



**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D. C., catorce (14) de julio de dos mil dieciséis (2016)

**Radicación:** 080012333000201200113 01 [20556]

**Demandante:** C.I. GREEN LINE S.A. (NIT. 806001475-3).

**Demandada:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –  
DIAN

Asunto: Impuesto sobre las ventas – 2 bimestre del año gravable 2008

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 1 de agosto de 2013 del Tribunal Administrativo del Atlántico, que accedió a las pretensiones de la demanda<sup>1</sup>.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente<sup>2</sup>:

---

<sup>1</sup> Folios 249 a 263 c.p.

<sup>2</sup> Folios 262 y 263 c.p.



**“PRIMERO:** Declárese (sic) inhibido el Tribunal para pronunciarse respecto del Requerimiento Especial No. 022382010000215 de agosto 18 de 2010, suscrito por el Jefe División Gestión de Fiscalización – Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, por tratarse de un acto de trámite.

**SEGUNDO:** Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas – Revisión No. 022412011000117 de 18 de abril de 2011, proferido por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla.

**TERCERO:** Declárase la nulidad de la Resolución No. 9000062 de marzo de 2012 “Por la cual se decide un recurso de reconsideración”, suscrito por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla.

**CUARTO:** De conformidad, con las declaraciones de nulidad de los actos administrativos precedentes, se ordena a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, archivar el expediente administrativo de fiscalización adelantado en contra del contribuyente GREEN LINE S.A., correspondiente al 2º bimestre de IVA del año 2008.

**QUINTO:** Niéganse las demás súplicas de la demanda.

**QUINTO (SIC):** Sin costas (Art. 188 Ley 1437 de 2011).



**SEXTO:** *Notifíquese esta sentencia, en los términos del artículo 203 de la Ley 1437 de 2011”.*

## **ANTECEDENTES**

El 19 de mayo de 2008, C.I. GREEN LINE S.A. presentó la declaración de IVA por el 2 bimestre del año gravable 2008, en la que liquidó un saldo a favor de \$172.204.000<sup>3</sup>.

El 20 de agosto de 2008, la sociedad pidió la devolución del saldo a favor<sup>4</sup> y el 1 de septiembre de 2008, la DIAN notificó la Resolución 824 que ordenó la devolución<sup>5</sup>.

En desarrollo del programa posdevoluciones, la DIAN expidió auto de apertura 022382009003484, por el que ordenó iniciar investigación por las presuntas inexactitudes advertidas en la declaración del IVA del 2 bimestre del año 2008<sup>6</sup>. Asimismo, profirió auto de inspección tributaria 022382009000099 de 21 de julio de 2009<sup>7</sup>, auto de inspección contable 022382009000165 de 21 de julio de 2009<sup>8</sup> y

---

<sup>3</sup> Folios 56 y 83 c.a. 1

<sup>4</sup> Folio 55 c.a. 1

<sup>5</sup> Folios 99 y 100 c.a. 1

<sup>6</sup> Folio 107 c.a. 1

<sup>7</sup> Folio 108 c.a. 1

<sup>8</sup> Folio 109 c.a. 1



autos de verificación y cruce 022382009000163 y 022382009000165 de 18 de agosto de 2009<sup>9</sup>.

Con base en el acta de inspección contable de 17 de agosto de 2010, al igual que los resultados de las diligencias de verificación o cruce y de la inspección tributaria, la DIAN formuló requerimiento especial en el que propuso el rechazo de compras por \$861.913.244 y de impuestos descontables por \$137.906.119, porque no se demostró la real existencia de las operaciones económicas entre la actora y dos proveedores<sup>10</sup>. También propuso la imposición de la sanción por inexactitud por \$220.649.000 y una sanción de \$44.129.920 al representante legal y al revisor fiscal, correspondiente al 20% de la sanción por inexactitud.

Previa respuesta al requerimiento especial<sup>11</sup>, por Liquidación Oficial de Revisión 022412011000117 de 18 de abril de 2011, la DIAN modificó la declaración de IVA del bimestre 2 de 2008 en los términos propuestos en dicho requerimiento<sup>12</sup>, salvo las sanciones al representante legal y al revisor fiscal.

Por Resolución 9000062 de 30 de marzo de 2012, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido<sup>13</sup>.

---

<sup>9</sup> Folio 52 y 53 c.a. 2

<sup>10</sup> Acto notificado el 19 de agosto de 2010 - Folios 162 a 170 c.a. 2

<sup>11</sup> Folios 175 a 205 c.a. 2

<sup>12</sup> Folios 224 a 234 c.a. 2

<sup>13</sup> Folios 300 a 310 c.a. 2. El acto que decidió el recurso se notificó el 12 de abril de 2012 – Folio 311 c.a. 2



## DEMANDA

C.I. GREEN LINE S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones<sup>14</sup>:

**“PRIMERA:** Declárese la nulidad del Requerimiento Especial No. 022382010000215 de 18 de agosto de 2010, proferido por la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN.

**SEGUNDA:** Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412011000117 del 18 de abril de 2011, proferido por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN.

**TERCERA:** Declárese la nulidad de la Resolución No. 9000062 de 30 de marzo de 2012, por medio de la cual se decide un Recurso de Reconsideración, proferido por el Jefe de División de Gestión Jurídica de la DIAN.

**CUARTA:** Como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene el archivo del expediente.

**QUINTA:** Que se condene a la **NACIÓN – MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO – UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**, a pagar los perjuicios económicos ocasionados a mi poderdante, así mismo a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos”.

Citó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 2, 29, 209 y 363 de la Constitución Política.

---

<sup>14</sup> Folios 1 y 2 c.p.



- Artículos 2, 3 y 35 del CPACA.
- Artículos 488, 495, 683, 742, 743, 745, 746, 772 a 777 y 782 del Estatuto Tributario.
- Artículos 4, 174, 187, 248, 249 y 250 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:

### **Violación del principio de espíritu de justicia**

La DIAN violó el debido proceso y el derecho de defensa de la actora, pues no valoró debidamente las pruebas documentales presentadas durante el proceso de investigación tributaria con el objeto de determinar la procedencia de los costos de ventas y las compras y la viabilidad de la devolución del saldo favor. Asimismo, desconoció operaciones económicas reales, a pesar de la certeza de estas, pues existe correspondencia entre la contabilidad de la actora y la declaración de IVA correspondiente al bimestre 2 de 2008.

El acta de inspección contable no fue firmada por el representante legal de la demandante. Por tanto, la prueba que tuvo en cuenta la DIAN en el proceso sancionatorio (sic) es nula.

En consecuencia, la Administración violó el principio de justicia y los actos administrativos demandados son nulos por la inobservancia de las reglas que regulan el derecho procedimental en materia sancionatoria (sic).

### **Nulidad de la inspección contable**



De acuerdo con el artículo 746 del Estatuto Tributario, la declaración privada se presume veraz y solo puede desvirtuarse por la Administración mediante pruebas idóneas que haya obtenido en uso de las facultades de fiscalización e investigación que la ley le otorga.

La inspección contable es un medio probatorio en el que se examinan los libros de contabilidad para verificar la exactitud de las declaraciones tributarias, establecer la existencia de hechos gravados y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, de conformidad con el artículo 782 del Estatuto Tributario. Esta diligencia debe constar en un acta firmada por los funcionarios visitadores y por las partes intervinientes.

El artículo 703 del Estatuto Tributario dispone que antes de la expedición de la liquidación oficial de revisión, la Administración debe proferir, por una sola vez, el requerimiento especial en el que se propone al contribuyente la modificación a la declaración privada. Dicho requerimiento debe notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

En este caso, mediante auto de 21 de julio de 2009, la DIAN ordenó la práctica de una inspección contable para verificar las presuntas inconsistencias en la declaración del IVA del 2 bimestre del año 2008 a cargo de la actora. Esta diligencia se inició el 21 de agosto de 2009 y nunca finalizó comoquiera que el acta no fue firmada por el representante legal de la demandante, toda vez que el funcionario comisionado por la demandada pretendió finalizar la diligencia el 19 de agosto de 2010, un día después de la notificación del requerimiento especial.

Como el acta no está firmada por el representante legal de la demandante y no existe constancia de que este se negó a firmarla, la inspección contable es nula.



Además, como el acta de inspección contable es el fundamento del requerimiento especial, los actos administrativos demandados carecen de validez. En consecuencia, la declaración de IVA del 2 bimestre del año 2008 se encuentra en firme.

En un asunto similar, el Consejo de Estado precisó que son nulos los actos de determinación del tributo porque fue inválida el acta de inspección contable con base en la cual se profirieron tanto estos actos como el requerimiento especial<sup>15</sup>.

### **Violación del régimen probatorio en materia tributaria - Falta de idoneidad de la prueba indiciaria**

La DIAN fundamentó la liquidación oficial de revisión en indicios y no en una prueba directa que desvirtuara la veracidad de las transacciones económicas celebradas entre la actora y sus proveedores.

Los artículos 248 a 250 del Código de Procedimiento Civil establecen que para que un hecho pueda ser considerado como indicio debe estar debidamente probado en el proceso, es decir, debe encontrarse plenamente acreditada la circunstancia fáctica de la cual se deriva el hecho desconocido que pretende ser probado.

De conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado, el indicio es una prueba indirecta que requiere una valoración de otros elementos probatorios o un examen de los hechos para llegar al convencimiento de que el hecho se dio o se

---

<sup>15</sup> Sentencia de 25 de marzo de 2010, exp. 16916, C.P. William Giraldo Giraldo





probó<sup>16</sup>. Por tanto, en caso de presentarse dudas, estas se resolverán a favor del contribuyente.

La contabilidad de la demandante demuestra la realidad de las operaciones económicas y desvirtúa los indicios propuestos por la DIAN. Además, los cruces de información y verificación con los proveedores son indicios que no cumplen los presupuestos señalados en la ley y la jurisprudencia, ni constituyen plena prueba, toda vez que existen órdenes de compra y la relación de pagos y facturas de venta que acreditan las operaciones realizadas con los proveedores Doris González Quiroz y Emilio Castillo Villanueva.

En efecto, las facturas acreditan la procedencia de impuestos descontables por las operaciones comerciales con los proveedores Doris González Quiroz por \$499.575.422 y Emilio Castillo Villanueva por \$424.857.656.

El artículo 495 del Estatuto Tributario establece que el desconocimiento de las compras e impuestos descontables por proveedores ficticios procede a partir de la fecha de publicación de sus nombres en un diario de amplia circulación nacional, procedimiento que no se cumplió en este caso.

Adicionalmente, el hecho de que los proveedores no hayan presentado los libros principales y auxiliares de contabilidad y los documentos internos y externos, que demuestren la existencia de las operaciones comerciales con la demandante, no constituye prueba suficiente para desestimar la relación comercial entre esta y los proveedores.

---

<sup>16</sup> Sentencia de 25 de noviembre de 2010, exp. 16942, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Lo anterior, porque los hechos en que se fundamentan los actos administrativos son ajenos a la actora y esta posee los documentos contables que respaldan las operaciones económicas que realizó con cada uno de sus proveedores (RUT, facturas de venta con el lleno de los requisitos legales, resolución de autorización de facturación, órdenes de compra y comprobantes de egresos).

En esas condiciones, las pruebas en las que la DIAN fundamentó su decisión, carecen de idoneidad y conducencia, pues existen pruebas documentales que demuestran el vínculo comercial entre CI GREEN LINE S.A. y los proveedores.

En consecuencia, no existe fundamento para que la DIAN desconozca los impuestos descontables registrados en la declaración privada del IVA del 2 bimestre del año 2008 por las compras realizadas a Doris González Quiroz y Emilio Castillo Villanueva<sup>17</sup>.

### **Cumplimiento de los requisitos exigidos para la procedencia de los impuestos descontables**

De conformidad con el artículo 488 del Estatuto Tributario existen dos condiciones para que proceda el descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados, a saber:

1. El IVA pagado debe corresponder a bienes y servicios que desde el punto de vista del impuesto de renta sean procedentes como costo o gasto.
2. Es descontable el IVA de los bienes y servicios que sean destinados directa o indirectamente a las operaciones gravadas con el impuesto a las ventas.

---

<sup>17</sup> Citó la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 31 de julio de 1992, C.P. Consuelo Sarria Olcos.



Para la procedencia del IVA descontable, los costos o gastos deben cumplir los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta. En el Concepto 74532 de 2 de noviembre de 2004, la DIAN señaló que la causalidad es el vínculo, correspondencia o relación que guardan los gastos con la actividad productora de renta, la necesidad es cuando el costo o gasto es indispensable para el desarrollo de dicha actividad y la proporcionalidad exige que estos guarden una proporción razonable con los ingresos.

En este caso, las operaciones económicas entre la actora y sus proveedores están soportadas con pruebas idóneas y conducentes.

Además, los impuestos descontables corresponden a los costos liquidados en la declaración de renta del año 2008 y estos reúnen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, pues el objeto social de la demandante es la comercialización internacional de chatarra y la mercancía comprada a los proveedores fue adquirida al precio aceptado en el mercado.

Por tanto, los argumentos de la DIAN carecen de validez y los actos acusados causaron un perjuicio a la demandante.

### **Violación al régimen probatorio tributario y contable**

De acuerdo con los artículos 772 a 777 del Estatuto Tributario, las pruebas en materia tributaria deben cumplir los criterios de relevancia, pertinencia, idoneidad y conducencia en relación con los hechos que se pretenden probar. Además, deben ser valoradas por la Administración bajo el principio de la sana crítica.



Las pruebas contables aportadas por la actora (RUT y certificado de matrícula mercantil de los proveedores, facturas expedidas por las compras realizadas en el 2 bimestre de 2008 y comprobantes de egresos de los pagos efectuados a los proveedores) no fueron valoradas en debida forma por la DIAN, pues en la liquidación oficial de revisión no se aceptó la veracidad de las transacciones económicas porque no pudieron comprobarse con los cruces de información con los proveedores.

En consecuencia, la Administración violó el régimen probatorio en materia tributaria, pues desconoció que la demandante aportó las pruebas contables que demuestran la procedencia de los costos de ventas y que estas son pertinentes, conducentes e idóneas y reúnen los requisitos establecidos en los artículos 772 a 777 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, la presunción de veracidad de la declaración tributaria no fue desvirtuada.

### **Improcedencia de la sanción por inexactitud**

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que para la procedencia de la sanción por inexactitud, la Administración debe demostrar que el contribuyente incurrió en una maniobra fraudulenta, falsedad u omisión, de la cual se derive un menor impuesto a cargo<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Ver entre otras, sentencias de 3 de octubre de 1997, exp. 8507, C.P. Consuelo Sarria y de 15 de julio de 2004, C.P. Ligia López Díaz



En este caso, se reúnen los requisitos exigidos para que no se aplique la sanción por inexactitud, pues los datos de la declaración son verdaderos y completos, dado que corresponden a la realidad económica, contable y fiscal de la demandante y no existieron maniobras fraudulentas u omisiones, como se prueba con la contabilidad de la actora.

Además, la declaración privada fue presentada oportunamente y las cifras de los renglones correspondientes a impuestos descontables y compras gravadas son verdaderas y se ajustan a la realidad económica de la demandante.

#### **Sanción a contador o revisor fiscal**

De acuerdo con el artículo 658-1 del Estatuto Tributario los representantes legales serán sancionados con una multa equivalente al 20% de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder la suma de 200 salarios mínimos legales vigentes, cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este estatuto. Esta sanción también puede imponerse al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables y no haya expresado la salvedad correspondiente.

Teniendo en cuenta que existen pruebas idóneas que soportan y amparan las compras y los impuestos descontables en la declaración privada, carece de fundamento la sanción impuesta.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**



La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual, sostuvo, en síntesis, lo siguiente<sup>19</sup>:

### **Principio de espíritu de justicia**

Las actuaciones de la Administración obedecen a los principios de justicia y equidad, en cuanto los funcionarios públicos no se extralimitaron en sus funciones y se garantizaron el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante, quien tuvo la oportunidad de exponer sus inconformidades y de allegar pruebas. Asimismo, las pruebas fueron debidamente valoradas y tienen relación directa con la decisión adoptada por la Administración.

Por sentencia C-733 de 26 de agosto de 2003, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 771-2 del Estatuto Tributario en el sentido de que la exigencia de los documentos soporte va más allá del ámbito puramente formal, razón por la que la factura no es suficiente para llegar al convencimiento sobre las operaciones que realizó la demandante como comerciante, máxime cuando han sido cuestionadas con otros medios de prueba.

En este caso, prevalece la realidad de las operaciones económicas frente a las facturas o la contabilidad de la actora, lo cual no implica un agravio injustificado

---

<sup>19</sup> Folios 163 a 178 c.p.



porque con la liquidación oficial de revisión no está demostrado el perjuicio ocasionado a la actora y que este provenga de una motivación o decisión equivocada. Por el contrario, el citado acto tiene como soporte la investigación de la DIAN.

### **Inspección contable**

El artículo 782 del Estatuto Tributario establece que la Administración podrá ordenar inspección contable para verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de obligaciones formales. Esta norma no precisó un término para adelantar la inspección contable, pero en todo caso debe realizarse dentro de la oportunidad que tiene la Administración para modificar la declaración privada. Así lo determinó la DIAN en el Concepto 030968 de 26 de octubre de 1999.

No asiste razón a la demandante cuando afirma que la diligencia no finalizó, pues la renuencia de alguna de las partes a firmar el acta no afecta el valor probatorio de la diligencia, conforme con el inciso 3 del artículo 782 del Estatuto Tributario.

Mediante auto 0223820090000165 de 21 de julio de 2009, la DIAN ordenó la práctica de una inspección contable a la actora. Dicha diligencia se inició el 17 de agosto de 2010, fecha en la que se solicitaron los documentos, se verificaron los libros principales y auxiliares puestos a disposición de la Administración y se



suscribió el acta correspondiente, esto es, un día antes de que se proferiera el requerimiento especial 022382010000215 de 18 de agosto de 2010.

Si bien el acta no fue firmada por quien atendió la visita porque, a su juicio, esta fue notificada un día después del requerimiento especial, ello no implica la nulidad de la prueba, pues la negativa a firmarla no afecta el valor probatorio de la diligencia.

Además, el acta fue archivada antes del requerimiento especial, por lo que en el traslado del término para dar respuesta a este, la actora tuvo la oportunidad de presentar objeciones y ejercer el derecho de defensa y contradicción.

En la sentencia 16916 de 25 de marzo de 2010 del Consejo de Estado, que invoca la demandante, se analizó un caso diferente al que es objeto de estudio, pues en ese proceso, la inspección contable fue el único medio de prueba para proferir el requerimiento especial y quien omitió la firma del acta fue el funcionario de la DIAN.

No procede el estudio de legalidad del requerimiento especial porque es un acto preparatorio. Por lo demás, dicho acto fue expedido previamente a la liquidación oficial de revisión y no fue desvirtuada la nulidad de la inspección contable planteada por la actora.

No existe falta de motivación del acto administrativo, ni desconocimiento del debido proceso y del derecho de defensa, pues en la liquidación oficial de revisión la DIAN





explicó las razones por las que no prosperan los argumentos planteados en la respuesta al requerimiento especial.

### **Prueba indiciaria**

De acuerdo con las pruebas recaudadas en la inspección contable, la inspección tributaria y los cruces de información, la compra de materiales de reciclaje ferrosos a los proveedores Doris González Quiroz y Emilio Guillermo Castillo, corresponden a operaciones simuladas e inexistentes. Asimismo, los documentos aportados por la actora como soportes contables no demuestran la veracidad de las compras realizadas por la empresa en el periodo en discusión.

Los indicios e inconsistencias detectadas determinaron el cuestionamiento de la realidad de las operaciones económicas, en las que se fundamentan las compras e impuestos descontables. Por tanto, no fue desvirtuada la presunción de veracidad de la liquidación oficial de revisión.

El certificado del revisor fiscal no es una prueba idónea y suficiente, pues los contadores no pueden dar cuenta de hechos económicos sino contables<sup>20</sup>.

### **Cruces de información con los proveedores**

---

<sup>20</sup> Citó la sentencia del Consejo de Estado de 13 de septiembre de 1991, exp. 3465, C.P. Consuelo Sarria Olcos.



No procede el reconocimiento de las compras de reciclajes ferrosos y no ferrosos por \$861.913.244, ni los impuestos descontables por \$137.906.119, toda vez que existen indicios de que las operaciones realizadas entre la demandante y los proveedores, Doris González Quiroz y Emilio Guillermo Castillo Villanueva, son simuladas e inexistentes.

Lo anterior, porque a la fecha del requerimiento especial, los proveedores no suministraron los libros contables y auxiliares de contabilidad, ni los soportes internos y externos y demás documentos que demuestren la real existencia de las operaciones o transacciones comerciales.

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario prevé que para procedencia de los impuestos descontables, las facturas deben cumplir los requisitos exigidos por los literales b), c), e), f) y g) del artículo 617 y 618 de la misma normativa. Sin embargo, dichas facturas no son prueba suficiente para demostrar la realidad de los hechos económicos cuando existen indicios de que los proveedores y las compras son inexistentes<sup>21</sup>.

Cuando existen indicios es importante que el juez analice cada uno de los hechos en particular y todos en conjunto para adoptar la decisión<sup>22</sup>. En este caso, las

---

<sup>21</sup> Citó la sentencia del 13 de diciembre de 1995, exp. 7159, C.P. Delio Gómez Leyva.

<sup>22</sup> Corte Suprema de Justicia - Sala de Casación Civil y Agraria, sentencia de 7 de diciembre de 2001, exp. 6766, M.P. Jorge Santos Ballesteros.



pruebas allegadas fueron valoradas por la DIAN con fundamento en los principios establecidos en el Estatuto Tributario y la Constitución Política. Asimismo, se dieron a conocer a la demandante los argumentos que tuvo en cuenta para adoptar la decisión para garantizar el debido proceso.

La Administración no impuso sanción al proveedor ficticio o insolvente, sino que rechazó las compras e impuestos descontables por los indicios de inexistencia de las operaciones económicas en que se sustentan los derechos solicitados porque con las pruebas recaudas y el cruce de información con terceros no se pudo establecer la realidad de los hechos<sup>23</sup>.

Tampoco se discute la responsabilidad de los proveedores por no suministrar los libros principales y auxiliares de contabilidad, toda vez que la obligación del declarante es verificar los requisitos exigidos por la ley con quien contrata y la efectiva realización de las operaciones económicas para consignar los datos en la declaración del IVA.

### **Procedencia de la sanción por inexactitud**

Procede la sanción por inexactitud impuesta a la actora porque en la declaración del IVA del 2 bimestre de 2008 incluyó impuestos descontables inexistentes por

---

<sup>23</sup> Citó la sentencia de 11 de diciembre de 1998, exp. 9156, C.P. Delio Gómez Leyva.



\$137.906.119. Además, utilizó factores equivocados que generaron en un mayor saldo a favor con derecho a devolución<sup>24</sup>.

### **Sanción al representante legal y contador o revisor fiscal**

Los actos demandados no impusieron las sanciones de que tratan los artículos 658-1, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, pues su imposición se condicionó a lo decidido en la vía gubernativa. Por lo tanto, se remitió dicha decisión al competente para que adoptara las medidas que estimara necesarias, según el artículo 660 del mismo estatuto.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal se declaró inhibido para pronunciarse sobre la legalidad del requerimiento especial porque es un acto de trámite, que no es susceptible de control jurisdiccional.

Asimismo, declaró la nulidad de los actos demandados y como restablecimiento del derecho ordenó el archivo del expediente administrativo de fiscalización. En lo demás, negó las pretensiones de la demanda.

---

<sup>24</sup> Citó las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 22 de marzo de 2011, exp. 17286 y de 5 de mayo de 2011, exp. 17306, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Las razones de la decisión se sintetizan así<sup>25</sup>:

### **Nulidad de la inspección contable**

La inspección contable es un medio de prueba facultativo de la Administración y los resultados de esta diligencia quedan consignados en un acta, cuyo contenido es el fundamento del requerimiento especial, que debe contener los puntos de la declaración privada que se proponen modificar conforme con el artículo 703 del Estatuto Tributario.

El artículo 782 inciso 3 del Estatuto Tributario dispone que cuando alguna de las partes se niegue a firmar el acta de la inspección contable, dicha omisión no afecta el valor probatorio de la diligencia. En consecuencia, la ausencia de la firma del representante legal de la demandante no invalida el acta.

Sin embargo, se discute la legalidad de la prueba porque la inspección contable se dio por finalizada cuando ya había sido notificado el requerimiento especial.

En efecto, de las pruebas que existen en el expediente se advierte que era obligación de la Administración dejar constancia de la falta de intención del

---

<sup>25</sup> Folios 249 a 263 c.p.



representante legal de firmar el acta de inspección contable en la fecha en la que el funcionario se dirigió a las instalaciones de la sociedad, esto es, el 17 de agosto de 2010, y al no haberlo realizado, el funcionario dejó en duda su comparecencia ese día.

Además, se desconoce la fecha de la anotación realizada en la última página del acta de inspección, pero lo que sí es evidente es que fue posterior al 19 de agosto de 2010, cuando ya se había proferido el requerimiento especial.

La DIAN desconoció lo previsto en el artículo 782 del Estatuto Tributario porque el acta de inspección contable no podía formar parte de la actuación administrativa y sirvió de fundamento para la expedición del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. En consecuencia, vulneró el debido proceso de la actora.

No se condena en costas porque la demandada no tuvo una conducta temeraria, desleal, irracional absoluta de su pretensión o de dilación sistemática del trámite.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandada interpuso el recurso de apelación, con base en los siguientes argumentos<sup>26</sup>:

---

<sup>26</sup> Folios 265 a 268 c.p.



El acta de inspección contable de 17 de agosto de 2010 fue suscrita ese día por el funcionario de la DIAN Carlos Eduardo Arteta Mejía, es decir, se firmó un día antes de que se proferiera el requerimiento especial de 18 de agosto de 2010.

Está probado que quien se negó a firmar el acta de inspección contable es el representante legal de la actora y no puede ponerse en duda que el acta es de 17 de agosto de 2010 y la existencia de la anotación del funcionario en el reverso de dicha acta.

La anotación realizada por el funcionario de la DIAN demuestra la conducta malintencionada de la actora en el sentido de manifestar que recibió el acta el 19 de agosto de 2010, es decir, un día después de proferido el requerimiento especial, con la finalidad de restarle valor probatorio.

Adicionalmente, el acta de inspección contable fue archivada antes del requerimiento especial. Por tanto, la demandante tuvo la oportunidad de conocer el contenido de esta durante el traslado del término para dar respuesta al requerimiento especial y de ejercer su derecho de defensa y contradicción mediante la presentación de las objeciones a que hubiera lugar.

Se cumplieron los requisitos de la inspección contable de acuerdo con las actas de inicio y finalización. La última no fue firmada por la actora, por lo que se dejó la constancia correspondiente, sin que tal hecho afecte el valor probatorio de la diligencia, de acuerdo con el artículo 782 del Estatuto Tributario. En consecuencia, se garantizó el debido proceso a la demandante.

El acta de inspección contable no fue el único fundamento para proferir el requerimiento especial ni de la liquidación oficial de revisión, toda vez que para



modificar la declaración privada, la DIAN tuvo en cuenta no solo el acta de inspección contable sino las demás pruebas recaudadas durante el proceso de determinación del tributo, como los autos de inspección tributaria y de verificación o cruce, consultas en el RUT, cámara de comercio, constancias de visita, solicitud de registros y libros.

Dichas pruebas demuestran que en la declaración del IVA del 2 bimestre de 2008, presentada por la actora, se incluyeron ingresos por exportaciones, compras e impuestos descontables inexistentes. Además, la demandante utilizó factores equivocados de los cuales se derivó un mayor saldo a favor sin que tuviera derecho a devolución alguna.

En consecuencia, los actos administrativos demandados se ajustan a la Constitución y a la ley.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** reiteró los argumentos de la demanda<sup>27</sup>.

La **DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda y del recurso<sup>28</sup>.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

---

<sup>27</sup> Folios 287 a 291 c.p.

<sup>28</sup> Folios 292 a 294 c.p.





## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala establece si los actos demandados son nulos por violación del debido proceso por la supuesta nulidad de la inspección contable.

En caso negativo, analiza los restantes cargos de la demanda, pues el *a quo* no lo hizo. Por lo tanto, determina si respecto de la declaración de IVA del bimestre 2 de 2008 presentada por la actora, procede el rechazo de compras e impuestos descontables por operaciones efectuadas por esta con los proveedores DORIS GONZÁLEZ QUIROZ y EMILIO CASTILLO VILLANUEVA y si es viable la imposición de la sanción por inexactitud.

### **Violación del debido proceso**

La actora sostiene que la inspección contable es nula porque el acta de inspección contable de 17 de agosto de 2010 no tiene la firma del representante legal de la sociedad, pues se negó a firmarla porque, a su juicio, le fue entregada cuando ya había sido expedido el requerimiento especial. Alega, igualmente, que como la inspección contable fue el fundamento del requerimiento especial, los actos demandados carecen de validez y la declaración privada se encuentra en firme.

El artículo 782 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:



**“Artículo 782. Inspección contable.** La Administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

*De la diligencia de inspección contable, se extenderá un acta de la cual deberá entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitantes y las partes intervinientes.*

**Cuando alguna de las partes intervinientes, se niegue a firmarla, su omisión no afectará el valor probatorio de la diligencia.** En todo caso se dejará constancia en el acta.

*Se considera que los datos consignados en ella, están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.*

*Cuando de la práctica de la inspección contable, se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación”.*

La norma transcrita permite a la DIAN practicar inspecciones contables a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las



declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

La diligencia debe constar en un acta, firmada por los funcionarios que intervinieron en la visita y los demás intervinientes, de la cual se debe entregar copia al contribuyente. Y en caso de que alguna de las partes se niegue a firmar el acta de inspección contable, dicha omisión no afecta el valor probatorio de la diligencia, pero de este hecho debe dejarse constancia en el acta.

Si de la diligencia se deriva alguna actuación administrativa, el acta debe formar parte de esa actuación y los efectos legales que genera son exclusivamente probatorios, teniendo en cuenta que su función es soportar el inicio de la actuación contra el contribuyente<sup>29</sup>.

En este caso, la DIAN expidió auto de apertura 022382009003484 de 17 de julio de 2009, por el que ordenó iniciar investigación a la actora por las presuntas inexactitudes advertidas en la declaración del IVA del 2 bimestre del año 2008<sup>30</sup>.

Asimismo, profirió auto de inspección tributaria 0223820090000099 de 21 de julio de 2009<sup>31</sup>, auto de inspección contable 022382009000165 de 21 de julio de 2009<sup>32</sup> y

---

<sup>29</sup> Sentencia del 25 de marzo de 2010, exp. 16916, C.P. William Giraldo Giraldo, reiterada en la sentencia del 25 de noviembre de 2010, exp. 17253, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y en la sentencia de 28 de agosto de 2014, exp. 18437, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>30</sup> Folio 107 c.a. 1



autos de verificación y cruce 022382009000163 y 022382009000165 de 18 de agosto de 2009, con el fin de verificar las operaciones económicas efectuadas por la actora con Doris González Quiroz y Emilio Guillermo Castillo Villanueva, respectivamente, en la dirección que figura en el RUT de cada uno de estos proveedores<sup>33</sup>.

En el acta de inspección contable de 21 de agosto de 2009 consta que ese día se dio inicio a la inspección, que el representante legal de la actora atendió la diligencia y que la contadora puso a disposición del funcionario de la DIAN los libros principales (libro mayor y balances, libro diario 1, libro diario 2 y libro de inventarios y balances), libros auxiliares de contabilidad y documentos soportes internos y externos<sup>34</sup>.

En el acta de verificación o cruce de Doris González Quiroz se dejó constancia de que la diligencia inició el 16 de abril 2010, que en la dirección informada en el RUT no fue posible ubicar a la contribuyente, y que al cierre de la diligencia (17 de agosto de 2010), *“no suministró la información sobre Libros Principales y Auxiliares de Contabilidad, los documentos soportes internos y externos (facturas de compras, facturas de ventas, medios de pago, etc) y demás documentos que demuestren o soporten la real existencia de las operaciones o transacciones comerciales con el contribuyente investigado C.I. GREEN LINE S.A., NIT. 806.001.475-3 por el periodo*

---

<sup>31</sup> Folio 108 c.a. 1

<sup>32</sup> Folio 109 c.a. 1

<sup>33</sup> Folio 52 y 53 c.a. 2

<sup>34</sup> Folios 146 a 149 c.a. 2



*gravable Marzo – Abril de 2008 en el Impuesto sobre las Ventas – IVA, solicitante de devolución de impuestos descontables”<sup>35</sup>.*

En el acta de verificación o cruce de Emilio Guillermo Castillo Villanueva, se dejó constancia de que la diligencia inició el 16 de abril 2010, que en la dirección ubicada en el RUT no fue posible ubicar a la contribuyente, y que al cierre de la diligencia (17 de agosto de 2010), *“no suministró la información sobre Libros Principales y Auxiliares de Contabilidad, los documentos soportes internos y externos (facturas de compras, facturas de ventas, medios de pago, etc) y demás documentos que demuestren o soporten la real existencia de las operaciones o transacciones comerciales con el contribuyente investigado C.I. GREEN LINE S.A., NIT. 806.001.475-3 por el periodo gravable Marzo – Abril de 2008 en el Impuesto sobre las Ventas – IVA, solicitante de devolución de impuestos descontables”<sup>36</sup>.*

El acta de inspección contable de 17 de agosto de 2010 da cuenta de que, según las verificaciones efectuadas mediante auto de verificación o cruce de información a los proveedores de compras nacionales, que hacen parte del expediente, no es procedente reconocer las supuestas compras de materiales de reciclajes por valor de \$861.913.244, que darían derecho a un impuesto descontable de \$137.906.119 porque *“ya que se tienen indicios de que las operaciones realizadas entre el contribuyente investigado solicitante de devolución de impuestos y los proveedores (González Quiroz Doris NIT. 32.739.421-7 y Castillo Villanueva Emilio Guillermo NIT. 852.892-9) que suministran las compras de materiales de reciclajes ferrosos y no ferrosos, corresponden a operaciones simuladas u operaciones sospechosas, de*

---

<sup>35</sup> Folios 141 y 142 c.a. 2

<sup>36</sup> Folios 143 y 144 c.a. 2



*papel o inexistentes, teniendo en cuenta todos los indicios y pruebas allegadas al expediente. A la fecha de elaboración de la presente Acta de Inspección Contable los referidos proveedores de los impuestos descontables no suministraron la información sobre libros principales y auxiliares de contabilidad, los documentos soportes internos y externos (facturas de compras, facturas de ventas, medios de pagos, etc) y demás documentos que demuestren o soporten la real existencia de las operaciones o transacciones comerciales con el contribuyente investigado C.I. GREEN LINE S.A., NIT. 806.001475-3 por el periodo gravable Marzo – Abril de 2008 en el Impuesto sobre las Ventas – IVA, solicitante de devolución de impuestos descontables<sup>37</sup>.*

Así pues, las conclusiones del acta de inspección contable de 17 de agosto de 2010 se basaron, a su vez, en las diligencias de verificación o cruce de información de los proveedores ya mencionados.

Es de anotar que el acta de inspección contable de 17 de agosto de 2010 no aparece firmada por el representante legal de la demandante. Sin embargo, este dejó constancia de que no firmaba ni aprobaba el contenido del acta porque, a su juicio, fue recibida el 19 de agosto de 2010, un día después de haber sido notificado el requerimiento especial<sup>38</sup>.

Por su parte, en la misma acta el funcionario comisionado de la DIAN precisó que *“cabe anotar la improcedencia de la anotación y/o inconformidad consignada por el*

---

<sup>37</sup> Folios 146 a 149 c.a. 2

<sup>38</sup> Folio 149 c.a. 2



*contribuyente en la parte inferior del acta de inspección contable en donde desaprueba el contenido de la misma, aduciendo razones que son reprochables e inaceptables; puesto que el acta se entregó para la firma de los presentes el día 17 de agosto de 2010 tal como consta en esta diligencia o documento y no como pretende dar a entender el contribuyente de manera malintencionada, al manifestar que el recibo de la misma fue realizado el día “19 de agosto de 2010, un día después de haber sido notificado el requerimiento especial”, entrando el mismo contribuyente en notoria contradicción; puesto que el requerimiento especial fue notificado el mismo 19 de agosto de 2010, tal como aparece en la constancia de notificación del requerimiento especial”<sup>39</sup>.*

Si bien el acta de inspección contable de 17 de agosto de 2010 no aparece firmada por el representante legal porque presuntamente fue entregada el 19 de agosto de 2010, “un día después de haber sido notificado el requerimiento especial”, en criterio de la demandada, esta no es razón suficiente para desestimar el valor probatorio de la diligencia, de acuerdo con el artículo 782 [3] del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, en el acta de inspección contable de 17 de agosto de 2010 aparece la constancia del funcionario de la DIAN en el sentido de que entregó el acta para firma ese día y no como lo afirma la contribuyente, el 19 de agosto de 2010, un día después de notificado el requerimiento especial, pues, el requerimiento se notificó el 19 de agosto de 2010<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> Folio 149 anverso c.a. 2

<sup>40</sup> Folios 162 a 170 c.a. 2



Por lo demás, el acta de terminación de inspección contable de 17 de agosto de 2010 fue uno de los documentos que tuvo en cuenta la DIAN para expedir el requerimiento especial, pues también analizó el acta de libros de contabilidad de la demandante, de 21 de agosto de 2009, las actas de verificación o cruce con los proveedores de compras nacionales y la información suministrada por la demandante. Igualmente, como se señaló, las conclusiones del acta de 17 de agosto de 2010 se basaron, en esencia, en las actas de verificación o cruce con los proveedores.

Asimismo, la Sala ha precisado que la Administración debe poner en conocimiento del contribuyente el acta de inspección, cuyo traslado siempre es obligatorio, aunque se lleve a cabo con el requerimiento especial o el pliego de cargos<sup>41</sup>. Por tanto, con la notificación del requerimiento especial se corrió traslado a la actora del acta de inspección contable, pues tiene como objeto la presentación de descargos, con los cuales podía ejercer su derecho de defensa y contradicción.

Por último, en la sentencia de 25 de marzo de 2010<sup>42</sup>, que citó la demandante, la Sala resolvió un caso diferente al que aquí se discute, pues en ese proceso se probó la existencia de dos actas de inspección contable con la misma fecha y número. Además, se precisó que el acta en la que consta que se obtuvo toda la información necesaria para validar la información recolectada en el auto de verificación previo, está viciada de nulidad porque no fue firmada por el funcionario comisionado de la DIAN y no se dejó constancia de este hecho en el acta respectiva.

---

<sup>41</sup> Sentencia de 10 de octubre de 2007, exp. 15267, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>42</sup> Exp. 16916, C.P. William Giraldo Giraldo





Entonces, la DIAN no violó el debido proceso de la demandante, pues, en últimas, esta pudo controvertir el acta al responder el requerimiento especial, acto que fue debidamente expedido y que, a su vez, no afectó la validez de los actos demandados.

### **Compras e impuestos descontables en el IVA del 2 bimestre de 2008**

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>43</sup>.

---

<sup>43</sup> Sentencia de 1 de marzo de 2012, exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



En el mismo sentido, 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, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del Estatuto Tributario<sup>44</sup>.

Así, 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<sup>45</sup>.

El Título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio de las actuaciones tributarias y, concretamente, se refiere a los medios de prueba de los que puede hacer uso tanto la Administración, para desvirtuar la presunción de que trata el artículo 746 citado, como el contribuyente, para respaldar los hechos que declara en el denuncia rentístico<sup>46</sup>.

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

---

<sup>44</sup> Ver la misma sentencia.

<sup>45</sup> Sentencia de 18 de octubre de 2012, exp. 18329, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>46</sup> Sentencia de 1 de marzo de 2012, exp 17568 C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



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<sup>47</sup>.

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 acudirse a los indicios<sup>48</sup>, que deben ser valorados en conjunto.

---

<sup>47</sup> Parra Quijano, Jairo. Manual de Derecho Probatorio. Bogotá 2002. Pag 563

<sup>48</sup> Elizabeth Whittingham García. “Las pruebas en el proceso tributario”. Temis 2005, pág 68.



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<sup>49</sup>. 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**”*<sup>50</sup>.

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

El 19 de mayo de 2008, C.I. GREEN LINE S.A. presentó la declaración de IVA por el 2 bimestre del año gravable 2008, en la que determinó un total de compras de \$11.099.064.000, impuestos descontables por operaciones de \$203.069.000 y un saldo de \$172.204.000<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> Sentencia de 13 de marzo de 2003, exp 12946 C.P María Inés Ortiz Barbosa. En esa oportunidad, al analizar los asientos contables de las operaciones que realizó la demandante con otras sociedades, la Sala precisó que la Administración encontró un conjunto de indicios que llevaban a la conclusión de que las operaciones no fueron reales. Ello, porque el NIT de las sociedades estaba errado, estas no habían renovado la matrícula mercantil, no existían las direcciones suministradas de tales empresas y de los establecimientos comerciales o no estaban ubicadas en esas direcciones y tampoco fue posible localizarlas en otro lugar. Además, porque no habían declarado renta por el año gravable que se discutía y eran omisas en las declaraciones de algunos periodos de IVA por el mismo año gravable.

<sup>50</sup> 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.

<sup>51</sup> Folios 56 y 83 c.a. 1



El 20 de agosto de 2008, la actora solicitó la devolución del saldo a favor de la declaración de IVA en mención y el saldo fue devuelto por Resolución 824 de 29 de agosto de 2008<sup>52</sup>.

Mediante liquidación oficial de revisión, la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por la actora para rechazar compras gravadas por \$861.913.000 e impuestos descontables por \$137.906.000 derivados de dichas compras<sup>53</sup>. Además impuso sanción por inexactitud de \$220.649.000<sup>54</sup>.

Las compras rechazadas fueron las que figuraban como efectuadas con los proveedores DORIS GONZÁLEZ QUIROZ y EMILIO GUILLERMO CASTILLO VILLANUEVA.

Para verificar las operaciones realizadas entre la demandante y los proveedores de materiales de reciclaje (bronce, aluminio y cobre), la DIAN practicó las siguientes diligencias:

1. Visita de verificación de 21 de agosto de 2009<sup>55</sup> a las instalaciones de la demandante, en la Vía 40 No. 51-38 (Barranquilla – Atlántico), ordenada por autos

---

<sup>52</sup> Folios 99 y 100 c.a. 1

<sup>53</sup> La DIAN aceptó que la actora realizó compras en el 2 bimestre de 2008 por \$10.237.151.000 y reconoció por impuestos descontables \$65.163.000. Ello, porque se acreditaron las compras con los proveedores, entre ellos, Comercializadora CTN E.U. por \$80.813.520, que generó un IVA de \$12.930.163 (folio 128 c.a. 2); Juvenal Jesús Bresneider Pacheco por \$138.326.425, que generó un IVA de \$22.132.228 (folio 131 c.a. 2).

<sup>54</sup> Folios 224 a 234 c.a. 2

<sup>55</sup> Folio 146 c.a. 2



de inspección tributaria y contable 022382009000099 y 022382009000165 de 21 de julio de 2009<sup>56</sup>.

2. Visita de verificación al domicilio fiscal de la proveedora DORIS GONZÁLEZ QUIROZ, esto es, Calle 84 No. 23C-38 (Barranquilla – Atlántico), ordenada por auto de verificación 022382009000163 de 18 de agosto de 2009<sup>57</sup>.

En el acta de visita de 16 de abril de 2010, suscrita por el funcionario de la DIAN, se dejó constancia de lo siguiente<sup>58</sup>:

*“El día dieciséis (16) del mes de abril de 2010, el suscrito funcionario Carlos Eduardo Arteta Mejía C.C. No. 8.726.611 de Barranquilla, GESTOR II 302-02, adscrito a la División de Gestión de Fiscalización de la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, se hizo presente en la dirección arriba anotada, lugar de domicilio fiscal informado por el contribuyente GONZÁLEZ QUIROZ DORIS NIT. 32.739.421-7, con el fin de verificar las transacciones comerciales sostenidas con la sociedad C.I. GREEN LINE S.A., NIT. 900.083.855-0 relacionadas con el Impuesto sobre las Ventas – IVA del periodo gravable Marzo – Abril de 2008, de conformidad con los artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes y para dar cumplimiento a lo ordenado en el Auto de Verificación o Cruce No. 022382009000163 de fecha 18 de agosto de 2009.*

---

<sup>56</sup> Folios 108 y 109 c.a. 1

<sup>57</sup> Folios 52 c.a. 2

<sup>58</sup> Folios 141 y 142 c.a. 2



*El funcionario comisionado no fue atendido por el contribuyente seleccionado para la verificación ya que en la dirección informada en el RUT no se pudo ubicar el domicilio fiscal.*

*[...]*

*A folio 752 del expediente se anexa la declaración del Impuesto Sobre las Ventas – IVA, presentada por el contribuyente el día quince (15) de mayo de 2008, impresa del sistema de obligación financiera.*

*Efectuado el análisis a los ingresos declarados por el contribuyente GONZÁLEZ QUIROZ DORIS, por el periodo objeto de investigación, se observa que el proveedor verificado presenta ingresos brutos por operaciones gravadas renglón 31 por valor de \$645.900.000.*

*El contribuyente investigado C.I. GREEN LINE S.A. NIT. 806.001.475-3, solicitante de devolución de impuestos descontables por el Impuesto sobre las Ventas – IVA del periodo gravable Marzo – Abril de 2008, relaciona como proveedor de Impuestos descontables a GONZÁLEZ QUIROZ DORIS, con una base de \$477.583.663 de Impuestos descontable (ingresos del proveedor).*

### **III. DESARROLLO DE LA VERIFICACIÓN**

*El contribuyente proveedor de los impuestos descontables objeto de la verificación, a la fecha del cierre de la presente Acta de verificación o Cruce, no suministró la información sobre Libros Principales y Auxiliares de Contabilidad, los documentos soportes internos y*



*externos (facturas de compras, facturas de ventas, medios de pagos, etc) y demás documentos que demuestren o soporten la real existencia de las operaciones o transacciones comerciales con el contribuyente investigado C.I. GREEN LINE S.A., NIT. 806.001.475-3 por el periodo gravable Marzo – Abril de 2008 en el Impuesto sobre las Ventas – IVA, solicitante de devolución de impuestos descontables.*

*Según consulta de fecha agosto 11 de 2010, al Sistema de Cuenta Corriente del Contribuyente, no se observa información sobre declaraciones presentadas. Según consulta integral por impuesto de la misma fecha, no hay obligaciones de saldos a pagar ni saldos a favor a cargo del contribuyente. El contribuyente se encuentra registrado en la Cámara de Comercio desde el 18 de Julio de 2007.*

*Efectuada la consulta de fecha Marzo 17 de 2010, al Sistema de Obligación Financiera del Contribuyente, se observa omisión sobre las declaraciones por los años gravables 2009 y 2010.*

*A folios 737 al 758 del expediente se adjuntan documentos soportes que demuestran que entre el contribuyente investigado y el proveedor relacionado no existen operaciones comerciales de compra y venta o sea que se acreditan operaciones simuladas o de papel por parte del contribuyente investigado”.*

3. Visita de verificación al domicilio fiscal del proveedor EMILIO GUILLERMO CASTILLO VILLANUEVA, esto es, Calle 53 B No. 46-149 (Barranquilla – Atlántico), ordenada por auto de verificación 022382009000165 de 18 de agosto de 2009<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> Folio 53 c.a. 2





En el acta de visita de 16 de abril de 2010, suscrita por el funcionario de la DIAN, se dejó constancia de lo siguiente<sup>60</sup>:

*“El día dieciséis (16) del mes de abril de 2010, el suscrito funcionario Carlos Eduardo Arteta Mejía C.C. No. 8.726.611 de Barranquilla, GESTOR II 302-02, adscrito a la División de Gestión de Fiscalización de la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, se hizo presente en la dirección arriba anotada, lugar de domicilio fiscal informado por contribuyente CASTILLO VILLANUEVA EMILIO GUILLERMO NIT. 852.892-6, con el fin de verificar las transacciones comerciales sostenidas con la sociedad C.I. GREEN LINE S.A., NIT. 900.083.855-0 relacionadas con el Impuesto sobre las Ventas – IVA del periodo gravable Marzo – Abril de 2008, de conformidad con los artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes y para dar cumplimiento a lo ordenado en el Auto de Verificación o Cruce No. 022382009000165 de fecha 18 de agosto de 2009.*

*Presente en la dirección arriba anotada, el funcionario comisionado fue atendido por un hermano y un sobrino del contribuyente objeto de la verificación o cruce, quienes manifestaron que el señor CASTILLO VILLANUEVA EMILIO GUILLERMO, ya no reside en la dirección arriba mencionada, el suscrito funcionario procedió a dejarles datos para que se comunique con la División de Gestión de Fiscalización.*

*[...]*

---

<sup>60</sup> Folios 143 y 144 c.a. 2



*El contribuyente objeto de verificación de encuentra omiso por el Impuesto sobre las Ventas – IVA, por el periodo gravable Marzo – Abril de 2008.*

### **III. DESARROLLO DE LA VERIFICACIÓN**

*El contribuyente proveedor de los impuestos descontables objeto de la verificación, a la fecha del cierre de la presente Acta de verificación o Cruce, no suministró la información sobre Libros Principales y Auxiliares de Contabilidad, los documentos soportes internos y externos (facturas de compras, facturas de ventas, medios de pago, etc) y demás documentos que demuestren o soporten la real existencia de las operaciones o transacciones comerciales con el contribuyente investigado C.I. GREEN LINE S.A., NIT. 806.001.475-3 por el periodo gravable Marzo – Abril de 2008 en el Impuesto sobre las Ventas – IVA, solicitante de devolución de impuestos descontables.*

*Según consultas efectuadas a los Sistemas de Obligación Financiera y Cuenta Corriente Contribuyente de fechas marzo 17 y agosto 11 de 2010, respectivamente, no hay documentos sobre declaraciones presentadas por el contribuyente o sea que el contribuyente se encuentra omiso por los impuestos obligados. El contribuyente se encuentra registrado en la Cámara de Comercio desde el 18 de Julio de 2007.*

*A folios 761 al 770 del expediente se adjuntan documentos soportes que demuestran que entre el contribuyente investigado y el proveedor relacionado no existen operaciones comerciales de compra y venta o sea que se acreditan operaciones simuladas o de papel por parte del contribuyente investigado”.*

4. Acta de inspección contable de 17 de agosto de 2010, en la que se precisó que fueron puestos a disposición del funcionario de la DIAN, los libros de contabilidad de la actora y los soportes<sup>61</sup>. En dicha acta, la DIAN llegó, entre otras, a las siguientes conclusiones:

*“[...] Según **verificaciones efectuadas mediante Auto de Verificación o Cruce de Información a los proveedores de compras nacionales y ante los hechos expuestos en las Actas de Verificación o Cruce las cuales hacen parte del expediente** no es procedente reconocer las supuestas compras de materiales de reciclajes por valor de \$861.913.244, los cuales reflejan o dan “derecho” a solicitar el total de impuestos descontables por valor de \$137.906.119, ya que tienen indicios de que las operaciones realizadas entre el contribuyente investigado solicitante de devolución de impuestos y los proveedores (González Quiroz Doris NIT. 32.739.421-7 y Castillo Villanueva Emilio Guillermo NIT. 852.892-9) que suministran las compras de materiales de reciclajes ferrosos y no ferrosos, corresponden a operaciones simuladas u operaciones sospechosas, de papel o inexistentes, teniendo en cuenta todos los indicios y pruebas allegadas al expediente. A la fecha de elaboración de la presente Acta de Inspección Contable los referidos proveedores de los impuestos descontables no suministraron la información sobre libros principales y auxiliares de contabilidad, los documentos soportes internos y externos (facturas de compras, facturas de ventas, medios de pagos, etc) y demás documentos que demuestren o soporten la real existencia de las operaciones o transacciones comerciales con el contribuyente investigado C.I. GREEN LINE S.A., NIT. 806.001475-3 por el periodo gravable Marzo – Abril de 2008 en el Impuesto sobre las Ventas – IVA, solicitante de devolución de impuestos descontables”<sup>62</sup>.*

---

<sup>61</sup> Folios 135 y 136 c.a. 1

<sup>62</sup> Folios 146 a 149 c.a. 2



Así, en el curso de la investigación tributaria a la Administración le fue imposible localizar a los proveedores de la actora, DORIS GONZÁLEZ QUIROZ y EMILIO GUILLERMO CASTILLO VILLANUEVA, por lo que no pudo verificar la realidad de operaciones mercantiles por las que la demandante solicitó los impuestos descontables en la declaración privada.

Así lo precisó la DIAN en la liquidación oficial de revisión, en los siguientes términos<sup>63</sup>:

*“[...] a través de la investigación efectuada por la administración tributaria a los proveedores se determinó la imposibilidad de establecerle domicilio fiscal de los mismos, y a su vez comunicación con ellos. El funcionario comisionado se dirigió a las direcciones reportadas en el RUT, una de las cuales no existe, en la otra la persona no residía, pero posteriormente vía telefónica hizo saber que había vendido y no tenía documentos para aportar y en el tercer caso un familiar del proveedor manifestó que el señor ya no reside allí. Ante lo anterior haciendo uso de las facultades de fiscalización se consultó el RUT, EL REGISTRO ÚNICO EMPRESARIAL, OBLIGACIÓN FINANCIERA, CIFIN. De lo anterior se deduce con mediana (sic) claridad que la administración tributaria desplegó todas las acciones necesarias y pertinentes a fin de demostrar la procedencia de las compras y por ende los impuestos descontables solicitados por el responsable, diligencia que resultó infructuosa porque el lugar señalado como domicilio fiscal no existe.*

*[...] Al ser los indicios instrumentos legales utilizados en el derecho y es legítima su aplicación en el derecho tributario este despacho considera que este conjunto de indicios probados y concordantes entre sí que confluyen en una sola verdad le permiten a la administración deducir la*

---

<sup>63</sup> Folios 224 a 234 c.a. 2



*falta de credibilidad de las operaciones mercantiles, ya que el acervo probatorio recaudado en el curso de la investigación permite afirmar que las operaciones facturadas son inexistentes o simuladas por tanto es improcedente solicitar como descontables la suma de \$137.906.119.*

*[...] Este despacho al respecto aclara lo siguiente, si bien es cierto lo que manifiesta el administrado en cuanto a los requisitos que deben cumplir los impuestos para ser considerados como descontables en el impuesto sobre las ventas, no es menos cierto que al haberse demostrado la inexistencia de las transacciones comerciales con los proveedores, no puede la administración tributaria valorar los soportes aportados por la sociedad para respaldar dichas operaciones siendo que las mismas nunca ocurrieron”.*

En consecuencia, como motivo del rechazo parcial de los impuestos descontables (\$137.906.119), la DIAN planteó la falta de prueba de las operaciones ante la imposibilidad de verificar la información consignada en la declaración privada de la actora con los registros contables y soportes externos de los proveedores. Ello, por cuanto no fue posible ubicarlos en la dirección reportada en el RUT<sup>64</sup>.

Además, estableció que EMILIO GUILLERMO CASTILLO VILLANUEVA se encuentra omiso de la declaración del IVA del 2 bimestre del año 2008 y que DORIS GONZÁLEZ QUIROZ registró en la declaración de IVA del 2 bimestre de 2008 como ingresos brutos por operaciones gravadas renglón 31 el valor de \$645.900.000 y no presentó las declaraciones por los periodos del año 2009 y 2010.

De otra parte, si bien en la demanda y en el recurso de reconsideración la actora realizó un listado de las compras efectuadas a Emilio Guillermo Castillo Villanueva y

---

<sup>64</sup> Folios 121 anverso y 126 anverso c.a. 1



de las correspondientes facturas por los meses de marzo y abril de 2008, no fue posible verificar la contabilidad del proveedor porque no residía en el domicilio registrado en el RUT, ni con posterioridad se allegaron las facturas ni las constancias de consignación de los cheques en las cuentas del proveedor que demostraran el pago de los presuntos bienes vendidos a la actora.

En esas condiciones, son inexistentes las operaciones comerciales entre la actora y Emilio Guillermo Castillo Villanueva, pues estos indicios son suficientes para desacreditar la existencia de las compras y, por consiguiente, la procedencia de los impuestos descontables registrados por la demandante en la declaración privada.

En cuanto a las compras que la actora presuntamente efectuó a Doris González Quiroz, en calidad de proveedores de material reciclable, se advierte que existe copia de los cheques girados a favor de ella por \$462.033.988<sup>65</sup>, por concepto de pago de facturas<sup>66</sup>. Sin embargo, los cheques fueron entregados a personas diferentes a la proveedora, entre ellos, Jorge Ovidio Pérez, Iván Darío Gómez y Guillermo Montaña, sin que mediera autorización para tal efecto. Además, no existe prueba de que tales cheques hubieran sido consignados o cobrados por la citada señora.

Por tanto, no existe certeza del pago de las compras a los proveedores. Adicionalmente, en el expediente tampoco aparecen las facturas que acrediten la

---

<sup>65</sup> Folios 104 a 121 c.a. 2

<sup>66</sup> Folios 27 a 45 c.a. 2



existencia de las compras realizadas en el 2 bimestre de 2008, a pesar de que la actora sostuvo que las tenía en su poder.

Es de anotar que 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 ventas<sup>67</sup>.

Al estudiar la exequibilidad de la norma en mención, 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<sup>68</sup>.

Al respecto, en sentencia de 21 de mayo de 2015, la Sala señaló lo siguiente<sup>69</sup>:

---

<sup>67</sup> **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 [...].”

<sup>68</sup> C-733 de 26 de agosto de 2003

<sup>69</sup> Exp. 20575, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

*“[...] al declarar exequible el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional precisó lo siguiente<sup>70</sup>:*

- *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.*

- *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 debe presentar la factura que los soporte, con el*

---

<sup>70</sup> Sentencia C-733 de 2003





*cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 literales b), c), d), e) y g) y 618 del Estatuto Tributario”.*

Por lo demás, a pesar de que en la certificación de la contadora pública se precisó que existen pruebas contables que soportan las compras y los impuestos descontables en el periodo en discusión, las facturas no fueron allegadas, ni se acreditaron las operaciones con dichos proveedores con otros medios probatorios<sup>71</sup>.

En consecuencia, todos los indicios mencionados, analizados en conjunto, llevan a la conclusión inequívoca de que fueron inexistentes las compras a los proveedores Doris González Quiroz y Emilio Guillermo Castillo Villanueva, que incluyó la demandante en la declaración de IVA del bimestre 2 de 2008.

Por lo anterior, la demandante no tenía derecho a solicitar, en la declaración de 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,*

---

<sup>71</sup> Folio 209 c.a. 2



*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 2 de 2008, la actora incluyó compras inexistentes que dieron lugar a impuestos descontables improcedentes, lo cual constituye una conducta sancionable, conforme con la disposición citada. En consecuencia, se mantiene la sanción impuesta en los actos acusados.

Por último, se advierte que en los actos acusados la DIAN no impuso al representante legal ni al revisor fiscal de la demandante la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario<sup>72</sup>. En efecto, en la liquidación oficial de revisión precisó que una vez agotada la vía gubernativa el funcionario competente resolvería el asunto<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> **ESTATUTO TRIBUTARIO. ARTÍCULO 658-1. SANCIÓN A ADMINISTRADORES Y REPRESENTANTES LEGALES.** <Artículo adicionado por el artículo [1](#) de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:>

<Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo [51](#) de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo [572](#) de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

<Inciso modificado y adicionado por el artículo [26](#) de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> La sanción prevista en el inciso anterior será anual y se impondrá igualmente



Y en la Resolución 9000062 de 30 de marzo de 2012, que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, la DIAN precisó que *“se observa que en el acto recurrido se condicionó la imposición de la sanción a lo determinado en vía gubernativa, sin que se impusiera o liquidara o notificara sanción a los directos interesados, razón por la que no prosperan los argumentos del recurrente, no solo para estar legitimado para ello, sino porque se confirman las modificaciones efectuadas en la liquidación oficial de revisión, motivo por el que se remite esta decisión al competente, que conforme al artículo 660 del Estatuto Tributario es el Director Seccional respectivo, para que se adopten las decisiones que estime necesarias”*<sup>74</sup>.

En consecuencia, debe revocarse la sentencia apelada para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

### **Condena en costas**

---

al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.

Esta sanción se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. Para estos efectos las dependencias competentes para adelantar la actuación frente al contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente al representante legal o revisor fiscal implicado.

<sup>73</sup> Folio 90 c.ppal.

<sup>74</sup> Folio 309 anverso c.a. 2



En relación con la condena en costas, el artículo 188 del C.P.A.C.A prevé lo siguiente:

*“**Condena en costas.** Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.*

El artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

*“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.*

*“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.*

*“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.*

*“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.*



***“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.***

*“5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.*

*“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.*

*“7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.*

***“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.***

*“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” (Se destaca)*

En este caso, nos hallamos en el evento descrito en el artículo 365 numeral 4 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012). Sin embargo, como lo ha



precisado la Sala, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que ***“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”***<sup>75</sup>.

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, no se condena en costas, en ambas instancias.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se niegan las pretensiones de la demanda y no se condena en costas en ambas instancias.

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 por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, dispone:

---

<sup>75</sup> Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



**NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

No condenar en costas en ambas instancias.

**RECONÓCESE** personería a Pablo Nelson Rodríguez Silva como apoderado de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 295 del cuaderno principal.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA  
BÁRCENAS**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS**

**Presidente de la Sección**



**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**



