



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de mayo de dos mil dieciséis (2016)

RADICACIÓN No. 150012333000201300675 01 (21185)

ACTOR: EFRAÍN AGUILAR HERNÁNDEZ

DEMANDADO: U.A.E. DIAN

**REFERENCIA: TÉRMINO DE FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN DE IVA EN
RELACIÓN CON LA LIQUIDACIÓN PRIVADA DE RENTA
DEL MISMO PERÍODO. PROCEDENCIA DE LA PRUEBA
INDICIARIA PARA DESVIRTUAR LA REALIDAD DE LOS
COSTOS E IMPUESTOS DESCONTABLES**

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 3 de junio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá. La sentencia dispuso:

“Primero: Se niegan las pretensiones de la demanda, conforme a las consideraciones expuestas.

Segundo: Se condena en costas a la parte vencida en el presente proceso (Efraín Aguilar Hernández), liquidense por Secretaría y sígase el procedimiento establecido en el artículo 366 del C.G.P.

Tercero: Se fijan como agencias de derecho la suma de un millón cuatrocientos veintiocho mil sesenta pesos mtce. (SIC) \$3.570.170 a cargo del demandante, Efraín Aguilar Hernández, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Cuarto: Ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente dejando las constancias del caso”.



I) ANTECEDENTES

El 18 de enero de 2010, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2009, en la que registró costos por compras y servicios gravados por \$339.042.000, impuestos descontables por operaciones gravadas por \$27.065.000, para determinar un total saldo a pagar de \$1.034.000.

El 12 de agosto siguiente, el señor Aguilar Hernández presentó la declaración de renta del año gravable 2009, en la que registró un impuesto neto de \$988.000.

El 2 de junio de 2011, el contribuyente presentó corrección a la declaración de renta en el sentido de determinar el impuesto en la suma de \$18.409.000 y solicitó acogerse al beneficio de auditoría.

Mediante el Requerimiento Especial No. 2023820120000040 del 31 de julio de 2012, notificado el 3 de agosto de 2012, la Administración propuso la modificación de la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2009, en el sentido de desconocer costos por valor de \$339.042.000 e impuestos descontables por \$27.065.000, por lo que propuso liquidar un saldo a pagar de \$71.403.000 y una sanción por inexactitud de \$43.304.000.

El contribuyente presentó respuesta al anterior requerimiento, alegando que la declaración de IVA del período 6 del año 2009 se encuentra en firme en virtud de lo dispuesto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, que sujeta su firmeza a la liquidación privada de renta del mismo período -2009-, que, en este caso, ocurrió el 2 de diciembre de 2011, bajo el amparo del beneficio de auditoría. Además, discutió el desconocimiento de los costos e impuestos descontables.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 202412013000022 del 30 de abril de 2013, la Administración modificó la declaración de IVA del bimestre 6 de 2009 en los términos propuestos en el requerimiento especial.



En atención a lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, el contribuyente prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Efraín Aguilar Hernández, solicitó:

“Declarar la nulidad del acto administrativo Liquidación Oficial Impuesto sobre las ventas – Revisión No. 202412012013000022 del 2013/04/30: concepto IVA/2009/6 (IMPUESTO/ AÑO GRAVABLE/ PERÍODO), notificado el 03-05-2013.

Como consecuencia de la declaración y a título de restablecimiento del derecho, solicito se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas, año gravable 2009, período 6, correspondiente al contribuyente EFRAÍN AGUILAR HERNÁNDEZ NIT. 6773743-2.

Se condene en costas a la demandada”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 683, 689-1, 703, 705, 705-1, 707 y 714 del Estatuto Tributario. Firmeza de la declaración de IVA

La declaración de IVA del período 6 del año 2006 adquirió firmeza desde dos escenarios distintos.

El primero, en virtud de lo dispuesto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, que condiciona la firmeza de la declaración de IVA a la del impuesto de renta del mismo período.

Teniendo en cuenta que la declaración de corrección del impuesto de renta del año gravable 2009 adquirió firmeza el 2 de diciembre de 2011, bajo el amparo del beneficio de auditoría, desde esa misma fecha quedó en firme la declaración de IVA del período 6 del año 2009. Por tanto, el requerimiento especial del 3 de agosto de 2012 es extemporáneo.



El segundo, con fundamento en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, que dispone que la declaración queda en firme si dentro de los dos años a partir de la fecha de presentación de la declaración no se notifica requerimiento especial.

Como la declaración de IVA fue presentada el 18 de enero de 2010, la Administración tenía hasta el 18 de enero de 2012 para expedir el requerimiento especial. Sin embargo, ese acto fue notificado de forma extemporánea el 3 de agosto de 2012.

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 26, 82, 88, 671, 683, 742, 745, 746 y 772 del Estatuto Tributario y, 175 y 185 del Código de Procedimiento Civil. Rechazo de costos e impuestos descontables e improcedencia de la sanción por inexactitud.

La Administración desconoció la totalidad de los costos e impuestos descontables, e impuso la sanción por inexactitud, con fundamento en indicios de que el contribuyente simuló las operaciones de compra y gastos registrados en la declaración de IVA.

Para que la DIAN llegara a la conclusión de que las transacciones fueron realizadas con proveedores ficticios, debió seguir el procedimiento previsto en los artículos 82, 88 y 671 del Estatuto Tributario. Además, el hecho indiciario debía estar probado en el expediente administrativo.

Sin embargo, los indicios están sustentados en pruebas trasladadas del impuesto de renta del año gravable 2009, que no fueron allegadas en copia auténtica al expediente de IVA, y cuya práctica no fue solicitada por el contribuyente, ni tuvo oportunidad de controvertirlas. Además, no fueron practicadas bajo la gravedad de juramento.

Adicionalmente, las pruebas recaudadas en el proceso de renta no son compatibles con la fiscalización de IVA por cuanto los procedimientos para determinar esos impuestos son diferentes.



A pesar de ello, la DIAN le dio mayor valor probatorio a los indicios, que a la contabilidad del contribuyente verificada en la inspección contable.

Aun si se presentara alguna duda entre la prueba indiciaria y la contable, la misma debe resolverse a favor del contribuyente, como lo dispone el artículo 745 del Estatuto Tributario.

En todo caso, la DIAN no debió desconocer la totalidad de los costos e impuestos descontables, sino realizar una estimación de esas erogaciones, como lo dispone el artículo 82 del Estatuto Tributario, por cuanto la actividad productora de renta no puede desarrollarse sin incurrir en costos y gastos.

Es por eso que no pueden desconocerse las operaciones de compra en que tuvo que incurrir el contribuyente para realizar su actividad económica de compra venta de desechos metalúrgicos.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

La declaración inicial de renta del año 2009 no está cobijada con el beneficio de auditoría toda vez que el tributo no fue incrementado en los porcentajes señalados en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

El contribuyente no puede acogerse al beneficio de auditoría en la declaración de corrección, puesto que la citada norma restringe su solicitud a la inicial.

En todo caso, el término de firmeza del beneficio de auditoría no es aplicable a las declaraciones de IVA, toda vez que el inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario que permitía dicha circunstancia, fue derogado expresamente por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.



Es por eso que las declaraciones de IVA adquieren firmeza conforme con las normas generales de los artículos 705, 706 y 714 del Estatuto Tributario.

Los costos declarados son improcedentes porque el contribuyente no reportó la información exógena de las compras realizadas, ni en las facturas de compra se discrimina el IVA. Además, los supuestos proveedores no presentaron la declaración de renta ni de IVA, ni pudieron ser ubicados por la Administración.

La carga de la prueba radica en el contribuyente toda vez que la Administración desvirtuó los costos e impuestos descontables registrados en la declaración tributaria.

No son procedentes los argumentos que controvierten la prueba trasladada toda vez que se trata de un hecho que no fue discutido en la vía gubernativa. Adicionalmente, el artículo 783 del Estatuto Tributario solo exige el traslado de la prueba de inspección contable cuando no proceda requerimiento especial, situación que no se presentó en este caso.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante providencia del 3 de junio de 2014, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La liquidación privada de renta del año 2009 no está cobijada con el beneficio de auditoría porque los requisitos del artículo 689-1 del Estatuto Tributario no se cumplieron en la declaración inicial.

En todo caso, el beneficio de auditoría y, su firmeza especial, no podrían extenderse a la declaración de IVA toda vez que el inciso 2º del artículo 689-1 *ibídem* que lo permitía, fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.



En virtud del artículo 705-1 del Estatuto Tributario, la declaración de IVA del período 6 del año 2009 tiene el mismo término de firmeza de la liquidación privada de renta del 2009, de donde se sigue que ese plazo debe empezar a contarse desde la fecha del vencimiento del plazo para declarar el impuesto de renta, esto es, el 12 de agosto de 2012. Por tanto, el requerimiento especial fue notificado oportunamente el 3 de agosto de 2012.

En relación con el rechazo de costos e impuestos descontables, la declaratoria de proveedor ficticio no constituye un requisito previo para que la Administración desconozca dichos conceptos.

El argumento relativo a la prueba trasladada no constituye un hecho nuevo de la demanda sino un mejor argumento del cargo “violación del debido proceso” expuesto por el actor tanto en la vía gubernativa como en sede judicial.

En cuanto a la procedencia de esas pruebas, el Consejo de Estado¹ ha señalado que la Administración está autorizada para trasladar las pruebas obtenidas al verificar un impuesto distinto al que se examina, siempre que el contribuyente hubiere conocido las pruebas en el proceso de origen. Situación, que se presentó en este caso toda vez que las mismas fueron practicadas en el proceso de renta seguido al mismo contribuyente en presencia de personas que éste autorizó para tal efecto.

Es procedente la sanción por inexactitud toda vez que el contribuyente no logró desvirtuar las pruebas recaudadas por la DIAN referentes a la simulación de las operaciones de compras.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, se condena en costas a la parte vencida en el proceso.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

¹ Sentencias del 9 de septiembre de 2004, expediente No. 13860 y, del 25 de junio de 2012, expediente No. 17844.



La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El *a quo* no tuvo en cuenta que la sociedad presentó una declaración de corrección al impuesto de renta del año 2009, que no fue controvertida por la DIAN. Al ser la última corrección del impuesto realizada por el contribuyente, es la que surte efectos jurídicos.

Es por eso que en virtud de lo dispuesto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el término de firmeza de la declaración corrección de renta, que se encuentra amparada con el beneficio de auditoría, se aplica a la del impuesto de IVA.

Además, el Tribunal desconoció el precedente del Consejo de Estado² que ha precisado que la declaración de corrección es válida cuando no ha sido cuestionada por la Administración.

Tampoco el *a quo* tuvo en cuenta los demás argumentos relativos a la firmeza de la declaración de IVA y las censuras de la prueba trasladada respecto del desconocimiento de la prueba contable y, las declaraciones de terceras personas recibidas sin juramento y sin que el contribuyente pudiera ejercer el derecho de contradicción.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público no rindió concepto.

² Sentencia del 13 de septiembre de 2012, expediente No. 17937.



VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por el señor Efraín Aguilar Hernández por el bimestre 6 del año 2009.

En concreto, deberá verificar (i) si la declaración tributaria se encuentra en firme y, en caso de no ser así, (ii) determinará la procedencia del rechazo de la totalidad de los costos e impuestos descontables declarados.

2. Firmeza de la declaración de IVA

2.1. Según el apelante, el término de firmeza del beneficio de auditoría de que goza la declaración de corrección de renta del año 2009 debe aplicarse a la liquidación privada de ventas del período 6 del 2009.

Teniendo en cuenta que la declaración de renta quedó en firme el 2 de diciembre de 2011, el requerimiento especial del impuesto sobre las ventas proferido el 31 de julio de 2012, fue extemporáneo.

2.2. La firmeza, como lo ha reiterado la Sala, significa que transcurrido el término legal sin que se hubiere notificado el requerimiento especial, la declaración tributaria se torna inmodificable tanto para la Administración como para el contribuyente³.

³ Sentencias del 26 de junio de 2008, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No. 16304 y, del 1 de agosto de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Expediente No. 19027.

2.2.1. Tratándose de declaraciones presentadas oportunamente, el artículo 714 del Estatuto Tributario establece el *término de firmeza general* de “dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar”, siempre que no se haya notificado requerimiento especial.

En concordancia con lo dispuesto en esa norma, el artículo 705 *ibídem* dispone que el requerimiento especial debe notificarse antes de que opere dicho término de firmeza.

Significa lo anterior, que el término de firmeza respecto de cada declaración tributaria empieza a correr desde la fecha límite **en que esa liquidación privada debe presentarse.**

No obstante, como en relación a una vigencia gravable se presentan declaraciones de retención en la fuente y de IVA durante el mismo período y, de renta en el año siguiente al denunciado, el artículo 705-1⁴ del Estatuto Tributario **unificó los términos de firmeza de esas declaraciones –renta, IVA y reterfuente-**, con la finalidad de darle la oportunidad a la Administración de modificar el IVA y las retenciones, cuando encontrara hallazgos en la liquidación privada de renta.

De tal manera que, **el término de firmeza y de notificación del requerimiento especial de la declaración de IVA y de retención en la fuente es igual al de la liquidación privada de renta del mismo año gravable.**

2.2.2. Pero, el término general de firmeza presenta excepciones. Es el caso de las declaraciones amparadas con el beneficio de auditoría, frente a las cuales el legislador dispuso un plazo de firmeza especial⁵.

El beneficio de auditoría se aplica para los contribuyentes que en las declaraciones iniciales del impuesto de renta cumplan los requisitos para acceder a ese tratamiento especial – presentación oportuna, incremento del impuesto de renta y pago-. Esa liquidación privada –la inicial acogida con el beneficio- puede ser

⁴ Adicionado por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995.

⁵ 12 o 6 meses dependiendo del incremento porcentual del impuesto.



modificada, siempre y cuando la corrección (i) se presente antes del término de firmeza especial y (ii) mantengan los requisitos cumplidos en la inicial⁶.

En tal sentido, la declaración de corrección estará amparada con el beneficio de auditoría **cuando al igual que la declaración inicial hubiere cumplido los requisitos exigidos en el artículo 689-1** del Estatuto Tributario para acceder a ese tratamiento especial.

Es por eso que los requisitos para acogerse al beneficio de auditoría necesariamente deben cumplirse con la presentación de la declaración inicial.

Así lo ha entendido la Sala⁷ al señalar que “la permisión de radicarse declaraciones y solicitudes de corrección antes de vencerse el término de firmeza anticipada, permiten concluir que el punto de partida del beneficio de auditoría lo marca la presentación de la declaración inicial”.

Pero, debe tenerse en cuenta que este tratamiento especial únicamente se aplica para la declaración de renta, toda vez que la norma que lo extendía a las liquidaciones privadas de IVA y retención -el inciso 2º del artículo 689-1 del Estatuto Tributario- fue derogada por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

Por tanto, a partir del año gravable 2004 desapareció el beneficio de auditoría para las declaraciones de IVA y retención en la fuente.

En tal sentido, la Sala ha precisado⁸ que al haberse derogado la norma que autorizaba el beneficio de auditoría para las declaraciones de IVA y retención en la

⁶ **Artículo 689-1 del Estatuto Tributario.** Modificado por la Ley 633 de 2000. **PARÁGRAFO 1o.** Las declaraciones de corrección y solicitudes de corrección que se presenten antes del término de firmeza de que trata el presente artículo, no afectarán la validez del beneficio de auditoría, **siempre y cuando en la declaración inicial el contribuyente cumpla con los requisitos de presentación oportuna, incremento del impuesto neto sobre la renta, pago, y en las correcciones dichos requisitos se mantengan.**

⁷ Sentencia del 12 de marzo de 2012, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 17180.

⁸ Sentencias del 14 de agosto de 2014, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz, expediente No. 19808; del 17 de septiembre de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 19924; y 7 de mayo de 2015, C.P. Dra. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20680. Las providencias analizaron la firmeza de la declaración de IVA en los eventos en que la declaración de renta del mismo período se encuentre amparada con el beneficio de auditoría. En esa oportunidad se concluyó que al no ser aplicable dicho tratamiento

fuelle, debe entenderse que el legislador limitó el beneficio de auditoría exclusivamente al impuesto sobre la renta, **por lo cual la firmeza para las declaraciones del impuesto a las ventas y retención en la fuente, opera conforme con las normas generales de los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.**

2.2.3. En ese orden de ideas, la Sala concluye que en relación con el término de firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente:

- Si la declaración de renta se rige por el término de firmeza general –artículo 714 E.T.-, las declaraciones de IVA y redefuente quedan en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar el impuesto de renta del mismo período gravable.

Lo anterior, conforme con lo dispuesto en el artículo 705-1, en concordancia con los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

- Si la declaración de renta está amparada con el beneficio de auditoría, las declaraciones de IVA y redefuente quedan en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar IVA o redefuente, respectivamente.

Es decir, a las liquidaciones privadas de IVA y retención en la fuente les aplica el plazo general de firmeza previsto en los artículos 705 y 714 *ibídem*.

2.3. En el caso concreto, la sociedad afirma que el beneficio de auditoría no fue solicitado en la declaración inicial sino en la declaración de corrección⁹, situación que es advertida igualmente por la Administración¹⁰.

especial para el impuesto sobre las ventas, el término de firmeza debía contarse a partir del vencimiento para declarar el impuesto sobre las ventas o desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor de IVA.

⁹ Fls 27 y 191 c.p.

¹⁰ FI 57 c.p. Liquidación Oficial de Revisión del impuesto sobre las ventas.

De tal manera que, al no encontrarse la declaración inicial de renta del año 2009 amparada con el beneficio de auditoría, como lo exige el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el término de firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre las ventas, debe seguirse por la regla general prevista en los artículos 705, 705-1 y 714 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, el término para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas del período 6 del año 2009 era de dos años, contados a partir de la fecha del vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración de renta del año gravable 2009 era el 12 de agosto de 2010¹¹, la declaración de IVA del período 6 del año 2009, **adquiría firmeza el 12 de agosto de 2012.**

Por esto, el Requerimiento Especial No. 202382012000040 por el impuesto sobre las ventas, notificado el 3 de agosto de 2012, fue proferido dentro del término legal¹².

En consecuencia, no prospera el cargo para el apelante.

3. Procedencia de costos (\$339.042.000) e impuestos descontables (27.065.000).

3.1. Para el apelante no es procedente el desconocimiento de la totalidad de los costos e impuestos descontables, porque la Administración, con fundamento en indicios, determinó que esos rubros se habían derivado de operaciones de compra que realizó el contribuyente con proveedores ficticios. Desconociendo, además, el procedimiento para declarar la existencia de dichos proveedores, previsto en los artículos 82, 88 y 671 del Estatuto Tributario.

¹¹ El artículo 15 del Decreto 4929 del 17 diciembre de 2009 “por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones”, estableció como vencimiento para presentar la declaración de renta del año gravable de los contribuyente cuyo NIT terminará en 43, como el actor, el 12 de agosto de 2010.

¹² FI 18 y 54 c.p.

Afirmó que los indicios se sustentan en una prueba trasladada del impuesto de renta del año 2009, que no fue practicada bajo la gravedad de juramento, ni el contribuyente tuvo la oportunidad de controvertir, como tampoco resulta compatible con la investigación del impuesto sobre las ventas.

Y, concluyó, que en todo caso, la DIAN debió realizar una estimación de los costos, como lo dispone el artículo 82 del Estatuto Tributario.

3.2. En relación con los costos e impuestos descontables el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que para su procedencia se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 617 literales b), c), d), e), f), y g)¹³ y, 618¹⁴ del Estatuto Tributario. Tratándose de documentos equivalentes se deben cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del citado artículo 617.

Así, de acuerdo con el artículo 771-2 *ibídem*, la factura y los documentos equivalentes que cumplan los citados requisitos del artículo 617 *ibídem*, son 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.

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

¹³b) *Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.*

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

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

e) *Fecha de su expedición.*

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

g) *Valor total de la operación.*

¹⁴Los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

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

Para ello, cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias¹⁵.

3.3. Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que el motivo por el cual la Administración rechazó los costos e impuestos descontables fue la existencia de pruebas que desvirtuaban las operaciones de compra de chatarra que supuestamente realizó el contribuyente con los siguientes proveedores:

Nombre proveedor	Valor de la compra de chatarra -declarado como Costo-	IVA por la compra de chatarra- llevado como Impuesto descontable -
Juan Miguel Escobar Sánchez	47.850.000	0
Sandra Milena Patiño	12.070.000	1.931.200
Sandra Milena Patiño	13.489.500	2.158.320
Sandra Milena Patiño	4.136.000	661.760
Gregorio Báez Sanabria	47.850.000	0
Juan Carlos López Ramírez	50.886.000	8.141.760
Juan Carlos López Ramírez	6.642.000	1.062.720
Javier Edilson Forero Torres	37.884.000	0
Fabián Andrés López Jiménez	10.229.000	1.636.640
Fabián Andrés López Jiménez	55.506.000	8.880.960
Fabián Andrés López Jiménez	16.200.000	2.592.000
Jhon Fredy Marciales Cárdenas	36.300.000	0

¹⁵ Artículo 742 del Estatuto Tributario. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquéllos.

TOTAL	339.042.500	27.065.360
--------------	--------------------	-------------------

Para ello, se basó en una prueba trasladada¹⁶ del impuesto de renta del año 2009 que desvirtuaban la contabilidad del actor, conformada por los siguientes documentos:

- *Acta de Libros de contabilidad*¹⁷, expedida en desarrollo de la inspección contable¹⁸. La diligencia fue atendida por el señor Álvaro W. Arias - asistente contable del señor Aguilar Hernández- en virtud de la autorización otorgada por el mismo contribuyente¹⁹.

En el acta, los funcionarios dejaron constancia de que en las facturas de compra de chatarra del año 2009, expedidas por los proveedores al contribuyente, no se discrimina el impuesto sobre las ventas.

Por su parte, el asistente contable del contribuyente informó que, aparte de las facturas, no existen otros soportes contables de los costos e impuestos descontables. Además, afirmó que el pago por la compra de chatarra se realizaba en efectivo, por lo que no existe ningún documento de entrega de dinero.

- *Actas de visitas practicadas a los proveedores* del contribuyente, en las que constan:

Nombre proveedor	Anotación del acta
Juan Miguel Escobar Sánchez	En la dirección reportada en el RUT no lo conocen ²⁰ .
Sandra Milena Patiño	La dirección reportada en el RUT no existe ²¹

¹⁶ FI 205 c.a.1. Autos de Traslado No. 50 del 23 de mayo de 2011 (FI 45 c.a.2) y del 16 de julio de 2012 (fl 190 c.a.1)

¹⁷ Fls 194-200 c.a.1.

¹⁸ Auto de Inspección Contable No. 202382012000002 del 24 de mayo de 2012. FI 191 c.a.1.

¹⁹ FI 201 c.a.1.

²⁰ Fls 36-39 c.a.2.

²¹ Fls 90 -96 c.a.2.

Gregorio Báez Sanabria	La dirección reportada en el RUT no existe ²²
Juan Carlos López Ramírez	La dirección reportada en el RUT no existe ²³
Javier Edilson Forero Torres	La dirección reportada en el RUT no existe ²⁴
Fabián Andrés López Jiménez	La dirección reportada en el RUT no existe ²⁵
Jhon Fredy Marciales Cárdenas	En la dirección reportada en el RUT informan que esa persona ya no habita en el inmueble ²⁶ .

- *Actas de visita realizadas a las empresas de tipografía* que supuestamente realizaron las facturas a los proveedores. En estos documentos se verifica que algunas de las tipografías no estaban ubicadas en la dirección registrada en el RUT²⁷, y aquellas que sí fueron encontradas, declararon bajo la gravedad del juramento que no realizaron actividad comercial con los proveedores del contribuyente²⁸.

Adicionalmente, la Administración verificó en la información exógena del año 2009 que los proveedores no reportaron al contribuyente por la compra de chatarra y, en el sistema informático de la DIAN, encontró que dichos vendedores no presentaron declaración de renta ni de IVA por el año 2009²⁹.

3.4. Para la Sala, el anterior acervo probatorio no se trata de indicios sino de pruebas directas de carácter documental y de declaraciones de terceros, que desvirtúan la realidad de las supuestas operaciones de compra de chatarra de las cuales se derivan los costos e impuestos descontables solicitados por el contribuyente, por las razones que pasan a explicarse.

²² Fls 32-35 c.a.2.

²³ Fls 150-154 c.a.2.

²⁴ Fls 143-144 c.a.2.

²⁵ Fls 28-30 c.a.2.

²⁶ Fls 82 -85 c.a.2.

²⁷ Fls 76, 118-119, 130-131, y 134 c.a.2.

²⁸ Fls 101, 107, 112, 120-123, y 165-171 c.a.2.

²⁹ Fl. 206. Informe Final de la Acción de Fiscalización del impuesto sobre las ventas período 6 año 2009.



3.4.1. *Las pruebas fueron practicadas en el proceso de fiscalización del impuesto de renta seguido contra el señor Efraín Aguilar Hernández por el año 2009 y, trasladadas al expediente administrativo de IVA del mismo contribuyente correspondiente al período 6 del año 2009.*

El traslado de estas pruebas es procedente porque la Administración cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales que en general permiten efectuar *“todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.”*³⁰

En tal sentido, la Sala³¹ ha señalado que si la Administración, al investigar un impuesto, encuentra inexactitudes que repercuten en otro, lo menos que debe hacer es utilizar estas pruebas para determinar oficialmente los dos gravámenes, siempre que sean conocidas por el contribuyente.

Es por eso que el hecho de que la prueba trasladada hubiere sido practicada en el proceso de determinación de renta no la hace incompatible con la investigación seguida por IVA. Máxime cuando ese acervo probatorio versa sobre las mismas operaciones de compra de chatarra que realizó el contribuyente Efraín Aguilar Hernández, y que dieron origen a los costos e impuestos descontables desconocidos por la Administración tanto en la declaración de renta como en la de IVA respecto de la vigencia gravable 2009.

En el presente asunto, para surtir el traslado del acervo probatorio –al proceso de IVA- no era necesario que se requiriera al señor Aguilar Hernández, por cuanto esas pruebas se practicaron en el proceso de fiscalización de renta seguido contra el mismo contribuyente y, por tanto, tenía conocimiento de las mismas.

³⁰ Artículo 684 del E.T.

³¹ Sentencia del 22 de septiembre de 2009, C.P. Dra. Ligia Lopéz Díaz, expediente No. 14559.



En todo caso, el actor tuvo la oportunidad de controvertir las pruebas no solo en el procedimiento de determinación de renta y de IVA -en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración-, sino también ante la jurisdicción, sin que éste hubiere logrado desvirtuarlas como se explicará a continuación.

3.4.2. Las pruebas demuestran que las operaciones de compra de chatarra fueron simuladas por el contribuyente.

3.4.2.1. La realidad de las operaciones de compra fue desvirtuada con las visitas practicadas por los funcionarios de la DIAN a los proveedores de chatarra y a las tipografías que realizaron las facturas de compra.

En esas diligencias se trató de ubicar a los supuestos proveedores y tipografías en las direcciones reportadas en el RUT. Sin embargo, se constató que los mismos o no se encontraban ubicados en esas direcciones, o no eran conocidos por los residentes de los inmuebles, o no habitaban en los mismos.

Además, las empresas de tipografías que sí pudieron ser ubicadas declararon bajo la gravedad de juramento que no realizaron actividad comercial con los proveedores del contribuyente.

Ahora, es cierto que las citadas pruebas no fueron practicadas en presencia del contribuyente y las actas en las que consta la imposibilidad de ubicar a los demás proveedores y tipografías no fueron recepcionadas bajo juramento.

Pero, esas circunstancias no le restan validez a estas pruebas, porque tanto en la vía gubernativa como en la judicial, el contribuyente tuvo la oportunidad procesal para desvirtuarlas mediante los medios de prueba admisibles o con la tacha de falsedad, situación que como da cuenta el expediente, no ocurrió.

3.4.2.2. Adicionalmente, en el expediente se demostró que (i) la compra de chatarra del contribuyente no fue reportada en la información exógena del año 2009, (ii) los proveedores de chatarra no presentaron declaración de renta ni de IVA por el año



2009, y (iii) las operaciones de compra solo se sustentan en facturas que no discriminaron el IVA.

3.4.2.3. Los hechos anteriores, que se encuentran debidamente probados en el proceso, y no han sido desvirtuados por la parte actora, a juicio de la Sala, demuestran la inexistencia o simulación de las operaciones de compra supuestamente realizadas entre el accionante –Efraín Aguilar Hernández- y los proveedores anteriormente relacionados.

Lo anterior, se repite, por cuanto las direcciones reportadas por los supuestos proveedores y algunas tipografías no existían, o estos no residían en las mismas, ello sumado al hecho de que las tipografías que sí pudieron ser ubicadas declararon bajo la gravedad de juramento que no habían realizado operaciones con los aludidos proveedores.

Al igual que se estableció el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los proveedores, como la de presentar declaración de renta e IVA en el año 2009, vigencia gravable en la que supuestamente se realizaron dichas operaciones de compra de chatarra por parte del contribuyente con estos proveedores.

Sumado al hecho que además de las facturas de compra de chatarra no existe otro soporte contable de los costos e impuestos descontables, como se verificó en la inspección contable y lo reconoció el asistente de contabilidad del contribuyente en la misma diligencia.

En este caso, no era necesaria la declaratoria de proveedor ficticio porque, como lo ha señalado la Sala³², esta no constituye un requisito previo para el rechazo de los costos por concepto de compras, porque la normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de tales factores –Libro I capítulos II y V del E.T. no condicionan el eventual rechazo a dicha declaración.

³² Sentencia del 7 de mayo de 2015, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 20680.

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

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

Adicionalmente, se observa que los cuestionamientos del actor están dirigidos únicamente a la valoración de las pruebas por parte de la DIAN y al traslado de tales pruebas de una actuación a otra. Empero, no se advierte que el demandante hubiere desplegado actividad probatoria o argumentativa para demostrar la realidad de las operaciones de compra de chatarra.

3.5. 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.

Tampoco resulta procedente realizar una estimación de los costos, conforme lo señala el artículo 82 *ibídem* por cuanto la Administración no está desconociendo la totalidad de los costos en que incurrió el contribuyente para realizar su actividad productora de renta³³ sino únicamente los relativos a la compra de chatarra realizada en el período 6 del año 2009.

Sumado a lo anterior, el contribuyente solicitó el reconocimiento de los costos asociados con la compra de chatarra, sin demostrar la realidad de esas operaciones, así como tampoco adelantó una actividad probatoria que permitiera soportar esas erogaciones, evento en el cual no hay lugar a aplicar el costo

³³ En el Requerimiento Especial del impuesto de renta del año 2009, allegado al expediente, se verifica que la Administración determinó los costos del contribuyente en la suma de \$191.986.000. FI 41 c.p.

presunto, habida cuenta de que el legislador en el artículo 82 *ibídem* no incluye *su no comprobación* como un presupuesto que permita la aplicación del costo presunto³⁴.

Además, no puede perderse de vista que la Sala determinó la improcedencia de los costos e impuestos descontables con fundamento en pruebas directas que desvirtúan la realidad de la operaciones de compra de chatarra.

En consecuencia, no procede el cargo para el apelante.

4. Sanción por inexactitud

4.1. El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones 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.

4.2. En la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de costos e impuestos descontables inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas, como se confirmó en el análisis antes efectuado. En consecuencia, se mantendrá la sanción impuesta en el acto acusado. No prospera el cargo.

³⁴ En igual sentido se pronunció esta Sala en sentencias del 4 de agosto de 2011, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 17628 y, del 26 de febrero de 2014, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No.19090.



5. Por lo anteriormente expuesto, la Sala no da prosperidad al recurso de apelación interpuesto por el demandante y confirma la decisión del *a quo*.

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

FALLA

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, de conformidad con el poder que obra en el folio 237 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente



HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ