



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dos (2) de diciembre de dos mil quince (2015)

Radicación: 25000232700020090009502 **[21104]**

Actor: MAZAL GROUP S.A. (NIT. 830.124.924-4)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-
DIAN

IVA 5º BIM 2004

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 28 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las pretensiones de la demanda.



La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones Nos. 310642007000118 de 17 de diciembre de 2007 y la 900005 de 16 de enero de 2009 de conformidad con la parte considerativa del presente fallo.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRESE que operó la firmeza de la declaración del Impuesto Sobre las Ventas del quinto bimestre del año 2004.

ANTECEDENTES

El 11 de noviembre de 2004, MAZAL GROUP S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre del año 2004, con un saldo a favor de \$620.308.000.

El 18 de noviembre de 2004, la actora presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor, resuelta mediante Resolución No. 10694 del 26 de noviembre de 2004 por medio de la que se ordenó compensar \$514.899.000 y devolver el saldo.



El 2 de abril de 2007, la DIAN notificó el Requerimiento Especial No. 310632007000066 en el que propuso las siguientes modificaciones:

- Rechazo de compras y servicios gravados (renglón 55) por \$4.572.525.000.
- Rechazo de impuestos descontables por compras y servicios gravados (renglón 66) por \$731.604.000.
- Rechazo de retenciones por IVA que le practicaron a la demandante (Renglón 71) por \$395.382.700.
- Sanción por inexactitud por \$1.803.179.200.

El 17 de diciembre de 2007, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642007000118, que confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial. Por tanto, determinó un saldo a pagar de \$2.309.858.000. El citado acto fue notificado a la actora el 21 de diciembre de 2007.

Mediante Resolución 900005 del 16 de enero de 2009, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante y confirmó el acto recurrido.

DEMANDA



MAZAL GROUP S.A., en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERO: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Número 310642007000118 de 17 de diciembre de 2007, proferida por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

SEGUNDO: Que se DECLARE la nulidad de la Resolución Número 900005 de 16 de enero de 2009, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección Jurídica de Grandes Contribuyentes de Bogotá mediante la cual se CONFIRMA la Liquidación Oficial de Revisión Número 310642007000118 de 17 de diciembre de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre de 2004, presentada por la sociedad MAZAL GROUP S.A.

TERCERO: Que como consecuencia de lo anterior, se restablezcan los derechos a la sociedad MAZAL GROUP S.A., se deje en firme la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2004 presentada por el contribuyente MAZAL GROUP S.A., y se ordene el pago de perjuicios ocasionados a la sociedad MAZAL GROUP S.A.”.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 29, 95 [9] y 209 de la Constitución Política.
- Artículos 82, 450, 456, 566, 568, 569, 647, 683, 704, 705, 705-1, 714, 730, 754-1, 755, 756, 757, 758, 759, 760, 761, 762, 763 y 764 del Estatuto Tributario



- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación del espíritu de justicia

Las actuaciones de los funcionarios visitadores no estuvieron presididas por el principio de justicia, consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, por cuanto no se practicaron las pruebas solicitadas en la respuesta al requerimiento especial, que demostraban la realidad de las operaciones que corresponden a las compras efectuadas por la actora a Mazal de Colombia S.A y a Top Internacional Colombia S.A.

2. Existencia de operaciones

La DIAN rechazó las compras efectuadas a Mazal de Colombia S.A. por \$4.572.525.000, impuestos descontables por compras y servicios gravados por \$731.604.000 y retenciones de IVA practicadas por Top Internacional de Colombia S.A. por \$395.382.700, porque consideró que son operaciones inexistentes.

La DIAN precisó que consultada la cuenta corriente de Top Internacional Colombia S.A. el 26 de marzo de 2007, se estableció que esta adeuda a la DIAN \$1.696.644.000 de los cuales \$1.187.882.000 corresponden a retenciones, por varios periodos, entre otros, los de los meses 10 a 12 de



2004, dentro de las cuales existen retenciones por IVA practicadas a Mazal Group S.A. Además, que consultado el RUT aparece que Top Internacional Colombia S.A. cambió de domicilio a Barranquilla (Atlántico) y que el teléfono registrado corresponde a una oficina de abogados en Bogotá.

Con fundamento en lo anterior, la DIAN requirió a la actora por los ingresos pero le desconoció los costos de la operación.

Sin embargo, Top Internacional Colombia S.A. es objeto de un proceso de cobro por una declaración de IVA y, por otra parte, cursa contra su representante legal un proceso penal por el delito de omisión de agente retenedor. Todo lo anterior evidencia que la operación con la demandante efectivamente existió.

Además, con esta prueba se desvirtúa el indicio al que hace referencia la DIAN en la liquidación oficial de revisión, con base en el cual rechazó impuestos descontables a la demandante.

3. Inexistencia de vinculación económica

El hecho de que una empresa compre o venda bienes y/o servicios a otras no crea entre ellas vinculación económica, pues de ser así todas las empresas que existen en el país estarían vinculadas entre sí, lo que haría imposible adelantar solicitudes de devolución o compensación, de impuestos



descontables y de retenciones en la fuente por IVA y costos para el impuesto de renta.

En el presente caso, los actos acusados se fundamentan en un indicio o presunción que carece de pruebas y que, a pesar de ello, condujo a desestimar las operaciones que efectivamente existieron entre Mazal de Colombia y Mazal Group.

4. Sanción por Inexactitud

En atención al carácter indiciario de la prueba y el criterio del Consejo de Estado expuesto en sentencia del 23 de mayo de 1997, exp. 8242, no procede la sanción por inexactitud en contra de la sociedad actora.

4. Firmeza de la declaración de IVA por el bimestre 5° del año gravable 2004

Según el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, la declaración de IVA por el bimestre 5 de 2004, presentada por la actora el 11 de noviembre de 2004, está en firme. Ello, porque la declaración de renta por el año gravable 2004, presentada el 7 de abril de 2005, se encuentra en firme por no haberse notificado oportunamente el requerimiento especial.

5. Daño ocasionado a Mazal Group S.A.



Además de ser ostensiblemente violatorios del derecho de defensa y del principio de publicidad de las actuaciones públicas, los actos administrativos demandados han generado a la actora dificultades de contratación con sus clientes, distorsión en los productos que comercializa y afectación de su imagen comercial.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

La declaración de IVA por el bimestre 5º de 2004 no está en firme, porque no operó la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2004, dado que la demandante no tiene derecho al beneficio de auditoría (artículo 689-1 del Estatuto Tributario), como se precisó en la liquidación oficial de revisión demandada.

Para analizar la firmeza de la declaración de IVA correspondiente al quinto bimestre de 2004 debe tenerse en cuenta la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2004, de acuerdo con los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.



El 15 de abril de 2005, la actora pidió la devolución del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2004. En consecuencia, la DIAN tenía hasta el **15 de abril de 2007** para notificar el requerimiento especial de renta, acto que fue notificado el 13 de abril de 2007.

Por lo tanto, tampoco ocurrió la firmeza de la declaración de IVA por el bimestre 5º de 2004, toda vez que el requerimiento especial respecto de este impuesto fue notificado a la sociedad el **2 de abril de 2007**.

Respecto de las operaciones realizadas con Mazal de Colombia S.A., en el requerimiento especial se precisó que esta sociedad se encuentra disuelta y en estado de liquidación desde el 21 de diciembre de 2004 y que verificadas las seis declaraciones de IVA por el año gravable 2004, presentadas por esta sociedad, únicamente registró ingresos brutos por ventas de \$566.628.000 por el quinto bimestre de 2004 y de \$98.880.000 por el sexto bimestre de mismo año, sumas muy inferiores a las declaradas por la actora por concepto de compras.

En varias oportunidades, la DIAN solicitó al contador de la actora que informara de manera detallada cómo pagó las facturas de compra a Mazal Colombia S.A. y el movimiento detallado del ingreso y salidas de mercancías con sus soportes, sin que fuera posible obtener dicha información. Similar



situación ocurrió con los soportes de las operaciones de venta realizadas con Top Internacional Colombia S.A.

A su vez, verificada la cuenta corriente de Top Internacional Colombia S.A., se constató que esta adeuda a la DIAN retenciones por los períodos 10, 11 y 12 del año 2004 correspondientes, entre otras, a las compras efectuadas a Mazal Group S.A.

Del mismo modo, se indicó que consultado el RUT de Top Internacional de Colombia, se observa que cambió de domicilio a la ciudad de Barranquilla y que aparece un número telefónico que corresponde a una oficina de abogados de la ciudad de Bogotá.

De todo lo anterior, concluyó que no estaba probada la realidad de las operaciones de compra realizadas entre la actora y Mazal de Colombia S.A. y Top Internacional de Colombia S.A.

Por lo tanto, en el acto demandado se rechazaron impuestos descontables por compras y servicios gravados, de acuerdo con los artículos 420, 421 y 488 del E.T. y 1849 del C.Co, pues para que exista derecho a descontar



impuestos es indispensable la existencia de una real operación de compraventa de un bien.

Sin embargo, en este caso, los impuestos descontables no están demostrados, ya que las pruebas recaudadas desvirtuaron los registros contables y las facturas de compraventa, porque se evidenció que no hubo entrega de mercancías ni pago de estas.

Respecto a las retenciones por IVA que se le practicaron a la actora, se demostró que frente a Top Internacional Colombia S.A. solo se pagaron 4 facturas y las demás fueron devueltas, por lo que no existió operación comercial entre la actora y esta sociedad y debieron reversarse los asientos contables. También, que, según el cruce de información, en la cuenta del inventario 14350401 *“mercancías gravadas a nivel de terceros”* y en la cuenta *“proveedores nacionales”* de octubre de 2004 de la actora no aparece el nombre de Top Internacional Colombia y solo se registra la cuantía de \$3.294.655.580. Que en las cuentas de inventario de febrero y abril de 2004 no se registraron salidas de mercancías que den lugar a inferir su devolución. Que la División de Cobranzas de la DIAN informó que Top Internacional Colombia adeudaba valores por concepto de retención por los meses 10, 11, y 12 de 2004 y que verificado el sistema de información exógena esta sociedad no aparece como informante ni como informada.



Así las cosas, está demostrado que los funcionarios de la Administración se esmeraron en establecer la realidad de las operaciones. Además, una vez se comprueba que no fueron allegados los documentos que soportan la realidad de los costos invocados, se invierte la carga de la prueba.

En cuanto a la vinculación económica, se reitera lo señalado en la liquidación oficial de revisión, en el sentido de que las apreciaciones efectuadas desde el requerimiento especial atinentes a los vínculos familiares encontrados entre los miembros de las juntas directivas, representación legal, revisoría fiscal y administración de las sociedades Mazal Group S.A., Mazal Colombia S.A. y Top Internacional S.A., evidenciadas en los respectivos certificados de existencia y representación legal, no constituyen la causal del rechazo de las compras, impuestos descontables y retenciones, pues la razón de su rechazo fue la inexistencia y falta de soportes de las operaciones.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta, precisó que la sociedad incluyó en su declaración de IVA del quinto bimestre de 2004, impuestos descontables y retenciones que, de acuerdo con las pruebas, son operaciones inexistentes. Por lo mismo, se afectó el saldo a favor y el valor a pagar de la declaración, lo que constituye causal de inexactitud sancionable de acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones por las siguientes razones:

Según los artículos 705, 705-1 y 714 del Estatuto Tributario, la declaración privada queda en firme si dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, la DIAN no ha notificado el requerimiento especial.

A su vez, el término para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retención en la fuente, será el mismo que corresponda a la declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

En este orden de ideas, la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas se cuenta a partir de la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración de renta del año correspondiente.

El 11 de noviembre de 2004, la actora presentó su declaración del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre de 2004, en la que reflejó un saldo a favor



de \$620.308.000. El 18 de noviembre de 2004, presentó la solicitud de devolución del saldo a favor, que fue reconocido mediante Resolución 10694 de 26 de noviembre de 2004.

De esta manera, la declaración de IVA adquirió firmeza el 18 de noviembre de 2006, y solo hasta el 30 de marzo de 2007 la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 31 0632007000066, que fue notificado el 2 de abril de 2007. En consecuencia, operó la firmeza de la declaración privada de IVA.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Firmeza de la declaración de IVA por el bimestre 5º de 2004

El a quo estimó que el término de los dos (2) años para que opere la firmeza de la declaración debe contarse a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor del IVA. Por ello, olvidó que según el artículo 705-1 E.T., los dos años se cuentan a partir del vencimiento del



plazo para declarar renta en el correspondiente año gravable, que, para el caso concreto, es el año gravable 2004.

La declaración de renta del periodo gravable 2004 fue presentada el 7 de abril de 2005, esto es, oportunamente. Por tanto, el requerimiento de IVA se podía notificar hasta el **7 de abril de 2007**.

Toda vez que el requerimiento especial se notificó el **2 de abril de 2007**, fue oportuno, motivo por el cual no se produjo la firmeza de la declaración de IVA.

Motivos de fondo de los actos administrativos demandados

En la declaración del IVA del quinto bimestre de 2004, la actora registró en el renglón 55 “*compras y servicios gravados*” la suma de \$4.718.737.000, en la que incluyó las compras que efectuó a MAZAL DE COLOMBIA S.A. por \$4.572.525.000.

Al efectuar el cruce de información con la declaración de ventas de MAZAL DE COLOMBIA S.A. del mismo periodo gravable, en el renglón 50 “ingresos



brutos por operaciones de ventas” esta sociedad registró la suma de \$566.628.000 y en el periodo siguiente, \$98.800.000, valores diferentes a los que la demandante declaró haberle vendido en el periodo investigado, por valor de \$4.572.525.000. De igual forma, a pesar de ser requerida, la actora no allegó los soportes para demostrar el pago de las facturas, así como el ingreso y salida de las mercancías del almacén.

Igualmente, por la aparente operación de compra entre las sociedades ya mencionadas, en la declaración de ventas del quinto periodo del año 2004, la actora solicitó impuestos descontables de los cuales se desconocieron \$731.604.000.

Además, la demandante no entregó los soportes de los registros contables de ingresos y egresos de las mercancías, ni del pago de las supuestas ventas que realizó a TOP INTERNACIONAL COLOMBIA S.A. por valor de \$3.294.853.575, que generaron un IVA de \$527.176.572 y una retención por IVA de \$395.382.669.

De igual forma, se consultó la cuenta corriente integral de TOP INTERNACIONAL COLOMBIA S.A., y se encontró que adeudaba a la administración tributaria retenciones de los periodos 10, 11 y 12 del 2004,



que correspondían, entre otras, a las retenciones en la fuente por IVA que practicó a la demandante.

Se demostró que frente a Top Internacional S.A. solo se pagaron 4 facturas y las restantes fueron devueltas por lo que no existió operación comercial base de impuesto y debieron reversarse los asientos contables.

Igualmente en el RUT de TOP INTERNACIONAL COLOMBIA S.A. figura el cambio de domicilio de la sociedad en Barranquilla y el teléfono corresponde a una oficina de abogados en Bogotá.

Además, verificados los certificados de existencia y representación legal de las sociedades intervinientes se estableció que las juntas directivas, representación legal y revisoría fiscal son comunes y con vínculos familiares, por lo cual existe vinculación económica y administrativa, de lo cual se evidenció que las tres sociedades realizaron operaciones entre sí con el fin de obtener beneficios económicos al crear operaciones simuladas para proporcionarse impuestos descontables, retenciones en la fuente por IVA y costos para efectos del impuesto de renta.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN



La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda¹.

La **demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda².

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada porque, de acuerdo con los artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario, como la actora presentó solicitud de devolución respecto de la declaración de IVA del 5º bimestre de 2004, el término de dos (2) años de firmeza de esta declaración se cuenta desde dicha solicitud, efectuada el 18 de noviembre de 2004, conforme lo entendió el Tribunal.

Por lo tanto, el requerimiento especial debió notificarse hasta el 18 de noviembre de 2006. Sin embargo, se notificó el 2 de abril de 2007, esto es, extemporáneamente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹ FI 449-473

² FI. 433- 443



En los términos de la apelación interpuesta por la DIAN, la Sala precisa si existe firmeza de la declaración de IVA por el bimestre 5º de 2004. En caso negativo, define si se ajustan derecho los actos demandados, que modificaron la citada declaración, para lo cual analiza los restantes argumentos de la demanda, pues el *a quo* no lo hizo. Por la misma razón, estudia la objeción a la aclaración y complementación del dictamen pericial, decretado por el Tribunal a solicitud de la actora.

1. Firmeza de la declaración de IVA por el bimestre 5º de 2004

El artículo 705-1 del Estatuto Tributario señala lo siguiente:

*“Artículo 705-1. **Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.** Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del estatuto tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.”*

Esta disposición fue adicionada por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995, con la finalidad de que cuando la Administración Tributaria revisara la declaración de renta de un determinado año gravable y encontrara inconsistencias en las declaraciones de IVA o de retención en la fuente



correspondientes al mismo periodo gravable, pudiera modificarlas, teniendo en cuenta que la declaración de renta se presenta en el año siguiente al período gravable denunciado³.

La intención del legislador fue unificar los términos de firmeza de las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente, para darle la oportunidad a la Administración Tributaria de modificar las declaraciones de ventas y retención en la fuente, cuando encontrara hallazgos en la declaración de renta.

Por eso, concordante con el artículo 705-1 E.T., cuando el artículo 705 del mismo estatuto dispone que el término de firmeza se cuenta a partir de la presentación de la declaración, si es oportuna, para el denuncia de ventas el término se cuenta a partir de la presentación de la declaración de impuesto sobre la renta. De la misma manera, si la declaración de renta fue presentada de manera extemporánea, el término de firmeza de la declaración de ventas se contará a partir de la fecha de presentación extemporánea del denuncia rentístico⁴.

Además, cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración de ventas sí, el término de firmeza de la declaración de IVA se

³ Ver sentencia de 6 de octubre de 2005, exp 14560 C.P María Inés Ortiz Barbosa

⁴ Ver sentencia de 5 de diciembre de 2011, exp 17428 C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



cuenta a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor de IVA, conforme con los artículos 705 y 714 del E.T⁵.

Asimismo, cuando la declaración de renta presenta saldo a favor, independientemente de que la declaración de IVA tenga o no saldo a favor, el término de firmeza se cuenta a partir de la solicitud de devolución de saldo a favor en renta. Esta regla debe aplicarse *“independientemente de que eso implique que los términos de firmeza de la declaración de renta y venta corran de manera independiente cuando el denuncia de renta no contempla un saldo a favor y la de ventas sí”*⁶.

Para el caso en estudio, el **15 de abril de 2005**⁷ la actora presentó solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año

⁵ En lo pertinente, el artículo 705 del Estatuto Tributario dispone que “Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva”.

En el mismo sentido, el inciso segundo del artículo 714 E.T. prevé que “La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.”

⁶ Sentencia de 5 de diciembre de 2011, exp 17428 C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁷ Folio 126 c.p.



gravable 2004. Por tanto, el plazo para notificar el requerimiento especial tanto en renta como en IVA, vencía el **15 de abril de 2007**⁸.

Como el requerimiento especial por el impuesto sobre las ventas del 5° bimestre de 2004 fue notificado el **2 de abril de 2007**, se notificó dentro de la oportunidad legal consagrada en el artículo 705 del Estatuto Tributario⁹, .

Desvirtuada la extemporaneidad del requerimiento especial, que motivó al fallador de primera instancia a anular los actos administrativos impugnados, la Sala procede a estudiar los demás cargos expuestos en la demanda, al igual que la objeción a la aclaración y complementación del dictamen pericial solicitado por la actora y decretado por el Tribunal.

1. Objeción a la aclaración y complementación del dictamen pericial

Con la finalidad de desvirtuar las pruebas allegadas por la DIAN, la actora en primera instancia solicitó la práctica de un dictamen pericial con la finalidad de *“verificar costos de ventas, período, procedencia de las operaciones y la*

⁸ El requerimiento especial en el impuesto sobre la renta por el año gravable 2004 fue notificado a la actora el 13 de abril de 2004 (folio 103 c.p).

⁹ Folio 191 c.a 2



realidad económica en el contenido de las declaraciones presentadas por la sociedad MAZAL GROUP.”¹⁰

Mediante auto del 11 de noviembre de 2009 el Tribunal ordenó la práctica del dictamen pericial solicitado. El 11 de enero de 2012, la DIAN solicitó aclaración y complementación del dictamen pericial, complementado mediante escrito del 28 de agosto de 2013.

El 10 de septiembre de 2013¹¹, la DIAN objetó por error grave la aclaración y complementación del dictamen pericial, en los siguientes términos:

- En la aclaración al dictamen no se observa de forma clara que el dictamen se haya complementado, ni se puede determinar si se realizó el análisis de la documentación solicitada en contexto con las glosas planteadas por la DIAN en la liquidación oficial de revisión.
- No se puede diferenciar qué documentación de la solicitada realmente se verificó frente a los registros y soportes de la sociedad, ni la existencia de los soportes faltantes que fundamentaron los cruces realizados por la Administración. Tampoco, de dónde surgieron las inconsistencias que llevaron a la DIAN a desconocer los impuestos descontables y las retenciones, ni la verificación de las operaciones de compra que registraron

¹⁰ Folio 17 c.p.

¹¹ Folios 294 a 300 c.p.



MAZAL DE COLOMBIA S.A. y TOP INTERNACIONAL COLOMBIA , diferente a la facturación.

- En la aclaración, el perito informó en varias oportunidades que no pudo evidenciar claramente algunos rubros y que no obtuvo información de los movimientos de inventarios, dado que el contador de la actora ya no trabaja con la sociedad. Sin embargo, certificó que los ingresos y compras corresponden a los registrados en los libros auxiliares mayor y balance y diario y que fueron transacciones reales registradas en los libros oficiales de la empresa.
- Por otra parte, el perito invadió la competencia del juez, pues resolvió el litigio de manera anticipada a favor de la actora, al avalar la declaración privada de esta.

Contrario a lo afirmado por la DIAN, la Sala observa que en la adición y complementación al dictamen, que se presentó en cuaderno separado, la perito designada realizó un análisis de los libros de contabilidad de la actora, con el fin de verificar la realidad de las operaciones realizadas por esta, correspondientes a la declaración del impuesto sobre las ventas por el 5º bimestre del año 2004, estudio que no implicó juicios de valor ni abarcó aspectos de puro derecho, cuyo conocimiento corresponde al juez.

Adicionalmente, la perito verificó si la sociedad llevaba los libros registrados en la cámara de comercio, si la contabilidad estaba de acuerdo con las



prescripciones legales y si las operaciones estaban respaldadas con comprobantes internos y externos.

Tal análisis tiene que ver con el asunto objeto de controversia, que versa precisamente sobre el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos para la procedencia de las compras, el IVA descontable y las retenciones de IVA.

Cabe precisar que la valoración del dictamen pericial no está sometida a tarifa legal, ni per se un experticio tiene valor de plena prueba. El artículo 241 del Código de Procedimiento Civil señala que *“al apreciar el dictamen se tendrá en cuenta la firmeza, precisión y calidad de los fundamentos, la competencia de los peritos y los demás elementos probatorios que obren en el proceso”*¹². Es decir, si el juez no encuentra que la prueba está bien fundamentada, tiene la facultad de separarse de ella.

La prueba pericial se valora de acuerdo con la sana crítica. En virtud de este principio, el juez tiene la facultad de analizar el dictamen, no solo por sus

¹² El artículo 232 del Código General del Proceso señala que: “ El juez apreciará el dictamen de acuerdo con las reglas de la sana crítica, teniendo en cuenta la solidez, claridad, exhaustividad, precisión y calidad de sus fundamentos, la idoneidad del perito y su comportamiento en la audiencia, y las demás pruebas que obren en el proceso”.



conclusiones, sino por los elementos que tuvo en cuenta el experto para emitirlo.

De manera que si alguno de esos elementos no otorga la certeza suficiente para soportar el dictamen, simplemente el dictamen pierde su valor, sin que esto signifique que se confunda la prueba pericial con otro medio probatorio

En el caso concreto, se observa que la objeción por error grave se centra en la inconformidad de la DIAN respecto al análisis efectuado por la perito respecto al objeto de la prueba, sin precisar la equivocación que desnaturaliza gravemente el dictamen realizado.

Se observa que para que se configure el “error grave” en el dictamen pericial se requiere de la existencia de una equivocación en materia grave por parte de los peritos, una falla que tenga entidad suficiente para llevarlos a conclusiones igualmente equivocadas, tal y como lo exigen los numerales 4º y 5º del artículo 238 del C. de P. C.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha precisado lo siguiente¹³:

¹³ Corte Suprema de Justicia, Auto de 8 de septiembre de 1993, Exp. 3446, M. P. Carlos Esteban Jaramillo Schloss.

*“(...) si se objeta un dictamen por error grave, los correspondientes reparos **deben poner al descubierto que el peritazgo tiene bases equivocadas** de tal entidad o magnitud que imponen como consecuencia necesaria la repetición de la diligencia con intervención de otros peritos...”pues lo que caracteriza desaciertos de ese linaje y permite diferenciarlos de otros defectos imputables a un peritaje, “...es el hecho de cambiar las cualidades propias del objeto examinado, o sus atributos, por otras que no tiene; o tomar como objeto de observación y estudio una cosa fundamentalmente distinta de la que es materia del dictamen, pues apreciando equivocadamente el objeto, necesariamente serán erróneos los conceptos que se den y falsas las conclusiones que de ellos se deriven...” (Resaltados fuera del texto)*

Toda vez que no se demostró el alegado “error grave” en el dictamen pericial y que el juez tiene la facultad de valorarlo en el momento procesal pertinente, no solo por sus conclusiones, sino por los elementos que tuvo en cuenta el experto para emitirlo, no prospera el cargo.

2. Rechazo de impuestos descontables y servicios gravados

La litis se centra en determinar la procedencia de compras y servicios gravados en el renglón 55 por \$4.572.525.000, de impuestos descontables por compras y servicios gravados del renglón 66 por \$731.604.000 y retenciones por IVA, renglón 71 por \$395.382.700.



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 con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617 literales b), c), d), e), f) y g) y 618 del Estatuto Tributario.

El artículo 617 del Estatuto Tributario prevé lo siguiente:

“Artículo 617. Requisitos de la factura de venta. Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

[...]

b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

c) Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.

d) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

e) Fecha de su expedición.

f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g) Valor total de la operación.

Por su parte, el artículo 618 del mismo estatuto, modificado por la Ley 488 de 1998, establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

Los requisitos contenidos en las normas mencionadas no pueden considerarse como simples formalidades. En efecto, al declarar exequible el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional precisó lo siguiente¹⁴:

- En materia impositiva, **la factura o documento equivalente** constituye una valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, para el cobro y recaudo de ciertos impuestos y para evitar o, al menos, disminuir la evasión y el contrabando. Expedir y exigir la factura con los requisitos legales son deberes de colaboración con la Administración para hacer efectivos los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general.

¹⁴ Sentencia C-733 de 2003



- En materia tributaria, la libertad probatoria no es absoluta, pues, en ciertos eventos, el legislador puede exigir la presentación de documentos privados, como sucede con la factura para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta.
- La finalidad de esta exigencia consiste en **establecer con certeza la existencia y transparencia de las transacciones económicas** que dan lugar a los descuentos, costos y deducciones, así como a los **impuestos descontables**, y con ello acreditar su legalidad a fin de fortalecer la lucha contra la evasión. Por lo anterior, trasciende del ámbito puramente formal y se constituye en requisito para la configuración de un derecho sustancial.
- La simple transacción no es la que configura el derecho a registrar los costos, deducciones e impuestos descontables, sino el hecho de haberla realizado dentro del marco de la ley y con las formalidades por ella exigidas.

De acuerdo con lo anterior, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece una tarifa legal probatoria, de manera que para la procedencia de los impuestos descontables solicitados por un contribuyente se deben presentar las facturas que los soporten, con el cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 literales b), c), d), e) y g) y 618 del Estatuto Tributario.



El artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en hechos que estén demostrados en el expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con las normas tributarias.

Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la **prueba indiciaria**. Los indicios se pueden definir como la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido. El indicio hace parte de la prueba a través de otros medios de prueba, es decir, debe ser probado.

De acuerdo con el artículo 248 del Código de Procedimiento Civil, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso.

Por su parte, el artículo 250 del mismo ordenamiento dispone que el juez debe apreciar los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia y su relación con las demás pruebas que existan en el proceso.



Así, en materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria pues suplen la falta de pruebas directas. Solo ante la falta de estas puede acudir a los indicios, que deben ser valorados en conjunto.

Sobre la validez de la prueba por indicios, la Sala sostuvo lo siguiente¹⁵:

“Requisitos para la validez probatoria de la prueba por indicios

“Procesalmente, existen indicios con fines probatorios cuando la prueba de los hechos conocidos de los que se infieren aquellos, aparece completa y convincente en el proceso, como ocurre en el caso de autos¹⁶.

En ese sentido, la prueba de los hechos indicadores puede resultar de un conjunto diverso como testimonios, inspección, dictamen pericial, documentos y otros indicios, y, a su vez, un solo medio de prueba puede demostrar varios indicios si da cuenta de diversos hechos¹⁷. Esos

¹⁵ Sentencia de 12 de octubre de 2015, exp 19999 C.P Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁶ Certificados de existencia y representación legal, certificaciones de inexistencia de cuentas bancarias, visitas a los lugares de domicilio empresarial y del representante legal de las EU, comprobantes de egreso, cheques, endosos y certificaciones de cobro de los mismos.

¹⁷ Ob. Cit. Nota 6. P. 510 (En la Nota 6 se citó como fuente doctrinal la siguiente: “DEVIS ECHANDÍA, Hernando. *Compendio de Derecho Procesal – Pruebas Judiciales* Tomo II. Novena edición. Editorial ABC – Bogotá. 1988”

medios de prueba, a su vez, deben reunir las formalidades legales que les son propias.

Así mismo, para la existencia de indicios, el hecho probado debe tener alguna conexión lógica necesaria o probable con el hecho que se investiga, de modo que del primero pueda predicarse alguna significación probatoria respecto del segundo.

Síguese de ello que la mayor o menor fuerza probatoria del indicio depende del mayor o menor nexo lógico que tenga con el hecho desconocido que se pretende demostrar. De esta manera, el hecho probado debe tener tal significación probatoria respecto del hecho investigado, que puede advertirse una relación de causalidad entre uno y otro.

[...]

Igualmente, su eficacia probatoria depende de la conducencia que debe tener respecto del hecho investigado, la cual es perfecta cuando otros medios probatorios lo ratifican; de la inexistencia de una falsa o aparente conexión entre el hecho indicador y el investigado, posibilidad que se garantiza cuando hay un **número plural de indicios contingentes que conduzcan al mismo hecho**; de la autenticidad del hecho indiciario de acuerdo con las pruebas de quien lo alega a su favor; **de la certeza de la relación de causalidad entre el hecho o hechos indicadores y el investigado**, la que claramente se refuerza en el contexto de los varios indicios contingentes, incluso con diferente fuerza inferencial, pero **que concurren a indicar el mismo hecho y converjan a formar el convencimiento de juez en el mismo sentido**; y de la existencia de

pruebas que infirmen los hechos indiciarios o que demuestren un hecho opuesto al que ellos indican¹⁸. (Se destaca)

Asimismo, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido que un conjunto de **indicios contundentes** puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Por esa razón, sostuvo que ante la contundencia de los indicios “*se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió, pues la demandante se limitó a “esgrimir las presunciones a su favor y omitió demostrar la existencia real de las operaciones mercantiles cuestionadas, como era su deber”*”¹⁹.

En el presente caso, se encuentran probados los siguientes hechos:

¹⁸ Ibidem, p. 511 y sgts

¹⁹ Sentencia de 13 de agosto de 2015, exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

- El 11 de noviembre de 2004, la sociedad Mazal Group S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al quinto bimestre del año 2004, con un saldo a favor de \$620.308.000.
- El 18 de noviembre de 2004, la actora presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor, resuelta mediante la Resolución No. 10694 del 26 de noviembre de 2004 por medio de la que se ordenó compensar a favor de la contribuyente un saldo de \$514.899.000 y devolver el saldo.
- En el informe final de visita de verificación, visible en los folios 179 a 189 del cuaderno de antecedentes 2, la DIAN sostuvo que *“como consecuencia de todo lo anterior se puede concluir sin lugar a dudas, que las operaciones realizadas entre las sociedades MAZAL GROUP S.A. NIT 830.124924-2, MAZAL DE COLOMBIA S.A. NIT 830.080.089-8 Y TOP INTERNACIONAL COLOMBIA S.A. NIT 830.043.557-6, durante el período objeto de investigación por impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año 2004 y por el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2004, corresponden a operaciones simuladas, inexistentes o de papel, para proporcionarse entre ellas valores que originan impuestos descontables, retención en la fuente por IVA y costos en el caso de impuesto de renta”*.
- Con fundamento en las pruebas recaudadas, el 2 de abril de 2007 la DIAN notificó el Requerimiento Especial No. 310632007000066 en el que propuso las siguientes modificaciones:

- Rechazo de compras y servicios gravados (renglón 55) por \$4.572.525.000.
- Rechazo de impuestos descontables por compras y servicios gravados (renglón 66) por \$731.604.000.
- Rechazo de retenciones por IVA que le practicaron (Renglón 71) por \$395.382.700.
- Sanción por inexactitud por \$1.803.179.000
- El 28 de junio de 2007, la actora respondió el anterior requerimiento especial en el que se limitó a alegar la firmeza de la declaración presentada, la inexistencia de vinculación económica y la improcedencia de la sanción por inexactitud, sin desvirtuar los argumentos de rechazo planteados por la DIAN.
- El 17 de diciembre de 2007, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642007000118, que confirmó las modificaciones propuestas. Por tanto, determinó un saldo a pagar de \$2.309.858.000.
- El 19 de febrero de 2008, la actora interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión. Alegó la violación al artículo 683 del Estatuto Tributario, pero no allegó ningún medio de prueba. Además, para acreditar la existencia de las operaciones, sostuvo que contra la representante legal de Top Internacional Colombia S.A cursa un proceso penal por el delito de omisión de agente retenedor, circunstancia que, a su juicio, desvirtúa el indicio sobre el que se estructura la actuación de la DIAN.



- Mediante Resolución 900005 del 16 de enero de 2009, la DIAN resolvió el recurso interpuesto en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión recurrida.

Del análisis y verificación a los libros de contabilidad, comprobantes, documentos y soportes y demás información suministrada en desarrollo de la visita practicada a la empresa, la DIAN llegó a las siguientes conclusiones:

Rechazo de compras efectuadas a la sociedad Mazal de Colombia S.A. por \$4.572.525.000

- En la declaración de IVA del bimestre 5º de 2004, Mazal Group S.A. registró en el renglón 55- compras y servicios gravados- la suma de \$4.718.737.000, que se encuentra contabilizado en las cuentas 143501005 y 143502005. Del total de las compras contabilizadas y declaradas por la actora, la suma de **\$4.572.525.000** corresponde a compras efectuadas a MAZAL DE COLOMBIA S.A., según el detalle de compras efectuadas durante el año 2004, suministrado por la actora (folios 69 y 70 c.a. 1), relación consecutiva de facturas del bimestre septiembre – octubre de 2004 (folios 71 a 91 c.a. 1) y fotocopias de las facturas expedidas en el bimestre (folios 92 a 158 c.a. 1).



- Consultadas en el sistema las declaraciones de ventas presentadas por Mazal de Colombia S.A. durante los seis periodos del año 2004, se observa que únicamente registró en la declaración de ventas del 5º bimestre de 2004, ingresos brutos por operaciones de ventas, renglón 50, la suma de \$566.628.000 y en el 6º bimestre de 2004 \$98.880.000, sumas diferentes a las que dice haberle vendido a Mazal Group S.A. en el periodo analizado (\$4.572.525.000) y que dio origen a los impuestos descontables.
- A pesar de que en la visita se solicitaron a Mazal de Colombia S.A., Top Internacional de Colombia y a la actora los soportes relacionados con el movimiento mensual de las mercancías y su registro detallado a nivel de kárdex de inventarios, los recibos de caja mediante los cuales se registraron los ingresos por concepto de ventas y los comprobantes de egreso mediante los cuales se efectuaron los pagos por concepto de compras, tales documentos no fueron allegados en la vía gubernativa ni en la jurisdiccional.
- Al efectuar los cruces de información, la DIAN detectó que en la información exógena no aparece reportada ninguna operación entre MAZAL DE COLOMBIA S.A. y MAZAL GROUP S.A. durante el periodo objeto de investigación.

Rechazo de impuestos descontables por \$731.604.000



Con fundamento en la alegada realidad de las operaciones, la actora solicitó en la declaración del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre de 2004 impuestos descontables por \$753.789.000, de los que la DIAN desconoció \$731.604.000 generados por la aparente operación de compra entre MAZAL DE COLOMBIA S.A y la actora.

Desconocimiento de retenciones en la fuente por IVA que la actora certificó a la sociedad TOP INTERNACIONAL COLOMBIA S.A. por \$395.382.669.

- En el anexo a la declaración de IVA 5º bimestre de 2004 de la actora se observa que los ingresos por operaciones gravadas registradas en la cuenta 413540010 son \$4.769.075.850 de los cuales \$3.294.853.580 se realizaron por ventas a la sociedad TOP INTERNACIONAL COLOMBIA S.A. (folios 224-237,283 c.a.2), que representan el 69.09% del total de los ingresos por operaciones gravadas del periodo. Dichas ventas generaron un IVA de \$527.176.572,80 (folio 149 c.a 2), por tanto el IVA retenido por esta sociedad que aparece contabilizado en la cuenta 135517 es de \$395.382.670.
- Al solicitar a la demandante, por selección aleatoria de sus clientes, la relación de los recibos de caja a fin de establecer la retención del IVA que le practicaron (folio 283 c.a 2), se encontró que respecto a las 22

facturas de venta expedidas a TOP INTERNACIONAL COLOMBIA S.A. en los meses de septiembre y octubre de 2004, existen los recibos de caja 2057 del 30 de marzo de 2005 (folio 294 c.a 2), abonando a las facturas 2617 y 3165 el valor de \$196.960.976, al parecer mediante un crédito bancario (folio 292 c.a 2) y el recibo de caja 1934 del 17 de febrero de 2005 (folio 298 c.a 2) abonando a las facturas 2770, 3017 y 3165 un valor de \$191.492.289, al parecer mediante un crédito bancario (folio 296 c.a 2). Son los únicos recibos de caja presentados por la contribuyente.

- Sin embargo, en febrero y abril del año 2005 TOP INTERNACIONAL COLOMBIA S.A devolvió al contribuyente las facturas, incluso las que aparecen abonadas con el recibo de caja 2057, esto es, las facturas 2644, 2646, 2711 y con el recibo de caja 1934, es decir, las facturas 2924 y 2964. Lo anterior, se puede constatar con la relación de facturas por terceros y sus correspondientes recibos de caja (folio 283 c.a.2), el auxiliar de la cuenta 417501 (folio 307 c.a 3); las cuentas por cobrar (folio 306 c.a.3) y las fotocopias de las notas crédito 2433, 2434, 3127 y 3128 (folios 311 a 322 c.a).
- Es decir, de las facturas de venta referidas solo se aportaron dos recibos de caja (aparentemente son pagos) pagando cuatro facturas. Las demás ventas, según informó el contador del contribuyente, fueron devueltas.
- En razón de la situación descrita, se advierte que al devolverse las mercancías no existió operación comercial base de impuestos. Por tanto debieron reversarse los asientos contables respectivos.



- Al efectuar cruces de información con la sociedad TOP INTERNACIONAL COLOMBIA S.A. (folios 395 a 471 c.a) para establecer la existencia de las facturas antes relacionadas, la contabilización del IVA descontable y el IVA retenido (folios 421 y 422), constatado el inventario cuenta 14350401 “Mercancías Gravadas” del mes de octubre de 2004, a nivel de terceros, no aparece discriminado el contribuyente antes mencionado. Solamente se registra la cuantía de \$3.294.655.580 (folio 404 c.a) lo mismo sucede con la cuenta “proveedores nacionales” (folio 405 c.a).
- En la revisión de las entradas al almacén de enero a diciembre de 2004, no figuran mercancías compradas a MAZAL GROUP S.A. Adicionalmente, se revisaron las cuentas de inventario de febrero y abril de 2005 (folios 398 y 400 c.a) y se comprobó que no se registraron salidas de mercancías que dieran lugar a inferir devolución de estas.
- Según información de la División de Cobranzas de la Administración de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, TOP INTERNACIONAL DE COLOMBIA S.A. adeuda retenciones de los periodos 10, 11 y 12 del 2004 (folio 491). En la información exógena esta sociedad no aparece como informante, ni como informado por la demandante.

Con la finalidad de desvirtuar las pruebas allegadas, en primera instancia, la actora pidió la práctica de un dictamen pericial”²⁰

El 11 de noviembre de 2009, el Tribunal ordenó la práctica del dictamen pericial *“que revisará las operaciones realizadas por la sociedad actora, correspondientes a la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año 2004”*²¹.

En el dictamen pericial que existe en cuaderno separado se registran las siguientes conclusiones:

- El total de compras y servicios gravados correspondientes al quinto bimestre del año 2004 para la sociedad MAZAL GROUP S.A., fue de \$4.773.809.142. En ese año se registraron unas compras que tienen como fecha de entrega de mercancías y de facturación, el mes de mayo de 2004. No obstante, las compras no se registraron en el bimestre 3 de 2004 ni en el siguiente, sino en el bimestre en discusión, es decir el bimestre 5 de 2004.
- El total de impuesto sobre las ventas descontable por operaciones de compras y servicios correspondientes al bimestre 5 del año 2004 para

²⁰ Folio 17 c.p.

²¹ Folio 189 c.p.

la sociedad MAZAL GROUP S.A. fue de \$762.588.284. Al realizar la proporcionalidad del IVA descontable por gastos se elaboró el registro por prorrateo y el IVA descontable se disminuyó a \$754.978.305.

- Se registraron las retenciones de IVA que le practicaron los clientes por el bimestre 4 de 2004 por valor de \$20.105.528 y las que le practicaron por el bimestre 5 por valor de \$494.794.302, para un total de retenciones por IVA de \$514.899.830 de la empresa MAZAL GROUP S.A., en el quinto bimestre del año 2004.
- Del examen de la contabilidad, cuyo detalle aparece expuesto en este mismo dictamen, se puede concluir que en el quinto bimestre del año 2004, la sociedad MAZAL GROUP S.A., registró correctamente las ventas y compras y servicios, al igual que el IVA generados y IVA descontable y que todo está debidamente soportado con las fotocopias de los documentos respectivos, dando como resultado saldo a favor de la sociedad por valor de \$621.498.000.

El 11 de enero de 2012²², la DIAN solicitó aclaración y complementación del dictamen pericial en los siguientes puntos:

- Se aclare si para la elaboración del trabajo pericial encomendado fueron revisados los libros auxiliares de contabilidad y el movimiento del inventario de MAZAL GROUP S.A. para el año 2004, así como el

²² Folio 260 c.p.



kárdex u otro sistema análogo que refleje el movimiento de las mercancías para verificar entradas y salidas de la mercancía objeto de las operaciones glosadas.

- Que la perito aclare si en razón a que la veracidad de la contabilidad de la demandante fue desvirtuada por la DIAN con pruebas obrantes en los antecedentes administrativos del proceso de determinación del tributo y, en consecuencia, no constituye prueba suficiente para demostrar operaciones o hechos objeto de discusión, para elaborar el trabajo pericial objeto de discusión verificó las operaciones de compra con MAZAL DE COLOMBIA S.A. y de venta con TOP INTERNACIONAL COLOMBIA, mediante cruces de información derivados de la revisión de registros contables y soportes de estas sociedades.

Mediante escrito del 28 de agosto de 2013, la perito amplió el dictamen practicado y concluyó lo siguiente:

- La suscrita contadora pública dictamina y certifica que los ingresos y compras, impuesto a las ventas generado y descontado, saldo a favor del periodo fiscal y retenciones por IVA que se le practicaron a MAZAL GROUP S.A. en la declaración de IVA del 5 bimestre del año 2004, efectivamente corresponden a los ingresos, compras, impuesto a las ventas generado y descontado, saldo a favor del periodo fiscal y las



retenciones por IVA que se le practicaron y están efectivamente registrados en los libros auxiliares mayor y balance y diario.

- Igualmente, se verificaron las compras realizadas a las empresas MAZAL DE COLOMBIA S.A. Y TOP INTERNACIONAL COLOMBIA y se concluye que fueron transacciones reales y están registradas en los libros oficiales de la empresa MAZAL GROUP S.A. en el quinto bimestre del año 2004.

La Sala precisa que el dictamen pericial no logró desvirtuar los hallazgos efectuados por la DIAN, relativos a la inexistencia de las operaciones entre la actora y Mazal Colombia S.A y Top Internacional Colombia, toda vez que se limitó a precisar la forma en que se contabilizaron tales operaciones, sin detallar el manejo de las mercancías en el inventario y las pruebas que corroboran la real salida de las mercancías y la forma en que estas fueron pagadas.

A pesar de que en la solicitud de complementación del dictamen pericial la DIAN pidió que se certificara el movimiento de las mercancías para verificar las entradas y salidas de la mercancía objeto de las operaciones glosadas y se verificara cómo fueron pagadas las facturas que sustentan las operaciones de compraventa realizadas, en la ampliación al dictamen la perito se limitó a concluir que a pesar de que no pudo corroborar los movimientos de inventarios las operaciones de compraventa son reales.



No obstante, todos los indicios mencionados, analizados en conjunto, llevan a la conclusión de que fueron inexistentes las compras y servicios gravados declarados en el renglón 55 por \$4.572.525.000, los impuestos descontables por compras y servicios gravados del renglón 66 por \$731.604.000 y las retenciones por IVA, del renglón 71 por \$395.382.700.

En efecto, según lo expuesto, Mazal Colombia S.A. únicamente registró en la declaración de IVA del 5º bimestre de 2004 ingresos brutos por operaciones de ventas por \$566.628.000 y en el 6º bimestre de 2004 por \$98.880.000. Estas sumas son muy diferentes a las que dice haberle vendido a la actora en el periodo analizado, esto es, \$4.572.525.000 y que dio origen a los impuestos descontables discutidos.

Además, a pesar de que la DIAN requirió a Mazal de Colombia S.A. y Top Internacional Colombia para que allegaran el movimiento de mercancías, recibos de caja, en las que se registraron los ingresos por ventas, y los comprobantes de egreso, mediante los cuales se efectuaron los pagos por compras, no allegaron los documentos requeridos.

Asimismo, al efectuar cruces de información, la DIAN detectó que en la información exógena no aparece reportada ninguna operación entre Mazal



Colombia y Mazal Group S.A., a pesar de la cuantía, conclusión que no fue desvirtuada por la actora.

Se insiste en que al analizar en conjunto todos los indicios que existen en este caso, la Sala considera que aun cuando formalmente la contabilidad pudiera cumplir los requisitos previstos en la ley, el conjunto de indicios existentes impide darle credibilidad. Ello, por cuanto si bien la prueba contable es suficiente, puede ser desvirtuada por otros medios probatorios, directos o indirectos, que no estén prohibidos en la ley, como prevé el artículo 774 del Estatuto Tributario.

Se reitera que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispone que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requiere de la factura con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

En sentencia C-733 de 26 de agosto de 2003, la Corte Constitucional precisó que la factura o documento equivalente cumple un papel trascendental, por cuanto constituye valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta y para efectos del cobro y recaudo de ciertos impuestos, lo que le permite a la Administración evitar, o al menos disminuir, la evasión y el contrabando, conocer la magnitud de los recursos con que cuenta,

proceder a su recaudo y financiar luego los gastos e inversiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales que le ha trazado el constituyente al Estado.

Así, de acuerdo con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la factura es la prueba documental idónea para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto a las ventas²³.

Lo anterior, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esta medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la DIAN.

Por tal razón, si en ejercicio de su facultad fiscalizadora la DIAN logra probar la inexistencia de las transacciones aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los costos, deducciones e IVA descontable pueden ser rechazados.

²³ **Art. 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables.**

Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos [617](#) y [618](#) del Estatuto Tributario [...].”



Así lo precisó la Sección al concluir que, de acuerdo con el conjunto de indicios que había en esa oportunidad, eran inexistentes las operaciones que celebró una sociedad con sus proveedores, pues sostuvo que²⁴:

“Todos estos indicios, condujeron a la Administración a considerar que la contabilidad, pese a que formalmente cumplía los requisitos, por los aducidos medios no prestaba credibilidad, es decir que no se dio uno de los requisitos que establece del artículo 774 del Estatuto Tributario para que pueda servir de prueba: “No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.”

Como consecuencia de lo anterior se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió.”

En esas condiciones, con base en un sólido conjunto de indicios, la DIAN determinó que eran inexistentes las operaciones comerciales entre la actora

²⁴ Sentencia de 13 de marzo de 2003, exp 12946 C.P María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en sentencia de 13 de agosto de 2015, exp 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



y Mazal Colombia y la actora y Top Internacional de Colombia S.A., por lo cual la demandante no tenía derecho a solicitar, en la declaración de IVA del bimestre en discusión, los impuestos descontables derivados de las referidas operaciones.

En consecuencia, la demandada desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración y se invirtió la carga de la prueba en cabeza de la actora, quien no logró demostrar la realidad de las operaciones.

Por lo anterior, procede el rechazo de compras, del impuesto descontable y las retenciones en la fuente por IVA cuestionados por la DIAN.

3. Inexistencia de vinculación económica

Según el demandante, el hecho de que una empresa compre o venda bienes y/o servicios a otras, no crea entre ellas vinculación económica, puesto que de ser ello posible, todas las empresas que existen en el país estarían vinculadas entre sí, lo que haría imposible adelantar solicitudes de devolución, de impuestos descontables, de retenciones en la fuente por impuesto sobre las ventas y de costos para el impuesto de renta.



El argumento planteado por la actora no tiene la consecuencia pretendida, de generar declarar la nulidad de los actos acusados, por cuanto el sustento de estos no fue la existencia de vinculación económica entre la actora y las sociedades varias veces mencionadas, sino la inexistencia y falta de soportes de las operaciones, circunstancia que no fue desvirtuada por la demandante. No prospera el cargo.

4. Sanción por Inexactitud

Según la demandante, en atención al carácter indiciario de la prueba y el criterio del Consejo de Estado expuesto en sentencia del 23 de mayo de 1997, exp. 8242, no procede la sanción por inexactitud en contra de la sociedad actora.

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 de IVA del bimestre 5 de 2004 incluyó compras inexistentes que dieron lugar a impuestos descontables, y retenciones en la fuente por IVA no probadas, lo que constituye una conducta sancionable, conforme con la disposición citada. En consecuencia, se mantendrá la sanción impuesta en el acto acusado. No prospera el cargo.

En cuanto a la alegada violación al artículo 683 del Estatuto Tributario y al alegado daño ocasionado a la sociedad actora con la expedición de los actos acusados, se observa que toda vez que no se demostró la ilegalidad de los actos demandados, no se observa violación al espíritu de justicia previsto en la norma citada, ni la ocurrencia del daño alegado.

Lo anterior significa que ante la prosperidad del recurso de apelación interpuesto por la demandada y toda vez que la actora no desvirtuó la legalidad de los actos demandados, se revoca la sentencia apelada y, en su lugar, se niegan las pretensiones de la demanda.

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

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

RECONÓCESE personería a la GUSTAVO ADOLFO MOSQUERA ABELLO como apoderado de la DIAN, según poder que consta en el folio 416.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS

Ausente con permiso



CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ