**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá D.C., once (11) de mayo de dos mil diecisiete (2017)

**Radicación:** 15001233300020130088401 [**21373]**
**Actor: ÓSCAR ENRIQUE PÉREZ SÁNCHEZ**
**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**
**Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho**
**IVA 6º bimestre de 2008**
**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 29 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que negó las pretensiones de la demanda (numeral primero parte resolutiva) y condenó en costas a la actora (numeral segundo parte resolutiva)[1].

## ANTECEDENTES

[1] Folios 267 a 277 c.ppal

El 13 de enero de 2009, Óscar Enrique Pérez Sánchez presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2008, con un saldo a pagar de $1.268.000[2].

El 30 de julio de 2011, la DIAN notificó al actor el requerimiento especial 262382011000040 de 29 de julio de 2011, en el que propuso la modificación de la declaración anterior en el sentido de rechazar compras por $166.970.000 e impuestos descontables por $26.715.000, fijar un total saldo a pagar por impuesto de $27.983.000 e imponer sanción por inexactitud de $42.744.000, para un total saldo a pagar de $70.727.000[3].

El 25 de abril de 2012, la DIAN notificó al actor la Liquidación Oficial de Revisión 262412012000016 en la que mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial[4].

Previa interposición del recurso de reconsideración[5], el 27 de mayo de 2013 la Administración notificó la Resolución 0213 de 16 de mayo de 2013 por medio de la cual confirmó la liquidación oficial de revisión[6].

## DEMANDA

**ÓSCAR ENRIQUE PÉREZ SÁNCHEZ**, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones[7]:

---

[2] Folio 6 c.a.
[3] Folios 83 a 95 c.a.
[4] Folios 129 a 149 c.ppal.
[5] Folios 150 a 156 c.ppal
[6] Folios 174 a 180 c.ppal.
[7] Folio 80 c.ppal.

*"1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial renta naturales (sic) revisión No. 262412012000016, proferida el 20 de Abril de 2012, y de la Resolución No. 0213 del 16 de Mayo de 2013, por medio de las cuales se pretende modificar la Declaración de IVA correspondiente al SEXTO BIMESTRE del año gravable 2008.*

*2. Que se declare la firmeza de la Declaración de IVA presentada por el contribuyente y correspondiente al SEXTO BIMESTRE del año gravable 2008.*

*3. Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del CCA."*

El actor citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6 y 29 de la Constitución Política.
- Artículo 671 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

**Violación del derecho al debido proceso**

La DIAN violó el debido proceso porque en la respuesta al requerimiento especial, el actor solicitó la práctica de los testimonios de los conductores que recibieron y entregaron la chatarra que este vendió a HORNASA S.A. y SIDENAL S.A. en el año gravable 2008, así como el traslado del expediente de renta de SIDENAL S.A, por el mismo año gravable. No obstante, solo en el acto que resolvió el recurso de reconsideración y decidió de fondo el asunto, negó esas pruebas por inconducentes, lo que impidió recurrir la decisión. Además, la DIAN desconoció la jurisprudencia constitucional que precisa que la falta de resolución de las solicitudes de pruebas antes del pronunciamiento de fondo, implica la violación del derecho de defensa[8].

[8] Sentencia T-1395 de 2000

Igualmente, como las pruebas solicitadas no se practicaron, no incidieron en la decisión de fondo, a pesar de que son fundamentales para establecer que los bienes vendidos por el actor, que previamente había adquirido, sí ingresaron físicamente a la sociedad que los adquirió, por lo que no hay simulación.

**Improcedencia del rechazo de compras e impuestos descontables**

En la visita de la DIAN, se presentaron las facturas de compra que cumplían los requisitos exigidos por el artículo 617 del Estatuto Tributario.

En la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración se explicó a la DIAN que la vendedora de chatarra era Nayibe Castro, representante de varias empresas dedicadas a la comercialización de chatarra. La prueba de que Nayibe Castro era quien vendía la chatarra, eran dos declaraciones de terceros que se pidieron a la DIAN. No obstante, la DIAN las negó, por lo que el actor quedó sin posibilidad de probar el citado hecho.

Además, se solicitó a la DIAN el traslado de las pruebas del proceso de fiscalización que esta entidad inició contra SIDENAL S.A. por el año gravable 2008, porque a pesar de que el actor aportó los documentos requeridos por la ley para demostrar las compras que realizó en el citado año gravable, se le exigieron pruebas que no estaban a su alcance porque se hallaban en manos de terceros. Y aunque en los archivos de la DIAN se encontraba esta información, la DIAN negó el traslado de las pruebas porque consideró que no eran conducentes y pertinentes para demostrar las compras efectuadas por el actor sino por un tercero.

La DIAN debió aplicar el artículo 671 del E.T., que exige la declaratoria de proveedor ficticio como requisito para el desconocimiento de costos y deducciones.

En la respuesta al requerimiento especial se explicó a la DIAN que ninguno de los proveedores del actor había sido declarado proveedor ficticio, ni sancionado por consignar datos falsos o por no actualizar el RUT (art. 658-3 del E.T.) y que tampoco se le había iniciado investigación por información inconsistente. Sin embargo, la demandada desconoció las compras que realizó el actor en el 6° bimestre de 2008, sin considerar que es un tercero de buena fe, cumplidor de sus obligaciones tributarias.

El desconocimiento de costos y deducciones es infundado pues los proveedores demostraron tener RUT y registro mercantil. Además, en las visitas realizadas a estos, en algunos casos se estableció dónde funcionaban las empresas dedicadas a la distribución de chatarra y, en otros, los mismos familiares de los proveedores atendieron la visita de la DIAN.

El negocio del actor se desarrolló de la siguiente manera:

- Los proveedores de chatarra lo contactaban por teléfono y se anunciaban a través de Nayibe Castro (representante de chatarreros de diferentes sitios del país).
- Nayibe Castro ofrecía la chatarra, informaba los precios y señalaba la ubicación de la mercancía. Además, entregaba las facturas. Siempre podía ser contactada telefónicamente.

- Realizado el contacto con Nayibe Castro, el actor vendía la mercancía a sus clientes HORNASA S.A. o SIDENAL S.A., y Nayibe Castro la entregaba a la persona que el actor le indicaba (comprador final).
- Una vez se entregaba la chatarra, el actor pagaba la mercancía en efectivo a Nayibe Castro y esta le entregaba las facturas de los proveedores que ella representaba.
- Los costos de transporte los asumían HORNASA S.A. y SIDENAL S.A.

Así, la chatarra adquirida por el actor era vendida a HORNASA S.A. y a SIDENAL S.A., empresas grandes contribuyentes, que cuentan con un sistema de control de ingreso y facturación de los bienes que adquieren, a través de una báscula que pesa la chatarra. Además, la información relacionada con la placa de camión, conductor, cantidad de chatarra y el proveedor queda registrada en el tiquete que expide la misma báscula, lo que demuestra que las operaciones fueron reales.

Las normas tributarias no obligan a un comprador a vigilar a sus proveedores y visitarlos en sus establecimientos de comercio. Por lo tanto, al actor no se le puede hacer responsable de que los proveedores hayan suministrado a la DIAN direcciones incorrectas o no hayan declarado renta o IVA, pues es dicha entidad la que debe perseguirlos. Tampoco se puede negar el derecho que tienen las personas a pagar en efectivo, situación que es real y no está prohibida en la ley.

El requerimiento especial contiene graves imprecisiones que demuestran la mala fe de los funcionarios y la persecución contra el demandante. Por ejemplo, respecto al proveedor Eduardo Alarcón Ardila dijo, en un primer momento, que su dirección era incorrecta, y, posteriormente, manifestó que

los funcionarios de la DIAN habían hablado con él y con su padre. Entonces, no es claro si existen o no el proveedor y la dirección.

De otra parte, la DIAN encontró al proveedor Andrés Ricardo Rodríguez Rodríguez en la dirección informada y a sabiendas de que las operaciones investigadas eran del año gravable 2008, lo descalificó porque desde el año gravable 2009 en dicha dirección funciona una estación de servicio. Además, los funcionarios de la DIAN encontraron a Carmen Julia Arévalo Vargas en la dirección informada y comprobaron que en el año gravable 2008 vendió chatarra en su garaje. No obstante, en lugar de investigarla, la DIAN decidió fiscalizar al actor e ignorar el hecho de que, efectivamente, en esa dirección la citada señora reunía chatarra y la vendía.

En el caso de Héctor Fernando León Cárdenas, la DIAN verificó que la dirección existía y coincidía con la informada por este. Asimismo, el padre del citado proveedor informó que una tía de este tenía negocios de venta de chatarra. No obstante, la DIAN hizo caso omiso de esto y decidió profundizar la investigación, pero en contra el actor, no contra quien expidió la factura.

Frente a la negociación con Teresa de Jesús Ramírez Arango, la DIAN dio por sentado que la operación no se realizó, sin efectuar ningún tipo de verificación.

Dentro de sus facultades de fiscalización, la DIAN también debió investigar a los clientes, como sucede con las sociedades que son garantes de operaciones de comercio exterior y con las entidades financieras. Sin embargo, no realizó este control.

De otra parte, en la oportunidad para dar respuesta al requerimiento especial, el actor presentó derecho de petición a la DIAN, para que informara las sociedades declaradas como proveedores ficticios, para no negociar con ellos. Sin embargo, la respuesta fue que esa información no se podía suministrar por ser reservada.

Debe tenerse en cuenta que, en varios de sus fallos, el Consejo de Estado ha precisado que los costos no pueden ser desconocidos de tajo, incluso la normativa tributaria reconoce el costo presunto. En este caso, era improcedente el rechazo de costos descontables, pues la chatarra adquirida por el actor fue entregada directamente por el vendedor a los clientes del actor (HORNASA S.A. y SIDENAL S.A.), como aparece debidamente probado en el expediente.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones por las siguientes razones[9]:

**Violación del debido proceso**

La DIAN garantizó al actor el debido proceso, pues este aportó los documentos y pruebas que creyó pertinentes.

No obstante, las pruebas no permitieron demostrar la realidad de las compras ni desvirtuar los indicios que la DIAN tenía contra él.

---

[9] Folios 195 a 202 c.ppal.

Así, algunas facturas no tenían fecha ni la liquidación del IVA, a pesar de tratarse de proveedores del régimen común; los pagos en efectivo no estaban acompañados de comprobantes de egreso o recibos de caja; no se encontraron evidencias sobre pagos de transporte, cargue y descargue de mercancías; varios proveedores no declararon el impuesto sobre las ventas aplicado en las facturas entregadas por el actor; en unos casos, los proveedores negaron haber realizado las operaciones comerciales indicadas por el actor y, en otros, no fue posible contactar a los proveedores en la dirección reportada en el RUT y ni siquiera habían renovado el registro mercantil.

**Pruebas negadas por inconducentes**

La DIAN no decretó la prueba testimonial solicitada por el actor porque era inconducente para demostrar la existencia de las compras de este a sus proveedores.

Tampoco ordenó el traslado de las pruebas del expediente de SIDENAL porque los soportes de las operaciones eran las mismas facturas cuestionadas en este proceso.

**Procedencia del rechazo de compras y de impuestos descontables**

Con base en las labores de investigación, entre las que se encuentran verificaciones internas y externas, visitas a los proveedores y los documentos entregados por el contribuyente, la DIAN estableció el siguiente conjunto de indicios en contra del actor:

- El actor soporta las compras únicamente en las facturas y algunas de estas no tienen fecha de expedición.
- Los pagos a proveedores se realizaron en efectivo sin soportes (comprobante de egreso o recibo de caja), aunque se trataba de sumas que superaban los $10.000.000.
- No existe soporte de los pagos de transporte de la mercancía, ni del cargue o descargue de esta.
- Los proveedores María Ismelda Muñoz Córdoba y James Albeiro Aguilar Peña son omisos del impuesto de renta e IVA del año gravable 2008.
- No fue posible verificar la existencia de los proveedores del actor y la realización de las operaciones, pues las visitas de verificación a estas personas fueron infructuosas ya que ninguna de ellas estaba en la dirección informada en el RUT, bien porque la dirección no existía o porque no se ubicaban ahí.
- Tampoco fue posible contactar a los proveedores en los números telefónicos registrados en el RUT.

No es cierto, entonces, que no se hayan valorado las pruebas aportadas y recaudadas en la investigación y que se haya violado el debido proceso del actor.

Lo que ocurrió fue que las facturas y la contabilidad del actor fueron desvirtuadas por las pruebas indiciarias provenientes de terceros y del contribuyente, lo que llevó a la DIAN a advertir la ostensible contrariedad entre lo manifestado por el actor y lo que pretendía probar.

Como el contribuyente allegó facturas con información incompleta y sin la idoneidad necesaria para desvirtuar lo inferido por la DIAN, se concluyó que

el actor no probó que realizó compras y que tenía derecho a impuestos descontables.

En consecuencia, los indicios establecidos a partir de la información recaudada por la DIAN le permitieron inferir válidamente que las compras registradas por el contribuyente eran inexistentes o simuladas, por lo que procedía el rechazo de compras e impuestos descontables. Esto, en cumplimiento de lo previsto en los artículos 684, 742 y 750 del E.T. y la jurisprudencia del Consejo de Estado[10] y de la Corte Constitucional[11].

De otra parte, no es cierto que el rechazo de las compras está sujeto a la declaratoria de proveedor ficticio, pues ni la jurisprudencia ni la normativa tributaria condicionan el rechazo de las compras a ese requisito.

Adicionalmente, del análisis de lo demostrado frente a cada proveedor y de las transacciones relacionadas con el contribuyente fue posible inferir válidamente la inexactitud o simulación de las operaciones de compra e impuestos descontables. En consecuencia, lo procedente era rechazar los costos propuestos por el demandante, en aplicación del principio de primacía de la verdad real sobre la formal.

**Sanción por inexactitud**

La sanción por inexactitud debe mantenerse porque el actor no sustentó los datos que tenía en su declaración privada y no pudo demostrar la veracidad de sus operaciones.

---

[10] Sentencia de 18 de julio de 2000, exp. 10167. C.P. Daniel Manrique Guzmán
[11] Sentencia C-015 de 1993

En resumen, los actos demandados se expidieron de acuerdo con la Constitución y la ley, y no están viciados de falsa motivación, desviación de poder, desconocimiento del debido proceso o cualquier otro argumento esgrimido por el actor.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas al actor por las razones que se resumen así[12]:

La DIAN no violó el debido proceso del actor, pues las pruebas solicitadas en la respuesta al requerimiento especial no eran conducentes para demostrar, que en el 6° bimestre de 2008, el demandante compró chatarra a María Ismelda Muñoz Córdoba y James Albeiro Aguilar Peña. Ello, porque las declaraciones de los trasportadores de la chatarra que el actor supuestamente vendió a HORNASA S.A. y SIDENAL S.A. no permitían verificar la existencia de las compras a los proveedores. Lo mismo sucede con el traslado de pruebas del expediente de renta de SIDENAL S.A., pues por el bimestre en discusión dicha empresa no realizó operaciones comerciales con el actor.

Además, las pruebas solamente deben decretarse cuando se consideran conducentes y si en la liquidación oficial de revisión se niegan las pruebas no significa que se viole el debido proceso, como lo ha precisado el Consejo de Estado[13].

---

[12] Folios 267 a 277 c.ppal.

[13] Sentencia de 1º de marzo de 2012, exp. 17568 (76001233100020040136901), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

De todas formas, las facturas presentadas por el actor no podían tenerse en cuenta porque existía un conjunto de indicios que corroboraban que las compras no existieron, como los cruces de información exógena, visitas a proveedores, verificación de contactos telefónicos, pagos en efectivo sin registro de comprobantes de egreso, facturas sin requisitos de forma y falta de diligenciamiento de libros contables.

Asimismo, las facturas no estaban registradas en los libros contables, razón por la cual estas, en lugar de ser prueba en favor del actor, también constituían un indicio en su contra.

Las facturas expedidas por James Arturo Aguilar Peña por $22.230.000, $24.440.000, $31.460.000 y $10.790.000 no tenían fecha de expedición, lo que impidió aceptarlas como documento idóneo para la demostración de las compras, de conformidad con los artículos 771-2 y 617 del E.T.

El hecho de que en el acto que decidió la reconsideración la DIAN haya negado el traslado del proceso de renta de SIDENAL por el año gravable 2008 no genera violación del debido proceso, por cuanto tal prueba no es decisiva. Asimismo, la decisión se fundamentó en pruebas necesarias, pertinentes y conducentes al asunto debatido. Además, el actor declaró a SIDENAL S.A. como comprador y no como proveedor y las facturas aportadas estaban expedidas a nombre de JAMES ALBERTO AGUILAR PEÑA y MARÍA ISMELDA MUÑOZ CÓRDOBA.

De otra parte, para el rechazo de compras no constituye requisito previo la declaratoria de proveedor ficticio, pues la ley no previó tal condición[14].

Sobre la petición a la DIAN de informar el listado de proveedores ficticios, la DIAN sostuvo que el artículo 671 del E.T. se refiere a la publicidad de la declaratoria de proveedor ficticio a través de una publicación en un medio de circulación nacional. Luego, el actor no podía excusarse en la falta de conocimiento de estos listados.

En síntesis, el actor no logró demostrar que las compras que declaró eran reales, y pretendió, equivocadamente, traer a colación pruebas inconducentes, lo que pudo subsanar en la etapa judicial aportando los soportes de sus operaciones en debida forma. Sin embargo, no lo hizo.

Por último, condenó en costas al demandante, como parte vencida en el proceso, y le impuso la obligación de pagar los gastos procesales que la Secretaría del Tribunal liquide, de conformidad con el artículo 365 [Núm. 2°] del C.G.P. y el numeral 3.1.2 del Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura y las agencias en derecho en el 6% de las pretensiones negadas, es decir, en $4.167.540.

## RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante** fundamentó el recurso de apelación así[15]:

---

[14] Sentencia de 19 de abril de 1999, exp. 9154 (76001232500021790 01), C.P. Julio Enrique Correa Restrepo

[15] Folios 283 a 288 c.ppal

La DIAN desconoció el debido proceso porque no decidió la solicitud de pruebas antes de que se profiriera la resolución que decidió el recurso de reconsideración y no dio la oportunidad de recurrir esta decisión. Además, desconoció el principio de inmediación de la prueba, pues las pruebas debía practicarlas el investigador y no el comisionado.

Aunque el Estatuto Tributario tiene un vacío en cuanto al término para practicar pruebas, debe suplirse con las normas de procedimiento general, que señalan que las pruebas deben practicarse antes de que se expida una decisión de fondo.

Además, la DIAN se limitó a negar las pruebas que el actor le pidió y, por tanto, le impidió demostrar que las ventas eran reales, pues lo que dichas pruebas perseguían era determinar que las mercancías sí fueron adquiridas por los clientes del actor.

No es cierta la interpretación del Tribunal respecto del artículo 752 del E.T. ya que lo que buscaba la prueba testimonial era controvertir conclusiones indiciarias, no ser plena prueba documental, que es lo que no permite el citado artículo. Además, porque la solicitud de pruebas también era documental.

A su vez, si lo reprochado al actor era no llevar la contabilidad en debida forma, la consecuencia de esta conducta era la imposición de una sanción por el incumplimiento de este deber, no el rechazo de las compras, ya que en todo proceso la realidad de los hechos prima sobre los aspectos formales. Se desconoció el principio de buena fe porque se sancionó al actor por conductas e infracciones de terceros, como Nayibe Castro, quien puso

en contacto al actor con los proveedores respecto de los cuales se rechazaron las compras.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión.

La **DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda[16].

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En términos de la apelación interpuesta por el actor, la Sala determina la legalidad de los actos por los cuales la DIAN le modificó la declaración de IVA por el sexto bimestre de 2008. En concreto, precisa si existió o no violación al debido proceso y si procedía el rechazo de las compras e impuestos descontables declarados por el actor en el periodo gravable en mención, al igual que la sanción por inexactitud.

De acuerdo con la sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional, 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 cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 literales b), c), d), e) y g) y 618 del Estatuto Tributario.

---

[16] Folios 306 a 312 c.ppal.

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.

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 y deducciones en el impuesto sobre la renta y los impuestos descontables en el IVA pueden ser rechazados.

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con las normas tributarias[17].

Igualmente, mediante indicios la DIAN puede demostrar la inexistencia de las operaciones declaradas por el contribuyente o responsable, pues estos tienen eficacia probatoria. Sobre la eficacia y pertinencia de los indicios para la comprobación de los hechos sobre los cuales se solicita el reconocimiento de un derecho, la Sala ha señalado lo siguiente[18]:

> *"[…], la configuración de un "indicio" implica la existencia de un hecho conocido o indicador que se encuentre probado en el proceso, un hecho indicado o desconocido, que se deduce del hecho indicador y una adecuación*

---

[17] Estatuto Tributario. ***"Artículo 742. Las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos probados.*** *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 éstos sean compatibles con aquellos."*

[18] Sentencia de 12 de noviembre de 2015, exp. 1999, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

*lógica entre ellos, de manera que el primero permita colegir el conocimiento del segundo mediante una operación lógica*[19]*.*
*[…].*
*Así,* ***el indicio no suple el hecho a corroborar, sino que constituye el punto inicial para el razonamiento lógico que conduce a demostrar el hecho que se debe comprobar, cuandoquiera que no existan pruebas directas sobre los hechos investigados y que no se exijan pruebas específicas para establecerlos.***
*[…]*
***Requisitos para la validez probatoria de la prueba por indicios***
*[…]*
*[…]* ***su eficacia probatoria depende de la conducencia que debe tener respecto del hecho investigado, la cual es perfecta cuando otros medios probatorios lo ratifican; de la inexistencia de una falsa o aparente conexión entre el hecho indicador y el investigado, posibilidad que se garantiza cuando hay un número plural de indicios contingentes que conduzcan al mismo hecho****; de la autenticidad del hecho indiciario de acuerdo con las pruebas de quien lo alega a su favor; de la certeza de la relación de causalidad entre el hecho o hechos indicadores y el investigado, la que claramente se refuerza en el contexto de los varios indicios contingentes, incluso con diferente fuerza inferencial, pero que concurran a indicar el mismo hecho y converjan a formar el convencimiento de juez en el mismo sentido; y de la existencia de pruebas que infirmen los hechos indiciarios o que demuestren un hecho opuesto al que ellos indican*[20]*.*

***La connotación de "abuso" a la que se reduce la de fraude fiscal que los actos demandados predican, parte de una construcción lógica de indicios a partir del análisis integral de los medios probatorios con los que contó la Administración.***

*Y es que, sin duda alguna, la comprobación de "indicios" puede demostrar la inexistencia de las operaciones declaradas respecto de las cuales se pretenden beneficios, como sería el caso de los proveedores ficticios que facturan ventas o servicios simulados o inexistentes, cualificación que, como tal, solo puede provenir de deducciones lógicas respecto de la causalidad entre las circunstancias fácticas indiciarias y el hecho investigado."* (Destaca la Sala)

Igualmente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con

---

[19] WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. *Las pruebas en el proceso tributario*. Editorial Temis S. A., 2005, p. 65-66
[20] Ibídem, p. 511 y sgts

plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto[21].

**Caso concreto**

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

1. El 13 de enero de 2009, Óscar Enrique Pérez Sánchez presentó la declaración IVA del 6º bimestre de 2008, en la que determinó un total de compras gravadas de $166.970.000 e impuestos descontables por $26.715.000[22].

2. El 11 de abril de 2011, la DIAN practicó visita al actor y advirtió lo siguiente[23]:

| Verificación | Hallazgos |
|---|---|
| **Domicilio del contribuyente** | La visita fue atendida en la oficina del contador y el actor manifestó que no tenía un lugar fijo para el desarrollo de su actividad, pues la compra y venta de chatarra la hacía telefónicamente. |
| **Utilidades** | Dijo el actor que las utilidades eran repartidas, en partes iguales, con su socio Fernando Robles a medida que vendían la chatarra y que de este reparto no se dejaba soporte, que todo era verbal. |
| **Operación de venta de chatarra** | El actor dijo que el proveedor lo llamaba y le ofrecía la chatarra. Que aceptada la oferta, el mismo proveedor entregaba la mercancía a HORNASA S.A. y SIDENAL S.A., que eran los clientes del actor. |

[21] 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.

[22] Folio 6 c.a.

[23] Folios 14 a 17 c.a.

| | |
|---|---|
| | Que los clientes pagaban la chatarra al actor o a su socio, mediante cheque, y asumían el pago del transporte.<br>También dijo que él pagaba la chatarra en efectivo a los proveedores y que de estos pagos no dejaba soportes. |
| **Libros de contabilidad** | La DIAN verificó que los libros de contabilidad no tenían ningún registro, que estaban en blanco y que se presentó un libro denominado libro auxiliar general[24]. |
| **Ingresos** | Se verificó que en el 6º bimestre de 2008 el actor vendió chatarra únicamente a HORNASA S.A. El actor sostuvo que esta empresa pagaba la mercancía, mediante cheque, cada seis meses y que asumía el pago de los fletes. Manifestó, igualmente, que la entrega de la mercancía se hacía en la sede HORNASA S.A. directamente por el proveedor del actor.<br>Igualmente, el actor indicó que en la negociación no se manejaban cuentas bancarias, que los cheques los recibían el actor o su socio Luis Fernando Robles y que generalmente se cobraban en efectivo. |
| **Revisión de las facturas** | La DIAN pidió al actor los nombres de los proveedores y este respondió que no se acordaba. No obstante, se observaron facturas de venta expedidas por María Ismelda Muñoz Córdoba, James Albeiro Aguilar Peña, Teresa de Jesús Ramírez Arango, Sol Ángel Medina Montenegro, Gustavo Adolfo Manchola Perdomo, Nelson Velandia Becerra, Héctor Fernando León Cárdenas, Andrés Ricardo Rodríguez, Rolando Yesid Rodríguez Cuervo, Carmen Julia Arévalo, Nelly Monsalve Trujillo, Johanna Hasbleydi Guiza Pirazán, Augusto López López, Fabián Andrés López Jiménez, Mary Luz Vanegas Guzmán, Jorge A. Robles García, Roberto Mendoza Carreño, Raúl Eduardo Alarcón Ardila y Nérida Liliana Ospina Munza.<br>El actor señaló que los pagos a los proveedores se hacían al momento de la entrega de la factura.<br>Se estableció que en el año gravable 2008 el actor utilizó las facturas números, 49 a la 137, que las ventas que realizó a SIDENAL S.A. las hizo entre el 1º de enero y el 31 de mayo de 2008, terminando con la factura 80, y que las facturas restantes se expidieron a nombre de HORNASA S.A. |

Al revisar las facturas, la DIAN concluyó que las facturas 53 por $22.230.000, 54 por $24.440.000, 55 por $31.460.000 y 56 por $10.790.000 no tenían fecha de expedición, hecho que el actor no rebatió.

Así, lo verificado por la DIAN, en esa oportunidad, fue lo siguiente[25]:

[24] Folios 18 a 33 c.a.

| Facturas expedidas por los proveedores del actor en el 6º bimestre de 2008 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **C.C.** | **No. Fact.** | **Nombre** | **Fecha** | **Valor** | **IVA** |
| 80.012.461 | 52 | James Albeiro Aguilar Peña | 10/11/2008 | $28.600.000 | $4.576.000 |
| 80.012.461 | 53 | James Albeiro Aguilar Peña | Sin fecha | $22.230.000 | $3.556.800 |
| 80.012.461 | 54 | James Albeiro Aguilar Peña | Sin fecha | $24.440.000 | $3.910.400 |
| 80.012.461 | 55 | James Albeiro Aguilar Peña | Sin fecha | $31.460.000 | $5.033.600 |
| 80.012.461 | 56 | James Albeiro Aguilar Peña | Sin fecha | $10.790.000 | $1.726.400 |
| 52.800.429 | 41 | María Ismelda Muñoz Córdoba | 09/12/2008 | $11.270.000 | $1.803.200 |
| 52.800.429 | 42 | María Ismelda Muñoz Córdoba | 12/12/2008 | $17.480.000 | $2.796.000 |
| 52.800.429 | 43 | María Ismelda Muñoz Córdoba | 15/12/2008 | $20.700.000 | $3.312.000 |
| | | **Totales** | | **$166.970.000** | **$26.715.200** |

En consecuencia, por el **bimestre 6º de 2008**, los supuestos proveedores del actor eran María Ismelda Muñoz Córdoba y James Albeiro Aguilar Peña.

3. Por cruces de información con la Cámara de Comercio de Bogotá y la División de Gestión de Fiscalización de Personas Naturales de la DIAN, la demandada verificó lo siguiente en relación con los citados proveedores:

| Proveedor | NIT | RUT | Declaraciones | Registro Cámara de Comercio |
|---|---|---|---|---|
| María Ismelda Muñoz Córdoba | 52.800.429 | Inscrita en el régimen común 22/07/2008[26]. | No presentó declaraciones de IVA ni renta[27]. | Inscrita el 28/07/2008. Sin renovar desde el 2009[28]. |
| James Albeiro Aguilar Peña | 80.012.461 | Inscrito en el régimen común 30/09/2008[29]. | No presentó declaraciones de IVA ni renta[30]. | Inscrito el 30/09/2008. Último año renovado 2011[31]. |

---

25 Folios 9, 10 y 33 c.a.
26 Folio 60 c.a.
27 Folios 62 y 63 c.a.
28 Folio 71 y 72 c.a
29 Folio 68 c.a.
30 Folios 69 y 70 c.a.
31 Folio 63 c.a.

4. Mediante oficio de 13 de abril de 2011 se comisionó a la Seccional de Impuestos de Bogotá, para que verificara la realidad de las compras realizadas por el actor con los proveedores María Ismelda Muñoz Córdoba y James Albeiro Aguilar Peña. El resultado de la comisión fue el siguiente[32]:

| Proveedor | Hallazgos |
|---|---|
| María Ismelda Muñoz Córdoba | 1. Se envió auto de verificación o cruce 322392011000598 de 29 de abril 2011, a la dirección informada en el RUT, pero fue devuelto por la causal "*dirección incorrecta*". Por lo que se publicó en el Diario la República[33].<br>2. Se realizó visita el 5 de mayo de 2011, en la que se estableció que la dirección registrada en el RUT no existe, ni en la nueva nomenclatura ni en la anterior, que en el sector dicen que no conocen a la señora y que no ha funcionado ningún negocio de chatarra o similares[34].<br>3. Se llamó al número telefónico registrado en el RUT pero no dio tono[35]. |
| James Albeiro Aguilar Peña | 1. Se efectuó visita de verificación el 27 de abril de 2011. Se encontró que la dirección corresponde a una casa de habitación de tres pisos, pero nadie atendió la visita y la gente del sector dijo no conocer al señor Aguilar Peña[36].<br>2. Se llamó al número telefónico registrado en el RUT y quien contestó dijo que esa casa era un inquilinato y que no conocía al señor Aguilar[37]. |

5. El 30 de julio de 2011, la DIAN notificó a la actora el requerimiento especial en el que propuso el rechazo de compras por $166.970.000 y de impuestos descontables por $26.715.000[38].

---

[32] Folios 34 y 35 c.a.
[33] Folios 38, 41 y 42 c.a.
[34] Folios 39 a 44 c.a.
[35] Folio 74 c.a.
[36] Folios 52 a 57 c.a.
[37] Folio 75 c.a.
[38] Folios 83 a 95 c.a.

6. El 20 de octubre de 2011, el actor respondió el requerimiento especial. Pidió que se practicaran declaraciones a los conductores que trasportaron la chatarra vendida a HORNASA S.A. Asimismo, manifestó que a raíz del requerimiento especial, pidió a la DIAN el listado de los proveedores declarados ficticios, pero que tal información no fue suministrada porque es reservada[39].

7. El 25 de abril de 2012, la DIAN notificó al actor la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del IVA presentada por este, en los siguientes renglones[40]:

| Renglón | Concepto | Valor Declarado | Valor determinado |
|---|---|---|---|
| 37 | Compras y servicios gravados | 166.970.000 | 0 |
| 41 | Total compras netas realizadas durante el periodo | 166.970.000 | 0 |
| 53 | Impuestos descontables por compras y servicios | 26.715.000 | 0 |
| 56 | Total impuestos descontables | 26.715.000 | 0 |
| 57 | Saldo a favor del periodo fiscal | 1.268.000 | 27.983.000 |
| 61 | Saldo a pagar por impuesto | 1.268.000 | 27.983.000 |
| 62 | Sanciones | 0 | 42.744.000 |
| 63 | Total saldo a pagar | 1.268.000 | 70.727.000 |

La DIAN justificó el rechazo de compras por $166.970.000 y de impuestos descontables por $26.715.000 en la inexistencia de las transacciones. Ello, porque el conjunto de indicios obtenido en la investigación administrativa desvirtuó la realidad de las compras registradas en las facturas aportadas por el actor respecto del 6º bimestre de 2008.

---

39 Folios 98 a 102 c.a.
40 Folios 129 a 149 c.a.

Así, la decisión de la DIAN de modificar la declaración privada se motivó en la inexistencia de las compras a proveedores y no en la falta de las facturas o en el incumplimiento de los requisitos de estas.

En relación con las declaraciones de los conductores de la chatarra vendida a HORNASA S.A. la demandada manifestó que estas no son conducentes ni pertinentes porque demuestran las compras de terceros, no las del contribuyente.

8. El 20 de junio de 2012, el actor interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión. Insistió en que se recibieran las declaraciones a los conductores que transportaron la chatarra a SIDENAL S.A. y a HORNASA S.A., y solicitó el traslado de las pruebas del expediente adelantado contra SIDELA S.A. por el impuesto de renta del año gravable 2008[41].

9. Respecto a la solicitud de pruebas del actor en el recurso de reconsideración la DIAN guardó silencio en el acto que resolvió el recurso.[42]

**Violación del debido proceso**

El actor alegó que la DIAN le violó el debido proceso porque las pruebas que pidió en la respuesta al requerimiento especial, esto es, las declaraciones de los trasportadores de la chatarra que el actor supuestamente vendió a HORNASA S.A. y SIDENAL S.A., y el traslado del expediente de renta del año gravable 2008 contra SIDENAL S.A., se negaron en el acto que decidió

---

[41] Folios 150 a 156 c.a.
[42] Folios 174 a 180 c.a.

el recurso de reconsideración, por lo cual no se le dio la oportunidad de recurrir esta decisión.

La Sala advierte que no se violó el debido proceso del actor porque las declaraciones de terceros se negaron en la liquidación oficial de revisión por cuanto eran impertinentes, pues pretendían demostrar las compras de HORNASA S.A. y SIDENAL S.A., pero no las del contribuyente. Es decir, respecto de las declaraciones de terceros, la DIAN se pronunció. Cosa distinta es que no hubiera decretado la prueba, lo que no constituye violación alguna del debido proceso.

En relación con la solicitud de traslado de pruebas del expediente relacionado con el impuesto sobre la renta de SIDENAL S.A., se advierte que el actor pidió esta prueba en el recurso de reconsideración, no en la respuesta al requerimiento especial. Sin embargo, al resolver el recurso de reconsideración, la DIAN no se pronunció sobre esta prueba ni sobre los testimonios de los conductores de chatarra.

Respecto de la falta de decisión de la petición de traslado de pruebas del expediente de renta del año gravable 2008 seguido contra SIDENAL S.A., la Sala advierte que esta prueba es impertinente porque pretende demostrar las compras que supuestamente SIDENAL S.A. efectuó en ese año gravable, no las que realizó el actor a los proveedores María Ismelda Muñoz Córdoba y Jaime Albeiro Aguilar Peña en el 6º bimestre de 2008, que es el asunto en discusión en este caso.
Igualmente, la Sala observa que en el 6º bimestre de 2008 el actor no vendió chatarra a SIDENAL S.A., de conformidad con las facturas puestas a disposición de la DIAN en la visita de verificación realizada al actor el 11 de abril de 2011.

En efecto, en la visita la DIAN dejó constancia de que en el año gravable 2008 el actor realizó ventas a SIDENAL S.A. solamente entre **el 1º de enero y el 31 de mayo de 2008**[43]. El actor no controvirtió esta conclusión.

En relación con las declaraciones de los conductores de la chatarra vendida a HORNASA S.A., se observa que aunque la DIAN no se pronunció sobre esta prueba en el acto que decidió el recurso de reconsideración, ya se había pronunciado sobre estas declaraciones en la liquidación oficial de revisión. Además, los testimonios solicitados también son impertinentes porque se dirigen a demostrar las compras de terceros, no las del actor a los supuestos proveedores de chatarra.

Frente a las pruebas que no resolvió la DIAN en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, la Sala reitera que no toda irregularidad en el recaudo o la práctica de pruebas genera la violación al debido proceso, pues es necesario que la irregularidad sea sustancial. Así lo precisó la Sala en sentencia de 14 de abril de 2016, en la que sostuvo lo siguiente[44]:

> *"Tratándose de la etapa probatoria, la Sala considera que el derecho de audiencia y de defensa se puede afectar en los siguientes casos: i) cuando se decreta una prueba ilícita; ii) cuando las partes, en las oportunidades legales, piden pruebas y no se decretan; iii) cuando se decretan las pruebas pedidas oportunamente, pero no se practican y iv) cuando se practican las pruebas decretadas, pero se valoran erróneamente.*
>
> *La Corte Constitucional[(8)] ha precisado que, 'No toda irregularidad procesal que involucre la obtención, recaudo y valoración de una prueba implica la violación del debido proceso. Los defectos procesales relativos a la prueba pueden ser de diversa índole y distinta intensidad y es claro*

---

43 Folio 17 c.a.

44 Sentencia de 14 de abril de 2016, exp. 19138, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

*que no todos tienen la potencialidad de dañar el debido proceso del afectado. La Corte Constitucional ha establecido como regla inicial que la simple transgresión de las normas procesales que regulan la inclusión de pruebas en las diligencias no implica afectación del debido proceso. Estas irregularidades menores se refieren a la afectación de las formas propias de los juicios, pero dada su baja intensidad en la definición del conflicto, no quedan cobijadas por el inciso final del artículo 29 constitucional.*

*También es menester precisar que la Corte Constitucional ha distinguido entre la prueba ilegal y la prueba inconstitucional.*

*Respecto de la prueba ilegal ha dicho que es 'aquella que afecta el debido proceso desde el punto de vista procesal formal (incompatibilidad con las formas propias de cada juicio)', y respecto de la prueba inconstitucional, 'que es aquella que transgrede igualmente el debido proceso, pero desde una perspectiva sustancial, en tanto es obtenida vulnerando derechos fundamentales.'*

*De manera que, la nulidad por la violación del derecho de audiencia y de defensa y del derecho al debido proceso, generalmente ocurre cuando se practican pruebas inconstitucionales. En cambio, no toda irregularidad cometida desde el punto de vista procesal formal en el recaudo de la prueba puede dar lugar a la nulidad. Es menester que la irregularidad sea de carácter sustancial."* (Subraya la Sala)

Con base en lo anterior, se concluye que en este caso no se presentó violación al debido proceso del actor, pues las pruebas que pidió no tienen ninguna injerencia en el asunto debatido. Tal omisión se concreta en una irregularidad menor carente de capacidad sustancial para invalidar la actuación administrativa.

De otra parte, los cuestionamientos del actor estaban dirigidos únicamente a controvertir la oportunidad que tenía la DIAN para resolver la solicitud de pruebas y su posible medio de discusión, sin presentar elemento probatorio o argumentativo alguno para demostrar la realidad de las compras de chatarra, a pesar de que es una carga procesal que debía cumplir el actor y no un tercero, como lo pretendió el demandante al solicitar que la documentación

soporte de las operaciones fuera presentada por sus clientes HORNASA S.A. y SIDENAL S.A.

Sobre este punto y en relación con el mismo contribuyente, pero por el tercer bimestre de IVA del año gravable 2008, la Sala tuvo la oportunidad de pronunciarse en el siguiente sentido[45]:

> *"2.4. En relación con la supuesta omisión en el decreto de pruebas, la Sala encuentra que en la respuesta al requerimiento especial el contribuyente solicitó las siguientes:*
>
> *'1. Se practique diligencia de inspección a las instalaciones de la SIDERURGICA NACIONAL SIDENAL S.A., a fin de revisar los tiquetes de báscula que determinan el ingreso físico de la chatarra vendida, y obtenga copia de cada uno de esos tiquetes, para que de ellos se extraiga la información del conductor y placa del vehículo que entregó las mercancías, con lo cual buscó probar la realidad física de nuestra negociación.*
>
> *2. Se reciba declaración de la totalidad de los camioneros que entregaron y recibieron la chatarra vendida durante el primer bimestre del año 2008, tanto en SIDENAL como en HORNASA con lo que demostrará que no hay simulación alguna en la operación comercial que pretende la DIAN desconocer'[46].*
>
> *2.4.1. En la liquidación oficial de revisión, la DIAN negó el decreto de los testimonios de los camioneros de la empresa SIDENAL porque no eran conducentes ni pertinentes en tanto se refieren a las compras de chatarra realizada por esa empresa, y no a las practicadas por el señor Pérez Sánchez, hecho que es el discutido por la actuación administrativa.*
>
> *Además, advirtió que las compras de chatarra que realizó SIDENAL en el año 2008, fueron desconocidas por la autoridad tributaria[47].*
>
> *<u>Aunque en el citado acto, la Administración no se pronunció de forma expresa sobre la solicitud de diligencia de inspección a la empresa SIDENAL, se entiende que no accedió a su decreto por tratarse de la misma empresa relacionada con la prueba testimonial denegada y cuyas compras fueron cuestionadas por la DIAN</u>.*

---

[45] Sentencia de 20 de febrero de 2017, exp. 21089, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez
[46] Fl 199 c.a. Respuesta al requerimiento especial.
[47] Fl 237 c.a.

*En todo caso, en el recurso de reconsideración, el contribuyente no discutió la falta de decreto de la diligencia de inspección de la sociedad SIDENAL, ni solicitó nuevamente su decreto. Solo se limitó a reiterar la solicitud de testimonios y a pedir una nueva prueba relacionada con el traslado de los soportes de las transacciones de chatarra que obran en el expediente de renta de la empresa SIDENAL[48].*

*Por lo que se entiende que desistió de la prueba de inspección a las instalaciones de SIDENAL.*

*Posteriormente, la DIAN en la resolución que estudió el recurso de reconsideración, reiteró el rechazo de los testimonios, y negó el traslado de los soportes recaudados en el expediente de renta de SIDENAL, porque esos documentos no prueban la realidad de las operaciones declaradas que fueron desconocidas al contribuyente[49].*

*En consecuencia, para la Sala no se presenta una vulneración del debido proceso porque de la lectura de los actos demandados se pueden establecer los motivos por los cuales no se decretó la diligencia de inspección de SIDENAL, los testimonios de los camioneros, y el traslado de soportes que obran en el expediente de la citada empresa.*

*Súmese a ello, que el contribuyente no insistió en la solicitud de esas pruebas en la sede judicial[50], a pesar de considerar que las mismas son determinantes para el esclarecimiento de los hechos.*

*2.4.2. Empero, es del caso señalar que las pruebas solicitadas por la actora son inconducentes para demostrar los hechos discutidos.*

*En efecto, la diligencia de inspección a SIDENAL, el traslado de los soportes del expediente administrativo seguido a esa empresa, y los testimonios de los camioneros que trasladaron la chatarra a los clientes del contribuyente, no demuestran la operación económica discutida, esto es, la compra de chatarra realizada por el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, sino la venta de ese bien que supuestamente realizó el contribuyente a esas empresas, hecho que no se discute en este proceso.*

*En el presente asunto solo interesa demostrar que en la vigencia discutida, realmente, el contribuyente compró chatarra y pagó por esa operación el impuesto descontable declarado.*

---

48 Fl 252-558 c.a.
49 Fl 278 y vuelto c.a.
50 Fls 105-106 c.p. acápite de pruebas de la demanda.

> *Pero el principal motivo por el cual esas pruebas no son conducentes para desvirtuar el desconocimiento de los ingresos e impuestos descontables determinado por la DIAN por el tercer bimestre del año 2008, es que la prueba idónea para soportar esos conceptos es la factura de venta o documento equivalente."* (Subraya la Sala)

Tal y como ocurrió en esa oportunidad, la Sala no encuentra que para el 6º bimestre de IVA del año gravable 2008, se hubiera configurado la violación al debido proceso alegada por el demandante.

Respecto a que el *a quo* se equivocó al señalar que no podía decretarse la prueba testimonial porque el artículo 752 del E.T. limitaba esta prueba a hechos que no tuvieran que probarse por documentos o registros escritos, pues lo que buscaba el actor era controvertir las conclusiones indiciarias de la DIAN, la Sala precisa que los testimonios pedidos para refutar las conclusiones indiciarias o soportar la existencia de las operaciones, no permitían demostrar las compras del actor a sus proveedores, que es el asunto que se discute en este proceso.

Frente al desconocimiento del principio de inmediación de la prueba, porque el investigador era quien debía practicar las pruebas y no comisionar a otros funcionarios, se recuerda que conforme con el artículo 684 del E.T., la DIAN cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Y que, además, tales facultades le permiten a la DIAN 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.*".

En armonía con la norma anteriormente mencionada, el artículo 48 del Decreto 4048 de 2008[51] señala que cualquier empleado público de la DIAN está habilitado para cumplir la comisión para el ejercicio de las funciones de investigación o práctica de pruebas por parte de las diferentes dependencias de la DIAN de acuerdo con las autorizaciones y delegaciones correspondientes, excepto las inspecciones contables previstas en la Ley 223 de 1995 y la práctica de prueba pericial contable. En consecuencia, la comisión otorgada a los funcionarios José Alfredo Vargas Salgado, Martha Inés González Rodríguez, Gladys Aurora Torres Cristancho, José Mario Pérez Piratona, Diana Patricia Clavijo Yate y Érika Leonor Araque Roa, de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá, fue válidamente efectuada[52].

Por todo lo expuesto, la DIAN no violó al actor el debido proceso.

**De la procedencia de los impuestos descontables**

De acuerdo con los hechos probados en el expediente, la Sala advierte que las facturas 53 a 56 expedidas a nombre del proveedor James Albeiro Aguilar Peña por $88.920.000 no cumplen los requisitos para la aceptación de costos e impuestos descontables y que las facturas 41 a 43 expedidas a nombre de

---

[51] **Decreto 4848 de 2008.** *"**Artículo 48. Ejercicio de funciones de investigación y práctica de pruebas.** Para el ejercicio de las funciones de investigación o práctica de pruebas por parte de las diferentes dependencias de la DIAN cualquier empleado público de la DIAN podrá cumplir la comisión de acuerdo con las autorizaciones y delegaciones correspondientes.*
***Parágrafo.** Se exceptúan de lo anterior las inspecciones contables previstas en la Ley 223 de 1995 y la práctica de la prueba pericial contable, caso en el cual, el funcionario perito que intervenga deberá ser contador público matriculado, así mismo, para actuar ante los jueces, los empleados públicos de la DIAN, deberán ser abogados inscritos."*

[52] Folios 38 y 51 c.a.

María Ismelda Muñoz Córdoba, equivalentes a $78.050.000, sí cumplen los requisitos de los artículos 617 y 618 del E.T.

Sin embargo, todas las compras del bimestre 6º de 2008 y los impuestos descontables solicitados por el actor fueron rechazados por la DIAN porque con base en el conjunto de indicios, conformado por cruces de información exógena, actos de verificación directa, visitas a los proveedores, verificación de los contactos telefónicos de los proveedores, la constatación del desarrollo de actividades en efectivo sin registro de comprobantes de egreso, facturas sin requisitos, la ausencia de cuentas bancarias, libros contables sin diligenciamiento, se demostró claramente la inexistencia de las compras registradas por el actor.

En efecto, en el presente asunto el conjunto de indicios recaudado por la DIAN dejó en evidencia que las operaciones de compra de chatarra fueron simuladas por el contribuyente, pues la aparente realidad de tales operaciones de compra fue desvirtuada con las visitas practicadas por los funcionarios de la DIAN a los supuestos proveedores de chatarra, en las que se descubrió que no estaban ubicados en las direcciones reportadas en el RUT y que no eran conocidos por los residentes de los inmuebles.

También, con la verificación de que los proveedores de chatarra no presentaron declaraciones de renta ni de IVA por el año gravable 2008 y que las compras solo se sustentaban en facturas que, en algunos casos, no especificaban la fecha de expedición ni incluían la discriminación del IVA. Además, tales facturas no tenían respaldo en la contabilidad del actor y tampoco contaban con comprobantes de egreso o movimientos bancarios que respaldaran la existencia de las compras.

Todos los indicios mencionados, analizados en conjunto, llevan a la conclusión inequívoca de que fueron inexistentes las compras a los proveedores del actor María Ismelda Muñoz Córdoba y James Albeiro Aguilar Peña, que incluyó la demandante en la declaración de IVA del bimestre 6º de 2008.

De otra parte, en relación con las supuestas irregularidades de la investigación para ubicar a los proveedores del actor, la Sala encontró que ninguna de las personas señaladas corresponde a los supuestos proveedores del contribuyente en la vigencia discutida[53].

Frente al argumento del actor en el sentido de que la consecuencia de no llevar contabilidad en debida forma es la sanción prevista en el artículo 655 del E.T y no el rechazo de las compras y de los impuestos descontables, la Sala recuerda que la sanción por irregularidades contables procede por un hecho sancionable independiente del efecto que tiene para el contribuyente la inclusión de impuestos descontables inexistentes, como en este caso, y de la correlativa obligación que le asiste a la DIAN de verificar la correcta determinación de los tributos. Por lo tanto, se trata de consecuencias autónomas frente a conductas diferentes de un mismo contribuyente, que no se excluyen entre sí.

Respecto al argumento del actor de que la DIAN no había declarado proveedores ficticios a María Ismelda Muñoz Córdoba y James Albeiro Aguilar Peña y por ello eran válidas las compras efectuadas a estos, la Sala reitera que para el rechazo de costos o de impuestos descontables no es

---

[53] El actor hizo mención a los proveedores Raúl Eduardo Alarcón Rodríguez, Andrés Ricardo Rodríguez Rodríguez, Carmen Julia Arévalo Vargas, Héctor Fernando León Cárdenas y Teresa de Jesús Ramírez Arango.

necesaria la declaratoria de proveedor ficticio, debido a que las normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de tales conceptos no condicionan el rechazo a esta declaración[54].

Este criterio fue reiterado por la Sala en la sentencia que decidió sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de IVA del 3 bimestre de 2008 del actor, en la que se precisó *"[…] que no era necesaria la declaratoria de proveedor ficticio porque como lo ha señalado la Sala[55], esta no constituye un requisito previo para el rechazo de los impuestos descontables por concepto de compras, porque la normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de tal factor no condiciona el eventual rechazo a dicha declaración."*[56]

**De la sanción por inexactitud**

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen impuestos descontables inexistentes y, en general, cuando se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo del contribuyente o un mayor saldo a favor.

---

[54] Sentencia del 7 de mayo de 2015, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 20680.

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

[56] Sentencia de 20 de febrero de 2017, exp. 21089, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Frente a lo que constituye un dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, en la sentencia que declaró la exequibilidad del artículo 647 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional precisó lo siguiente[57]:

> *"Las expresiones 'falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular. Son expresiones que en un contexto legal o cotidiano tienen usos y significados estandarizados. No se trata de expresiones vagas y ambiguas, que den un amplio margen de decisión a los operadores jurídicos. En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica,* ***no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera****.*
>
> *[…]*
>
> *El contenido de este artículo se divide en dos partes: (i) En la primera indica específicamente a que corresponde la inexactitud sancionable y (ii) en la segunda parte establece una cláusula general, donde establece que también es sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados pero caracteriza este elemento indicando que estos deben traer por consecuencia la derivación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.* ***De esta forma la determinación de lo que se entiende por dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, que causa la sanción tributaria establecida en el artículo 647, depende de su correspondencia a la realidad*** *y la generación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable."* (Destaca la Sala)

En este caso, procede la sanción por inexactitud, pues está probado que se incluyeron impuestos descontables improcedentes derivados de compras inexistentes de cuyo reconocimiento el actor obtuvo un menor impuesto a cargo.

El artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria[58].

---

[57] C-571 de 2010

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias en el siguiente sentido:

> ***"Artículo 287.*** *Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*
>
> ***'Artículo 647. Inexactitud en las declaraciones tributarias.*** *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:*
> 1. *La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.*
> 2. *No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.*
> 3. *La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.*
> 4. *La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.*
> 5. *Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.*
> 6. *Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.*
>
> ***Parágrafo 1.*** *Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente*

---

[58] **Ley 1819 de 2016, artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:
***"Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.*** *Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.*
*[…]*
***Parágrafo 5.*** *El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."*

*probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.*

***Parágrafo 2.*** *No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.'"*

***"Artículo 288.*** *Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:*

***'Artículo 248***. ***Sanción por inexactitud***. *La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.*

*Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.*

*En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:*

1. *Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.*
2. *Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*
3. *Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*
4. *Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.*

***Parágrafo 1°.*** *La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.*

> ***Parágrafo 2°.*** *La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.'"* (Destaca la Sala)

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción equivalente al 160%, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.

No es viable la reducción de la sanción a que se refiere el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, porque uno de los supuestos para dicha reducción, cuando la sanción es impuesta por la autoridad tributaria, es que esta sea aceptada y la infracción sea subsanada por el contribuyente, situación que no se presenta en esta oportunidad[59].

---

[59] **Ley 1819 de 2016**. *"**Artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*
***"Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio**. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.*
*[…]*
*Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:*
*3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:*
*a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.*
*4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:*
*a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante*

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados para determinar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el fijado por el actor, según se precisó.

A título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala en los siguientes términos:

| IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - AÑO 2008 - PERIODO 6 | | | |
|---|---|---|---|
| **CONCEPTO** | **LIQ PRIVADA** | **L.O.R.** | **C. DE E.** |
| Ingresos brutos por exportaciones | - | - | - |
| Ingresos brutos por operaciones gravadas | 174.895.000 | 174.895.000 | 174.895.000 |
| Total ingresos brutos recibidos durante el periodo | 174.895.000 | 174.895.000 | 174.895.000 |
| Total ingresos netos recibidos durante el periodo | 174.895.000 | 174.895.000 | 174.895.000 |
| Compras y servicios gravados | 166.970.000 | - | - |
| Total compras e importaciones brutas | 166.970.000 | - | - |
| Total compras netas realizadas durante el periodo | 166.970.000 | - | - |
| Impuesto generado a la tarifa del 16% | 27.983.000 | 27.983.000 | 27.983.000 |
| Total impuesto a cargo/Imp. generado por operaciones grav. | 27.983.000 | 27.983.000 | 27.983.000 |
| Impuesto descontable por operaciones gravadas | 26.715.000 | - | - |
| Impuesto descontable operaciones régimen simplificado | - | - | - |
| Total impuestos descontables | 26.715.000 | - | - |
| Saldo a pagar periodo fiscal | 1.268.000 | 27.983.000 | 27.983.000 |
| Saldo a favor del periodo fiscal | - | - | - |
| Saldo a favor periodo anterior | - | - | - |
| Retenciones por IVA que le practicaron | - | - | - |
| Saldo a pagar por Impuesto | 1.268.000 | 27.983.000 | 27.983.000 |
| Sanciones | | 42.744.000 | **26.715.000** |
| Total saldo a pagar | 1.268.000 | 70.727.000 | 54.698.000 |
| O total saldo a favor | - | - | - |
| Total saldo a favor susceptible de devolución | - | - | - |

---

*acto administrativo en firme; y b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.*
*[…]"*

| SANCION POR INEXACTITUD | |
|---|---|
| Saldo a pagar liquidación privada | 1.268.000 |
| Saldo a pagar liquidación oficial | 27.983.000 |
| Base sanción por inexactitud | 26.715.000 |
| Tarifa: ley 18191/17 art 288 | 100% |
| **Sanción por inexactitud** | **26.715.000** |

**Condena en costas**

Con base en el artículo 188 del CPACA[60], el Tribunal condenó en costas al actor por ser la parte vencida en el proceso, y le ordenó pagar las expensas que determinara la Secretaría del Tribunal Administrativo de Boyacá, junto con las agencias en derecho correspondientes al 6% del valor de las pretensiones negadas, lo que equivale a $4.167.540. La Sala mantiene esta decisión porque no fue objeto de apelación, conforme con el artículo 328 [inciso 1] del C.G.P., en concordancia con el artículo 306 del CPACA.

Además, con base en el artículo 188 del CPACA niega la condena en costas en esta instancia, por las siguientes razones:

El artículo 361 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA dispone que *"las costas están integradas por **la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho**. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes".*

[60] ***Artículo 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".*

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Pues bien, 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. <u>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.</u>*
> *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. <u>Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación</u>.*
> *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."* (Destaca la Sala)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), pues

prosperaron de manera parcial las pretensiones de la demanda. Este numeral debe analizarse en concordancia con el numeral 8 del mismo artículo, conforme con el cual *"**Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación".***

En consecuencia, por falta de pruebas, la Sala niega la condena en costas en segunda instancia.

En suma, la Sala revoca el numeral primero de la parte resolutiva de la sentencia apelada. En su lugar, anula parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho tiene como liquidación del impuesto la practicada por la Sala.

En lo demás, confirma la sentencia apelada. Asimismo, niega la condena en costas en segunda instancia.

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,

**F A L L A**

**REVÓCASE** el numeral primero de la parte resolutiva de la sentencia apelada. En su lugar dispone:

**PRIMERO:** ***DECLÁRASE*** la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión 262412012000016 de 20 de abril de 2012 y de la Resolución 0213 de 16 de mayo de 2013, que modificaron la declaración de IVA del 6º bimestre del año gravable

2008. A título de restablecimiento del derecho, ***TÉNGASE*** como liquidación del impuesto sobre las ventas por el bimestre 6º de 2008 a cargo de la actora, la practicada por la Sala.

En lo demás, ***CONFÍRMASE*** la sentencia apelada.

***NIÉGASE*** la condena en costas en segunda instancia.

**RECONÓCESE** personería a Juan Carlos Díaz García como apoderado de la DIAN, según poder que está en el folio 313 del cuaderno principal.

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

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
**Presidente**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**