la discusión en sede administrativa.

En relación con las declaraciones de los conductores de la chatarra vendida a HORNASA S.A., se observa que aunque la DIAN no se pronunció sobre esta prueba en el acto que decidió el recurso de reconsideración, ya se había pronunciado sobre estas declaraciones en la liquidación oficial de revisión. Además, los testimonios solicitados también son impertinentes porque se dirigen a demostrar las compras de terceros, no las del demandante a los supuestos proveedores de chatarra.

¹³Estatuto Tributario. "Artículo 742. Las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos probados. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos."

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 12 de noviembre de 2015, exp. nro. 1999, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Sentencia de 13 de marzo de 2003, exp. nro. 12946 C.P María Inés Ortiz Barbosa.



Frente a las pruebas que no resolvió la DIAN en el acto que decidió el recurso de reconsideración, la Sala reitera que no toda irregularidad en el recaudo o la práctica de pruebas genera la violación al debido proceso, pues es necesario que la irregularidad sea sustancial. Así lo precisó la Sala en sentencia de 14 de abril de 2016, en la que sostuvo lo siguiente¹⁵:

“Tratándose de la etapa probatoria, la Sala considera que el derecho de audiencia y de defensa se puede afectar en los siguientes casos: i) cuando se decreta una prueba ilícita; ii) cuando las partes, en las oportunidades legales, piden pruebas y no se decretan; iii) cuando se decretan las pruebas pedidas oportunamente, pero no se practican y iv) cuando se practican las pruebas decretadas, pero se valoran erróneamente.

La Corte Constitucional ha precisado que, ‘No toda irregularidad procesal que involucre la obtención, recaudo y valoración de una prueba implica la violación del debido proceso. Los defectos procesales relativos a la prueba pueden ser de diversa índole y distinta intensidad y es claro que no todos tienen la potencialidad de dañar el debido proceso del afectado. La Corte Constitucional ha establecido como regla inicial que la simple transgresión de las normas procesales que regulan la inclusión de pruebas en las diligencias no implica afectación del debido proceso. Estas irregularidades menores se refieren a la afectación de las formas propias de los juicios, pero dada su baja intensidad en la definición del conflicto, no quedan cobijadas por el inciso final del artículo 29 constitucional.”

(Subraya la Sala)

Con base en lo anterior, se concluye que en este caso no se presentó violación al debido proceso del demandante, pues las pruebas que pidió no tienen la virtud de modificar o desvirtuar lo demostrado en el asunto debatido. Tal omisión se concreta en una irregularidad menor carente de capacidad sustancial para invalidar la actuación administrativa.

De otra parte, los cuestionamientos del demandante estaban dirigidos únicamente a controvertir la oportunidad que tenía la DIAN para resolver la solicitud de pruebas y su posible medio de discusión, sin presentar elemento probatorio o argumentativo alguno para demostrar la realidad de las compras de chatarra, a pesar de que es una carga procesal que debía cumplir él y no un tercero, como lo pretendió al solicitar que la documentación soporte de las operaciones fuera presentada por sus clientes HORNASA S.A. y SIDENAL S.A.

Respecto a que el *a quo* se equivocó al señalar que no podía decretarse la prueba testimonial porque el artículo 752 del E.T. limitaba esta prueba a hechos que no tuvieran que probarse por documentos o registros escritos, pues lo que buscaba el demandante era controvertir las conclusiones indiciarias de la DIAN, la Sala precisa que los testimonios pedidos para refutar las conclusiones indiciarias o soportar la existencia de las operaciones, no permitían demostrar las compras del señor Pérez Sánchez a sus proveedores, que es el asunto que se discute en este proceso.

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 14 de abril de 2016, exp. nro.19138, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Frente al desconocimiento del principio de inmediación de la prueba, porque el investigador era quien debía practicar las pruebas y no comisionar a otros funcionarios, se recuerda que conforme con el artículo 684 del E.T., la DIAN cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Y que, además, tales facultades le permiten a la DIAN efectuar *“todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.”*

En armonía con la norma anteriormente mencionada, el artículo 48 del Decreto 4048 de 2008¹⁶ señala que cualquier empleado público de la DIAN está habilitado para cumplir la comisión para el ejercicio de las funciones de investigación o práctica de pruebas por parte de las diferentes dependencias de la DIAN de acuerdo con las autorizaciones y delegaciones correspondientes, en consecuencia, no es procedente el cargo del recurso de apelación en razón a que la DIAN no violó el debido proceso del demandante ni desconoció el principio de inmediación de la prueba.

Rechazo de costos de ventas

En la Liquidación oficial de revisión¹⁷, la DIAN rechazó de costos de ventas por valor de \$4.950.239.000, tras analizar los resultados de las verificaciones de los sistemas internos de la entidad, la Cámara de Comercio, las visitas a varios proveedores y los soportes aportados por el contribuyente, de los cuales estableció:

- “(…)
- El contribuyente soporta sus operaciones de compra únicamente con las facturas.
 - En algunas de las facturas de compra no consta la liquidación del IVA, a pesar de tratarse de personas inscritas en el Régimen Común y en otro caso no tienen fecha cierta las facturas de compra.
 - El contribuyente realiza los pagos a sus proveedores en efectivo y no existe documento soporte (comprobante de egreso o recibo de caja) que pruebe la cancelación de las facturas, más aun tratándose de valores que superan los \$30.000.000 por cada una.
 - No existe soporte de los pagos por transporte de la mercancía, ni de los gastos por cargue o descargue de la misma.
 - Solamente tres de los proveedores presentan las declaraciones de renta y ventas del año 2008, y una solamente presenta declaración de ventas; las compras a estos proveedores suman \$298.242.000.
 - Del total de 19 proveedores que informa el investigado, quince (15) figuran en los sistemas internos de la DIAN como omisos en sus obligaciones tributarias respecto de los impuestos de renta y ventas por el año gravable 2008.
 - Se efectuó verificación a 16 de los 19 proveedores reportados por el contribuyente, solamente se ubicaron dos proveedores quienes negaron haber tenido alguna relación comercial con el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez y por lo tanto haberle expedido alguna clase de factura; uno de ellos (CARMEN JULIA ARÉVALO VARGAS) tiene como actividad económica la de Actividades Inmobiliarias 7010 y la otra persona (TERESA DE JESÚS RAMÍREZ ARANGO) pertenece al régimen simplificado y las facturas que utiliza en su negocio no coinciden ni en forma, contenido ni numeración con las presentadas por el investigado como soporte de las compras a estas personas.
 - Los demás proveedores no fueron ubicados porque en la mayoría de los casos la dirección reportada en el RUT es inexistente, en cuanto casos no eran conocidos en las direcciones registradas en el RUT, por lo tanto no fue posible verificar la existencia del proveedor y la realización de la operación.

¹⁷ Folios 29 y ss. c.a 1.



- Se intentó comunicación telefónica a los números registrados en el RUT, con los proveedores no encontrados, sin embargo tampoco por este medio fue posible su ubicación.
- En el caso de los proveedores respecto de los cuales se ubicó la dirección, pero no al contribuyente y las visitas fueron atendidas por familiares; ellos manifiestan tener certeza de que sus familiares nunca han desarrollado actividades relacionadas con la venta de chatarra, pero no aportan datos ciertos que permitan la ubicación de los mismos a pesar del parentesco tan cercano."

De lo anterior, se puede inferir que fue mediante indicios, recaudados en el cruce de información con terceros, que la DIAN desvirtuó la realidad de las operaciones reflejadas en la contabilidad del demandante.

En materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria pues suplen la falta de pruebas directas. Ha sostenido esta Sección que ante la falta de otras pruebas puede acudir a los indicios, que deben ser valorados en conjunto, y según el grado de conexión lógica que guarde con el hecho que se pretende demostrar¹⁸.

El análisis de las pruebas reseñadas y de las circunstancias fácticas que quedaron consignadas en el expediente lleva a la Sala a concluir que, con base en un sólido conjunto de indicios, la DIAN concluyó razonablemente que eran inexistentes las operaciones comerciales, por lo que se desvirtuó la realidad de los costos de ventas declarados en el año 2008 por la suma de \$4.950.239.000.

Aun cuando formalmente la contabilidad del demandante pudiera cumplir los requisitos previstos en la ley, como lo afirma la DIAN, el conjunto de indicios existentes impedía darle credibilidad. Si bien la prueba contable es suficiente, puede ser desvirtuada por otros medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos en la ley, como lo prevé el artículo 774 del E.T.

El conjunto de indicios recaudado por la DIAN dejó en evidencia que las operaciones de compra de chatarra fueron simuladas por el contribuyente, pues la aparente realidad de tales operaciones de compra fue desvirtuada con las visitas practicadas por los funcionarios de la DIAN a los supuestos proveedores de chatarra, en las que se descubrió que no estaban ubicados en las direcciones reportadas en el RUT y que no eran conocidos por los residentes de los inmuebles.

Frente al argumento del demandante en el sentido de que la consecuencia de no llevar contabilidad en debida forma es la sanción prevista en el artículo 655 del E.T y no el rechazo de los costos de venta, la Sala recuerda que la sanción por irregularidades contables procede por un hecho sancionable independiente del efecto que tiene para el contribuyente la inclusión de costos inexistentes, como en este caso, y de la correlativa obligación que le asiste a la DIAN de verificar la correcta determinación de los tributos. Por lo tanto, se trata de consecuencias autónomas frente a conductas diferentes de un mismo contribuyente, que no se excluyen entre sí.

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2015, exp. 19999, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencias del 2 de diciembre de 2015, exp. 21104, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 14 de julio de 2016, exp. 20556, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 13 de octubre de 2016, exp. 20983, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 29 de junio de 2017, exp. 21332, C.P. Milton Chaves García; entre otras.



En esa medida, procedía el rechazo los costos de ventas por \$4.950.239.000, con fundamento en el conjunto de indicios, conformado por cruces de información exógena, actos de verificación directa, visitas a los proveedores, verificación de los contactos telefónicos de los proveedores, la constatación del desarrollo de actividades en efectivo sin registro de comprobantes de egreso, facturas sin requisitos, la ausencia de cuentas bancarias, y libros contables sin diligenciamiento.

En este caso, no era necesaria la declaratoria de proveedor ficticio porque como lo ha señalado la Sala¹⁹, esta no constituye un requisito previo para el rechazo de los costos por concepto de compras.

La sanción por inexactitud

Con fundamento en el artículo 647 del E.T., en el caso concreto es procedente la sanción por inexactitud impuesta al demandante, pues en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 incluyó costos inexistentes, lo cual constituye una conducta sancionable, conforme con la disposición citada.

Sin embargo, de acuerdo con el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del E.T., se estableció que el principio de favorabilidad debe aplicar en materia sancionatoria en temas tributarios, aun cuando la norma favorable sea posterior.

El artículo 648 del E.T. fue modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, en el que se estableció 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.

Antes de la modificación de la ley enunciada previamente, la sanción por inexactitud era equivalente al 160%, por lo que resulta más favorable para el contribuyente, aplicar el valor de sanción por inexactitud establecido en la Ley 1819 de 2016.

En este orden de ideas, la Sala procederá a liquidar la sanción por inexactitud del 100% establecida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, dentro de la declaración de renta del demandante del año 2008, de acuerdo con el mayor valor del saldo a pagar definido por la Administración, resultado de la omisión de ingresos establecida en los actos demandados, y tomada por ajustada a derecho en la presente providencia.

Así, la sanción por inexactitud a cargo del demandante se calcula de la siguiente manera²⁰:

Saldo a pagar por impuesto determinado	\$1.633.579.000
Saldo a pagar liquidación privada	\$0
Base sanción	\$1.633.579.000
Valor sanción en aplicación del principio de favorabilidad	100%
Sanción por inexactitud	\$1.633.579.000
Total saldo a pagar (impuesto determinado + sanciones)	\$3.267.158.000

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 7 de mayo de 2015, exp. 20680, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁰ Los valores fueron tomados de la Liquidación Oficial de Revisión que obra en los folios 1 a 37 c. a. 1.



Condena en costas

Con base en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el Tribunal condenó en costas al demandante por ser la parte vencida en el proceso, y le ordenó pagar las expensas que determinara la Secretaría del Tribunal Administrativo de Boyacá, junto con las agencias en derecho correspondientes al 1% del valor de las pretensiones negadas, lo que equivale a \$42.473.050. La Sala mantiene esta decisión porque no fue objeto de apelación, conforme con el artículo 328 [inciso 1] del Código General del Proceso, en concordancia con el artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Finalmente, se observa que, a la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

En resumen, la Sala modifica la sentencia apelada. En su lugar, anula parcialmente los actos demandados, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a **\$1.633.579.000** (corresponde al 100% - principio de favorabilidad - sanción por inexactitud) y, a título de restablecimiento del derecho, fijar como saldo a pagar a cargo del demandante, por concepto de impuesto de renta del año gravable 2008, en la suma de **\$3.267.158.000** (es la suma del impuesto determinado por la DIAN más la sanción por inexactitud liquidada por el Consejo de Estado), conforme con la anterior liquidación. En lo demás, confirma la sentencia apelada y niega la condena en costas en esta instancia.

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

FALLA

1. **Modificar** el numeral primero de la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, quedará así:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412012000010 de 20 de abril de 2012 y de la Resolución nro. 900.233 de 15 de mayo de 2013, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 presentada por el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

SEGUNDO: Como restablecimiento del derecho, **FIJAR** como saldo a pagar a cargo del demandante, por concepto de sanción por inexactitud y saldo a pagar por impuesto de renta del año gravable 2008 la suma de **\$3.267.158.000**, conforme a la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia”.



2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.
3. **Negar** la condena en costas en esta instancia.
4. **Reconocer** personería al abogado Herman Antonio González Castro como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que está en el folio 372 del cuaderno principal.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ