



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., veinticinco (25) de abril de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 15001-23-33-000-2013-00686-01 (21088)
Demandante: ÓSCAR ENRIQUE PÉREZ SÁNCHEZ
Demandado: UAE DIAN

Temas: IVA Bimestre 2.º de 2008. Costos e impuestos descontables.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 15 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que resolvió:

PRIMERO.- Negar las pretensiones de la demanda, por lo expuesto.

SEGUNDO.- CONDENAR EN COSTAS a la parte vencida, conforme a lo anteriormente expuesto.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 12 de mayo de 2009, el señor ÓSCAR ENRIQUE PÉREZ SÁNCHEZ presentó la declaración del IVA correspondiente al segundo bimestre del 2008, en la cual liquidó un saldo a pagar de \$1.825.000 (fol. 7 ca). La declaración fue modificada por medio de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412012000012, del 20 de abril de 2012, en el sentido de rechazar compras por valor de \$800.400.000, IVA descontable en cuantía de \$72.454.000, e imponer sanción por inexactitud en el monto de \$115.926.000 (fols. 166 a 188 ca). Previa interposición del recurso de reconsideración contra el anterior acto, este fue confirmado mediante la Resolución 900.235, del 15 de mayo de 2013 (fols. 202 a 217 ca).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, el apoderado judicial del señor ÓSCAR PÉREZ SÁNCHEZ hizo las siguientes peticiones:

1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de renta (sic) naturales revisión No. 262412012000012, proferida el 20 de abril de 2012, y de la Resolución No. 900.235 del 15 de mayo de 2013, por medio de las cuales se pretende modificar la declaración de IVA correspondiente al SEGUNDO BIMESTRE del año gravable 2008.
2. Que se declare la firmeza de la declaración de IVA presentada por el contribuyente y correspondiente al SEGUNDO BIMESTRE del año gravable 2008.
3. Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del C.C.A.

A tal fin invocó como violados los artículos 6 y 29 de la Constitución, 671 del ET, y 59 del Decreto 01 de 1984. Planteó el concepto de la violación en los siguientes términos:

1. Violación del derecho al debido proceso

Expresó que en sede administrativa solicitó a la DIAN la práctica de ciertas pruebas; sin embargo, la entidad negó su decreto y solo hasta cuando se expidió la resolución que desató el recurso de reconsideración, la Administración indicó que eran inconducentes. Por esa situación, alegó que le resultó imposible probar lo discutido.

Sostuvo que las pruebas negadas por la Administración estaban orientadas a demostrar la realidad de las operaciones que originaron las glosas discutidas, tales como: las declaraciones de los camioneros que entregaron y recibieron la chatarra vendida en el 2008 en HORNASA y SIDENAL. Adicionalmente, señaló que SIDENAL no le entregó los soportes contables que reposan en el expediente de renta del año gravable 2008 de esa sociedad.

Indicó que la decisión que niega las pruebas solicitadas no puede efectuarse en el mismo acto administrativo que pone fin a la actuación administrativa, pues según la sentencia T 395 de 2000, proferida por la Corte Constitucional, ello implica una pretermisión grave del procedimiento, del derecho de defensa y contradicción.

2. Rechazo de las compras e impuestos descontables. Valoración probatoria

Planteó que en la visita practicada por la DIAN, se presentaron las facturas de compra de chatarra con sujeción a los requisitos del artículo 617 del ET, las cuales fueron expedidas por los proveedores registrados en el RUT y en la Cámara de Comercio.

Asimismo, precisó que en la respuesta al requerimiento especial y en el escrito del recurso de reconsideración, se explicó a la DIAN que la persona que realizó las ventas de chatarra fue la señora NAYIBE CASTRO, que, a su vez, representa a varias empresas dedicadas a la comercialización de chatarra. Por su parte, la DIAN se negó a practicar las pruebas con las que se demostraba la realidad de la compra de la chatarra efectuada a la señora Castro, la entrega de dicho insumo a los clientes de la actora, así como el pago recibido.

Alegó que si la DIAN tenía duda sobre la existencia de los proveedores, debió aplicar el artículo 671 del ET para declarar los proveedores ficticios y así rechazar los impuestos descontables discutidos.

Igualmente consideró que la DIAN violó el principio de la buena fe al trasladar obligaciones de terceros a una persona que cumple con todas sus obligaciones, como es el caso del demandante.

Agregó lo siguiente (fols. 19 y 20):

Los proveedores para realizar las operaciones siempre nos contactaron por teléfono y se anunciaban a través de una persona que actuaba como representante de chatarreros de diferentes partes del país y era quien entregaba las facturas, situación que es de conocimiento de la DIAN, esa persona que es muy conocida en el medio de los chatarreros del país, es la señora Nayibe Castro quien siempre se comunicaba y el teléfono al que la requeríamos era el 3175955925, ella nos ofrecía la chatarra, nos daba los precios y la ubicación de la misma, y una vez la entregábamos en SIDENAL y HORNASA le pagábamos a ella en efectivo y ella nos entregaba las facturas de los proveedores que ella representaba.

En este sentido, adujo que la chatarra adquirida la vendía a las sociedades HORNASA S. A. y SIDENAL S. A., grandes contribuyentes que cuentan con un sistema de control de ingresos y facturación, lo que demuestra que no hay simulación. Agregó que la normatividad tributaria no obliga a un comprador a tener que ejercer una labor de vigilancia y seguimiento a sus proveedores.

Afirmó que ha cumplido con la diligencia que exige la ley, ya que al adquirir los bienes (chatarra) le solicitó a los proveedores el RUT, el certificado de Cámara y Comercio y la respectiva factura.

Sostuvo que hay imprecisiones que demuestran la mala fe de la DIAN, como pasa a verse: (i) se dijo que la dirección del proveedor RAÚL EDUARDO ALARCÓN ARDILA, era incorrecta; pero en todo caso, hablaron con su padre; (ii) en relación con la dirección del proveedor ANDRÉS RICARDO RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, la Administración aseveró que en esta funcionaba una estación

de gasolina desde el 2009; sin embargo, la operación con la actora ocurrió en el año 2008; (iii) la señora CARMEN ARÉVALO VARGAS reconoció que en su garaje vendía chatarra, pero la DIAN desconoció esa realidad; (iv) El padre del señor HÉCTOR LEÓN CÁRDENAS, afirmó que « (...) *su tía tiene negocios de venta chatarra*»; no obstante, la DIAN desconoció las compras.

Con base en lo anterior, manifestó que la DIAN hizo un análisis erróneo de las pruebas, ya que desconoció la validez de la prueba testimonial y le dio un alcance diferente al perseguido.

Contestación de la demanda

La DIAN guardó silencio en esta etapa procesal en la medida en que presentó extemporáneamente el escrito de contestación, situación que fue observada por el tribunal de primera instancia (fol. 342 vto.).

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Boyacá negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Señaló que las oportunidades probatorias en sede administrativa se presentan en la respuesta al requerimiento especial o en el recurso de reconsideración; en todo caso, las pruebas tienen que ser conducentes. Por otra parte, en dicho procedimiento no se establece que contra la decisión que niega las pruebas procedan los recursos de reposición y apelación.

Compartió la tesis del Ministerio Público, en torno a que la prueba testimonial no era el medio probatorio idóneo, como sí lo eran las pruebas documentales conforme al artículo 742 del ET.

Precisó que la contabilidad del demandante incumplía con los requisitos establecidos en la ley, tal como lo aceptó el apoderado del demandante. Asimismo, señaló que las operaciones de compra debieron demostrarse con los soportes contables, y si estos eran deficientes o inexistentes no pueden ser tenidos en cuenta. Agregó que, si bien los requisitos de forma fueron aparentemente cumplidos, fueron desvirtuados por otros medios probatorios, así que se desdibujó la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, como quiera que los libros contables no tenían ningún registro y las facturas no lograron acreditar las operaciones declaradas.

Advirtió que, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, no se requiere la declaración de proveedor ficticio para el desconocimiento de los costos.

Concluyó que la actuación de la DIAN se ajustó a la ley y condenó en costas y agencias en derecho a la parte demandante.

Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión del tribunal. Las razones de inconformidad con la sentencia se resumen a continuación (fols. 346 a 355):

Estimó que el artículo 744 del ET, precisa las oportunidades para solicitar las pruebas en sede administrativa *«(...) pero en ninguna norma señala en qué momento se deben practicar, por lo que deja un vacío normativo, el cual debe por tanto remitirse a los Códigos de Procedimiento Civil, Penal y de Policía (...) expresamente señalan que se deben abrir siempre los procesos a pruebas, y que las mismas deben ser practicadas antes de tomar la decisión de fondo»* (fol. 347).

Sostuvo que la demandada no dio traslado de las pruebas que practicó, lo cual vulneró el derecho de defensa. Aseveró que contrario a lo interpretado por el tribunal, la DIAN fundamentó los actos acusados en indicios probatorios y no en pruebas documentales; y en el caso del demandante, no solo solicitó pruebas testimoniales sino también documentales pero, aun así, estas fueron negadas.

Agregó que la demandante no llevaba en correcta forma la contabilidad; sin embargo, ello *«genera una sanción por no ser llevada así, y constituye un indicio grave en su contra, pero no niega el derecho al contribuyente a demostrar la realidad de sus operaciones y el derecho de probar la realidad plena, ya que en todo proceso la realidad de los hechos prima sobre los aspectos formales»* (fol. 349).

Finalmente, consideró que el demandante incurrió en un error al comprar los bienes a la señora NAYIBE CASTRO quien es conocida a nivel nacional, como la representante de los chatarreros; sin embargo, si los representados por ella no existían, se debió encauzar la actuación administrativa en contra de la señora CASTRO y no de un tercero de buena fe, teniendo en cuenta que las facturas que acreditan las operaciones del demandante, provenían de empresas registradas en la Cámara de Comercio, tenían RUT y resolución de facturación.

Insistió en que la DIAN no empleó la sanción prevista en el artículo 651 del ET, ni declaró ficticio al proveedor.

Alegatos de conclusión

La DIAN señaló que según los artículos 535, 556, 772 y 752 del ET, la práctica de pruebas dentro del procedimiento administrativo tributario se encuentra plenamente regulada y los hechos económicos se tenían que

demostrar con la contabilidad y los soportes externos, por lo cual eran inconducentes e improcedentes los testimonios solicitados por el actor.

Reiteró que la prueba idónea para demostrar la procedencia de los costos y gastos era la factura, pero la Administración está facultada para comprobar la veracidad de los hechos contenidos en ese documento.

Señaló que la Administración posee la libertad probatoria para desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y de las facturas que soportan los impuestos descontables que solicitan los contribuyentes, tal como se hizo en esta oportunidad, a través de testimonios, declaraciones, documentos, la verificación de libros de contabilidad, la constatación de la inexistencia de los soportes de los pagos, las declaraciones de los proveedores, las visitas de verificación; todo lo cual condujo que estimar que las operaciones del demandante eran ficticias ya que los proveedores eran inexistentes.

Invocó sentencias de la Sección Cuarta de esta corporación, expedientes nros. 7171 y 13601, a través de las cuales se resolvieron casos análogos al debatido, particularmente lo concerniente a los proveedores ficticios, operaciones simuladas y oportunidad para pronunciarse sobre las pruebas solicitadas.

Concluyó que la normatividad tributaria no prevé un término especial para que la Administración se pronuncie sobre las pruebas, y no existe ninguna ilegalidad si el pronunciamiento se hace en la liquidación oficial, porque el peticionario cuenta con la oportunidad para debatir las razones que fundaron la negativa de la práctica y, eventualmente, la autoridad tributaria podrá practicarlas si lo considera necesario.

El demandante no alegó de conclusión.

El concepto del ministerio público

El Ministerio Público no rindió concepto en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 15 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante la cual negó la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la declaración del IVA del 2.º bimestre del año 2008, presentada por el demandante.

Al efecto, se acusa la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412012000012, del 20 de abril 2012, y de la Resolución 900.235, del

15 de mayo de 2013, que la confirmó.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer: i) si los actos administrativos demandados son nulos por violación derecho del debido proceso y derecho de defensa, teniendo en cuenta que la DIAN negó la solicitud de pruebas del demandante; ii) si procedía el rechazo de compras por valor de \$800.400.000, e IVA descontable en el monto de \$72.454.000, registrados en la declaración del IVA del 2.º bimestre de 2008; y iii) si es procedente la sanción por inexactitud de \$115.926.000.

1. En criterio del demandante, la DIAN transgredió el debido proceso puesto que omitió el decreto y práctica de las pruebas solicitadas en sede administrativa.

Al respecto, se evidencian los siguientes hechos probados:

- El 12 de mayo de 2008, el señor Óscar Enrique Pérez Sánchez presentó la declaración del IVA correspondiente al segundo (2) bimestre de 2008, en la que determinó un total de compras gravadas de \$800.400.000 e impuestos descontables de \$72.454.000 [folio 7 del cuaderno de antecedentes].
- El 11 de abril de 2011, los funcionarios de la DIAN realizaron una visita de verificación al contribuyente para revisar los libros de contabilidad y documentos internos y externos relacionados con la declaración de renta del año gravable 2008 [folios 14 a 18 del cuaderno de antecedentes]. En el acta se dejó constancia de las siguientes situaciones:
 - i) que el demandante no tenía lugar fijo para el desarrollo de su actividad, pues la compra y venta de la chatarra la hacía telefónicamente;
 - ii) que las utilidades eran repartidas en partes iguales, con su socio Fernando Robles a medida que vendían la chatarra y que de este reparto no se dejaba soporte, que todo era verbal;
 - iii) que el proveedor llamaba al demandante y le ofrecía la chatarra, y una vez aceptada la oferta, el mismo proveedor entregaba la mercancía a HORNASA S.A. y SIDENAL S.A., que eran los clientes del actor;
 - iv) que los clientes pagaban la chatarra al actor o a su socio, mediante cheque, y asumían el pago del transporte;
 - v) que el demandante pagaba la chatarra en efectivo a los proveedores y que de estos pagos no dejaba soportes;
 - vi) que los libros de contabilidad no tenían ningún registro, que estaban en blanco y que se presentó un libro denominado libro auxiliar general;
 - vii) que en el segundo bimestre de 2008, el actor vendió chatarra únicamente a SIDENAL S.A. El actor sostuvo que esta empresa

pagaba la mercancía, mediante cheque, cada seis meses y que asumía el pago de los fletes. Manifestó, igualmente, que la entrega de la mercancía se hacía en la sede SIDENAL S.A. directamente por el proveedor del actor. Igualmente, el actor indicó que en la negociación no se manejaban cuentas bancarias, que los cheques los recibían el actor o su socio Luis Fernando Robles y que generalmente se cobraban en efectivo;

viii) la DIAN pidió al actor los nombres de los proveedores y este respondió que no se acordaba. No obstante, se observaron facturas de venta expedidas por María Ismelda Muñoz Córdoba, James Albeiro Aguilar Peña, Teresa de Jesús Ramírez Arango, Sol Ángel Medina Montenegro, Gustavo Adolfo Manchola Perdomo, Nelson Velandia Becerra, Héctor Fernando León Cárdenas, Andrés Ricardo Rodríguez, Rolando Yesid Rodríguez Cuervo, Carmen Julia Arévalo, Nelly Monsalve Trujillo, Johanna Hasbleidy Guiza Pirazán, Augusto López López, Fabián Andrés López Jiménez, Mary Luz Vanegas Guzmán, Jorge A. Robles García, Roberto Mendoza Carreño, Raúl Eduardo Alarcón Ardila y Nérida Liliana Ospina Munza;

ix) el actor señaló que los pagos a los proveedores se hacían al momento de la entrega de la factura y,

x) se estableció que en el año gravable 2008 el actor utilizó las facturas números, 49 a la 137, que las ventas que realizó a SIDENAL S.A. las hizo entre el 1º de enero y el 31 de mayo de 2008, terminando con la factura 80, y que las facturas restantes se expidieron a nombre de HORNASA S.A.

- Las facturas verificadas por la DIAN fueron las siguientes:

C.C.	Nombre	Fecha	Valor	IVA
41.958.909	MARI LUZ VANEGAS GUZMÁN	12/03/2008	32.625.000	5.220.000
41.958.909	MARI LUZ VANEGAS GUZMÁN	18/03/2008	60.900.000	9.744.000
41.958.909	MARI LUZ VANEGAS GUZMÁN	21/03/2008	48.720.000	7.795.200
41.958.909	MARI LUZ VANEGAS GUZMÁN	29/03/2008	36.975.000	5.916.000
80.772.075	FABIÁN ANDRÉS LÓPEZ JIMÉNEZ	06/04/2008	42.630.000	6.820.000
53.031.296	JOHANNA JASBLEIDY GUIZA PIRAZÁN	10/04/2008	43.065.000	6.890.400
79.615.124	AUGUSTO LÓPEZ LÓPEZ	12/04/2008	115.710.000	0
80.772.075	FABIÁN DNRÉS LÓPEZ JIMÉNEZ	12/04/2008	47.850.000	7.656.000
53.031.296	JOHANNA JASBLEIDY GUIZA PIRAZÁN	16/04/2008	51.330.000	8.212.800
79.615.124	AUGUSTO LÓPEZ LÓPEZ	18/04/2008	231.855.000	0
53.031.296	JOHANNA JASBLEIDY GUIZA PIRAZÁN	21/04/2008	38.671.500	6.187.440
53.031.296	JOHANNA JASBLEIDY GUIZA PIRAZÁN	30/04/2008	50.068.500	8.010.960
Totales			800.400.000	72.453.600

- Los días 28 y 29 de abril y 5 de mayo de 2011, la DIAN intentó realizar una visita de verificación a los señores Mari Luz Vanegas Guzmán, Johanna Hasbleidy Guiza Pirazan, Fabián Andrés López Jiménez y Augusto López López, proveedores del contribuyente, pero no los pudo ubicar en las direcciones reportadas en el RUT ni en las informadas por el contribuyente [folios 42 a 44, 50 a 52, 64 a 66 y 70 a 72 cuaderno de antecedentes].

- En el Requerimiento Especial N° 262382011000033 del 28 de julio de 2011, la DIAN propuso modificar la declaración del IVA presentada por Óscar Enrique Pérez Sánchez por el segundo bimestre de 2008, en el sentido de rechazar las compras y el IVA descontable declarado por inexistentes [folios 109 a 122 cuaderno de antecedentes].

En la respuesta al requerimiento especial, el apoderado del contribuyente le pidió a la DIAN, que recibiera la « (...) declaración de la totalidad de los "camioneros" que entregaron y recibieron la chatarra durante el segundo bimestre del año 2008» [folios 124 a 127 cuaderno de antecedentes].

- En la Liquidación Oficial de Revisión N° 262412012000012 del 20 de abril de 2012, la DIAN confirmó el rechazo propuesto en el requerimiento especial y frente a la prueba testimonial, consideró que no tenía fuerza de convicción y que no era pertinente ni conducente para probar las compras declaradas y rechazadas [folios 166 a 188 cuaderno de antecedentes].

El demandante recurrió la liquidación oficial e insistió en la declaración de los camioneros. Sin embargo, la DIAN confirmó el acto administrativo así como el rechazo de la práctica de la prueba, porque no se identificaron los "camioneros" que entregaron la chatarra, no se indicó el propósito específico de las preguntas y porque no era una prueba idónea de conformidad con el artículo 752 del Estatuto Tributario.

Como se aprecia, a más de las pruebas recaudadas por la Administración, frente a los testimonios solicitados por el demandante, se detalla que la demandada motivó las razones para que estos fueran negados, entre otros aspectos, debido a la falta de conducencia e idoneidad para demostrar una situación que debía probarse a través de otros medios de convicción, como lo eran los documentos (contabilidad, declaraciones tributarias de terceros, entre otros). En consonancia con lo anterior, la Sala observa que las pruebas solicitadas por el actor, tampoco eran útiles como quiera que para la procedencia de los costos y el IVA descontable declarados, no bastaba con demostrar mediante testimonios, la venta de la chatarra; adicionalmente, no se identificaron los camioneros que, según el dicho del actor, le vendieron la chatarra, situación que hacía indeterminable la petición de la prueba. En este contexto, la autoridad tributaria estaba facultada para rechazar la prueba que solicitó el demandante sin que ello conlleve la transgresión del derecho de defensa o del debido proceso, en la medida en que el medio probatorio escogido por el demandante, no era el conducente para demostrar los hechos debatidos.

En otras palabras, no se puede endilgar violación del debido proceso cuando las pruebas solicitadas incumplen los requisitos de pertinencia, conducencia y necesidad.

Por contera, la Sala enfatiza que la falta de práctica de las pruebas solicitadas en sede administrativa no conlleva *per se* a la violación del debido proceso, dado que aún en dicho evento, el demandante puede solicitar nuevamente las pruebas que estime convenientes para demostrar los hechos de la demanda, así como aportar al proceso judicial aquellas que desvirtúen la legalidad de los actos.

Aunado a lo anterior, 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 el contribuyente 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. No prospera el cargo de nulidad.

2. El demandante alegó que las facturas de compra de chatarra que aportó para soportar las compras y los impuestos descontables rechazados, cumplen los requisitos establecidos en el artículo 617 del ET y fueron expedidas por sociedades que cuentan con RUT.

Al respecto, tal como fue comprobado por la DIAN, las compras se soportaron en facturas que, en algunos casos, no discriminaban el IVA, y en otros no tenían respaldo en la contabilidad del actor y no contaban con los comprobantes de egreso o movimientos bancarios que respaldaran la existencia de las compras. Asimismo, no se pudo verificar la existencia de las transacciones realizadas por el demandante con cuatro de los proveedores, ya que no fue posible ubicarlos, ni a sus establecimientos de comercio.

Igualmente, la DIAN revisó el aplicativo de obligaciones financieras de la entidad y estableció que ninguno de los presuntos proveedores, había presentado declaraciones de renta y del IVA en el año 2008. También consultó el RUT y estableció que la mayoría de los proveedores no habían efectuado la actualización de la dirección que registraron al momento de la inscripción.

La DIAN demostró la inexistencia de las compras registradas por el actor, mediante 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.

El análisis de las pruebas reseñadas y de las circunstancias fácticas que quedaron consignadas en las actas de verificación, llevan a la Sala a concluir que no existieron las operaciones de compra declaradas por el demandante, y que por tanto había lugar a rechazar dichos conceptos en los actos demandados.

Sobre el particular, y en casos similares al discutido, entre las mismas partes, la Sección sentó jurisprudencia en las sentencias del 20 de febrero de 2017, expediente 21089, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 11 de mayo de 2017, expediente 21373, CP: Milton Chaves García. No prospera el cargo.

4. Por otra parte, como afirmó la Sala en la sentencia del 7 de mayo de 2015, expediente 20680, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, el rechazo de los costos o de impuestos descontables no requiere la declaratoria de proveedor ficticio, porque las normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de esos conceptos no condicionan el rechazo a esta declaración. Así que no es pertinente el alegato en este sentido. No prospera el cargo.

5. En cuanto al argumento del demandante en el sentido de que la consecuencia de no llevar contabilidad en debida forma es la sanción del artículo 651 del ET, esta Judicatura considera (como lo hizo en las sentencias citadas anteriormente) que la sanción por irregularidades contables procede por un hecho sancionable, independiente del efecto que tiene para el contribuyente la inclusión de impuestos descontables 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. En todo caso, debe insistirse en que en el *sub judice*, el demandante no ejercitó la carga probatoria para enervar los actos acusados y es por dicho motivo, que el desconocimiento de los costos declarados se mantiene.

6. Finalmente, se observa que en los actos censurados se le impuso al demandante una sanción por inexactitud equivalente al 160 % del mayor impuesto determinado, con fundamento en lo que, para la época de expedición de los mencionados actos consagraba el artículo 647 del ET.

La regulación de esa sanción fue modificada por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de establecer una menor sanción por la comisión de la infracción, que quedó consagrada en el actual artículo 648 del ET.

Dada esa circunstancia, considera la Sala que se debe atender el mandato previsto en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el artículo 640 del ET), de acuerdo con el cual en el ámbito sancionador se debe aplicar la norma posterior, siempre que sea más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora.

Por tanto, en el presente asunto se debe declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, a efectos de adecuar la sanción por inexactitud impuesta, a la norma actual que resulta más favorable a los intereses del infractor.

La sanción por inexactitud, equivalente al 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la DIAN y el determinado por el demandante, se cuantifica así:

Saldo a pagar según liquidación oficial	\$74.279.000
Saldo a pagar según liquidación privada	\$1.825.000
Diferencia	\$72.454.000
Tarifa	100%
Sanción por inexactitud	\$72.454.000

En definitiva, la determinación del total de la deuda tributaria de la demandante por concepto del IVA del segundo bimestre de 2008 y de la sanción procedente por la inexactitud incurrida en la declaración, queda de la siguiente manera:

Reglón 61 saldo a pagar por impuesto	\$74.279.000
Renglón 62 sanción de inexactitud	\$72.454.000
Renglón 63 total saldo a pagar	\$146.733.000

7. Finalmente, se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia a la parte vencida, por cuanto en el expediente no se encuentran probadas.

8. Por todo lo anterior, la Sala revocará el ordinal primero de la sentencia de primer grado y en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados en el sentido de determinar una sanción por inexactitud equivalente al 100 % de los valores desconocidos por la administración (\$72.454.000), y un saldo a pagar de \$146.733.000, como se expuso en precedencia. En todo lo demás, se confirma la decisión de primera instancia.

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

RESUELVE

PRIMERO. REVOCAR el ordinal primero de la sentencia del 15 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá. En su lugar:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412012000012, del 20 de abril de 2012 y su confirmatoria la Resolución 900.235, del 15 de mayo de 2013, que modificaron la declaración del IVA del 2.º bimestre del año 2008, presentada por ÓSCAR ENRIQUE PÉREZ SÁNCHEZ.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **ESTABLECER** como sanción por inexactitud a cargo del demandante, la suma de setenta y dos millones cuatrocientos cincuenta y cuatro mil pesos (\$72.454.000), y un total de saldo a pagar en la suma de ciento cuarenta seis millones setecientos treinta y tres mil pesos (\$146.733.000).

SEGUNDO. CONFIRMAR, en todo lo demás, la sentencia de primera instancia.

TERCERO. Sin condena en costas en esta instancia.

CUARTO. RECONOCER personería al abogado MAURICIO ALEXANDER DÁVILA VALENZUELA, identificado con la cédula de ciudadanía nro. 7.176.796 de Tunja y TP nro. 144.875 del CSJ, para que actúe en representación de la demandada conforme al poder conferido.

Cópiese, notifíquese, cúmplase. Devuélvase al tribunal de origen.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ