



**SALA DE LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE  
CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil dieciocho  
(2018)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 17001-23-33-000-2013-00545-01 (**21851**)  
**Demandante:** WILLIAN FAUSTINO ACOSTA CALDERÍN  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
NACIONALES -  
DIAN

**Temas:** IVA - 5º Bimestre año gravable 2009 - Simulación  
de operaciones de compra de chatarra

### **SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 24 de marzo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Fl. 609 reverso c.p.

«**PRIMERO: DENIÉGANSE** las pretensiones propuestas por el señor WILLIAN FAUSTINO ACOSTA CALDERÍN, en el proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho de carácter tributario promovido contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

**SEGUNDO: CONDÉNASE** en costas cargo de la parte demandante, cuya liquidación y ejecución se hará en la forma dispuesta en el artículo 365 del Código General del Proceso. Se fijan agencias en derecho por valor de \$23.988.730.

**TERCERO:** Ejecutoriada esta providencia, **LIQUÍDENSE** los gastos del proceso, **DEVUÉLVANSE** los remanentes si los hubiere, y **ARCHÍVESE** el proceso, previas las anotaciones del caso en el Sistema Justicia Siglo XXI.  
[...]

## ANTECEDENTES

El 17 de noviembre de 2009, el señor Willian Faustino Acosta Calderín presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el 5º bimestre del año 2009, en la cual registró un saldo a favor de \$1.833.574.000, producto de operaciones por compra de chatarra<sup>2</sup>.

El 20 de noviembre de 2009, el actor presentó solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la mencionada declaración<sup>3</sup>, la cual fue aceptada por la DIAN, a través de la Resolución N° 1117 de 2 de diciembre de 2009<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Fl. 9 c.a. 2

<sup>3</sup> Fl. 2 c.a. 2

<sup>4</sup> Si bien la resolución no fue aportada por las partes, la DIAN en la contestación de la demanda da por cierto tal hecho. Fl. 218 c.p.

Para garantizar la devolución se suscribió «póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales» expedida por Seguros del Estado S.A., y como asegurado la Nación – U.A.E. DIAN<sup>5</sup>.

El 5 de septiembre de 2011, la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales formuló el Requerimiento Especial N° 1023822011000080, en el cual propuso la modificación de la liquidación privada en el sentido de **desconocer las compras de chatarra** en la suma de \$1.833.574.000, por considerar que se derivaban de operaciones simuladas, y propuso un saldo a pagar más la sanción por inexactitud de \$2.980.422.000<sup>6</sup>.

Previa respuesta al requerimiento especial por parte del contribuyente y de Seguros del Estado S.A.<sup>7</sup>, la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales, expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 102412012000047 del 29 de mayo de 2012, por la cual modificó la declaración privada en los siguientes términos<sup>8</sup>:

CONCEPTOS	VALOR PRIVADA	VALOR DETERMINADO
<b>INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES</b>	\$11.329.522.000	\$11.329.522.000
<b>COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS</b>	\$11.629.268.000	\$57.162.000
<b>TOTAL COMPRAS E IMPORTACIONES BRUTAS</b>	\$11.629.268.000	\$57.162.000
<b>TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO</b>	\$11.629.268.000	\$57.162.000
<b>IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16%</b>	\$48.753.000	\$48.753.000
<b>IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS</b>	\$1.858.351.000	\$6.814.000
<b>TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES</b>	\$1.859.602.000	\$8.065.000
<b>SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL</b>	\$0	\$40.688.000
<b>SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL</b>	\$1.810.849.000	\$0

<sup>5</sup> Fl. 162 c.p.

<sup>6</sup> Fls. 754 a 801 c.a. 2B

<sup>7</sup> Fls. 809 a 832 y 838 a 842 c.a. 2B

<sup>8</sup> Fls. 846 a 874 c.a. 2B

SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP/SALD FVR PER FIS ANT	\$16.299.000	\$16.299.000
RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON	\$6.426.000	\$6.426.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	\$0	\$17.963.000
SANCIONES	\$0	<b>\$2.962.459.000</b>
TOTAL SALDO A PAGAR	\$0	<b>\$2.980.422.000</b>
O TOTAL SALDO A FAVOR	<b>\$1.833.574.000</b>	<b>\$0</b>
TOTAL SALDO A FAVOR SUSCEPTIBLE SER SOLICITADO EN DEVOL	<b>\$1.817.324.000</b>	<b>\$0</b>

El señor William Faustino Acosta y Seguros del Estado S.A. interpusieron recurso de reconsideración<sup>9</sup>, resueltos el 21 de junio de 2013 por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN a través de la Resolución N° 900.301, en el sentido de confirmar el acto recurrido<sup>10</sup>.

## DEMANDA

El señor WILLIAN FAUSTINO ACOSTA CALDERÍN, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones:

*«Se declare la NULIDAD de la **LIQUIDACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – REVISIÓN No. 102412012000047** del 29 de mayo de 2012 y de la **RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA No. 900.301** del 21 de junio de 2013, notificada el 3 de junio de 2013, a través de las cuales la DIAN de la ciudad de Manizales modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del quinto (5) bimestre del año 2009 presentada por WILLIAN FAUSTINO ACOSTA CALDERÍN.*

<sup>9</sup> Fls. 878 a 884 y 890 a 895 c.a. 2B

<sup>10</sup> Fls. 940 a 953 c.a. 2B

*A título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada del impuesto sobre las ventas del quinto (5) bimestre del año 2009 presentada por **WILLIAN FAUSTINO ACOSTA CALDERÍN**, en la cual liquidó el saldo a favor que le fue devuelto por la DIAN de la ciudad de Manizales.»*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 14, 29, 83, 189-24 y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 420, 429, 437, 479, 481 literal b), 483, 485, 488, 489, 493, 495, 496, 511, 601, 602, 615 a 618, 647, 671, 684, 684-1, 689-1, 695, 742, 743 a 746, 754 a 763, 771-2, 772 a 774, 777, 786 a 791, 850, 855, 856, 857-1 y 860 del Estatuto Tributario.
- Artículo 2º del Decreto Reglamentario 1740 de 1994.

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

Adujo indebida conformación de la parte investigada, teniendo en cuenta que la investigación se refería al actor y que la sociedad Chatarra & Demoliciones S.A.S., es una persona jurídica distinta e independiente, por lo que se desconoció la protección del velo corporativo y del debido proceso.

Manifestó que los actos administrativos demandados son nulos, por cuanto la administración aludió indistintamente a los periodos en discusión, por hechos acaecidos en períodos gravables anteriores y posteriores al investigado, y algunos de estos se refiere a su

empresa, que constituye una persona jurídica distinta, dotada de capacidad y autonomía para actuar, con independencia a la de sus socios.

Señaló que las declaraciones juramentadas y cruces de información realizados a diferentes proveedores no fueron trasladadas por la DIAN en copia auténtica, y no fueron puestas a consideración del contribuyente, lo cual desconoce los principios de contradicción y publicidad.

Luego de hacer un análisis sobre las particularidades del IVA, afirmó que, en su caso las ventas de bienes corporales muebles a las sociedades de comercialización internacional están exentas del referido impuesto por virtud de los artículos 479, 481 y 850 del E.T. y del Decreto 1740 de 1994, lo que trae como consecuencia que tiene derecho a la devolución del IVA descontable.

Resaltó que dentro del quinto bimestre del 2009 están demostradas las operaciones efectuadas con los proveedores, a través de facturas de venta y, que en caso de duda, la misma debe resolverse a favor del contribuyente.

Consideró que la DIAN fundamentó la liquidación oficial de revisión en indicios y no en pruebas directas que desvirtuaran la veracidad de las transacciones económicas celebradas con sus proveedores.

Afirmó que a partir del supuesto de que los proveedores con los que realizó operaciones tenían inconsistencias en su contabilidad, o falencias documentales, la DIAN no podía concluir que las compras que realizó el contribuyente carecieran también de prueba.

Indicó que, contrario a lo afirmado por la administración, para la compra y venta de chatarra no es necesario que los proveedores cuenten con una infraestructura que garantice su almacenamiento, puesto que se trata de operaciones en efectivo que pueden ser desarrolladas sin la necesidad de locales comerciales o bodegas.

Expresó que para que la DIAN llegara a la conclusión de que las transacciones fueron realizadas con proveedores ficticios, debió seguir el procedimiento previsto en el artículo 671 del Estatuto Tributario.

Por último, el demandante llamó en garantía a Seguros del Estado en virtud de la póliza N° 42-43-101000517 del 19 de noviembre de 2009, sin embargo el *a quo* por auto de 31 de marzo de 2014<sup>11</sup>, negó tal solicitud por improcedente.

En cuanto a la sanción por inexactitud, afirmó que no es procedente, toda vez que las compras e impuestos descontables declarados son reales.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

---

<sup>11</sup> Fls. 199 a 200 reverso c.p.

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación<sup>12</sup>:

Afirmó que la investigación del periodo en discusión se basó en las operaciones de compra y venta de chatarra realizadas por el señor Willian Faustino Acosta, como persona natural y como representante legal de la sociedad Chatarra & Demoliciones S.A.S., durante los años 2009 y 2010.

Indicó que si bien el señor Acosta Calderín es una persona natural, distinta a la sociedad en mención, como persona jurídica, existe una relación directa entre estos, pues el demandante, además de ser el representante legal de la empresa, es socio, y frente al tema investigado era quien realizaba las presuntas compras y ventas de chatarra.

Señaló que en los procesos en los que se practicaron las pruebas posteriormente trasladadas, el demandante estuvo presente y tuvo la oportunidad procesal para controvertirlas, en representación de la sociedad Chatarra & Demoliciones S.A.S., por lo cual no existe la vulneración al debido proceso invocada.

En lo atinente al rechazo de las compras, adujo que dentro de la investigación consistente en cruces de información y visitas de

---

<sup>12</sup> Fls. 219 a 270 c.p.

verificación, se constató que los proveedores del actor declararon montos mayores para que las declaraciones concordaran con las transacciones investigadas; los libros de contabilidad fueron registrados en cámara de comercio con posterioridad al registro de las operaciones; y sus instalaciones no eran adecuadas para el funcionamiento de una empresa, ni para la venta de chatarra en cuantías elevadas.

Afirmó que a partir de las entrevistas y testimonios rendidos al interior del proceso, se concluyó que los proveedores del demandante facilitaron que todas las operaciones se documentaran y se estableciera una aparente cadena de compras con el fin de sustentar los impuestos descontables desconocidos por la Administración.

Aseveró que los pagos relacionados por el demandante en su respuesta a los requerimientos ordinarios, no corresponden a los que fueron registrados como ingresos por parte de sus proveedores.

Advirtió que todos los proveedores del actor incurrieron en conductas similares advertidas dentro del proceso de fiscalización, tales como la coincidencia en las solicitudes de devolución, presentaron declaraciones de IVA por el mismo bimestre en que empezaron a realizar entre sí operaciones económicas, y que antes de los bimestres en discusión ninguno había presentado declaración de renta.

Agregó que los patrimonios declarados no reflejaban el volumen de las transacciones que realizaban entre ellos, en ocasiones se presentaban patrimonios en cero pesos; los gastos no justificaban los niveles de operaciones, pues se llevaron gastos de administración y/o ventas iguales a cero; algunos proveedores no fueron ubicados, o no poseían infraestructura para operar; y los proveedores vendieron a los mismos precios a los que compraron, sin tener en cuenta que el mismo demandante en sus declaraciones aseveró que en el gremio de la chatarra los márgenes de utilidad son altos.

Con base en lo anterior concluyó que las compras que dice haber realizado el demandante a los proveedores relacionados en su declaración son inexistentes, es decir, son operaciones simuladas, razón por la cual en aplicación a lo dispuesto por los artículos 684 y 742 del E.T., es procedente su rechazo.

Expresó que la sanción por inexactitud es procedente en aplicación del artículo 647 del E.T., pues se determinó que el demandante solicitó impuestos descontables con fundamento en compras inexistentes.

## **AUDIENCIA INICIAL**

El 10 de noviembre de 2014, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>13</sup>. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Caldas, en sentencia del 24 de marzo de 2015, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante, con fundamento en lo siguiente<sup>14</sup>:

En relación con la validez de la prueba trasladada, el *a quo* señaló que la DIAN ordenó el traslado de las recaudadas en otros expedientes, relacionadas con la sociedad Chatarra & Demoliciones S.A.S., empresa de la cual es representante legal el señor Acosta Calderín, por lo que el trámite se adelantó con su audiencia y en ejercicio de su derecho de defensa.

Afirmó que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha respaldado la procedencia del traslado de pruebas, no solo partiendo de la premisa de que sean conocidas por el contribuyente, sino de las atribuciones fiscalizadoras e investigativas de las que dispone la

---

<sup>13</sup> Fls. 549 a 552 c.p.

<sup>14</sup> Fls. 593 a 609 c.p.

DIAN, máxime cuando el administrado tuvo la oportunidad de controvertirlas.

En cuanto a la aducida declaración de proveedor ficticio, advirtió que la razón por la cual la administración desestimó las operaciones se circunscribe a que conforme con el material probatorio recaudado, se concluyó que tales compras eran inexistentes, por simulación de las transacciones adelantadas con los proveedores reportados, motivo por el cual, la modificación de las declaraciones privadas se dio conforme con una de las varias posibilidades con las que cuenta la DIAN para tal fin, diferente a la declaratoria de proveedor ficticio de que trata el artículo 671 del E.T.

Sobre la indebida conformación de la parte investigada, señaló que la DIAN tuvo en cuenta factores comunes y coincidentes entre el señor Acosta Calderín y su empresa Chatarra & Demoliciones S.A.S., pues realizaban transacciones con los mismos proveedores durante el 5º bimestre de 2009.

En lo atinente a la presunción de veracidad de las declaraciones, indicó que tal circunstancia no cohibe a la entidad demandada para controvertir los hechos consignados en las declaraciones tributarias, pues tal presunción hace parte de las denominadas «*iuris tantum*», las cuales se caracterizan por admitir prueba en contrario, que se configura a partir de las facultades de fiscalización con las que cuenta la Administración de acuerdo con el artículo 684 del E.T.

En cuanto al rechazo de compras e impuestos descontables indicó que, conforme al material probatorio recolectado por la DIAN, se verificó la simulación de las operaciones realizadas entre el actor y sus proveedores, al margen de la existencia de facturas con las cuales el actor pretendía cobijar que las transacciones efectivamente se concretaron.

Advirtió que el señor Acosta Calderín no aportó elementos probatorios de peso para controvertir los argumentos esgrimidos por la administración en relación con las compras realizadas durante el periodo en discusión a sus supuestos proveedores, toda vez que la prueba testimonial practicada a petición del actor no se encauzó a evidenciar la existencia de esas operaciones rechazadas, ni por los valores objetados en los actos acusados.

Adujo que aunque el contribuyente aportara las facturas con el lleno de los requisitos, ello no condiciona a la administración o al juez para resolver sobre el reconocimiento de costos, gastos o deducciones, pues el cumplimiento de las formalidades es un hecho que por sí solo no demuestra la realidad de la transacción económica.

Finalmente, en aplicación del artículo 188 del CPACA, condenó en costas al demandante y fijó agencias en derecho por \$23.988.730

## EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente<sup>15</sup>:

Adujo que las pruebas trasladadas corresponden a un contribuyente diferente, Chatarra & Demoliciones, persona jurídica distinta del actor, por lo que la DIAN debió seguir el procedimiento de desestimación de la persona jurídica o levantamiento del velo corporativo y adelantar una investigación conjunta en desarrollo del derecho de defensa.

Insistió en la vulneración al debido proceso por parte de la DIAN, por cuanto para trasladar pruebas al proceso de determinación del sexto bimestre de 2009, se requería ratificación para garantizar que el contribuyente pudiera controvertirlas.

Reiteró que la venta de chatarra susceptible del impuesto descontable, se encuentra soportada con las facturas expedidas por los proveedores, más los documentos soporte conforme con los artículos 742, 743, 745, 746 y 771-2 del E.T., razón por la cual se trasladó la carga de la prueba a la administración.

---

<sup>15</sup> Fls. 478 a 490 c.p.1

Indicó que los indicios constituyen prueba, en el caso en que logren desvirtuar las facturas presentadas como soporte de las operaciones, lo cual no ocurrió en este caso.

Resaltó que constituye prueba en su favor el hecho de que el objeto principal de la actividad que desarrolla es la venta de chatarra, dentro del cual existe una rotación de la mercancía debido a la fluctuación de los precios y al riesgo de almacenamiento, razón por la cual la mercancía se debió adquirir en el mismo periodo de la venta, y en pocas ocasiones se debe almacenar.

Concluyó que los actos demandados desconocen el principio de buena fe, al no tener en cuenta que las operaciones realizadas por el actor cuentan con los soportes documentales exigidos por la ley y que los hechos de terceros escapan a su control.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** solicitó que se revocara de la sentencia apelada, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la demanda y el recurso de apelación<sup>16</sup>.

La **demandada** insistió en los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda, con base en los cuales solicita la confirmación del fallo recurrido<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Fls. 649 a 654 c.p.

El **Ministerio Público** pidió que se confirmara la sentencia apelada, en razón a que las pruebas trasladadas por la DIAN no sólo se referían a la sociedad Chatarra & Demoliciones S.A., sino también al contribuyente, en cuanto había desarrollado su actividad con los mismos proveedores de la empresa en mención. Diligencias sobre las que tuvo la oportunidad de manifestar sus objeciones, derecho que no ejerció en el momento procesal establecido. A su vez, el traslado de las pruebas es procedente en desarrollo de las amplias facultades de fiscalización de la DIAN.

Advirtió que, conforme con las pruebas recaudadas por la DIAN, se controvirtió la realidad de las operaciones económicas de compra de chatarra realizadas por el actor, por lo que la decisión no se fundamentó en simples «suposiciones», sino en documentos y diligencias de verificación directa a los proveedores, a partir de los cuales se constató que las transacciones son ficticias.

Finalmente, afirmó que el contribuyente no allegó elementos de juicio que desvirtuaran las irregularidades que la administración encontró producto de la verificación directa a los proveedores sobre las operaciones comerciales de compra.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

---

<sup>17</sup> Fls. 655 a 659 c.p.

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, modificó la declaración del IVA por el 5º bimestre de 2009, presentada por el actor e impuso sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer i) si se conformó debidamente o no la parte investigada; ii) si procede el rechazo de las compras de chatarra e impuestos descontables declarados por el actor en el referido periodo gravable, provenientes de operaciones simuladas; y iii) si procede la sanción por inexactitud.

### **Conformación de la parte investigada**

El apelante insistió en que se conformó indebidamente la parte investigada porque las pruebas trasladadas corresponden a Chatarra & Demoliciones S.A.S., contribuyente distinto de Willian Faustino Acosta Calderín, por lo que debió levantarse el velo corporativo y adelantar una investigación conjunta que garantizara el derecho de defensa.

Al respecto, se advierte que, como lo señaló la Sala en relación con el mismo cargo propuesto por el actor en proceso con identidad fáctica y jurídica<sup>18</sup>, en este caso también la actuación cuestionada, relacionada con la determinación oficial del IVA del quiento

---

<sup>18</sup> Sentencia del 24 de octubre de 2018, Exp. 21746, C.P. Dr. Milton Chaves García.

bimestre de 2009, la DIAN tuvo en cuenta que el señor Acosta Calderín, a través de su empresa Chatarra & Demoliciones S.A.S., desde los primeros bimestres del año 2009, hasta el segundo bimestre del año 2010, en desarrollo de la misma actividad económica, realizó las mismas operaciones con iguales clientes y proveedores que como persona natural.

Así, en lo que tiene que ver con el periodo gravable en discusión, la DIAN tuvo en cuenta que las *inconsistencias* respecto de los clientes de Willian Faustino Acosta Calderín, así como de sus proveedores, y *«los efectos en los valores declarados»*, tenían que ver con las operaciones realizadas con su empresa Chatarra & Demoliciones, de manera que circunscritos a los hechos acaecidos dentro de los periodos fiscalizados, se podían identificar y modificar las *«presuntas»* operaciones.

De modo que, como lo advirtió la Sala, *«si bien en la investigación adelantada que dio origen a los actos demandados se trasladaron pruebas de otros procesos administrativos, lo cierto es que la decisión se funda en hechos ocurridos en el periodo cuestionado, imputables al actor, no de otro bimestre o persona diferente como lo sostiene el apelante»*.

### **Procedencia de las compras de chatarra y los impuestos descontables**

Para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el

impuesto sobre las ventas, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que se requiere de facturas y documentos equivalentes como soporte idóneo.

Sin embargo, 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.

De modo que si la Administración prueba que las transacciones, los costos y el impuesto descontable no existen, pueden ser rechazados, **sin que sea suficiente que el contribuyente pretenda acreditarlos con facturas o documentos equivalentes.**

Por su parte, el artículo 746 del Estatuto Tributario prevé la presunción de veracidad de las declaraciones privadas, en los siguientes términos:

*«Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.»*

La Sala ha precisado que esta norma establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que consignó en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los

requerimientos administrativos<sup>19</sup>.

En el mismo sentido, esta Corporación ha señalado que la administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas, en desarrollo de sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del Estatuto Tributario<sup>20</sup>.

Es por eso que una vez desvirtuados por la Administración los datos registrados en la declaración tributaria, **el contribuyente tiene la carga de aportar las pruebas que soporten los conceptos fiscales desconocidos**, dada su condición de directo interesado en lograr la aceptación fiscal del impuesto descontable declarado, para reducir la base gravable del IVA<sup>21</sup>.

En el *sub examine*, el demandante apeló la decisión del *a quo*, por considerar que la realidad de las operaciones que dieron lugar a los impuestos descontables se encuentra soportada en las facturas exigidas por la ley.

---

<sup>19</sup> Sentencias de 1 de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 14 de julio de 2016, Exp. 20556, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>20</sup> Ver las mismas sentencias.

<sup>21</sup> Sentencias del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21054. C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 4 de octubre de 2018, Exp. 22633, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Consideró que la DIAN pretende controvertir esos documentos, con pruebas recaudadas en investigaciones diferentes al período discutido, entre estas, la realizada a la empresa Chatarra & Demoliciones S.A.S., que es diferente a la persona natural a la cual se le adelantó el proceso de fiscalización.

Destacó que algunas pruebas fueron trasladadas de procesos seguidos a personas diferentes del contribuyente, que no tuvo la oportunidad de controvertir, ni se allegaron en copia auténtica.

Indicó que el material probatorio recolectado por la administración se refiere a hechos de terceros que no pueden trasladarse al contribuyente, de modo que ni la DIAN ni el Tribunal se fundamentan en un estudio técnico que les permita afirmar que los proveedores no tenían capacidad operativa, y sobre los cuales tampoco se adelantó el trámite de declaratoria de proveedor ficticio.

Resaltó que la venta de la chatarra declarada no fue desconocida por la DIAN, operación de la cual se infiere la existencia de la compra de la mercancía discutida.

Respecto de la comprobación de compras e impuesto a las ventas descontable, el contribuyente Willian Faustino Acosta Calderín informó en la declaración del IVA por el quinto bimestre del año

2009, compras por un total de \$11.629.268.000, con un IVA del 16% por \$48.753.000<sup>22</sup>.

Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que el motivo por el cual la DIAN rechazó los costos e impuestos descontables fue la existencia de pruebas que desvirtuaban las facturas y demás documentos aportados por el contribuyente, por concepto de las compras de chatarra que supuestamente realizó.

Para ese fin, la administración se basó en el acervo probatorio practicado en el proceso de determinación de **IVA bimestre 5 de 2009** discutido, y en otros procesos de devolución y fiscalización de IVA seguidos al señor Willian Faustino Acosta Calderín y a su empresa CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S., que versan sobre las operaciones **que realizó el contribuyente con los mismos proveedores durante los años 2009 y 2010**<sup>23</sup>.

Tales documentos fueron trasladados mediante autos puestos en conocimiento del actor desde el Requerimiento Especial N° 102382011000080 del 5 de septiembre de 2011<sup>24</sup>.

En efecto, en el proceso de devolución y de determinación de IVA del periodo en discusión se realizó un análisis fiscal, contable y

---

<sup>22</sup> Fl. 9 c.a. 2

<sup>23</sup>Autos de Traslado N° **1705, 1706, 1707, 1708 y 1709** del 1º de septiembre de 2011 (Fls. 491 a 683 c.a. 2B), mediante los cuales se ordenó el traslado de las pruebas que se practicaron en los expedientes administrativos N° PD 2009 2011 000730, AD 2010 2010 002628, AD 2010 2011 000735, V1 2010 2011 002031 y V1 2009 2011 002030, por cuanto consideró que eran necesarias, pues en éstas se realizaron cruces de información tendientes a verificar la existencia, los domicilios fiscales, instalaciones y transacciones hechas entre el demandante y sus proveedores.

<sup>24</sup> Fls. 757 y 758 c.a. 2B

financiero de las operaciones que efectuó el contribuyente con cada uno de los proveedores. Visitas de verificación y cruces de información en las cuales se constató lo siguiente:

**El contribuyente** Willian Faustino Acosta es **dueño y representante legal de CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S**, y el domicilio de la sociedad es la ciudad de Manizales<sup>25</sup>.

Respecto de los proveedores del señor Willian Faustino Acosta Calderín y su empresa Chatarra & Demoliciones, se constató:

- **CORPORACIÓN ANTIOQUEÑA DE TRABAJADORES EN SERVICIO - COATRAS**<sup>26</sup> « [...] en el 5º bimestre de 2009 el señor Acosta Calderín declaró un valor superior a las operaciones realizadas con este proveedor. [...] Todas las facturas tanto de compra como de venta de cada mes están diligenciadas el último día del periodo. COATRAS no contaba con el inventario suficiente para realizar las ventas que fueron contabilizadas, ni la infraestructura necesaria para el nivel de operaciones que fue declarado ni para el que fue contabilizado.

Según el cálculo de inventarios, se concluyó que ninguno de los bimestres de 2009 COATRAS contaba con el inventario suficiente para realizar las ventas que fueron contabilizadas».

- **FUNDACIÓN MANOS CREATIVAS**<sup>27</sup> «no pudo ser ubicada en la dirección reportada en el RUT, ni fue posible desarrollar entrevista con su representante legal. [...] Los documentos analizados fueron enviados a través de correo electrónico por el contador de la fundación» que fue identificado por la Administración, porque prestaba sus servicios a otros proveedores del demandante.

«La contabilidad de la fundación no demostraba la realidad económica<sup>28</sup>; y que esta no disponía de la infraestructura necesaria

---

<sup>25</sup> Según certificado de matrícula mercantil de la Cámara de Comercio de Manizales No. 1569814, N° de operación 01C051119133 del 19 de noviembre de 2009, el señor Acosta Calderín es propietario de Chatarra & Demoliciones S.A.S. (Fl. 4 c.a. 2)

<sup>26</sup> Fls. 551 a 618 c.a. 2A y 2B

<sup>27</sup> Fls. 400 y 401 c.p.

<sup>28</sup> Según los registros contables de la fundación, la facturación fue emitida sin ningún control en su consecutivo; que los márgenes de operación de la fundación disminuyeron casi a cero al comenzar a

para los elevados volúmenes de transacciones que se trata (sin patrimonio, sin gastos, sin cuentas bancarias activas).

Para el 5º bimestre de 2009, aunque el contribuyente reportó compras por \$212.075.000, la Fundación Manos Creativas ni declaró, ni realizó retenciones en la fuente por compras.

La fundación no disponía de la infraestructura de negocios necesaria para los elevados volúmenes de transacciones que se tratan (sin patrimonio, sin gastos, sin cuentas bancarias activas)».

- **CORPORACIÓN EL ALBERGUE CORPORAL**<sup>29</sup> Se verificó que no dispone de la infraestructura necesaria para el nivel de operaciones que fue declarado ni para el que fue contabilizado. No presentó la totalidad de las declaraciones de retención en la fuente de los años 2009 y 2010 y las que presentó, fueron en ceros. La empresa elaboraba los recibos de caja sin ningún soporte real del pago.
- **CORPORACIÓN ENLACE AMBIENTAL**<sup>30</sup>, «En la dirección reportada en el RUT no se encontró ubicada a la empresa a verificar. Corresponde a un edificio de apartamentos. [...] No tiene registrada la actividad económica de reciclaje; no fue posible entrevistar a su representante legal», razón por la cual la información cotejada fue obtenida por la DIAN a través de correo electrónico enviado por el contador que tenían en común con otros proveedores investigados.

Que «visto el estado de resultados del año 2009, enviado por el contador de la Corporación Enlace Ambiental confirmamos que las ventas y compras en el año 2009 no son las que declara el contribuyente en un 50% inferior [...] Que la Corporación Enlace Ambiental en el año 2009 no realizó las ventas ni las compras que declaró tanto en renta como en ventas».

- **CORPORACIÓN CRISTIANA NACER DE NUEVO**<sup>31</sup>, «Que no fue posible contactar a la empresa en la dirección ni el teléfono informado en el RUT durante el periodo en discusión, debido

---

tener operaciones con el señor Willian Acosta Calderín; y que al confrontar las fechas de pago y número de factura pagada entre la fundación y Willian Faustino Acosta, no se encuentran coincidencias.

<sup>29</sup> Fls. 178 a 186 c.a. 2

<sup>30</sup> Fls. 187 a 190 c.a. 2

<sup>31</sup> Fls. 191 a 193 c.a. 2

a que en el sitio reportado no corresponde a la corporación investigada, sino a una casa de habitación.

A la información revisada por la DIAN se tuvo acceso sólo hasta el año 2010, cuando el contribuyente actualizó la dirección en el RUT.

El ingreso declarado en renta 2009 es inferior al declarado en ventas, y mientras que en la declaración de renta no presentó costos de ventas, sí declaró compras en IVA, y las retenciones en la fuente declaradas no corresponden a las compras que fueron declaradas en IVA.

La corporación es omisa en retención en la fuente año 2009.

- **ASOCIACIÓN DE ARTESANOS BELLA ARTE BELLAVISTA**<sup>32</sup>. En la visita de verificación a la dirección reportada en el RUT, «**el representante legal informó que tanto las compras como las ventas que realizan son pagadas en dinero en efectivo. A veces les envían el dinero en un carro de transporte de valores y en otras les envían cheques**».

«Que los valores contabilizados por bimestre no corresponden a los que fueron declarados. Conforme a los cruces realizados las ventas fueron superiores a las declaradas. [...] Para el **quinto bimestre** registra compras por valor de \$2.456.305.537, siendo un menor valor al declarado, que fue en cuantía de \$98.219.462.

- **CORPORACIÓN RECLICLE POR EL PLANETA**<sup>33</sup> «Se hace el pedido telefónicamente, y el cliente recoge directamente el pedido dado que el volumen es muy grande, **los pagos los realizan en efectivo**».
- **JULIO LUIS JARAMILLO FRANCO, ALEXANDRO ALBERTO MONSALVE TERAN, JOHN ALEXANDER HOLGUÍN AVENDAÑO Y JORGE LUIS CAÑAVERAL BOLIVAR**<sup>34</sup>, coincidió la DIAN en verificar que declararon en ceros para luego dejar de declarar, inclusive renta. Ninguno de los tres presentó declaración de renta por el 2008. «*Se presentaron diferencias entre lo facturado por cada uno de tales proveedores y los pagos que fueron relacionados por el demandante, valores que no se encontraron cancelados en ningún momento*».

---

<sup>32</sup> Fls. 194 a 201 c.a. 2

<sup>33</sup> Fls. 526 reverso y 527 c.a. 2A

<sup>34</sup> Fls. 478 a 487 c.p.

Con fundamento en el material probatorio referido, la DIAN desconoció las operaciones realizadas por el demandante durante el 5º bimestre de 2009, pues, a pesar de que el contribuyente aportó facturas para soportar los hechos económicos, al realizar los cruces de esa información, no fue posible su constatación por la imposibilidad de comprobar la existencia real de tales proveedores.

- En algunos casos porque **no fue posible ubicar a los proveedores en las direcciones informadas en el RUT**; porque algunos de los proveedores declararon **no haber realizado operaciones con el demandante durante el periodo en discusión**; porque **no coincidían los registros contables y soportes externos de los proveedores con los del demandante**, entre las demás circunstancias antes anotadas.
- En otros casos se verificó que los proveedores del señor Acosta Calderín se encuentran **omisos de presentar las declaraciones de Renta y del IVA por el año gravable del periodo en discusión**, o por los periodos anteriores y posteriores a las operaciones revisadas.
- Al efectuar los cruces de información, la DIAN detectó que **en la información exógena no aparece reportada ninguna operación entre el señor Acosta Calderín y los proveedores referidos**, a pesar de la cuantía, conclusión que no fue desvirtuada por el actor.
- Algunas facturas no cumplen con los requisitos de ley, como lo verificó la Administración Tributaria, situación que no fue desvirtuada por el contribuyente.
- En su mayoría, los proveedores venden la mercancía al mismo precio que la compran, y la venden entre ellos mismos.

Ahora bien, dentro del presente proceso judicial, el Tribunal decretó pruebas testimoniales, algunas de las que la apoderada del demandante desistió<sup>35</sup>.

El 27 de enero de 2015<sup>36</sup>, en audiencia de pruebas el *a quo* recibió el testimonio del señor Arcenio González Gualtero quien señaló que era el representante legal de CI METAL TRADE, y que sobre el asunto manifestó:

«PREGUNTADO: Usted le compra material a Willian Faustino que definitivamente exporta. CONTESTÓ: Si, el objeto de nuestra compañía es exclusivamente exportar. PREGUNTADO: El señor Acosta Calderín que le vende. CONTESTÓ: Nos vende todo tipo de material de reciclaje. PREGUNTADO: Recuerda si durante el periodo gravable del 5º bimestre de 2009 usted le realizó compras a Willian Faustino. CONTESTÓ: No recuerdo bien. PREGUNTADO: la compra que hace C.I. METAL TRADE a Willian Faustino es de chatarra solamente. CONTESTÓ: Si, para una persona que se especialice en el tema es chatarra no ferrosa. PREGUNTADO: Los pagos que le hacía a Willian Faustino Acosta por la compra de chatarra son en efectivo, o los hace a través de entidades bancarias, u otro tipo de títulos valores. CONTESTÓ: Los pagos se hacen para proveedores de grandes montos a través de cheque. Anteriormente la costumbre mercantil indicaba que los pagos se hacían en efectivo, pero por el cambio de leyes, se modificó el método de pago. PREGUNTADO: Para el año 2009 como se realizaban los pagos. CONTESTÓ: No recuerdo, pero en ese año la mayoría se pagaba en cheques. PREGUNTADO: Usted conoce cómo es la política de pago de otros proveedores. Cuál era la política de pago de Willian Faustino CONTESTÓ: No conozco precisamente el método de pago del señor. PREGUNTADO: Cómo son los métodos de pago en todo el gremio. CONTESTÓ: La costumbre mercantil del **negocio de la chatarra es que se vende en efectivo. La mayoría de nuestros proveedores**

---

<sup>35</sup> Fl. 570 c.p.

<sup>36</sup> Fls. 568 a 573 c.p. (testimonio registrado en medio magnético C.D. que obra en el folio 577 c.p.)

**manejan el negocio informalmente.** PREGUNTADO: Una persona que haga compras por once mil o doce mil millones de pesos, puede hacer pagos en efectivo. CONTESTÓ: **Sí lo puede hacer, pues una sola tonelada del material puede tener ese valor, por lo que todo depende de la organización de las personas, de modo que si maneja un área geográfica en la cual tenga acceso a su comprador, el pago se puede hacer en efectivo. En el negocio de la chatarra se paga de contado.** PREGUNTADO: ¿Cuál es la forma de pago entre los comerciantes de chatarra que no son comercializadores internacionales? CONTESTÓ: **Por lo general se maneja el efectivo,** no se maneja cheque, por la velocidad en la consecución del dinero, porque cobrar un cheque es perder mucho tiempo. Lo otro que prima mucho es el 4x1000, las personas en el gremio de la chatarra evitan pagar el 4x1000, porque los márgenes de utilidad son pequeños.»

Posteriormente, se recibió el testimonio del señor Armando Augusto Henao Valencia quien señaló que su actividad es la compra y venta de chatarra. Sobre el asunto manifestó:

«PREGUNTADO: Conoce al señor Willian Faustino Acosta Calderín y en qué contexto lo conoció. CONTESTÓ: Si lo conozco, porque me vende chatarra esporádicamente. PREGUNTADO: Cuales son los volúmenes de chatarra vendía en el año 2009. CONTESTÓ: Aproximadamente vendía mil doscientas a mil quinientas toneladas de chatarra. PREGUNTADO: En su actividad comercial hacía los pagos en efectivo o en cheque. CONTESTÓ: **Unas veces se hace el pago en efectivo y otras en cheque.** PREGUNTADO: Cuando Willian Faustino le vendía, solicitaba el pago en cheque o en efectivo. CONTESTÓ: No me precisaba, algunas veces se hacía **en efectivo y en otros casos en cheque.** PREGUNTADO: Considera que lo que motiva a hacer pagos en efectivo es evitar el pago del 4X100. CONTESTÓ: Es para que el negocio sea más fluido.»

Conforme con lo anterior, la Sala advierte que en este caso no fueron indicios sino pruebas directas de carácter documental y declaraciones de terceros, que desvirtúan la realidad de las

operaciones *-compras de chatarra-* de las cuales se derivan los costos e impuestos descontables discutidos.

En el *sub examine*, como lo ha considerado la Sala en casos con situación fáctica y jurídica similar<sup>37</sup>, si bien algunas pruebas fueron practicadas en otros procesos de fiscalización del impuesto a las ventas del señor Acosta Calderín y su empresa Chatarra & Demoliciones S.A.S., las mismas tuvieron por objeto todas las operaciones que realizó el contribuyente con sus proveedores durante los años 2009 y 2010, dentro de los cuales se encuentra el periodo discutido.

En ese entendido, las visitas de verificación, cruces de información y requerimientos ordinarios no constituyen una «prueba trasladada» propiamente dicha, porque aunque las pruebas se produjeron en otro proceso, hacen referencia a las compras de chatarra que el contribuyente realizó durante los años 2009 a 2010<sup>38</sup>. De manera que no se trata de hechos ocurridos en otras vigencias como lo afirma el recurrente, por lo que son pruebas valorables con el propósito de establecer la veracidad de los datos declarados.

Así, en las sentencias que se reitera en este caso, la Sala expresó:

---

<sup>37</sup> Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp. **22633**, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 15 de noviembre de 2018, Exp. 22214, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, Actor: Willian Faustino Acosta Calderín.

<sup>38</sup> Ver las mismas sentencias.

*«El propósito de practicar pruebas sobre varias vigencias gravables y no en una específica, es que las mismas puedan ser utilizadas en las demás investigaciones que se le sigan al contribuyente, sin necesidad de producirlas nuevamente en cada período; actuación que se encuentra en concordancia con el principio de economía procesal.*

*Esa situación **no vulnera el principio de non bis in ídem** porque cada investigación se dirige a los hechos acaecidos en el período gravable correspondiente.*

*Por eso, el hecho de que la prueba hubiere sido practicada en procesos de determinación de IVA de otros períodos no la hace incompatible con el presente asunto, porque se repite, ese acervo probatorio comprende el análisis de **las operaciones de compra de chatarra que durante el 2º bimestre de 2010, realizó el contribuyente Willian Faustino Calderín con los proveedores aquí analizados.***

*Así las cosas, para remitir esas pruebas a este expediente **no era necesario que se realizara en copia auténtica o que se requiriera al señor Acosta Calderín, por cuanto las mismas se practicaron en los procesos de fiscalización seguidos contra el mismo contribuyente, y comprenden las compras realizadas en el período discutido y, por tanto, el contribuyente tenía conocimiento de las mismas».***

En ese sentido, se advierte que el actor tuvo la oportunidad de controvertir las pruebas no solo en los citados procesos de determinación -en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración-, sino también ante la jurisdicción, sin que hubiere logrado desvirtuarlas.

En efecto, el acervo probatorio recaudado por la DIAN, consistente en visitas y cruces de información, desvirtuó la realidad de las

supuestas operaciones de compra de chatarra, de las cuales se derivan los impuestos descontables solicitados por la contribuyente.

Si bien los proveedores a los que pudo tener acceso la administración aceptaron haber realizado operaciones con el señor William Faustino Acosta Calderín, sus afirmaciones perdieron sustento, por cuanto respecto de cantidades tan significativas de chatarra, las transacciones **no cuentan con soportes**, tales como declaraciones de retención en la fuente practicadas, recibos de caja con prueba del pago, comprobantes de entrada y salida de la mercancía a las instalaciones del demandante.

En el quinto bimestre de 2009, no concuerdan los ingresos y las compras registradas en los auxiliares, con los registrados en el estado de resultado y en las declaraciones, es decir, la contabilidad no demuestra la realidad económica.

En otros casos se verificó que los proveedores del señor William Faustino Acosta se encuentran omisos de presentar las declaraciones de renta y del IVA por el año gravable del periodo en discusión, o por los periodos anteriores y posteriores a las operaciones revisadas.

Ahora, si bien las ventas de chatarra que declaró William Faustino Acosta Calderín no fueron desconocidas por la DIAN, esa circunstancia no implica que deban aceptarse las compras discutidas y el impuesto descontable derivado de las mismas,

porque la realidad de estos últimos fue desvirtuada por la Administración con el acervo probatorio anteriormente relacionado.

Así las cosas, al analizar en conjunto las pruebas, la Sala considera que dicho acervo probatorio le resta credibilidad a las facturas, en tanto desvirtúa la operación de compra de chatarra que esos documentos registran.

Se reitera que si bien es cierto que las facturas son la prueba idónea en materia de costos e impuestos descontables, de conformidad con el artículo 742 del Estatuto Tributario, estos documentos pueden ser desvirtuados por otros medios probatorios, directos o indirectos, que no estén prohibidos en la ley, como ocurrió en este caso con las pruebas documentales y las visitas de verificación practicadas por la Administración.

De igual forma, se advierte que, como lo ha señalado esta Sección<sup>39</sup>, no era necesaria la declaratoria de proveedor ficticio, por cuanto ésta no constituye un requisito previo para el rechazo de los impuestos descontables por concepto de compras, porque la normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de tal factor no condicionan el eventual rechazo a dicha declaración.

Con fundamento en lo anterior y en desarrollo de la prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, es claro que ante la inexistencia de las operaciones referidas, resulta procedente el rechazo de tales

---

<sup>39</sup> Sentencias del 7 de mayo de 2015, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, Exp. 20680, y del 20 de febrero de 2017, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Exp. 21089.

compras y de los impuestos descontables declarados por la actora en el periodo discutido.

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

### **Sanción por inexactitud**

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

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

Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>40</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el párrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto, la Sala observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario<sup>41</sup>, fue modificada por la Ley 1819 de 2016<sup>42</sup>, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al **principio de favorabilidad** y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme con lo expuesto en esta providencia.

---

<sup>40</sup> Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

<sup>41</sup> **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

**La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%)** de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

<sup>42</sup> Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

En primera instancia se mantendrá la condena en costas, toda vez que no fue apelada. En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2009, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud, así:

### **Quinto [5] Bimestre año 2009**

#### **Liquidación de la sanción por inexactitud**

	<b>LIQUIDACIÓN OFICIAL</b>	<b>CONSEJO DE ESTADO</b>
Saldo a favor según declaración privada	\$1.833.574.000	\$1.833.574.000
Saldo a pagar Liquidación Oficial	\$17.963.000	\$17.963.000
Base para determinar la sanción	\$1.851.537.000	\$1.851.537.000
Porcentaje aplicado por sanción	<b>160%</b>	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN POR INEXACTITUD</b>	<b>\$2.962.459.000</b>	<b>\$1.851.537.000</b>

<b>CONCEPTOS</b>	<b>DECLARACIÓN PRIVADA</b>	<b>LIQUIDACIÓN OFICIAL</b>	<b>CONSEJO DE ESTADO</b>
<b>INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES</b>	\$11.329.522.000	\$11.329.522.000	\$11.329.522.000
<b>COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS</b>	\$11.629.268.000	\$57.162.000	\$57.162.000
<b>TOTAL COMPRAS E IMPORTACIONES BRUTAS</b>	\$11.629.268.000	\$57.162.000	\$57.162.000
<b>TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO</b>	\$11.629.268.000	\$57.162.000	\$57.162.000
<b>IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16%</b>	\$48.753.000	\$48.753.000	\$48.753.000

<b>IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS</b>	\$1.858.351.000	\$6.814.000	\$6.814.000
<b>TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES</b>	\$1.859.602.000	\$8.065.000	\$8.065.000
<b>SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL</b>	\$0	<b>\$40.688.000</b>	<b>\$40.688.000</b>
<b>SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL</b>	\$1.810.849.000	<b>\$0</b>	<b>\$0</b>
<b>SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP/SALDO FVR PER FIS ANT</b>	\$16.299.000	<b>(-) \$16.299.000</b>	<b>(-) \$16.299.000</b>
<b>RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON</b>	\$6.426.000	<b>(-) \$6.426.000</b>	<b>(-) \$6.426.000</b>
<b>SALDO A PAGAR POR IMPUESTO</b>	\$0	<b>\$17.963.000</b>	<b>\$17.963.000</b>
<b>SANCCIONES</b>	\$0	\$2.962.459.000	<b>\$1.851.537.000</b>
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	\$0	\$2.980.422.000	<b>\$1.869.500.000</b>
<b>O TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>\$1.833.574.000</b>	<b>\$0</b>	<b>\$0</b>
<b>TOTAL SALDO A FAVOR SUSCEPTIBLE SER SOLICITADO EN DEVOL</b>	<b>\$1.817.324.000</b>	<b>\$0</b>	<b>\$0</b>

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,

### **F A L L A**

**PRIMERO: REVÓCASE** el numeral primero de la sentencia del 24 de marzo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas. En su lugar se dispone:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° **102412012000047 del 29 de mayo de 2012** y de la Resolución No. **900.301 del 21 de junio de 2013**, mediante las cuales la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 5º del año gravable 2009 presentada por el señor William Faustino Acosta Calderín, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme con lo expuesto en esta providencia.

**SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, FÍJASE** la sanción por inexactitud y el saldo a pagar a cargo del señor William Faustino Acosta Calderín, en los valores liquidados en la parte motiva de esta providencia.»

**SEGUNDO: CONFÍRMASE** en lo demás la sentencia apelada.

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

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**MILTON CHÁVES GARCÍA**  
**BASTO**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
**RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**