



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., abril cinco (5) de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 680012333000-2013-00662-01 (21811)

Demandante: EIBARTH GEISEL PAÑARANDA CÁRDENAS

Demandado: UAE – DIAN

Temas: Impuesto sobre las ventas - primer bimestre de 2010. Bienes exentos y descuentos. Operaciones simuladas. Carga de la prueba. Principio de favorabilidad en la sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Conoce la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia de veinte (20) de noviembre de dos mil catorce (2014), proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda instaurada por EIBARTH GEISEL PAÑARANDA CÁRDENAS contra la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS

Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, de acuerdo a la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO: CONDÉNASE en costas al demandante EIBARTH GEISEL PAÑARANDA CÁRDENAS y a favor de (sic) UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, las cuales serán liquidadas por Secretaría una vez ejecutoriada la sentencia.

TERCERO: Una vez en firme esta providencia, por Secretaría de esta Corporación, **EXPÍDANSE** las copias, conforme lo dispone el artículo 114 numeral 2 del Código General del Proceso.

CUARTO: Ejecutoriada esta providencia, archívense las diligencias previas las anotaciones en el Sistema de Justicia XXI.

I. ANTECEDENTES

1. Los hechos

Mediante la **liquidación oficial de revisión nro.**

042412012000013 de 6 de febrero de 2012, la UAE – DIAN modificó la liquidación privada presentada por el señor Eibarth Geisel Peñaranda Cárdenas por concepto del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2010, en el sentido de rechazar los impuestos descontables en cuantía de \$71.439.000 y las compras por \$446.496.000, porque las transacciones realizadas fueron simuladas. Además, determinó que la suma de \$475.520.000 reportada como ingresos por exportaciones no corresponden a la venta de mercancía (cuero) para exportación, por lo que se clasificó como ingresos por operaciones gravadas, que no dan derecho a la devolución del impuesto descontable.

Por lo anterior, se pasó de un saldo a favor declarado por el contribuyente por \$71.439.000 a determinarse de manera oficial un saldo a pagar por impuesto por \$76.083.000 y una sanción por inexactitud por \$236.035.000.

Decisión que se confirmó con la **resolución nro. 900.081 de 15 de febrero de 2013**, en reconsideración.

2. Las pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó lo siguiente:

1. **SE DECLARE** la nulidad de la liquidación oficial Impuesto sobre las ventas – Revisión No. 042412012000013 de fecha Febrero 6 de 2012, proferida por la funcionaria Gloria Inés Moreno Rincón, Jefe División Gestión de Liquidación, Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, que modifico (sic) la liquidación privada del impuesto sobre las ventas, correspondiente al primer (1) bimestre de 2010, radicado con el No. 07291300031959 de fecha 8 de marzo de 2010.

2. **SE DECLARE** igualmente la nulidad de la Resolución No. 900.081 de fecha 15 de febrero de 2013, notificada el 1 de marzo de 2013, que resuelve el recurso de Reconsideración modificando (sic) el designado el numeral anterior, proferida por Luz Dary Celis Vargas, Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga.

3. En consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de establecimiento, solicito se mantenga la liquidación privada del impuesto sobre las ventas, correspondiente al primer (1) bimestre de 2010, radicado con el No. 07291300031959 de fecha 8 de marzo de 2010, presentada por el señor EIBARTH GEISEL PEÑARANDA CARDENAS (sic) identificado con el NIT 79854324-3 y que arrojo (sic) un saldo a favor por este periodo de **SETETENTA (sic) UN MILLON CUATROCIENTOS TREINTA Y**

**NUEVE MIL PESOS MONEDA LEGAL COLOMBIANA
(\$71.439.000).**

4. *Solicito que condene en costas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, de conformidad con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.*

3. Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE – DIAN está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 338 de la Constitución Política (CP), 481, 489, 683 y 850 del Estatuto Tributario (ET), 13-1 y 117 del Código de Comercio (C. de Co.), 9 de la Ley 145 de 1960, 3 y 5 de la Ley 67 de 1979, 15 del Decreto 3541 de 1983, 75 del Decreto 2503 de 1987, y 2 y 3 del Decreto 1740 de 1994.

El concepto de violación se sintetiza así:

El artículo 117 del C. de Co. prevé que la existencia de las sociedades se prueba con el certificado de la Cámara de Comercio, documento que obra en el expediente; por lo tanto, la DIAN no podía fundamentar su actuación en la inexistencia de los proveedores del contribuyente, quien además, actuó amparado en lo previsto en el numeral 1 del artículo 13 del mismo ordenamiento, según el cual, se presume que una persona ejerce el comercio cuando está inscrita en el registro mercantil.

En el caso concreto, los actos administrativos están viciados de nulidad, porque la Administración desconoció los documentos enviados por las empresas proveedoras, con los que la contadora pública certificó su ubicación y existencia. Documentos que en virtud de lo previsto en el artículo 9 de la Ley 145 de 1960, fueron tomados por el contribuyente "*como fe pública*".

Asumió que al contribuyente le correspondía investigar a sus proveedores y verificar sus actuaciones comerciales, facultad que recae de manera exclusiva en el Estado y que da lugar a que se declare a un proveedor como ficticio; procedimiento que no se surtió en este asunto.

Tuvo en cuenta una serie de deficiencias en relación con las empresas proveedoras, que podrían conducir a que se les investigara; sin embargo, fueron esas anomalías, respecto de terceros, las que llevaron al desconocimiento de costos del contribuyente, cuya contabilidad no fue cuestionada.

Desconoció lo previsto en el artículo 5 de la Ley 67 de 1979, según el cual, las comercializadoras internacionales serán las únicas responsables de las exportaciones, asumirán las sanciones previstas si no lo hacen y pagarán las exenciones a que dichas exportaciones hayan dado lugar.

Responsabilizó al contribuyente de las exportaciones no realizadas, cuando su compromiso llegaba hasta la entrega de la mercancía a las comercializadoras internacionales.

Y olvidó que el certificado al proveedor, en los términos del artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, constituye el documento "*legal suficiente*" para que se reconozca el beneficio de exportaciones.

4. La contestación de la demanda

La UAE – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y solicitó que se condene en costas a la parte actora.

En primer lugar, la Administración advirtió que la parte actora hizo caso omiso al numeral 4 del artículo 162 del CPACA; por lo tanto, ante la inexistencia de cargos de nulidad, por la ausencia del concepto de violación, no es posible continuar con el trámite del proceso.

Aseguró que en el curso de la investigación administrativa se recopilaron y analizaron varias pruebas en relación con las sociedades Proveedora Mundial de Marketing S.A.S., Proveedora Soluciones Empresariales S.A.S. y Comercializadora Nacional Colombiana, proveedores del contribuyente de insumos para calzado y con las sociedades de comercialización internacional C. I. EXPOCÚCUTA LTDA. y Comercializadora Internacional Corporación Latinoamericana de Comercio Exterior S.A.S., que junto con la ausencia de información en la base de datos de la DIAN, que permitiera corroborar la existencia de los certificados al proveedor, condujo a que se considerara que el demandante no vende o comercializa cuero crust, que las exportaciones no eran reales y que se incurrió en fraude fiscal.

Aclaró que el hecho que la contabilidad cumpla con los requisitos de orden formal, no impide que si se comprueba que esta no presta credibilidad, para efectos fiscales, se le reste validez, como ocurrió en el caso concreto, en el que: (i) no existe prueba que soporte documentalmente los pagos realizados por el demandante, porque todo es llevado al crédito o mediante pagos de contado, (ii)

tampoco se cuenta con algún tipo de garantía que respalde las operaciones, (iii) no se encontraron puntos compatibles en lo manifestado tanto por el contribuyente como por la persona que prestó el servicio de transporte, porque aparte del pago en efectivo, no existen guías de transporte o facturas que den cuenta de la realización del transporte, (iv) se observó que no existe capacidad física, operativa, financiera, comercial, laboral y productiva, tanto de la auditada como de los proveedores, clientes y la empresa transportadora y (v) no fue posible identificar plenamente la actividad de los supuestos proveedores, a pesar de las respectivas visitas.

Finalmente, la DIAN informó que de conformidad con el artículo 659 del ET se sancionó a la contadora del contribuyente.

5. La sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

El hecho que exista registro comercial, no presume, para todos los efectos legales, el ejercicio del comercio, máxime si en la investigación adelantada por la DIAN al contribuyente, no fue posible ubicar a sus proveedores, sociedades que conforme con el certificado de Cámara de Comercio fueron liquidadas en diciembre de 2013 y enero de 2014.

Aunque la parte actora afirmó que despachó mercancía a las sociedades de comercialización internacional, que realizó los pagos en efectivo y que su papel como proveedor llega hasta la venta de

la mercancía, siendo la comercializadora internacional la que debe cumplir con la exportación, la DIAN constató que en las direcciones reportadas no funcionan las sociedades señaladas por el demandante, por lo que se concluyó que las transacciones fueron falsas y se incumplió con lo previsto en el literal b) del artículo 481 del ET, porque los bienes no fueron exportados.

La parte actora no desvirtuó, correspondiéndole la carga de la prueba, las afirmaciones hechas por la Administración en el curso de la investigación; actuación que se adelantó con acatamiento de las formas legales existentes, por la autoridad competente, y respetando el debido proceso y el derecho a la defensa.

Además, aunque la contabilidad constituye prueba en favor del contribuyente, si se lleva en debida forma, esto no impide que se pueda desvirtuar por otros medios de prueba, para establecer la realidad de los hechos.

6. El recurso de apelación

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

Luego de referirse a los hechos de la demanda y a los argumentos expuestos por la DIAN en la actuación administrativa, afirmó que *“lo que la DIAN manifiesta que (sic) es falso y que verificaron las direcciones y no encontraron es totalmente descartable ya que hay cámaras de comercio y hay RUT de estas empresas, lo que sucede es que estas direcciones fueron cambiadas, por esta razón las inspecciones que fueron ordenadas no se realizaron, mas (sic) aún todas las exportaciones*

sí se hicieron, todos estos argumentos serán probados en segunda instancia con el fin de que la sentencia sea revocada”.

7. Los alegatos de conclusión

7.1 La **parte demandante** guardó silencio.

7.2 La **parte demandada** afirmó que lo expuesto por la parte actora en el recurso de apelación no desvirtúa las pruebas que sustentaron la actuación administrativa.

Agregó que esta no esta etapa procesal para probar que las exportaciones sí se realizaron.

7.3 El **Ministerio Público** guardó silencio.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. El caso concreto

1.1 En este asunto, para efectos del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2010, el contribuyente informó que adquirió insumo de calzado a las empresas Proveedora Mundial de Marketing S.A.S., Comercializadora Nacional Colombiana S.A.S. y Proveedora Soluciones Empresariales S.A.S., con domicilios fiscales en la ciudad de Medellín.

Y afirmó que realizó ventas a las comercializadoras internacionales C.I. Expocúcuta Ltda. y Comercializadora Internacional Corporación Latinoamericana de Comercio Exterior S.A.S., ambas con domicilio en la ciudad de Cúcuta.

Conforme con lo anterior, en la declaración privada cuestionada, el demandante tuvo como exentos unos bienes (art. 481 literal b del ET)¹ y aplicó el descuento previsto en el artículo 488 del citado ordenamiento².

1.2 Con el fin de verificar la veracidad de esa información, la DIAN visitó la “casa” donde funcionaba la sociedad actora y las oficinas donde presuntamente se encontraban las instalaciones de las empresas con las que la demandante tuvo relaciones comerciales durante el periodo en discusión (proveedores y compradores).

1.3 De estas visitas surgieron serios indicios de la inexistencia de las operaciones reportadas, tal como quedó expuesto en la liquidación oficial de revisión³, porque no existen documentos soportes de los pagos, “todo es llevado al crédito y/o mediante

¹ Son bienes exentos “los corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado”.

² “Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”.

³ Página 17 del anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión demandada. Fl. 25 del c.p.

pagos de contado”, no se evidenció ningún tipo de garantía que respaldara las operaciones, no hay documentos que soporten el transporte de la mercancía, entre los proveedores del contribuyente existe coincidencia en las direcciones reportadas y “no se observó capacidad física, operativa, financiera, comercial, laboral, productiva tanto en la auditada como en los terceros (proveedores, clientes y empresa transportadora)”.

Además, no fue posible que la Administración verificara la realidad de las operaciones y el vínculo comercial de la sociedad contribuyente con los terceros, porque en las direcciones registradas en el RUT tanto de proveedores como de clientes del actor, el “local” estaba cerrado, desocupado o funcionaba otra empresa.

Adicionalmente, la DIAN advirtió que en otras investigaciones que se estaban llevando a cabo, con el *“mismo modus operandi o comportamiento frente a la actividad económica, con las mismas excusas o razones para no poner a disposición la contabilidad y sus respectivos soportes, con la misma Contadora Pública (...)”*, estaban implicadas las mismas empresas.

Finalmente, la Administración corroboró que los certificados al proveedor⁴ relacionados con el contribuyente, no aparecen registrados en la base de datos de la DIAN⁵.

⁴ Conforme con el artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, por el cual se dictan normas relativas a las Sociedades de Comercialización Internacional, se denomina certificado al proveedor –CP- *“el documento mediante el cual las Sociedades de Comercialización Internacional reciben de sus proveedores, a cualquier título, mercancías del mercado nacional y se obligan a exportarlas, en su mismo estado o una vez transformadas (...)”*.

⁵ Página 12 de la LOR. Fl. 22 anverso del c.p.

Por lo anterior, la DIAN concluyó que el contribuyente pretendió el reconocimiento del impuesto descontable y del derecho a la devolución con “*medios fraudulentos y operaciones engañosas*” (*creación de costos y gastos ficticios*)⁶, por lo que procedió a su rechazo, decisión que el Tribunal encontró ajustada a derecho.

1.4 En el recurso de apelación, la parte actora se limitó a afirmar que lo manifestado por la DIAN era falso, sin hacer mayor esfuerzo probatorio en el curso de la actuación administrativa y judicial, sustentando su afirmación en que tanto sus proveedores como clientes están registrados en la Cámara de Comercio y en el RUT.

1.5 El argumento que sustenta el recurso de apelación no es suficiente para desvirtuar las razones expuestas por la DIAN en los actos administrativos demandados. Recuérdese que el propósito principal del RUT es el de identificar, ubicar y clasificar, en general, a los sujetos de obligaciones administradas por la DIAN, respecto de los cuales esta requiera su inscripción (art. 555-2 ET), en tanto que el registro mercantil tiene por objeto fundamental llevar la matrícula de los comerciantes y de los establecimientos de comercio, así como la inscripción de todos los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exige esa formalidad (art. 26 C. de Co.).

1.6 Por eso la inscripción en el RUT y en la Cámara de Comercio no es prueba suficiente para acreditar la existencia de las operaciones que la parte actora dice haber realizado con terceros (proveedores y compradores) y la cuantía de las mismas, que es la cuestión que se discute en este proceso.

⁶ Página 21 de la LOR. Fl. 27 del c.p.

1.7 En este orden de ideas, como la parte actora no cumplió con la carga de la prueba⁷ y omitió aportar elementos de juicio que probaran que las operaciones con los clientes y proveedores eran reales, los actos administrativos demandados están ajustados a derecho.

1.8 Para que el demandante tenga derecho a las prerrogativas de que tratan los artículos 481 literal b) y 488 del ET es indispensable que la operación sea real⁸ y que se acredite el cumplimiento de los requisitos previstos en la ley.

1.9 No obstante lo anterior, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados, porque aunque la parte actora no cuestionó la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta en los mismos, la Sala advierte que al igual que en otros casos⁹, se debe aplicar el

⁷Cfr. la sentencia del 13 de agosto de 2015, radicado Nro. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se citó la sentencia del 18 de octubre de 2012, radicado Nro. 18329, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Posición reiterada en la sentencia del 14 de julio de 2016, radicado Nro. 20547, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. La Sala expuso que: *"con fundamento en los artículos 746 y 684 del Estatuto Tributario y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la Administración tiene la carga de desvirtuar dicha presunción. No obstante, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a cargo del contribuyente en dos eventos: cuando la DIAN solicita una comprobación especial o cuando la ley exige tal comprobación"*.

⁸ Cfr. la sentencia de 15 septiembre de 2016, radicado nro. 080012333000-2012-00114-01 (20555), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, en la que se dijo que el hecho de que un proveedor no haya sido calificado como ficticio y no aparezca señalado en un listado oficial, no necesariamente conduce a que la deducción o el costo deba ser reconocido de modo indefectible, porque al tratarse de una erogación inexistente, su aceptación desconocería el precepto normativo, que parte de la realidad de la operación para la procedencia del beneficio.

⁹ Cfr. las sentencias de esta Sección de 20 de febrero de 2017, radicado nro. 150012333000-2013-00685-01 (21089), de 29 de junio de 2017, radicado nro. 760012331000-2010-01447-01 (20951) y de 15 de noviembre de 2017, radicado

principio de favorabilidad. En consecuencia, la sanción por inexactitud será equivalente al 100% sobre la base señalada por la DIAN, y no del 160% como se liquidó en los actos enjuiciados.

2. Conclusión

Conforme con lo expuesto, la Sala revocará la sentencia del Tribunal y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se procederá a practicar nueva liquidación del impuesto a cargo del contribuyente, así:

	Liquidación privada	Liquidación oficial	Liquidación C. de Edo.
Ingresos brutos por operaciones exentas (T. Nal)	475.520.000	0	0
Ingresos brutos por operaciones gravadas	0	475.520.000	475.520.000
Total de ingresos brutos recibidos durante el periodo	475.520.000	475.520.000	475.520.000

nro. 250002327000-2010-00277-01 (21042), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

Total ingresos netos recibidos durante el periodo	475.520.000	475.520.000	475.520.000
Compras y servicios gravados	446.496.000	0	0
Total compras e importaciones brutas	446.496.000	0	0
Total compras netas realizadas durante el periodo	446.496.000	0	0
Impuesto generado a la tarifa del 16%	0	76.083.000	76.083.000
Total impuesto a cargo /Imp. generado op. gravadas	0	76.083.000	76.083.000
Impuesto descontable por operaciones gravadas	71.439.000	0	0
Total impuestos descontables	71.439.000	0	0
Total saldo a pagar del periodo fiscal	0	76.083.000	76.083.000
Saldo a favor del periodo fiscal	71.439.000	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	76.083.000	76.083.000
Sanciones	0	236.035.000	147.522.000
Total saldo a pagar	0	312.118.000	223.605.000
Total saldo a favor	71.439.000	0	0
Total saldo a favor susceptible de ser solicitado devol.	71.439.000	0	0

Cálculo de la sanción por inexactitud

	Liquidación oficial de revisión	Liquidación Consejo de Estado
Mayor impuesto de ventas	76.083.000	76.083.000

determinado		
Más saldo a favor declarado contribuyente	71.439.000	71.439.000
Total mayor impuesto determinado	147.522.000	147.522.000
Porcentaje a aplicar	160%	100%
Total sanción por inexactitud	236.035.000	147.522.000

3. Costas

No se condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho), en esta instancia, porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

Primero: REVÓCASE el numeral primero de la sentencia de veinte (20) de noviembre de dos mil catorce (2014), proferida por el Tribunal Administrativo de Santander. En su lugar:

Declárase la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión nro. 042412012000013 de 6 de febrero de 2012, por la que UAE – DIAN

modificó la liquidación privada presentada por el señor Eibarth Geisel Peñaranda Cárdenas por concepto del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2010, y de la resolución nro. 900.081 de 15 de febrero de 2013, que la confirmó.

Como consecuencia de la anterior declaración y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que el impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2010 a cargo de la parte actora, corresponde a la liquidación practicada por esta Corporación, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: CONFÍRMASE en lo demás.

Tercero: SIN CONDENA EN COSTAS en esta instancia.

Cuarto: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, como apoderado de la UAE - DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 257 de este cuaderno.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ