



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá D.C., doce (12) de junio de dos mil diecinueve (2019)

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2016-00010-00 (22349)<sup>1</sup>  
**Demandante:** YULDOR FABIANNY ESTÉVEZ ARIZA  
**Demandado:** UAE - DIAN  
**Temas:** Sanción de declaración de proveedor ficticio

**SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA**

La Sala decide el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesto contra las resoluciones números 022412013000340 del 25 de septiembre de 2013 y 900.005 del 30 de julio de 2014, por las que la DIAN le impuso al demandante sanción al declararlo “*proveedor ficticio, por el término de cinco años*” y resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente.

**ANTECEDENTES**

Previo investigación, la DIAN profirió al actor el pliego de cargos N° 022382013000019 del 26 de febrero de 2013, en el que le propuso la sanción prevista en el literal a) del artículo 671 del Estatuto Tributario, consistente en declararlo “*proveedor ficticio por el término de cinco (5) años*”, por la “*falta de credibilidad de las operaciones mercantiles*” [ventas] realizadas con la Comercializadora El Metal S.A.S., durante el cuarto bimestre de 2010. Acto notificado por correo el 11 de marzo de 2013<sup>2</sup>.

El 14 de mayo de 2013, el actor radicó la respuesta al pliego de cargos<sup>3</sup>. La Administración encontró que la respuesta no fue presentada en el término legal, por lo que mediante la **Resolución Sanción N° 022412013000340 del 25 de septiembre de 2013** impuso al actor la sanción anunciada, teniendo en cuenta que en la investigación encontró indicios y pruebas suficientes para considerar que las operaciones realizadas durante el 4° bimestre de 2010 entre la Comercializadora El Metal SAS y su proveedor Yuldor Fabianny Estévez Ariza eran simuladas<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> La demanda fue presentada el 10 de diciembre de 2014 ante el Tribunal Administrativo del Atlántico. Sometida a reparto, le correspondió al Magistrado Cristóbal Rafael Christiansen Martelo quien, mediante auto del 3 de marzo de 2015, la remitió a esta Corporación por competencia [Cfr. 1, 42v108 y 109 y 111 a 113].

<sup>2</sup> FI 83 a 93 y 95 c.a.

<sup>3</sup> FI, 96 a 111 c.a.

<sup>4</sup> Cfr. FI. 45 a 61 c.p.



Contra el acto anterior, el actor interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue decidido por la Administración mediante la **Resolución 900.005 del 30 de julio de 2014**, en el sentido de confirmar la sanción recurrida<sup>5</sup>.

## DEMANDA

**YULDOR FABIANNY ESTÉVEZ ARIZA**, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: Declárese la nulidad de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración confirmando sanción independiente N° 900.005 de julio 30 de 2014, proferida por el Director Seccional de Impuestos de Barranquilla.

“SEGUNDA: Declárese la nulidad de la resolución sanción N° 022412013000340 de septiembre 25 de 2013 proferida por la División de Gestión de Liquidación Tributaria de la DIAN Seccional Barranquilla.

“TERCERA: Como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene:

“- Revocar la sanción de proveedor ficticio impuesta en la resolución sanción N° 022412013000340 de septiembre 25 de 2013.

“- El archivo del expediente.

“TERCERA (sic): Que se condene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos, toda vez que están demostrados los elementos fácticos y jurídicos que prueban las actuaciones irregulares de la entidad demandada”.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 2, 29, 95-9, 209 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 495, 488, 647, 671, 683, 742, 743, 745, 746, 771-2, 772, 773, 774, 775, 776, 777, 786, 787, 788, 789, 790 y 791 del Estatuto Tributario Nacional
- Artículos 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 4, 174, 177, 187, 248, 249, 250 del Código de Procedimiento Civil
- Artículos 1849, 1851 y 1857 del Código Civil
- Artículos 3, 5, 651, 661 y 662 del Código de Comercio
- Artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993
- Artículos 3, 103, 104 y 138 de la Ley 1437 de 2011

El concepto de la violación se sintetiza así:

### 1. Violación del debido proceso y de los principios de justicia y equidad

Los actos administrativos demandados violan los principios al debido proceso, buena fe, equidad y justicia tributaria; además, causan un agravio injustificado a la demandante. La DIAN no demostró con pruebas idóneas la simulación o la inexistencia de las operaciones comerciales efectuadas por el actor que sirvieron de

<sup>5</sup> Cfr. fls. 62 a 68 c.p.



fundamento a la entidad para imponer la sanción discutida. Las pruebas documentales aportadas no fueron valoradas en conjunto con las reglas de la sana crítica.

La DIAN desconoció el *"costo de ventas y compras realizadas por el contribuyente bajo el argumento que las operaciones económicas realizadas son inexistentes"*. La decisión se fundamentó en *"indicios"*.

Además, desconoció la validez del negocio jurídico de compraventa de metales ferrosos y no ferrosos, con apreciaciones subjetivas que son insuficientes para *"modificar la declaración tributaria"* (sic).

Las transacciones económicas de compraventa de materiales reciclables, *"en el primer bimestre del año gravable 2011"* (sic), están soportadas con los documentos contables, sin que se configure inexistencia o simulación de las operaciones. La entidad oficial no desvirtuó la contabilidad del contribuyente.

## **2. Improcedencia de la sanción de declaración de proveedor ficticio, toda vez que no se configuran los presupuestos normativos para su imposición.**

El artículo 671 del E. T. prevé la sanción de declaración de proveedor ficticio para aquellos que han facturado ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes, conductas sancionables que deben ser debidamente acreditadas y, además, garantizar el derecho de contradicción.

Los actos acusados se limitan a señalar que el demandante es proveedor de la Comercializadora El Metal SAS y que las operaciones que realizaron son simuladas o inexistentes sin determinar por cuál de estas dos conductas impuso la sanción. En consecuencia, desconocen el derecho de defensa y el debido proceso.

La facturación de ventas tiene origen en el contrato de compraventa de chatarra (cobre, aluminio, bronce, hierro, etc) suscrito entre la Comercializadora El Metal SAS y el actor. El contrato reúne los elementos esenciales previstos en el artículo 1849 del Código Civil, esto es, objeto material, precio cierto y justo, *"como se demuestra con las facturas, órdenes de pedido, órdenes de entradas, cheques, órdenes de pago, documentos contables que prueban la realidad económica de las transacciones realizadas en el año 2010"*, por lo que se desvirtúa la aducida **inexistencia** del contrato de compraventa.

De conformidad con el artículo 1766 del Código Civil, la **simulación** implica un acuerdo entre las partes para realizar el negocio aparente, *"para fingir ante terceros la realidad de su convenio"*. No obstante, los negocios jurídicos del actor *"gozan de la presunción de veracidad"*, se reputan auténticos y legítimos mientras no se demuestre lo contrario. En el caso, la carga de la prueba la tiene la DIAN, por lo que al invertirla también violó el debido proceso.

La DIAN no demostró la inexistencia ni la simulación de las operaciones por lo que es improcedente la sanción cuestionada.



### **3. No está probado que el actor sea proveedor ficticio**

Los actos acusados se fundamentan en la declaración juramentada de la señora Georgina Ariza, madre del señor Estévez Ariza y en indicios que no demuestran la inexistencia o simulación de las operaciones comerciales realizadas por el demandante en el cuarto bimestre del 2010. Además, la DIAN dejó de valorar pruebas de orden contable que demuestran la veracidad de las transacciones entre el demandante y sus proveedores.

#### **3.1. La declaración juramentada no demuestra la simulación de operaciones**

La *“DIAN señala como único medio de prueba la declaración juramentada rendida el 17 de noviembre de 2011 por la señora NATALI ALVAREZ FERREIRA (sic)”*. El artículo 752 del E. T. establece que es inadmisibles el testimonio para demostrar hechos que puedan probarse con documentos o registros escritos.

La declaración juramentada no demuestra que las operaciones económicas realizadas por el actor sean simuladas o inexistentes. *“El análisis probatorio es parcializado, fragmentado y descoordinado y no responde a una valoración en conjunto de todas las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica”*. En la investigación administrativa, la DIAN incurrió en irregularidades en materia probatoria que vulneran las garantías constitucionales y procesales y dejan al administrado en *“total indefensión”*. Para declarar proveedor ficticio al actor, la DIAN debió demostrar la inexistencia o simulación de las ventas realizadas.

#### **3.2. Los indicios tampoco acreditan la simulación de operaciones**

Los actos acusados se fundamentan *“en una serie de indicios”* que no acreditan la inexistencia o simulación de las operaciones comerciales realizadas por el actor con la Comercializadora El Metal SAS.

La sanción fue impuesta al actor por las operaciones realizadas con la Comercializadora El Metal SAS, en el cuarto bimestre de 2010. La declaración privada de esta sociedad fue modificada por la Liquidación Oficial de Revisión N° 022412013000075 de 2 de abril de 2013, que está en discusión ante la jurisdicción.

En la declaración juramentada rendida por el actor informó que es comerciante dedicado a la compraventa de material reciclable desde el 2010. Que fue proveedor de la Comercializadora El Metal SAS, en el cuarto bimestre del 2010.

La DIAN debe agotar todos los medios para localizar a los contribuyentes, por lo que no ubicar a un proveedor no es prueba suficiente para desestimar las operaciones comerciales realizadas con este.

La naturaleza de la compraventa de material reciclable o chatarra no requiere de grandes infraestructuras de producción o almacenamiento, ni de inventario, pues se trata, básicamente, de la recolección de residuos para su posterior comercialización. La necesidad de una gran infraestructura por el monto de las operaciones realizadas, es un criterio subjetivo sin soporte técnico, que se desvirtúa con las pruebas contables aportadas por el demandante que constan en el acta de la inspección contable practicada a la Comercializadora El Metal SAS que demuestran que las



operaciones realizadas por la entidad con sus proveedores, en el cuarto bimestre del 2010, son reales, por lo que es procedente la nulidad de los actos demandados.

Al devolver a la Comercializadora El Metal SAS los saldos a favor, del cuarto bimestre del 2010, la DIAN debió verificar toda la información soporte de la solicitud y no, con posterioridad a la devolución, señalar que *“las operaciones son inexistentes al igual que sus proveedores”*.

Las órdenes de compra, las facturas de venta y la relación de pagos de la Comercializadora El Metal SAS, *“su único cliente”* y de Aurelio Villa Escalona y Eduardo Marchena Martínez son pruebas directas que demuestran la realidad de las operaciones comerciales del demandante, en el año 2010, que desvirtúan los indicios en que se fundamenta la sanción discutida.

### **3.3. Traslado indebido de la carga de la prueba al demandante**

En materia del impuesto sobre las ventas, las compras y los impuestos descontables se prueban con las facturas de venta, sin que sea admisible otro medio de prueba, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Es deber de la Administración valorar las pruebas en su conjunto de acuerdo con las reglas de la sana crítica, pues todo acto administrativo debe fundamentarse en hechos demostrados y justificados. En los actos demandados, la DIAN hace aseveraciones subjetivas que *“demuestran una falta de valoración de las pruebas recaudadas en la vía gubernativa y el manejo de un traslado indebido de la carga de la prueba a la demandante, situación que está proscrita dentro del ordenamiento jurídico procesal (...), toda vez que la carga de la prueba la tiene el Estado, dada la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias consagrada en el artículo 746 del ETN”*, presunción que no ha sido desvirtuada por la DIAN.

## **4. Fundamentos que desvirtúan cada indicio alegado por la DIAN**

De la naturaleza de la actividad comercial de compraventa de chatarra se colige que las transacciones económicas entre el demandante y sus proveedores son reales.

### **4.1. De la naturaleza del negocio de comercialización de chatarra en Colombia**

En esta actividad no es necesario tener una gran infraestructura, toda vez que no se almacenan grandes volúmenes de inventario. La mercancía se envía directamente a la empresa exportadora con la que se pacta un precio, el que fluctúa según el precio internacional de *“las bolsas de metales LME y COMEX”* y la tasa oficial de cambio del Banco de La República. Además, no es necesario tener capacidad económica o financiera para desarrollar esta actividad, pues puede ser apalancada por los clientes mediante anticipos a sus proveedores para la entrega de la mercancía. La realidad de este negocio es desconocida por la DIAN.

Sobre los lineamientos propios de la naturaleza de este negocio citó apartes de la sentencia del 31 de marzo de 2014 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca [Exp. 2013-00376].



#### **4.2. Explicación legal que desvirtúa el hecho que señala la DIAN sobre el no recaudo del IVA por parte del Estado**

El actor desarrolla la actividad de compraventa de metales ferrosos y no ferrosos. Compra el material a personas naturales que deben cumplir las obligaciones previstas en el artículo 19 del Código de Comercio, si bien debe verificar el cumplimiento de tales obligaciones *"no está obligado a comprobar en cada transacción comercial más allá de lo que la misma ley le exige"*.

En desarrollo de esta actividad, el actor recibe de sus proveedores las facturas de compra que cumplen los requisitos legales, entre estos, el cobro del IVA. Por este documento *"reconoce la legalidad de las transacciones"*, paga el precio de los bienes y el IVA facturado de la mercancía que vende a su cliente, en el mercado nacional, sin que *"se haya apoderado de manera fraudulenta del (...) IVA, como lo afirma la DIAN"* (sic).

**5. Improcedencia del rechazo de las compras e impuestos descontables en el proceso de revisión del "primer bimestre del año 2011" (sic)** mediante el cual se deriva la sanción de proveedor ficticio [Análisis que es propio del proceso en que se discute la legalidad de los actos administrativos de determinación del tributo].

La DIAN no controvertió los ingresos, calificó las compras de simuladas o inexistentes y, con ello, desconoció los elementos esenciales del contrato de compraventa. Las transacciones son reales, cuentan con todos los soportes legalmente exigidos para demostrar la veracidad de las mismas y, por ende, la procedencia de los impuestos descontables. Si los ingresos son reales, las compras también lo son.

La DIAN fundó la sanción en indicios, sin desvirtuar la contabilidad del actor.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN propuso *"las excepciones genéricas"* que el juez encuentre probadas en el proceso. Contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones con fundamento en las siguientes razones de defensa:

En cuanto a los argumentos expuestos en la demanda relacionados con la violación a los principios constitucionales y la improcedencia de la sanción cuestionada, expuso lo siguiente:

El artículo 671 del E. T. establece la sanción de declaración de proveedor ficticio que la DIAN impuso al actor con observancia del debido proceso y las garantías procesales, toda vez que concedió las oportunidades legales para que ejerciera su derecho a la defensa y contradicción, fundamentó sus decisiones en las pruebas que están en el expediente y notificó en debida forma las actuaciones.

La administración realizó las verificaciones pertinentes mediante las visitas practicadas al contribuyente, a Manuel Marchena y Aurelio Villa Escalona, sus proveedores, en las que fueron practicadas las declaraciones juramentadas, pruebas que el actor pudo controvertir en su oportunidad.



Si bien, conforme al artículo 746 del E. T., los hechos informados en la declaración tributaria se presumen ciertos, el contribuyente está obligado a demostrarlos cuando la autoridad tributaria lo exija en desarrollo de sus facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de la normativa tributaria. En el caso, el demandante debía demostrar las compras efectuadas.

Los hechos declarados por el contribuyente deben estar respaldados por pruebas. Si la Administración encuentra que la operación económica no fue real, corresponde al contribuyente demostrar la veracidad del hecho con los diferentes medios establecidos en la ley, que sean conducentes y pertinentes.

En cuanto a los argumentos expuestos por el demandante relacionados con las **pruebas** en que se fundamentan los actos administrativos, expuso lo siguiente:

Para expedir los actos acusados, la administración se fundamentó en las pruebas practicadas en el proceso, entre estas, *“el acta de la inspección contable, informes de la investigación, autos de verificación y cruce y las respectivas respuestas”* con base en las que determinó irregularidades en la contabilidad, en cuanto *“al pago de las mercancías adquiridas, frente a las cuales se solicitó el respectivo descuentable, y así mismo ocurrió con la contabilidad de los proveedores visitados, comoquiera que en las direcciones informadas no se encontraron, tampoco han tenido establecimientos de comercio, no pudieron demostrar el pago de las compras, ni la salida o entrega del producto vendido, todos estos hechos están probados determinando la realidad del contribuyente mediante los mecanismos probatorios idóneos y establecidos en las normas vigentes”*.

Los proveedores fueron investigados fiscalmente. La DIAN no pudo ubicarlos. De lo que encontró que en *“ninguna de las etapas recorridas por el traslado del IVA a un segundo, tercero y cuarto proveedor el Estado haya recaudado el impuesto”* y coligió la improcedencia de los impuestos descontables y el rechazo de las compras declaradas como no gravadas.

Los documentos aportados no demuestran las operaciones económicas realizadas entre el demandante y sus proveedores. Las ventas que efectuó, en el cuarto bimestre del 2010, a la Comercializadora El Metal SAS ascendieron a \$1.907.210.960 [facturas 311 a 417]. Las compras a Aurelio B. Villa Escalona y a Eduardo Manuel Marchena Martínez fueron por \$1.870.701.080. El capital de trabajo fue de \$40.000.000. No existieron pagos por concepto de transporte de mercancía. Las operaciones de compraventa fueron pagadas en efectivo. No existen cuentas bancarias. El proveedor objeto de verificación no aportó los documentos soporte del pago de las compras de material.

En la inspección al local comercial del señor Estévez Ariza, el demandante, la DIAN encontró, lo siguiente:

El local se dedica al negocio de material reciclable en el que este material se compra a personas informales no inscritas en el RUT y que no presentan declaración de IVA. Además, *“no se observan grandes cantidades de material, máxime que el local no está dispuesto para recibir grandes cantidades de elevado volumen”*. Este negocio está a cargo de la señora Georgina Ariza de Estévez, madre del demandante.



En la visita realizada al proveedor del demandante señor Aurelio Bautista Villa Escalona, la DIAN encontró que *“las operaciones realizadas por el contribuyente con sus proveedores no pudieron ser demostradas o soportadas”* y que, de las pruebas recaudadas y *“la realidad económica que pretendían reflejar”*, se advierte que *“se construyeron indicios a partir de los cuales se llega a una conclusión conjunta de la valoración probatoria”*.

El actor no demostró la existencia real de las operaciones. Las pruebas recaudadas y los indicios dan cuenta de la ausencia de operaciones económicas.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte **demandante** reiteró que la sanción de declaración de proveedor ficticio es improcedente, toda vez que no se configuran los presupuestos normativos para su imposición [inexistencia, simulación]. La declaración juramentada y los indicios invocados no acreditan la inexistencia o simulación de las operaciones. Igualmente, la DIAN dejó de valorar pruebas de orden contable que demuestran la veracidad de las transacciones entre el demandante y sus proveedores. Además, la contabilidad del actor no ha sido desvirtuada.

La **demandada** insistió en que en la actuación cuestionada se ajusta a la normativa vigente y que en el trámite se observaron el debido proceso y las garantías constitucionales. Las pruebas directas e indirectas que están en el expediente demuestran la inexistencia de las operaciones, las que en apariencia eran legales *“con el único propósito de obtener beneficios económicos”*. La DIAN demostró que las operaciones comerciales no son reales, con lo que desvirtuó la credibilidad de la contabilidad del actor.

El **Ministerio Público**, en el concepto rendido, solicitó que se confirme la sentencia apelada, toda vez que la actuación cuestionada se ajusta a la normativa aplicable y a la jurisprudencia de esta Corporación. Además, al actor se le garantizaron los derechos a la defensa y contradicción.

En la investigación adelantada, la DIAN encontró *“diferentes hechos y pruebas que llevaron a la Administración a concluir el fraude fiscal, por la simulación de las operaciones declaradas, las cuales el contribuyente sancionado no desvirtuó en sede administrativa”*.

El actor *“no ha logrado desvirtuar los hechos que llevaron al desconocimiento de las compras de chatarra a sus proveedores y las ventas de este a la Comercializadora El Metal SAS, por lo tanto ‘se debe mantener la sanción impuesta por la Administración’, toda vez que nos encontramos frente a unos indicios y pruebas contundentes, soportadas en: las respectivas actas de visita, la contabilidad, facturas, información del RUT, de la Cámara de Comercio e información exógena de la Comercializadora citada y del proveedor hoy accionante, etc., que llevan a concluir la inexistencia de las operaciones de compras y ventas declaradas por el actor”*.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se controvierte si son legales o no las resoluciones números 022412013000340 del 25 de septiembre de 2013 y 900.005 del 30 de julio de 2014,



proferidas por la UAE-DIAN Dirección Seccional de Barranquilla, por las que impuso al actor la sanción de declaración de proveedor ficticio, por el término de cinco (5) años y resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente.

**1. El actor incurrió en la infracción sancionable del artículo 671 del Estatuto Tributario. Fue proveedor ficticio.**

El artículo 671 del E.T., en el literal a), prevé que las personas o entidades que **facturen ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes** serán declarados proveedores ficticios. Además establece que esta sanción *“se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada”*. Según la norma citada, el hecho sancionable se configura en los casos en que se facturen ventas o servicios simulados o inexistentes.

En oportunidad anterior, la Sala precisó lo siguiente: *“Se entiende por simulación la alteración aparente de la causa o el objeto de un acto o contrato<sup>6</sup>. Y, por inexistencia, la falta de existencia<sup>7</sup> de las operaciones. **Términos que, en general, atienden a que las transacciones facturadas no son reales**”*. En todo caso, *“la realización de una o ambas irregularidades configura el hecho infractor”<sup>8</sup>*.

La demandada impuso al actor la sanción de declaración de proveedor ficticio por facturar ventas de chatarra [cobre, bronce y aluminio] simuladas o inexistentes a su único cliente la Comercializadora El Metal S.A.S., durante el 4° bimestre del 2010, material que presuntamente obtuvo de las operaciones de compraventa realizadas con los proveedores Aurelio Villa Escalona y Eduardo Marchena Martínez.

**De las pruebas trasladadas de la investigación adelantada a Comercializadora El Metal S.A.S., por el 4° bimestre de 2010**, la DIAN encontró que Yuldor Fabianny Estévez Ariza, demandante en este proceso, figura como proveedor de esa empresa. De las declaraciones juramentadas de Georgina Ariza y Yuldor Fabianny Estévez Ariza, los documentos aportados por el señor Estévez Ariza y la inspección del funcionario fiscalizador al local comercial, pruebas practicadas en la visita de verificación al proveedor Estevez Ariza y, dado que en la verificación ordenada a sus proveedores Eduardo Manuel Marchena Martínez y Aurelio B. Villa Escalona, por el mismo periodo, aunque el funcionario acudió a las direcciones que figuraban en el RUT no pudo ubicarlos, hecho que le impidió verificar la existencia de las compras de materiales ferrosos y no ferrosos que el actor facturó a su único cliente, la DIAN estimó que los anteriores hechos configuran indicios de que las operaciones realizadas entre el actor y la Comercializadora El Metal SAS *“corresponden a operaciones simuladas u operaciones sospechosas, de papel e inexistentes”*.

Así, el hecho sancionable lo constituye la falta de realidad de las ventas facturadas por el actor a la Comercializadora El Metal S.A.S., por el 4° bimestre del año gravable 2010.

El demandante adujo que la sanción es improcedente porque no se determinó por cuál de las infracciones se le impuso la sanción: si por la inexistencia o por la

<sup>6</sup> RAE. Def. simulación. <http://dle.rae.es/?id=XvyuZ0x>

<sup>7</sup> RAE. Def. inexistencia. <http://dle.rae.es/?id=LTjy9H8JLTmPHNO>

<sup>8</sup> Sentencia de 18 de julio de 2018, Exp. 2017-00041, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



simulación de las operaciones, aunque ninguna de estas situaciones se presenta, toda vez que, la facturación se fundamenta en el contrato suscrito entre la Comercializadora El Metal SAS y el actor, que es válido.

Que los actos se fundamentan en la declaración juramentada de la señora Georgina Ariza y en indicios. Que, sin embargo, existen pruebas directas que soportan la realidad de las operaciones comerciales en cuestión. Que el negocio de compraventa de chatarra no exige una gran infraestructura, ni gran capacidad económica o financiera.

Para el demandante, la realidad de las transacciones está probada con la contabilidad y los soportes, como órdenes de compra, facturas de venta y relación de pagos de la Comercializadora El Metal SAS, su único cliente, y de sus proveedores Aurelio Villa Escalona y Eduardo Marchena Martínez. Sostiene, además, que si los ingresos son reales, las compras también lo son.

Que las compras y los impuestos descontables se prueban con las facturas de venta. Que en virtud de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias la carga de la prueba está a cargo del Estado.

#### **1.1. Los actos acusados se fundamentan en pruebas idóneas**

Contra la afirmación del actor de que los actos se fundamentan en indicios y que existen pruebas directas de la realidad de las operaciones, la Sala observa lo siguiente:

En la visita de verificación practicada al domicilio fiscal del actor, la señora Georgina Ariza declaró bajo juramento que Yuldor Fabianny Estevez Ariza *“es su hijo; que él no tiene actividad comercial en dicha dirección”*.

En la misma diligencia, el actor rindió declaración juramentada en la que sostuvo que su actividad comercial la realiza en esa misma dirección, que le efectuó ventas de material, cobre, bronce y aluminio a la Comercializadora El Metal S.A.S., durante el cuarto bimestre de 2010, que el material vendido *“lo compró a los proveedores Aurelio Villa y Eduardo Marchena”*, que para el desarrollo del negocio contaba con un capital de \$40.000.000, que el pago a los proveedores lo hacía en efectivo y endosando cheques, que la Comercializadora El Metal S.A.S. le pagaba en cheques y en efectivo, que el transporte del material se hacía en camiones, aunque algunas veces el material lo enviaba directamente el proveedor a la Comercializadora El Metal S.A.S.

En respuesta al requerimiento de información efectuado en la misma visita, el actor allegó los siguientes documentos: relación de las ventas del periodo, constancia de la forma de pago y del transporte utilizado, constancia del patrimonio, copias del libro mayor y balances de las operaciones del 4º bimestre del 2010, del balance general con cierre al 31 de agosto de 2010, del estado de resultados de enero a agosto de 2010, de los auxiliares de las cuentas 13050501 – deudores nacionales, 14355201 – compra del material reciclable, 220501 – proveedores nacionales, 413552 – venta de productos intermedios, desperdicios y desechos, 24080101 – IVA generado en ventas y 24080201 – IVA por compras.



De la información suministrada por el actor, la DIAN encontró que las ventas realizadas a Comercializadora El Metal S.A.S., en el 4° bimestre de 2010, ascendieron a \$1.907.210.690, amparadas con las facturas números 311 a 417. Que las compras efectuadas, en el mismo periodo, a Aurelio B. Villa Escalona y Eduardo Manuel Marchena Martínez ascendieron a \$1.870.701.080. Que el capital del actor era de \$40.000.000. Que las operaciones de compraventa del material se realizaron en efectivo sin que exista soporte de los pagos correspondientes. Que no existe cifra por concepto de pago de transporte de mercancía ni soporte del mismo.

El funcionario que realizó la visita de verificación describió el local comercial del actor como un inmueble dedicado al acopio de material reciclable comprado a *“personas informales no inscritas en el RUT y que no presentan declaraciones de IVA”*. Que no observó grandes cantidades de material. Que *“el local no está adaptado para almacenar cantidades de elevado volumen”*. Que en el local *“observó una oficina que contiene, en un lado, un mueble de computador, mueble de impresora, un pequeño mueble con archivo destapado, algunos útiles de oficina y, del otro lado, se aprecia un monitor un mini componente y una caja registradora y algunos documentos. En dicha oficina se encontraba la señora Georgina Ariza, quien manifestó que ella está al frente del negocio”*.

De las visitas de verificación ordenadas al domicilio fiscal de los proveedores del actor, la DIAN concluyó que no pudo verificar la realidad de las operaciones realizadas por la Comercializadora El Metal S.A.S. con los proveedores Eduardo Manuel Marchena Martínez y Eurelio B. Villa Escalona, por lo siguiente:

La visita al domicilio fiscal de Eduardo Manuel Marchena Martínez fue realizada el 31 de mayo de 2012, en la calle 26 N°28-74 del municipio de Sabanalarga. El funcionario comisionado fue atendido por Yurlis Marchena, hermana de Eduardo Manuel Marchena Martínez. Ella le indicó que él *“no vive en esa dirección”*, que vive en La Peña, lugar en el que es *“dueño de una tienda”*. Que en el local 1, ubicado en la calle 26 N°28-74, *“no se realiza ninguna actividad comercial, que está cerrado y que es de una hermana de nombre Ana Marchena”*. El funcionario comisionado describió el lugar así: *“consta de dos (2) plantas. En la primera planta quedan dos (2) locales, que al momento de la visita de verificación están completamente cerrados”*.

La visita a Eurelio Bautista Villa Escalona fue realizada el 31 de mayo de 2012, en la Calle 109 A N° 85-34 de Barranquilla, dirección registrada en el RUT. El funcionario comisionado describió el lugar como *“una casa pequeña, cerrada y desocupada”* e indicó que los *“vecinos del lugar”* le manifestaron que esa casa *“tiene bastante tiempo de estar desocupada”*.

Las anteriores pruebas desvirtúan la realidad de las operaciones de compraventa entre el actor y la Comercializadora El Metal S.A.S., durante el cuarto bimestre de 2010 y le restan credibilidad a las facturas emitidas por Yuldor Fabianny Estevez Ariza, pues aunque el actor aceptó que realizó las operaciones mercantiles no existen los soportes de los respectivos pagos, ni de aquellos que efectuó a sus proveedores por el material adquirido ni de los que presuntamente recibió de su cliente por las ventas facturadas. Además, aunque el actor afirmó que para el negocio de compraventa de chatarra no se requiere de infraestructura ni capacidad económica, no acreditó la forma en que realizó la comercialización del volumen de mercancía reportada como vendida por **\$1.907.210.690**, pues no cuenta con una



bodega con capacidad para almacenar el material comercializado y, aunque las operaciones hayan sido en efectivo, no existe soporte del pago, ni existe soporte que acredite el transporte de la mercancía comercializada.

### **1.2 La contabilidad de la Comercializadora El Metal S.A.S. fue desvirtuada.**

El actor afirmó que la realidad de las transacciones está probada con la contabilidad y los soportes de su único cliente y de sus proveedores Aurelio Villa Escalona y Eduardo Marchena Martínez. Sin embargo, como quedó determinado del análisis de las pruebas, la DIAN desvirtuó la realidad de las operaciones facturadas con medios de prueba idóneos, sin que el actor los haya desvirtuado.

### **1.3. No se violó el debido proceso del demandante. La DIAN sí precisó la infracción.**

Como se indicó, el actor sostuvo que no se precisó la infracción por la que se impuso la sanción discutida. No obstante, revisados los actos acusados la Sala advierte que la DIAN impuso la sanción al actor porque en la investigación adelantada a Comercializadora El Metal S.A.S. **no se pudo comprobar la existencia real de las operaciones de compra** facturadas por el actor, uno de sus principales acreedores, de lo que se deduce que es procedente la declaración de proveedor ficticio.

En desarrollo de las amplias facultades de fiscalización, la DIAN determinó que las operaciones de compraventa de la Comercializadora El Metal S.A.S. con el actor, durante el cuarto bimestre de 2010, **no son reales**, por lo que correspondía al administrado probar la **existencia real** de las transacciones que la administración encontró simuladas o inexistentes, lo que no ocurrió, sin que los ingresos de la empresa sean prueba suficiente de la realidad de dichas transacciones que, se repite, fue desvirtuada.

Así, con base en el artículo 671 del Estatuto Tributario, la sanción se impuso porque **la actora facturó ventas inexistentes**, pues, como lo precisó la DIAN, no existió prueba de la existencia real de las operaciones de compra que el actor facturó. Por tanto, se reitera, la DIAN sí precisó la infracción al demandante.

Ahora bien, la existencia de la infracción se corrobora plenamente con el resultado de la **prueba trasladada del expediente de Comercializadora El Metal S.A.S.** En efecto, la DIAN modificó la declaración de IVA del 4° bimestre del año gravable 2010, presentada por la Comercializadora El Metal S.A.S., mediante la Liquidación Oficial de Revisión N° 022412013000075 del 2 de abril de 2013 y con base en las pruebas de ese expediente, sancionó al actor, pues supuestamente vendió la chatarra a dicha sociedad, su único cliente.

Es de anotar que la liquidación oficial de revisión practicada a Comercializadora El Metal S.A.S. fue demandada ante esta jurisdicción, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

En efecto, consultado el software de gestión judicial se encontró que mediante sentencia del 20 de septiembre de 2018, la Sala resolvió el recurso de apelación interpuesto contra el fallo del 22 de abril de 2015 del Tribunal Administrativo del Atlántico que denegó las súplicas de la demanda. Revocó el fallo apelado y en su



lugar, declaró la nulidad parcial del acto demandado “*pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud*”, sanción que, en aplicación del principio de favorabilidad, fijó en el 100% y no el 160% como se había determinado en la liquidación demandada<sup>9</sup>.

En la sentencia del 20 de septiembre de 2018, la Sala encontró ajustado a la legalidad el rechazo de las compras supuestamente efectuadas al actor y otro proveedor por la Comercializadora El Metal S.A.S., al igual que los impuestos descontables correspondientes. Ello porque **de las pruebas encontró que las operaciones no fueron reales.**

En esa oportunidad, como pruebas, la Sala tuvo en cuenta los siguientes documentos: (i) los que sustentan el acto liquidatorio [*los antecedentes administrativos, en particular, las visitas de verificación a sus principales proveedores Jaime David Vélez Orozco y Yuldor Fabianny Estévez Ariza*<sup>10</sup>, el informe rendido por el funcionario que practicó la diligencia, la respuesta al requerimiento ordinario de información, las visitas de verificación practicadas a los señores Aurelio Villa Escalona y Eduardo Marchena Martínez, proveedores del señor Estévez Ariza, los cruces de información con entidades bancarias y financieras], (ii) los aportados por la actora [*facturas de venta, comprobantes de egreso, documento salida de almacén, libros de contabilidad y certificado de revisor fiscal*], y (iii) los testimonios rendidos por los señores Vélez Orozco y Estévez Ariza ante el Tribunal.

Con base en el análisis de las pruebas que había en el proceso, en la sentencia de 20 de septiembre de 2018, la Sala sostuvo lo siguiente:

“2.6. Para la Sala, el anterior acervo probatorio no se funda en indicios sino en pruebas directas de carácter documental y de declaraciones de terceros, que desvirtúan la realidad de las operaciones -compras de chatarra- de las cuales se derivan los costos e impuestos descontables discutidos.

**“2.6.1. Las visitas y cruces de información practicados por los funcionarios de la DIAN demuestran que las compras de chatarra fueron simuladas por el contribuyente. [Destaca la Sala]**

“Las visitas de verificación y los cruces de información constituyen un medio de prueba idóneo para desvirtuar las facturas de venta y la contabilidad, toda vez que permiten a la DIAN **verificar de forma directa la realidad de las operaciones que esos documentos registran.**

“En este caso, la Administración constató los documentos aportados por el contribuyente, con las declaraciones de terceros, las visitas a los establecimientos de los proveedores, requerimientos de información y, el reporte de las entidades financieras y bancarias.

“Los hallazgos encontrados en esas diligencias tratan de **irregularidades en las transacciones de comercio, en el pago y en el transporte de la mercancía, que logran demostrar la simulación de las compras de chatarra** [Se destaca]. Veamos:

<sup>9</sup> Exp. 2013-00580-01 (22144), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

<sup>10</sup> En la visita de verificación se tomó declaración juramentada a la señora Georgina Ariza de Estévez, madre del proveedor y al mismo Yuldor Estévez Ariza.



"Si bien, los proveedores [se refiere a *J.D.V.O. y Yuldor Fabianny Estévez Ariza*] aceptaron haber realizado las ventas declaradas por el contribuyente y que la mercancía era remitida por aquéllos, esas afirmaciones se ponen en duda porque los citados proveedores supuestamente vendieron chatarra por cantidades tan significativas – las ventas oscilaron entre los \$1.490.000.000 y \$1.900.000.000-, sin que exista un soporte de los pagos en efectivo o en cheque, o del endoso de cheques.

"La Sala pone de presente que en el ámbito comercial, no es normal que una sociedad pague sumas tan altas de dinero sin que se expida algún tipo de constancia de pago.

"Adicionalmente, se advierte que a pesar del volumen de las ventas, la DIAN constató que las supuestas instalaciones de los proveedores consistían en bodegas que no tenían capacidad para almacenar grandes volúmenes de mercancía.

"Tampoco pudo constatarse cómo operaban las chatarrerías de los proveedores [se refiere a las de *J.D.V.O. y Yuldor Fabianny Estévez Ariza*]. Al respecto, el actor afirmó que para la comercialización de chatarra no se requiere de infraestructura ni de una gran capacidad económica, pero no se demostró la forma en que se comercializaron esas cantidades de material sin un lugar de almacenaje. Más todavía cuando no existe soporte del transporte efectivo de la mercancía, como los manifiestos de carga.

**"Todas estas inconsistencias se relacionan con COMERCIALIZADORA EL METAL S.A.S. porque demuestran que sus proveedores [se refiere a *J.D.V.O. y Yuldor Fabianny Estévez Ariza*] no tenían los medios comerciales para realizar transacciones con aquél.**

"Adicionalmente, a manera de indicios se advierte que:

"[...]

**"El proveedor Yuldor Fabianny Estévez Ariza:**

- La madre del proveedor declaró bajo juramento que éste no realizaba actividad comercial en la dirección informada en el RUT.
- Solo tenía un capital de \$40.000.000 y realizó ventas de más de mil millones.
- Supuestamente realizó ventas por cuantías tan significativas sin utilizar cuentas bancarias.
- Los proveedores del señor Estévez Ariza [se refiere a Aurelio Villa Escalona y Eduardo Marchena Martínez] no pudieron ser ubicados y las direcciones informadas por aquéllos en el RUT corresponden a casas de habitación. [...].
- Su único cliente era la COMERCIALIZADORA EL METAL S.A.S.

"2.6.2. Ahora, los ingresos que declaró la COMERCIALIZADORA EL METAL S.A.S. por el impuesto de renta del año 2010, no prueban la existencia de las compras de chatarra, porque la realidad de estas últimas fue desvirtuada por la Administración con el acervo probatorio anteriormente relacionado, en el proceso de fiscalización del impuesto a las ventas.



“Tampoco constituye prueba de esas operaciones la devolución de los saldos a favor de la declaración de IVA del 4 bimestre de 2010 –aquí discutida- y de otros periodos, porque el reintegro de esos dineros no es un reconocimiento definitivo, como lo prevé el artículo 670 del Estatuto Tributario y, por ende, la Administración mediante el proceso de fiscalización podía verificar la procedencia de esos saldos, como ocurrió en el presente caso.

“2.6.3. En conclusión, las citadas pruebas en su conjunto, le restan credibilidad a las facturas, en tanto desvirtúan la operación de compra de chatarra que esos documentos registran. Pero además, **debe precisarse que el contribuyente no desvirtuó las pruebas recaudadas por la DIAN y que sustentan la actuación administrativa.**

“Recuérdese que en el procedimiento administrativo tributario, la autoridad administrativa tiene la carga de comprobar la realidad de los hechos declarados, y el declarante, la de controvertir la labor de la autoridad fiscal.

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

“Situación que no se presentó en este caso. Por tanto, debe mantenerse el rechazo de las compras e impuestos descontables ordenado en los actos demandados.

“Lo que lleva a señalar que no hay lugar a dar aplicación al artículo 745 del Estatuto Tributario, por cuanto las dudas provenientes de vacíos probatorios solo pueden resolverse a favor del contribuyente siempre y cuando no se encuentre obligado a probar determinados hechos, condición que no se presenta en el caso estudiado en el que la carga de la prueba recaía sobre la parte actora.”

En la providencia del 20 de septiembre de 2018, la Sala encontró que la liquidación oficial de revisión, por la que la DIAN modificó la declaración del IVA del 4° bimestre del año gravable 2010 de la Comercializadora El Metal S.A.S., no se funda en indicios sino en pruebas directas que desvirtúan la realidad de las compras de chatarra efectuadas con sus principales proveedores, entre las cuales está el demandante.

Las resoluciones números 022412013000340 del 25 de septiembre de 2013 y 900.005 del 30 de julio de 2014, demandadas en el presente proceso, se fundamentan en las pruebas trasladadas del proceso administrativo en que fue proferida la Liquidación Oficial de Revisión N° 022412013000075 del 2 de abril de 2013 a Comercializadora El Metal S.A.S., que, se observa, fueron analizadas en la sentencia de la Sala de 20 de septiembre de 2010. Del análisis en conjunto de las pruebas, la Sala concluyó que desvirtúan la credibilidad de la contabilidad de la actora y de las facturas de las ventas emitidas por sus proveedores, lo que corrobora el análisis de la prueba trasladada en que se soportan los actos aquí demandados.

En efecto, la visita de verificación a Yuldor Fabianny Estévez Ariza, la declaración juramentada de la señora Georgina Ariza de Estévez rendida en esa oportunidad, los documentos aportados por el señor Estévez Ariza como respuesta a los



requerimientos ordinarios de información, la inspección del funcionario fiscalizador al local comercial del demandante y, las visitas de verificación a los señores Eduardo Manuel Marchena Martínez y Aurelio B. Villa Escalona, proveedores del actor, son pruebas idóneas y desvirtúan la veracidad de las facturas de venta y la contabilidad del actor, pues permitieron a la DIAN verificar de forma directa la inexistencia de las operaciones que esos documentos registran.

Además, el acervo probatorio pone en evidencia inconsistencias que demuestran que el actor, como proveedor de la Comercializadora El Metal SAS no tenía los medios comerciales para realizar las transacciones, por lo siguiente:

- Si bien, *Yuldor Fabianny Estévez Ariza* aceptó las operaciones de compraventa con la Comercializadora El Metal S.A.S., en el 4° bimestre de 2010, **“no existe soporte de los respectivos pagos”**.
- La bodega en la que presuntamente desarrollaba su actividad *Yuldor Fabianny Estévez Ariza*, **“no tiene capacidad para almacenar el volumen de mercancía reportada como vendida**, sin que se acreditara la forma como se comercializaron esas cantidades de material sin un lugar de almacenaje y sin que exista soporte del transporte efectivo de la mercancía”.

Además, frente al señor **Yuldor Fabianny Estévez Ariza**, el actor en este proceso, la DIAN encontró indicios de la inexistencia o simulación de las operaciones, puesto que la madre del señor Estévez Ariza, en la visita de verificación practicada declaró bajo juramento que él no realizaba actividad comercial en la dirección informada en el RUT. De otra parte, el capital de este proveedor ascendía a \$40.000.000 y realizó ventas por más de mil millones de pesos, sin utilizar cuentas bancarias.

Igualmente, los proveedores del señor Estévez Ariza, esto es, los señores Aurelio Villa Escalona y Eduardo Marchena Martínez no pudieron ser ubicados en las direcciones informadas por ellos en el RUT. Y su único cliente era la Comercializadora El Metal S.A.S.

Dado que está acreditado con pruebas idóneas, valoradas en su conjunto, que durante el 4° bimestre del año gravable 2010, **Yuldor Fabianny Estévez Ariza** facturó a la Comercializadora El Metal S.A.S. ventas cuya realidad fue desvirtuada, la Sala encuentra configurado el hecho sancionable que da lugar a imponer la sanción de declaración de proveedor ficticio de que trata el literal a) del artículo 671 del Estatuto Tributario.

Cabe destacar que que el sancionado no desvirtuó las pruebas recaudadas por la DIAN que sustentan los actos sancionatorios.

Entonces, desvirtuada la realidad de las operaciones de compra de chatarra facturadas por sus proveedores *J.D.V.O.* y ***Yuldor Fabianny Estévez Ariza***, se configura el supuesto de hecho previsto en el artículo 671 del E.T., literal a), que establece que las personas o entidades que **facturen ventas** o prestación de servicios **simulados o inexistentes** serán declarados proveedores ficticios.

Yuldor Fabianny Estévez Ariza facturó a Comercializadora El Metal S.A.S., en el 4° bimestre de 2010, ventas cuya existencia no se acreditó, por lo que es procedente



mantener la sanción de declaratoria de proveedor ficticio impuesta mediante los actos demandados, toda vez que su legalidad no fue desvirtuada por el actor.

## 2. No se condena en costas porque no están probadas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA<sup>11</sup>, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual "*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*", requisito que no se cumple en este asunto.

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

### FALLA

1. **DENEGAR** las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva.

2. **SIN CONDENAS** en costas.

3. **RECONOCER** personería a TATIANA OROZCO CUERVO como apoderada de la demandada, en los términos del memorial que está en el folio 264 del cuaderno principal.

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Ausente con excusa

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

<sup>11</sup> CPACA. Art. 188. 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".

