



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

**Bogotá D.C., cuatro (4) de octubre de dos mil dieciocho
(2018)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 17001-23-33-000-2014-00123-01 (22633)

Demandante: WILLIAN FAUSTINO ACOSTA CALDERÍN

Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Simulación de operaciones de compra de chatarra.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas. La sentencia dispuso:

“DENIÉGANSE las pretensiones del señor William Faustino Acosta Calderín, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter tributario nacional promovido contra la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

COSTAS a cargo de la parte actora, las que serán liquidadas por la Secretaría en la oportunidad legal.

FÍJASE como agencias en derecho, también a cargo de la parte actora y a favor de la entidad demandada, la suma de DOS MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y TRES MIL PESOS (\$2.473.000) M/CTE.

Ejecutoriada esta providencia, LIQUÍDENSE los gastos del proceso, DEVUÉLVANSE los remanentes si los hubiere, y ARCHÍVESE el proceso, previas las anotaciones del caso en el Sistema Justicia Siglo XXI.

NOTIFÍQUESE conforme lo dispone el artículo 203 del CPACA.”

I) ANTECEDENTES

1. El 18 de mayo de 2010, el señor Willian Faustino Acosta Calderín presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 2 del año 2010, en la que registró operaciones por **compras** de chatarra por valor de \$13.189.581.000, e impuestos descontables relacionados con esa actividad de \$2.110.771.000.
2. La Administración propuso la modificación de la liquidación privada en el sentido de **desconocer las compras de chatarra** en la suma de \$13.125.581.000, por considerar que se derivaban de operaciones simuladas.
3. El señor Acosta Calderín discutió esa decisión bajo el argumento de que las transacciones declaradas eran reales como se constata en las facturas y en el certificado al proveedor.

II) DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Willian Faustino Acosta Calderín solicitó:

"Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial Impuesto sobre las ventas – Revisión No. 102412012000075 del 4 de diciembre de 2012 y de la Resolución Recurso de Reconsideración que confirma No. 900.482 del 12 de noviembre de 2013, notificada por edicto desfijado el 10 de diciembre

de 2013, a través de las cuales la DIAN de la ciudad de Manizales modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del segundo (2) bimestre del año 2010 presentada por Willian Faustino Acosta Calderín.

A título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la declaración privada del impuesto sobre las ventas del segundo (2) bimestre del año 2010 presentada por Willian Faustino Acosta Calderín, en la cual liquidó el saldo a favor que le fue devuelto por la DIAN de la ciudad de Manizales”.

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

Violación de los artículos 14, 29, 83, 189-24, y 338 de la Constitución Política, 420, 429, 437, 479, 481 literal b), 483 , 485, 488, 489, 493, 495, 496, 511, 601, 602, 615, 616, 617, 618, 647, 671, 684, 684-1, 689-1, 695, 742, 743, 744, 745, 746, 754 a 763, 771-2, 772, 773, 774, 777, 786 a 791, 850, 855, 856, 857-1 y 860 del Estatuto Tributario, 2º del Decreto 1740 de 1994, 98 Código de Comercio, y 185 del Código de Procedimiento Civil.

Rechazo de costos e impuestos descontables

La DIAN desconoce la realidad de la compra de chatarra con fundamento en indicios, no obstante que el contribuyente aportó las facturas, que son los soportes que ordena la normativa tributaria.

Dicha prueba indiciaria fue recaudada en investigaciones realizadas al señor William Faustino Acosta Calderín y a su empresa CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S., por otras vigencias gravables.

Esa situación desconoce el derecho de defensa y contradicción del contribuyente, porque se trata de hechos acaecidos en períodos gravables anteriores y posteriores al investigado, y algunos de estos se refieren a su empresa, que constituye una persona jurídica distinta. También vulnera el principio de *non bis in ídem* porque investiga al contribuyente dos veces por los mismos hechos.

Adicionalmente, la prueba trasladada no fue allegada en copia auténtica, y su práctica no fue solicitada por el contribuyente, ni tuvo la oportunidad de controvertirla.

Según la DIAN, esos documentos demuestran que los proveedores del señor Acosta Calderín incurrieron en irregularidades comerciales, contables y fiscales. Sin embargo, no se le pueden imponer al contribuyente las consecuencias de las presuntas acciones u omisiones de los terceros, en tanto éste actuó de buena fe.

Pero además, olvida la Administración que en la venta de chatarra es usual los pagos en efectivo y que el proveedor remita la mercancía al cliente del comprador, sin necesidad de instalaciones físicas. Tampoco es procedente que la entidad afirme que existe un bajo margen de utilidad, sin ningún criterio técnico.

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 88 y 671 del Estatuto Tributario.

En todo caso, de las ventas realizadas a las CI, que no fueron discutidas por la DIAN, se infiere la realidad de las compras discutidas. *"Considerando que la DIAN ha desconocido aproximadamente el 90% de las compras realizadas por mi poderdante en los bimestres 1, 2, 4, 5 y 6 del año 2009 y en el bimestre 1 del año 2010, no se explica que se haya admitido la realización de ventas por aproximadamente \$60.000 millones de pesos en los mismos años".*

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

Sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud, toda vez que las compras e impuestos descontables declarados son reales.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

La investigación del 2º bimestre de IVA del 2010 se fundamentó en pruebas practicadas en otros procesos, que versan sobre las operaciones que realizó el contribuyente como persona natural y en calidad de representante legal y socio de CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S. durante los años 2009 y 2010, entre los cuales se encuentra el bimestre discutido.

Esas pruebas consisten en cruces de información y visitas de verificación en las que se constató que los proveedores presentaban inconsistencias en la contabilidad, no tenían soporte de los pagos de las operaciones, sus instalaciones no eran adecuadas para el funcionamiento de una empresa ni para vender chatarra en cuantías tan elevadas, y, que algunos no habían presentado declaraciones tributarias, entre otras.

Si bien, algunas pruebas recaen sobre períodos diferentes, las mismas constituyen indicios en contra del contribuyente, porque versan sobre los proveedores que aquél tuvo en el bimestre discutido. Adicionalmente, ese acervo probatorio no fue controvertido por el señor Acosta Calderín, a pesar de que se practicaron en procesos donde éste intervino.

Por esas razones, la inexistencia de las compras se fundamenta en indicios y en pruebas documentales, como las verificaciones oculares, análisis financieros y de la contabilidad, y en testimonios.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque el contribuyente solicitó impuestos descontables con fundamento en compras inexistentes.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Caldas, mediante providencia del 26 de octubre de 2015, negó las pretensiones de la demanda y ordenó condenar en costas a la parte demandante, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La actuación demandada se fundamenta en los hechos ocurridos en el bimestre 2º del año 2010, y solo tuvo en cuenta la investigación de otros períodos gravables relativos al señor Acosta Calderín y la sociedad CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S., para verificar el comportamiento del contribuyente desde que empezó a ejercer su actividad económica.

La prueba trasladada no vulnera el debido proceso del contribuyente, toda vez que éste tenía conocimiento sobre la autenticidad de esos documentos, en la medida en que los aportó al proceso y estuvo presente en su elaboración. Además, esos documentos no fueron objeto de tacha de falsedad.

No obstante lo anterior, no se tendrá en cuenta el testimonio de la señora Margarita Cañas Arredondo, porque el contribuyente no estuvo presente en esa diligencia, como se verifica en el acta de la misma.

En relación con las compras de chatarra, se encuentra que en las visitas de verificación practicadas por la Administración, se advirtieron irregularidades en la contabilidad y en la presentación

de las declaraciones tributarias, como también la falta de capacidad operativa y financiera, y de soportes del pago de las compras.

Todas esas pruebas demuestran la simulación de las operaciones y, desvirtúan las facturas de compra de chatarra y certificados al proveedor aportados por el contribuyente como soporte.

Por las razones expuestas, debe mantenerse la sanción por inexactitud.

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

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos expuestos en la demanda.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

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

El **Ministerio Público** rindió concepto en el sentido de denegar las súplicas de la demanda.

Es procedente que a la investigación del IVA bimestre 2º de 2010 se hubieren incorporado las pruebas practicadas en procesos de otros períodos gravables seguidos al contribuyente y a su empresa CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S., porque todos se refieren a compras realizadas a los mismos proveedores. A su vez, el traslado de pruebas obedece a las amplias facultades de fiscalización de la DIAN.

Las pruebas recaudadas por la DIAN controvierten la realidad económica de las compras declaradas, porque no se tratan de suposiciones sino de documentos y testimonios que demuestran la falta de capacidad operativa de los proveedores. Situación que, no fue desvirtuada por el actor.

Por tanto, debe mantenerse el rechazo de las compras de chatarra, de los impuestos descontables derivados de las mismas y, de la sanción por inexactitud.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que denegó las

pretensiones de la demanda interpuesta contra los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por el señor Willian Faustino Acosta Calderín por el bimestre 2 del año 2010.

1. Problema jurídico

En concreto, se debe verificar:

- i) si las compras e impuestos descontables declarados provienen de operaciones simuladas y,
- ii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

2. Procedencia de las compras de chatarra y los impuestos descontables

2.1. La DIAN desconoció compras de chatarra por valor de \$13.125.581.000 e impuestos descontables por la suma de \$2.100.093.000, al considerar que provienen de operaciones ficticias.

2.2. El contribuyente discutió esa decisión, con el argumento de que la realidad de las operaciones se encuentra soportada en las facturas exigidas por la ley.

Pero la DIAN pretende controvertir esos documentos, con pruebas recaudadas en investigaciones diferentes al período discutido, entre estas, la realizada a la empresa CHATARRA & DEMOLICIONES

S.A.S., que es una persona jurídica diferente al señor Acosta Calderín. El resto de las pruebas fueron trasladadas de procesos seguidos a personas diferentes del contribuyente, que no tuvo la oportunidad de discutir, ni se allegaron en copia auténtica.

Afirmó que esas pruebas se refieren a hechos de terceros que no pueden trasladarse al contribuyente. Y que ni la DIAN ni el Tribunal se fundamentan en un estudio técnico que les permita afirmar que los proveedores no tenían capacidad operativa. En todo caso, sobre estos no existe declaratoria de proveedor ficticio.

Adicionalmente, la venta de la chatarra declarada no fue desconocida por la DIAN, operación de la cual se infiere la existencia de la compra de la mercancía discutida.

2.3. La Sala precisa que, en este caso, **se discute es la compra de chatarra efectuada a algunos proveedores**, así como los impuestos descontables que se derivaron de aquella operación.

2.4. Conforme con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, las facturas y documentos equivalentes constituyen el soporte idóneo de los costos –compras- e impuestos descontables.

Sin embargo, eso no impide que la DIAN ejerza sus amplias facultades de investigación para **verificar la realidad de la operación que estos registran**.

De modo que, si la Administración prueba que las transacciones, los costos y el impuesto descontables no existen, pueden ser rechazados, **sin que sea suficiente que el contribuyente**

pretenda acreditarlos con facturas o documentos equivalentes.

Es por eso que, en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN puede controvertir o desvirtuar, la realidad de los documentos que se aporten como prueba del costo y, con ello, **debe ser el contribuyente el que aporte las pruebas que acrediten la existencia de la operación.**

2.5. 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 facturas y demás documentos aportados por el contribuyente, por concepto de las compras de chatarra que supuestamente realizó a los siguientes proveedores:

Proveedor	Compras	IVA-Impuesto descontable
Juan Luis Jaramillo Franco	59.665.228	9.546.436
Corporación Enlace Ambiental	2.067.467.281	330.794.765
Asociación de Artesanos Bella Arte Bellavista	2.481.956.386	397.113.022
Internacional de Metales y Excedente Sur S.A.S.	95.757.679	15.321.229
Corporación Antioqueña de trabajadores amigos en servicio – COATRAS-	1.562.206.419	249.953.027
Corporación El Albergue Corpal	2.259.599.955	361.535.993
Jorge Luis Cañaveral Bolívar	12.313.033	1.970.085

Alexandro Alberto Monsalve Terán	36.338.139	5.814.102
Corporación Cristiana Centro de Rehabilitación Nacer de Nuevo	806.574.532	129.051.925
Fundación Manos Creativas	71.857.022	11.497.124
John Alexander Holguín Avendaño	93.760.594	15.001.695
Comercializadora Jaramillo Londoño S.A.S.	48.089.542	7.694.327
Fundación de Apoyo Juvenil y Social para indigentes y drogadictos	2.923.751.673	467.800.268
Corporación Recicle por el Planeta	606.243.097	96.998.896
Total	\$13.125.581.000	\$2.100.093.000

Para ello, **se basó el acervo probatorio practicado en el proceso de determinación de IVA bimestre 2 de 2010 - discutido- y en otros procesos de devolución y fiscalización de IVA** seguidos al señor Willian Faustino Acosta Calderín y a su empresa CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S.; **pruebas que versan sobre las operaciones que realizó el contribuyente con los mismos proveedores durante los años 2009 y 2010**¹.

2.5.1. En efecto, en el **proceso de devolución y de determinación de IVA del bimestre 2 del año 2010** se realizó un análisis fiscal, contable y financiero de las operaciones que realizó el contribuyente con cada uno de los proveedores².

¹Autos de Traslado Nos. 2461, 2462, 2463, 2464, 2465, 2466, 2467, 2468 del 6 de diciembre de 2011 (Fls 452-453 c.a. 2.A, 704-705, 761-762, 802-803, 829-830, 833-834, 845-846, y 852-853 c.a.2b)

² Fls 200-255 c.a.2 y 404-454 c.a.2ª.

Ese estudio se hizo a partir de las pruebas practicadas en otros procesos de fiscalización- IVA 4 de 2009 y, 4 y 6 de 2010- , que tuvieron por objeto la generalidad de las operaciones de compraventa de chatarra que realizó el contribuyente – como persona natural y como persona jurídica- durante los años 2009 y 2010. Esos documentos, consisten en visitas de verificación y requerimientos ordinarios:

(i) En las visitas de verificación y cruces de información, se constató lo siguiente:

a. Contribuyente: Willian Faustino Acosta, **dueño y representante legal de CHATARRAS & DEMOLICIONES S.A.S³**. El domicilio de la sociedad es la ciudad de Manizales.

“PREGUNTADO: Cuál es el procedimiento para el transporte de mercancía: CONTESTÓ: La encargada solicita los manifiestos de carga para que el conductor los tenga a la mano, conociendo de antemano la ruta que va a realizar. **Esos manifiestos se piden a la empresa transportadora, que aquí en Manizales es COOTRANS MANIZALES y, los particulares a los que yo contrato no se con quién lo sacan pero lo deben hacer”.** [...] **PREGUNTADO: Cómo le pagan los clientes a usted y/o CHATARRAS & DEMOLICIONES?. CONTESTÓ: En cheques y por ahí entre un 10% y 15% consignan en efectivo a la cuenta de la empresa.** **PREGUNTADO: Son cheques cruzados?.** **CONTESTÓ: No, son cheques para cobrar por ventanilla. Están girados a nombre de CHATARRAS & DEMOLICIONES y/o William Acosta. Son del Banco BBVA (Metalcomercio y Almaseg), Bancolombia (Metales La Unión y Metaltrade).** **PREGUNTADO: Usted que hace con esos cheques?. CONTESTÓ: Yo evito en lo posible el pago del 4 por mil pues con eso pago salarios y otros gastos, de**

³ Fls 757 vuelto- y 760 c.a.2B.

modo que los endoso para pagarles a mis proveedores o los pago en efectivo. Y a mis clientes pagarles en cheque no les gusta. PREGUNTADO: Tener efectivo es muy riesgoso, cómo lo manejan?. CONTESTÓ: **En los camiones, que van con escolta y ayudante, va la plata encaletada con destino a los proveedores, para anticipos y pagos.** [...] PREGUNTADO: **Cuando ustedes entregan efectivo a sus proveedores que documento les dan a cambio?** CONTESTÓ: **NO. ninguno.** A los que les anticipamos son de mucha confianza. PREGUNTADO: **Estamos hablando de qué montos aproximadamente?** CONTESTÓ: **De cincuenta, sesenta o setenta o cien millones.** [...] PREGUNTADO: Dice usted que gira cheques a nombre de representantes legales de sus proveedores, eso lo hace mediante autorización escrita?. CONTESTÓ: Ellos han venido, usualmente quien viene es el representante o ellos autorizan a alguna persona para que reciba cheques en efectivo. Esa autorización no es escrita”.

b. Proveedores del señor Willian Faustino Acosta Calderín y su empresa CHATARRA & DEMOLICIONES:

COATRAS⁴, Nancy María Robledo – representante legal:

“⁵La dirección corresponde a **una bodega de aproximadamente 17 mts2 de fondo por 7 de ancho** [...]”

“PREGUNTADO⁶: **Los pagos se realizan en efectivo o a través de entidades financieras?** CONTESTADO: **Se mueven en ambas modalidades.** [...] PREGUNTADO: **Cómo le hacen la entrega de ese dinero en efectivo?** CONTESTADO: **Me lo**

⁴ Fls. 465, 469-470 c.a. 2.A. y 722 c.a. 2B.

⁵ Visita de verificación instalaciones de la empresa.

⁶ Declaración juramentada rendida por la representante legal.

entregan a veces camuflado en los carros y a veces vamos y venimos sin que se enteren las demás personas solo él y yo.
[...] PREGUNTADO: **Quién coloca el transporte?.** CONTESTADO: **CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S. o Don Willian. Yo le aviso que en tal parte hay un material y aproximadamente el tonelaje, dependiendo de eso mandan el carro”.**

COMERCIALIZADORA JARAMILLO LONDOÑO S.A.S⁷:

“El local donde funciona tiene un área aproximada de 450 mts². PREGUNTADO: Cómo les paga Don Willian?.
CONTESTADO: A veces manda el cheque por aeropuerto, a veces nos gira. [...] PREGUNTADO: Cuál es su relación con RECICLE POR EL PLANETA?, porqué coinciden en dirección?.
CONTESTADO: Amistad con José Villegas. Él aquí tiene la oficina, una parte de la bodega está destinada a mercancía de él, y cuando despachamos mercancía lo hacemos juntos.
[...]PREGUNTADO: **Cómo despacha su mercancía con destino a Don Willian Faustino Acosta?.** CONTESTADO: **Él siempre envía sus propios camiones”.**

ASOCIACIÓN DE ARTESANOS BELLA ARTE BELLAVISTA⁸:

“Corresponde a una bodega de aproximadamente 110 mts² [...]”.

⁷ Fls 591, 593 y 596 c.a. 2A, y 752 c.a. 2B

⁸ Fls 224, c.a. 2 –informe comisión- y 610 y 613 c.a. 2A –acta de visita- y 747 c.a. 2B.

“Dentro de la visita de verificación el representante legal señor Frank Trujillo informó que **tanto las compras como las ventas que realizan son pagadas en dinero en efectivo. A veces les envían el dinero en un carro de transportes de valores y en otras les envían cheques**”.

“PREGUNTADO: Cómo les pagan?. CONTESTADO:[..] **Nosotros le decimos al cliente, no nos gire a nosotros sino a nuestro proveedor, quien nos da a nosotros la utilidad que nos corresponde**”.

MANOS CREATIVAS⁹:

“Se efectuó visita [...] encontrando negocio de propiedad del señor Wilson Mario Rodallega [...]. Se le preguntó al señor Rodallega si anteriormente en este mismo sitio existieron otras personas o empresa a lo cual el señor manifestó que hacía aproximadamente un año le arrendó una parte de la bodega a una fundación que se llamaba Manitas Creativas pero que no duraron sino seis (6) meses porque no pagaban el arriendo”.

CORPORACIÓN ENLACE AMBIENTAL¹⁰:

“En la dirección registradas en el RUT no se encontró ubicada la empresa a verificar. En este lugar, se encuentra un edificio

⁹Fls 228, c.a. 2 -informe comisión- y 625-627 c.a. 2A -acta de visita-.

¹⁰Fls 211 c.a. 2 -informe comisión- y 630-632 c.a. 2A -acta de visita-.

de tres pisos de apartamentos de habitación. Verificado con una persona que trabaja en el lugar contiguo al edificio manifestó que no tiene conocimiento de que en la dirección anotada funcione la empresa [...].”.

CORPORACIÓN EL ALBERGUE CORPAL¹¹:

“Se constató que la empresa tiene arrendada una oficina en el segundo piso ubicada en la carrera 50 No. 70-09 Piso 2 de Medellín. **En este lugar, también funciona la empresa RECICLEPET** la cual se dedica al reciclaje de botellas de plásticos y papel. El propietario de la empresa RECICLEPET quien nos atendió inicialmente, manifestó que su empresa **tiene arrendada a la CORPORACIÓN ALBERGUE CORPAL una oficina en el segundo piso y en el fondo de la bodega el espacio ocupado por un furgón donde guardan los de CORPAL los materiales que compra [...]**”.

Posteriormente, la diligencia fue atendida por la secretaria de la CORPORACIÓN EL ALBERGUE CORPAL, quien comunicó que a CHATARRA Y DEMOLICIONES S.A. le venden material reciclable desde hace unos meses, se indagó por el proceso de venta, a lo cual manifestó que el precio y el material se concretan por teléfono. **Luego, el cliente viene y recoge la mercancía, paga en efectivo y asume el flete.**

CORPORACIÓN CRISTIANA CENTRO DE REHABILITACIÓN NACER DE NUEVO¹²:

¹¹ Fls 200-201c.a.2-informe comisión- y 635- 641 c.a. 2A -acta de visita- y 749 c.a.2B.

“Corresponde a una **bodega de aproximadamente 80 mts2.** [..]
Se le indagó sobre el proceso de venta a CHATARRAS &
DEMOLICIONES S.A.S., ante lo cual manifestó que tanto el precio
como el material se concertan por teléfono, luego **el cliente viene
recoge la mercancía y paga en efectivo, y asume el flete**”.

**INTERNACIONAL DE METALES Y EXCEDENTES SUR
S.A.S**¹³:

“Mediante inspección ocular se observó **una bodega en el
segundo piso de aproximadamente 200 mts2.**[...] En cuanto al
proceso de venta de chatarra con la sociedad CHATARRAS &
DEMOLICIONES S.A.S se informa: El pedido se toma
telefónicamente, **se despacha en los carros que envía el
cliente, CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S., y los pagos los
realizan en efectivo o por consignación a los proveedores
como en cruce de cuentas**”.

CORPORACIÓN RECICLE POR EL PLANETA¹⁴:

¹² Fls 217 c.a.2 –informe comisión- y 655-656 c.a.2.A -acta de visita- y,
741 y vuelto c.a.2B.

¹³ Fls 715 vuelto c.a.2 B

“En la dirección que figura en el RUT se realizó visita de verificación a la Corporación Recicle por el Planeta encontrando que **en el mismo sitio funciona la sociedad Jaramillo Londoño S.A.S.**”

“En especial, con CHATARRAS & DEMOLICIONES S.A.S. se toma el pedido telefónicamente y **el cliente recoge directamente el pedido dado que el volumen es muy grande, los pagos los realizan en efectivo**”.

(ii) Mediante requerimiento ordinario, la DIAN solicitó al contribuyente que soportara los pagos efectuados por las compras realizadas **durante los años 2009 y 2010¹⁵**.

En cuanto al 2º bimestre de 2010, el señor Acosta Calderín relacionó los proveedores, el número de factura, y el medio de pago, siendo **la gran mayoría pagos en efectivo, y el resto en cheques**. También informó que los pagos en efectivo provienen de cheques que endosó a sus clientes CI, y algunos pagos en cheques, corresponden a títulos que le endosaron los mismos clientes¹⁶.

2.5.2. Con fundamento en las citadas pruebas, en el presente proceso -2 bimestre de 2010, la DIAN verificó lo siguiente:

¹⁴ Fls 230 c.a.2 –informe comisión-, y 718 c.a.2 B –acta de visita-.

¹⁵ Fls 763-766 c.a.2B.

¹⁶ Fls 796-801 c.a.2B.

- a. **Existen inconsistencias entre los valores llevados en la contabilidad y los registrados en IVA** por los proveedores: Corporación El Albergue Corpal, Corporación Enlace Ambiental, Corporación Cristiana Centro de Rehabilitación Nacer de Nuevo, Asociación de Artesanos Bella Arte Bellavista, Fundación Manos Creativas, Corporación Recicle por el Planeta, Comercializadora Jaramillo Londoño, COATRAS, e Internacional de Metales y Excedentes¹⁷.
- b. **Irregularidades en el RUT:** Se encuentra desactualizado el RUT de los proveedores Asociación de Artesanos Bella Arte Bellavista, Corporación Enlace Ambiental y Comercializadora Jaramillo Londoño. COATRAS informa proveedores que no aparecen registrados en el RUT¹⁸.
- c. **Coinciden en tener el mismo contador: el contribuyente y los proveedores** Julio Luis Jaramillo Franco, Jorge Luis Cañaveral Bolívar, Alexandro Alberto Monsalve Terán, y Jhon Alexander Holguín Avendaño, COATRAS y Corporación de Cristiana Centro de Rehabilitación Nacer de Nuevo¹⁹.

Y, los proveedores Asociación de Artesanos Bella Arte Bellavista y Corporación enlace ambiental²⁰.

- d. **Similar papelería de las facturas del contribuyente, y los proveedores** COATRAS, Internacional de Metales y Excedentes Sur S.A.S., Corporación de Cristiana Centro de Rehabilitación Nacer de Nuevo, Corporación Recicle por el Planeta, Comercializadora Jaramillo Londoño S.A.S.,

¹⁷ Fls 199-252 c.a.2 y 403-448 c.a. 2A.

¹⁸ Fls 214, 225, 239 y 252 c.a.2.

¹⁹ Fls 471 c.a. 2A

²⁰ Fls 611 y 629 c.a. 2A.

Corporación El Albergue Corpal, Fundación Manos Creativas, y Asociación de Artesanos Bella Arte Bellavista²¹.

e. En su mayoría, **los proveedores venden la mercancía al mismo precio que la compran, y la venden entre ellos mismos**²².

f. **Los cheques utilizados para el pago de las compras fueron pagados en ciudades diferentes al domicilio de los proveedores, o ya habían sido informados para el pago de compras realizadas en otros bimestres, o no fueron cobrados**²³.

2.6. Por su parte, **el contribuyente** manifestó que la realidad de las compras de chatarra, se soporta en los certificados al proveedor que le expidieron las empresas de comercialización internacional²⁴ a quienes le vendió esas mercancías.

2.7. Luego, **en sede judicial** se decretaron las siguientes pruebas, algunas de estas, fueron remitidas de otro proceso judicial iniciado por el actor por hechos similares a los aquí discutidos²⁵:

²¹ Fls 929-930 c.a. 2B.

²² Fls 405- 448 y 449-451 c.a.2A.

²³ Fls 944, 953-954, 967, 976-977, 983-984, 993-994, 997-998 y 1005 c.a. 2B, y 1012-1013, 1015, 1017-1021 y 1023 c.a.2.C.

²⁴ Fls 25-153 c.a.2.

²⁵ Las pruebas fueron practicadas en el proceso No. 17001-23-31-000-2012-00200-01 (21612). Demandante: CHATARRAS & DEMOLICIONES S.A.S. Demandado: DIAN. En ese proceso se discutió la legalidad de los actos de determinación de IVA del 4º bimestre de 2010.

- Nancy María Robledo Gutiérrez, representante legal de COATRAS²⁶:

“PREGUNTADO: Cómo fue la forma de pago, por favor detalle, si se acuerda, ésta o éstas operaciones. CONTESTÓ: **Nosotros llamábamos a CHATARRA & DEMOLICIONES y pedíamos anticipos en efectivo, para poder comprar la mercancía** [...] Este efectivo nos los hacían llegar en los transportes de CHATARRA & DEMOLICIONES que eran los que nos recogían la mercancía [...] **Los anticipos eran trescientos o cuatrocientos millones de pesos para poder comprar. El resto de la plata, se manejaban con algunos cheques o yo venía y recogía el resto en efectivo**”.

- Ana María Buitrago Salazar, **auxiliar contable CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S**²⁷:

“PREGUNTADO: Cómo se efectuaron los pagos? CONTESTÓ: La representante legal cuadraba los precios con el Jefe. Después ella me llamaba o llamaba a don William, le decía donde había materia, así **mandábamos los carros nosotros con dinero en efectivo, se iba con un escolta, la plata guardada, encaletada**, para cuando llegar al destino de la compra, adelantarle a la proveedora [...]. **Algunas veces ella venía a la ciudad de Manizales, le dábamos cheques para que ella lo pagara al proveedor de ella como quisiera, o muchas veces autorizaban para que le pasaran cheques [...]. Eran cheques que nos pagaba METAL COMERCIO, METALES LA UNIÓN que también nos pagaba en cheques y METAL TRADE**” [...]

PREGUNTADO: Usted ha hecho referencia de que los pagos a los proveedores se mandaban escondidos en los camiones; **precísele a este Despacho la cantidad usual de dinero que mandaba**

²⁶ Fls 9-15 c.4

²⁷ Fls 16-21 c.4.

en los camiones. CONTESTÓ: Cien millones, cincuenta millones, hasta doscientos millones".

- Las CI METALES TRADE S.A.S. y CI METALES LA UNIÓN S.A.S, coincidieron en señalar que en la venta de chatarra el medio de pago usual es el efectivo²⁸.
- La Cámara de Comercio de Manizales informó que no está registrada costumbre mercantil sobre la forma de pago de los negocios de compra y venta de chatarra²⁹.

2.8. Para la Sala, no se trata de indicios sino de pruebas directas de carácter documental y de declaraciones de terceros, que desvirtúan la realidad de las operaciones -compras de chatarra- de las cuales se derivan los costos e impuestos descontables discutidos.

2.8.1. Si bien, las pruebas fueron practicadas en otros procesos de fiscalización de IVA de Willian Faustino Acosta Calderín y su empresa CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S., las mismas tuvieron por objeto todas las operaciones que realizó el contribuyente con sus proveedores durante los años 2009 y 2010.

Las visitas de verificación, cruces de información y requerimientos ordinarios no constituyen una "prueba trasladada" propiamente dicha, porque **aunque las pruebas se produjeron en otro proceso, hacen referencia a las compras de chatarra que el contribuyente realizó con los proveedores durante los años 2009 a 2010, períodos en los que se encuentran las compras discutidas en este proceso.**

²⁸ Fls 3-8 c.4

²⁹ Fls 104 c.a3.

Por eso, no puede considerarse que el análisis de esa prueba lleve a determinar el impuesto con hechos ocurridos en otras vigencias gravables, dado que la misma comprende la verificación de las compras realizadas por el señor Acosta Calderín a sus proveedores en el bimestre 2º del 2010. De ahí que pueda ser valorada en este proceso para establecer la veracidad de los datos declarados.

El propósito de practicar pruebas sobre varias vigencias gravables y no en una específica, es que las mismas puedan ser utilizadas en las demás investigaciones que se le sigan al contribuyente, sin necesidad de producirlas nuevamente en cada período; actuación que se encuentra en concordancia con el principio de economía procesal.

Esa situación no vulnera el principio de *non bis in ídem* porque cada investigación se dirige a los hechos acaecidos en el período gravable correspondiente.

Por eso, el hecho de que la prueba hubiere sido practicada en procesos de determinación de IVA de otros períodos no la hace incompatible con el presente asunto, porque se repite, ese acervo probatorio comprende el análisis de **las operaciones de compra de chatarra que durante el 2º bimestre de 2010, realizó el contribuyente Willian Faustino Calderín con los proveedores aquí analizados.**

Así las cosas, para remitir esas pruebas a este expediente no era necesario que se realizara en copia auténtica o que se requiriera al señor Acosta Calderín, por cuanto las mismas se practicaron en los procesos de fiscalización seguidos contra el mismo contribuyente, y comprenden las compras realizadas en el período discutido y, por tanto, el contribuyente tenía conocimiento de las mismas.

En todo caso, el actor tuvo la oportunidad de controvertir las pruebas no solo en los citados procesos de determinación -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.

2.8.2. Las visitas y cruces de información practicados por los funcionarios de la DIAN demuestran que las compras de chatarra fueron simuladas por el contribuyente.

Los proveedores aceptaron haber realizado operaciones de ventas de chatarra con el señor Willian Faustino Acosta Calderín. Algunos de estos precisaron que la mercancía era recogida directamente por el contribuyente quien asumía el flete.

Pero esas afirmaciones se ponen en duda porque los citados proveedores supuestamente vendieron chatarra por cantidades tan significativas -las ventas oscilaron entre 9 millones y 2.900 millones de pesos-, **sin que existan soportes de las transacciones de comercio realizadas, como la salida de la mercancía de esas empresas y, su posterior ingreso a las instalaciones del contribuyente.** Más todavía cuando en este caso, existen graves irregularidades que cuestionan su existencia.

En efecto, aunque Acosta Calderín y los proveedores afirmaron que aquél se encargaba de recoger la chatarra que compraba, lo cierto es que **no existe prueba del transporte de dicha mercancía.**

También se cuestiona que **algunos proveedores no presentaron declaraciones de IVA o de renta en el año 2010 y, frente a**

los que sí lo hicieron, se encontraron irregularidades entre los valores declarados y los registrados en la contabilidad.

Pero adicionalmente, a manera de indicio se encuentra que algunos proveedores tenían desactualizado el RUT, o contrataron al mismo contador, o utilizaban la misma papelería para las facturas. A su vez, servían de proveedores unos con otros y, en su mayoría, comercializaban la mercancía al mismo precio al que la adquirían.

Igualmente, se advierte que a pesar del volumen de las ventas, las instalaciones de los proveedores consistían en bodegas entre 17 mts² y 450 mts² y, dos de estas compartían el inmueble con otras empresas.

Todas estas inconsistencias se relacionan con Willian Faustino Acosta Calderín porque demuestran que sus proveedores no tenían los medios comerciales para realizar transacciones con aquél.

2.8.3. Las pruebas controvierten la existencia de pagos por las compras de chatarra

El contribuyente afirmó que el efectivo es el medio de usual de pago en las operaciones de compra y venta de chatarra. Afirmación que, fue ratificada por empresas de comercialización internacional.

Sin embargo, **ese hecho no releva a Willian Faustino Acosta Calderín de la presentación del soporte del pago de esas operaciones, más aún cuando los desembolsos eran por sumas entre 50 y 400 millones de pesos**, como lo sostienen el contribuyente y su auxiliar contable. En el ámbito comercial, no es

normal que un comprador de mercancías pague sumas tan altas de dinero sin que se expida algún tipo de constancia de pago.

Súmese a ello que, existen inconsistencias entre el procedimiento de pago informado por el señor Willian Faustino Acosta Calderín, su representante legal, y los proveedores.

Según ellos, los pagos se realizaban en (i) efectivo que se enviaba “encaletado” en los camiones que trasportaban la mercancía y, (ii) en cheques que no eran girados directamente a los proveedores, sino que a éstos les endosaba los entregados por sus clientes. Pero, ninguno de esos hechos fue probado.

Todo, porque no existe prueba del traslado del efectivo en camiones, y tampoco está probado el endoso de cheques a los proveedores.

Adicionalmente, la DIAN verificó la procedencia de los cheques advirtiéndole que unos fueron pagados en ciudades diferentes a donde están ubicados los proveedores, otros ya habían sido reportados para el pago de compras de otros bimestres, o no fueron cobrados.

Todas esas irregularidades y falta de soporte llevan a desconocer la realidad de los pagos de las compras declaradas por el contribuyente.

2.8.4. Ahora, si bien, las ventas de chatarra que declaró Willian Faustino Acosta Calderín no fueron desconocidas por la DIAN, esa circunstancia no implica que deban aceptarse las compras discutidas y el impuesto descontable derivado de las mismas,

porque la realidad de estos últimos fue desvirtuada por la Administración con el acervo probatorio anteriormente relacionado.

Adicionalmente, se advierte que la DIAN no desconoció la totalidad de las compras declaradas por el contribuyente, por lo que no puede afirmarse que “de las ventas de chatarra se infiera la existencia de las compras desconocidas por los actos demandados”, como lo sostiene el actor.

2.8.5. En conclusión, las citadas pruebas en su conjunto, le restan credibilidad a las facturas, en tanto desvirtúan la operación de compra de chatarra que esos documentos registran.

Pero además, **debe precisarse que el contribuyente no desvirtuó las pruebas recaudadas por la DIAN y que sustentan la actuación administrativa.**

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

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

Situación que no presentó en este caso, porque el actor no logró desvirtuar las pruebas recaudadas por la DIAN que controvierten la realidad de las operaciones.

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.

2.9. Finalmente, se precisa que en este caso no era necesaria la declaratoria de proveedor ficticio porque como lo ha señalado la Sala³⁰, 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.

2.10. Por las razones expuestas, debe mantenerse el rechazo de las compras e impuestos descontables ordenado en los actos demandados y, por tanto, no prospera el cargo para el apelante.

3. Sanción por inexactitud

3.1. Según la demandante, no es procedente la sanción por inexactitud porque los datos declarados son reales. En este caso, se presenta una diferencia de criterio en cuanto a la aplicación del derecho aplicable.

³⁰ Sentencia del 7 de mayo de 2015, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 20680.

3.2. 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.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

3.3. La Sala encuentra que 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 ventas³¹.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

³¹ Esta conducta también se encuentra sancionada en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 647 del Estatuto Tributario.

3.4. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016³², que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario³³, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

3.5. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

³² Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

³³ **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) 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 o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

4. En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

5. Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia. Adicionalmente, ordenará no condenar en costas en esta instancia.

6. En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación de la declaración de IVA del período 2 del año 2010 en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud.

IVA Bimestre 2 de 2010

Concepto	Privada	DIAN	Consejo de Estado
Saldo a pagar del período fiscal	0	22.329.000	22.329.000
Saldo a favor del período fiscal	2.077.764.000	0	0
Saldo a favor período anterior	15.983.000	0	0
Retenciones por IVA	99.000	99.000	99.000
Sanciones	0	3.385.722.000	2.116.076.000
Total saldo a pagar	0	3.407.952.000	2.138.504.000
Total saldo a favor	2.093.846.000	0	0

Liquidación
Sanción por
inexactitud

	DIAN	CE
Saldo a favor declarado	2.093.846.000	2.093.846.000
Mas: saldo a pagar determinado	22.230.000	22.230.000 ³⁴
Total	2.116.076.000	2.116.076.000
Base sanción	2.116.076.000	2.116.076.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	3.385.722.000	2.116.076.000

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

FALLA

PRIMERO. MODIFÍCASE la sentencia apelada. En su lugar:

³⁴ Saldo a pagar período fiscal menos retenciones de IVA.

"1. Declarase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412012000075 del 4 de diciembre de 2012, y de la Resolución No. 900.482 del 12 de noviembre de 2013, expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales, que modificaron la declaración de IVA presentada por Willian Faustino Acosta Calderín por el bimestre 2 de 2010, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, fíjase la sanción por inexactitud y el saldo a pagar a cargo del señor Willian Faustino Acosta Calderín según lo liquidado en la parte motiva de esta providencia".

SEGUNDO. Sin condena en costas en esta instancia.

TERCERO. CONFÍRMASE en lo demás la sentencia apelada.

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.

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ