



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Bogotá D.C., dieciséis (16) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2012-00117-01 (20529)  
**Demandante:** H. VARGOM S EN C.  
**Demandado:** UAE DIAN

**Temas:** IVA. Impuesto descontable. Prueba del impuesto descontable.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones que más adelante se transcriben. No se pronunció sobre la condena en costas.

**1. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

- El 20 de enero de 2011, H. Vargom S en C presentó la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2010 en la que liquidó un impuesto descontable de \$748.897.000 y un saldo a favor de \$263.461.000.

- El 17 de agosto de 2011, mediante el Requerimiento Especial 32240201100008, la DIAN propuso modificar la declaración antes referida para disminuir el impuestos descontable a \$1.260.000, establecer un saldo a pagar por impuesto de \$481.175.000 e imponer la sanción por inexactitud de \$1.196.218.000, para un total a pagar de \$1.680.393.000.
- El 4 de noviembre de 2011, la demandante dio respuesta al requerimiento especial y se opuso a las modificaciones propuestas por la DIAN a la declaración privada.
- El 9 de mayo de 2012, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000264, la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por H. Vargom S en C por el sexto bimestre de 2010, en los términos propuestos en el requerimiento especial.
- El 12 de agosto de 2012, H. Vargom S en C, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000264.

## **2. ANTECEDENTES DEL PROCESO**

### **2.1. La demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de que trata el artículo 138 de la Ley 1437, H. Vargom S en C formuló las siguientes pretensiones:

#### ***PRINCIPALES***

- 1. Declarar nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 3224120120000264 de 9 de mayo de 2012, mediante la cual se modificó parcialmente la declaración del impuesto sobre las ventas sexto (6) bimestre de 2010 de la sociedad H. Vargom S. en C.*
- 2. Que en virtud de lo anterior se restablezca el derecho a favor de mi poderdante y como consecuencia se confirme la declaración y Liquidación Privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto (6) bimestre de 2010 el 20 de enero de*

2011 bajo la radicación No. 91000104134294 presentada dentro de la oportunidad establecida en el Decreto 4929 de 2009.

3. Se ordene proceder a la devolución del impuesto a las ventas conforme la solicitud de devolución No. DI1011102622 de 21 de febrero de 2011 por valor de \$263.461.000 de la suma solicitada, más los intereses corrientes causados de conformidad con el inciso segundo del artículo 863 del ET.
4. Se ordene a proceder a reconocer y pagar los intereses moratorios que llegaren a causarse de conformidad con el inciso tercero del artículo 863 del ET.

### **SUBSIDIARIAS**

En subsidio de lo anterior:

1. Se declare nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000264 de 9 de mayo de 2012, mediante la cual se modificó parcialmente la declaración de impuesto sobre las ventas sexto (6) bimestre de 2010 de la sociedad H. Vargom S en C.
2. Que como consecuencia de lo anterior se declare la modificación de la declaración y liquidación privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto (6) bimestre de 2010 el 20 de enero de 2011 bajo el número de radicación No. 91000104134294, para establecer que como no hubo operaciones comerciales durante el periodo objeto de investigación, el impuesto generado, lo mismo que el saldo a pagar por todo concepto es cero.
3. Se declare improcedente la sanción por inexactitud dado que no obstante la existencia de unos hechos económicos ciertos, es la administración tributaria la que a partir de conjeturas y criterios subjetivos resuelve desconocerlos y en consecuencia no se consolidan los elementos que tipifican la sanción.
4. Se ordene la devolución de los valores retenidos a título del impuesto sobre las ventas durante dicho periodo, así:

<b>NIT</b>	<b>RAZÓN SOCIAL</b>	<b>VALOR BASE</b>	<b>IVA RETENIDO</b>
------------	---------------------	-------------------	-------------------------

830065832	<i>Sismografía y Petróleos de Colombia SA</i>	<i>702.030.000</i>	<i>56.162.400</i>
830008804	<i>Kia Plaza SA</i>	<i>1.096.810.400</i>	<i>87.744.832</i>
900108597	<i>Automotores Comerciales SA</i>	<i>728.570.000</i>	<i>58.285.600</i>
832006312	<i>Perforaciones Sísmicas B&amp;V SA</i>	<i>1.117.500.000</i>	<i>89.400.000</i>

5. *Se proceda a reconocer y pagar los intereses corrientes y moratorios que llegaren a causarse de conformidad con el artículo 863 el ET.*

### **2.1.1. Normas violadas**

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 29 y 228
- Estatuto Tributario: artículos 1, 420, 421, 488, 863, 724, 743, 744, 745, 746, 771-2, 772, 774 y 778.
- Código de Procedimiento Civil: artículos 176, 177 284, 249 y 250.

### **2.1.2. El concepto de la violación**

La demandante desarrolló el concepto de la violación en los términos que se resumen a continuación:

#### **2.1.2.1. Violación al debido proceso y a la presunción de buena fe**

Dijo que la administración no desvirtuó, mediante pruebas idóneas, la presunción de veracidad de la declaración del IVA presentada por la demandante por el sexto bimestre de 2010 y que, de esa forma, desconoció el debido proceso, el derecho de defensa y el principio de la buena fe.

Que, contrario a lo dicho por la DIAN, era a la administración a la que le correspondía, con fundamento en pruebas conducentes y pertinentes, desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración

controvertida. Que esas pruebas, por su parte, debían ser puestas en conocimiento de la demandante para que esta tuviera la oportunidad de contradecirlas y aportar los medios de prueba que estimara pertinentes para rebatirlas.

Añadió que las pruebas en las que la administración sustentó el acto demandando no fueron valoradas conforme a la sana crítica y que no se dio prevalencia a la sustancia sobre las formas.

#### **2.1.2.2. Primacía de la realidad económica del negocio**

Dijo que la actuación de la administración se contrajo a desconocer compras por valor \$4.672.728.000 –que generaron el impuesto descontable rechazado– con el argumento de que se trataba de operaciones inexistentes pues **i)** no fue posible realizar una inspección al proveedor, **ii)** los pagos de esas compras fueron en efectivo y **iii)** el proveedor incumplió sus obligaciones tributarias.

Advirtió que el acto administrativo demandado debía ser anulado por estar falsamente motivado pues, como lo explica, se sustentó en premisas erróneas.

##### **a) Realidad del costo**

Señaló que el acto administrativo cuestionado desconoce el principio contable de la asociación, que hace referencia a la relación que debe existir entre el ingreso y el gasto necesario para generarlo, lo que en otros términos significa que no existe ingreso sin gasto.

Que, en el caso de la controversia, la DIAN desconoce la naturaleza del negocio que desarrolla pues de ser aceptada la modificación propuesta se llegaría a la conclusión de que esas actividades generan una utilidad del 98,82 %, lo que resulta desproporcionado de la realidad económica.

Agregó que no puede pasarse por alto la actividad a la que se dedica la demandante consistente en la comercialización de bienes corporales muebles, que necesariamente implica la adquisición

previa de esos activos pues, de otra manera, carecería de todos sustento el negocio al que se dedica.

### **b) Realidad del ingreso**

Dijo que la DIAN reconoce que la demandante obtuvo ingresos provenientes de la realización de una serie de actividades económicas. Que, de esa manera, la administración no podía pasar por alto las cargas –como las compras– en las que normalmente se incurre para obtener los ingresos.

### **c) Realidad del negocio**

Sostuvo que de persistir las dudas frente a los costos en los que incurrió la demandante, la DIAN debió aplicar la presunción del artículo 82 del ET para, a partir de verificaciones y cruces de información de terceros, determinar las erogaciones del periodo.

### **2.1.2.3. Ineptitud de los fundamentos de hecho y de derecho de los actos demandados**

Insistió en que la administración no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada, según lo previsto en el artículo del 746 del ET, norma de la que se desprende que esa presunción solo puede ser desacreditada con fundamento en pruebas que ofrezcan certeza, y no en meras especulaciones o conjeturas, como ocurre en el caso del acto administrativo demandado.

Agregó que en ese mismo sentido, el acto cuestionado viola los artículos 742 y 743 del ET que exigen que las actuaciones de la administración deben fundarse en hechos probados y en medios de prueba idóneos.

De igual forma, advirtió que la DIAN no objetó la veracidad de la contabilidad de la demandante que le atribuye el artículo 772 del ET y que, por tanto debía ser tenida como prueba a su favor.

A continuación, la demandante se refirió a las razones de hecho que llevaron a la administración a adoptar la decisión en controversia.

#### **a) Incapacidad del proveedor de la demandante**

Dijo que según la DIAN «*el proveedor no tendría el capital social para la realización de estos negocios*» –se refiere al monto de las ventas efectuadas por Autoplast Ltda. a la demandante durante el periodo cuestionado–. Sobre el particular la parte actora se limitó a manifestar que el capital de constitución de una sociedad no limita su capacidad comercial ni económica.

#### **b) Falta de «record» comercial o financiero del proveedor**

Sostuvo que la existencia de cuentas bancarias o los de reportes a las centrales de riesgo no son condiciones para el desarrollo de una actividad económica. Que, además, la regulación tributaria no condiciona el reconocimiento de un costo o un impuesto descontable a que la transacción correspondiente se realice a través del sistema financiero.

#### **c) Falta de criterio para la selección de la demandante como proveedor de sus clientes**

Advirtió que según la DIAN, «*los clientes de H. Vargom S en C no aportan respuesta clara en relación a cómo se seleccionó como proveedor*». Señaló que lo dicho por la administración daba cuenta de la subjetividad de su decisión y que, de cualquier manera, esa situación no era suficiente para desconocer la realidad de las operaciones comerciales realizadas durante el periodo.

#### **d) Defectos en la contabilidad de la demandante**

Dijo que según la entidad demanda «*se contabilizan algunas compras con posterioridad a las ventas*». Sobre el particular la parte actora señaló que las posibles inconsistencias contables en las que haya incurrido no tienen la entidad suficiente para desconocer la realidad de las compras realizadas.

#### **2.1.2.4. Procedencia del impuesto descontable**

Sostuvo que la demandante cumplió con todos los requisitos exigidos por la ley para el reconocimiento de los impuestos

descontables, en concreto, lo previsto en los artículos 488 y 771-2 del ET y dicho por la DIAN en el Concepto Unificado de IVA 00001 de 2003.

#### **2.1.2.5. Obligación de declarar al proveedor como ficto o insolvente**

Señaló que si en gracia se discusión se admitía que las operaciones cuestionadas por la DIAN eran existentes, lo procedente era que la administración hubiera declarado de manera previa al proveedor como insolvente, de conformidad con lo previsto en los artículos 88 y 671 del ET.

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

Por último, la demandante dijo que, en razón a que no existían suficientes razones de hecho ni derecho para modificar la declaración que presentó por el sexto bimestre de 2010, la sanción por inexactitud era improcedente.

### **2.2. Contestación de la demanda**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Previo a exponer los argumentos de defensa, dijo que las pretensiones de la demanda eran inconsistentes puesto que de declararse a la nulidad del acto demandado, el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho no era el mecanismo legalmente establecido para reclamar un saldo a favor.

De fondo, señaló que la administración desplegó una actuación probatoria encaminada a comprobar la realidad de las compras realizadas por la demandante y, en particular, las efectuadas a Autoplast Ltda. –principal proveedor de la actora–, de la que pudo verificar que entre H. Vargom S en C y esta última no se realizó ninguna transacción comercial.

Que, contrario a lo alegado por la parte actora, la DIAN pudo establecer que lo declarado no era más que un andamiaje encaminado a presentar una apariencia de realidad con el único fin

de modificar la carga tributaria mediante el reconocimiento de impuestos descontables.

Advirtió que las pruebas recolectadas en el curso de la investigación adelantada por la administración fueron puestas en conocimiento de la demandante para que esta presentara las objeciones correspondientes y allegara los medios de prueba que demostraran que lo afirmado por la DIAN no correspondía con la realidad.

Que contrario a lo anterior, la demandante se limitó a cuestionar la labor investigativa de la administración pero sin asumir la carga de la prueba que le imponen los artículos 746, 772 y 774 del ET.

Sostuvo que en el curso de la investigación la administración pudo determinar que no existía prueba de las compras realizadas a Autoplast Ltda. y su correspondiente ingreso a los inventarios. Que, además, advirtió falacias en el registro de ingresos y egresos de las mercancías vendidas y que la única prueba aportada por la demandante fue la contabilidad que al no ser llevada en debida forma, no podía ser tenida como prueba a favor de la sociedad.

Que, en las anteriores condiciones, le correspondía a la demandante demostrar las compras que por valor de \$4.672.728.3000 fueron declaradas pero que como no lo hizo, se tenían como inexistentes y, en consecuencia, era procedente el rechazo del impuesto descontable atribuido a esas adquisiciones.

Por último, dijo que la sanción por inexactitud era procedente porque estaba acreditada la ocurrencia de uno lo de los presupuestos previstos en el artículo 647 del ET como sancionable.

### **2.3. La sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda.

Dijo que la modificación a la declaración del IVA presentada por la demandante por el sexto (6º) bimestre de 2010 obedeció al rechazo del impuesto descontable originado en las compras realizadas a Autoplast Ltda., operaciones que fueron calificadas por la DIAN como inexistentes.

Señaló que la administración adelantó una investigación tendiente a verificar la realidad de las operaciones antes referidas, de la que pudo establecer:

**i)** Que Autoplast Ltda. no pudo ser ubicado por la DIAN en la dirección informada en el RUT y que, por consiguiente, no fue posible llevar a cabo la inspección que ordenó la administración.

**ii)** Que la respuesta a un requerimiento formulado a la empresa Autoplast Ltda. no fue suscrita por el representante legal de esa compañía.

**iii)** Que en otras investigaciones adelantadas por la administración a terceros que también sostuvieron presuntas relaciones comerciales con Autoplast Ltda., tampoco fue posible ubicar a esa sociedad.

**iv)** Que no fue posible ubicar al representante legal de Autoplast Ltda. pese a ser requerido por la administración.

**v)** Que de los cruces de información realizados por la DIAN se advirtió que Autoplast Ltda. no presentó las declaraciones del impuesto sobre la renta desde su creación y que en el año 2010 presentó las declaraciones de retenciones en la fuente en ceros.

**vi)** Que en la información exógena de Autoplast Ltda. no se reportan compras realizadas a terceros a pesar de que registra ingresos significativos.

**vii)** Que en la información exógena de Autoplast Ltda. solo se registran ventas a vinculadas económicas de la demandante.

**viii)** Que en la diligencia de inspección realizada a la demandante se comprobó que la compañía no contaba con personal ni movimientos de inventarios.

El Tribunal señaló que lo anterior daba cuenta de que la DIAN comprobó la inexistencia de las operaciones realizadas entre la demandante y Autoplast Ltda. por valor de \$4.672.782.300 y que,

por esa razón, estaba justificado el rechazo del impuesto descontable.

Agregó que las verificaciones realizadas por la DIAN dejaron al descubierto que la contabilidad de la demandante no se ajustaba a la normativa contable y que, por tanto, no podía ser tenida como sustento del impuesto descontable.

En el mismo sentido, señaló que la administración desvirtuó la presunción de veracidad de los hechos consignados en la declaración objeto de revisión y que, por esa razón, era a la demandante a la que le correspondía desacreditar, mediante pruebas idóneas, las verificaciones realizadas en el curso de la investigación, sin que así lo hubiera hecho.

De otra parte, dijo que la demandante pretendió probar las compras y las ventas realizadas durante el periodo fiscalizado mediante un certificado suscrito por el revisor fiscal de la sociedad pero que ese documento no atendía a las exigencias legales para que fuera tenido como prueba.

Asimismo, sostuvo que según la jurisprudencia del Consejo de Estado –sentencia del 19 de marzo de 1999, Exp. 9145–, la declaración de un proveedor como ficto no es una condición para rechazar el costo por compras y, por consiguiente, del impuesto descontable asociado a esa erogación.

Por último, frente al argumento referido a que si la administración reconoce el importe de las ventas también debe hacerlo frente a las compras, el Tribunal dijo que la DIAN, en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización, está en libertad de encausar las investigaciones que considere pertinentes y, de esa manera, decidir qué aspectos puntuales de la declaración modifica.

Dijo que lo anterior era suficiente para confirmar la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN puesto que estaban acreditados los presupuestos previstos en el artículo 647 del ET para que la demandante se hiciera acreedora de esa penalidad.

#### **2.4. El recurso de apelación**

La demandante apeló la sentencia del Tribunal.

En síntesis, señaló que el Tribunal no resolvió todas las pretensiones de la demanda ni se pronunció sobre todas las causales de nulidad propuestas. Que, además, interpretó erróneamente las normas invocadas como violadas y que no analizó o analizó erróneamente las pruebas aportadas.

#### **2.4.1. Sobre la realidad de las compras**

Dijo que los hechos en los que el Tribunal sustentó la decisión, que fueron los mismos que llevaron a la administración a expedir el acto demandado, eran circunstanciales e irrelevantes y que se trataba de simples indicios que no tenían la entidad suficiente para desacreditar la realidad de las transacciones realizadas entre la demandante y Autoplast Ltda.

Que dado que el principal argumento de la administración para sustentar la modificación de la declaración del IVA en controversia consistía en la calificación de inexistentes de las operaciones comerciales realizadas con un tercero, debía insistir en que se practicaran y valoraran todas las pruebas solicitadas en la demanda, en aras de garantizar los principios de justicia, contradicción de la prueba y defensa eficaz.

#### **2.4.2. Sobre la carga de la prueba**

Sostuvo que, contrario a lo decidido por el tribunal, el mero ejercicio de las facultades de fiscalización que detenta la administración no era suficiente para invertir la carga de la prueba para desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones que la legislación tributaria reconoce a favor del contribuyente.

Que, pese a lo anterior, con la demanda fueron aportadas pruebas documentales que demostraban la realidad de las operaciones registradas en la declaración pero que no fueron valoradas por el tribunal, entre estas: **i)** las facturas de compra de los bienes enajenados, expedidos por el proveedor con los requisitos del artículo 771-2 el ET, y **ii)** las certificaciones de retención en la

fuentes a título de IVA, expedidas de conformidad con lo establecido en el artículo 437-1 del ET y en el Decreto 2010 por los agentes de retención.

Señaló que la única prueba documental a la que el Tribunal hizo referencia fue a la certificación del revisor fiscal, medio de prueba con el que, en todo caso, no se pretendía probar las compras, sino que hacía parte de una serie de pruebas que, en conjunto, acreditaba la realidad de las transacciones en discusión.

#### **2.4.3. Sobre la exigencia de la declaratoria del proveedor ficto**

Dijo que la demandante no alegó que el desconocimiento del impuesto descontable estuviera sujeto a que se declara como ficto o inexistente al proveedor. Que, contrario a lo dicho por el Tribunal, lo expuesto en la demanda tenía como objetivo advertir que incluso en el evento en que se probara que no existían pruebas suficientes sobre la realización de las operaciones controvertidas por la DIAN, la administración debió dar cumplimiento a lo previsto en los artículos 88 y 671 del ET, exigencia que no se cumplió.

#### **2.4.4. Sobre la limitación de la fiscalización**

Dijo que si bien es cierto que la administración cuenta con amplias facultades de fiscalización, también lo es que esas atribuciones deben ser ejercidas en el marco establecido por la Constitución Política y el ordenamiento tributario.

Que, en esa medida, resultaba contrario a los principios de justicia y equidad que la administración solo acogiera los hallazgos que le son beneficiosos, pero que rechazara los que no. En concreto, sostuvo que era reprochable que, por un lado, se tengan como simuladas compras y que, al mismo tiempo, se confirmen las ventas y el impuesto a cargo.

#### **2.4.5. Reiteración de lo expuesto en la demanda y solicitud de pruebas**

H. Vargom S en C reiteró los argumentos de la demanda y pidió que se decretaran y practicaran las pruebas solicitadas en esa oportunidad que, como lo explicó, habrían sido rechazadas infundadamente por el Tribunal o que, a pesar de ser decretadas, no fueron debidamente analizadas. Esas pruebas son:

**a) Documentales aportadas**

**i)** Certificado del contador público en el que se detallan las ventas realizadas durante el sexto bimestre del 2010, **ii)** los certificados de retención en la fuente a título del IVA expedidas por los clientes de la demandante y **iii)** la copia de las facturas de compra expedidas por el proveedor.

**b) Documentales solicitadas**

Datos estadísticos de la DIAN referidos al comportamiento tributario, márgenes de rentabilidad y estructura de costos de producción de los contribuyentes pertenecientes a la actividad económica de la demandante.

**c) Inspecciones tributaria y contable**

**i)** Una inspección tributaria a la demandante con el objeto de corroborar la exactitud de la declaración del IVA presentada por el sexto bimestre de 2010 y **ii)** una inspección contable a los libros, registros, comprobantes de ingresos a almacén y demás papeles de la demandante, para verificar la veracidad de los datos consignados en la contabilidad.

**2.5. Alegatos de conclusión**

**2.5.1. De la parte demandante**

**H. Vargom S en C** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

**2.5.2. De la parte demandada**

**La DIAN** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

## **2.6. Concepto del Ministerio Público**

**El Ministerio Público** no rindió concepto.

### **3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

#### **3.1. Cuestión previa. Impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto**

Mediante oficio del 13 de octubre de 2017, que obra en el folio 233 del cuaderno principal, la señora magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso<sup>1</sup>.

La Sala declarará fundado el impedimento, pues la señora magistrada conoció, en primera instancia, del proceso de la referencia y suscribió la sentencia apelada. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente asunto.

Como hay quorum para decidir, la Sala procede a resolver el recurso de apelación.

#### **3.2. Asunto de fondo**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala debe decidir sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000264 del 9 de mayo de 2012, mediante la cual, la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por H. Vargom S en C por el sexto bimestre del año 2010.

##### **3.2.1. Problema jurídico**

La Sala debe decidir si los actos demandados son nulos por modificar la declaración de IVA del 6º bimestre de 2010 en el sentido de: (i) rechazar impuestos descontables en cuantía de \$747.637.000, (ii) imponer la sanción por inexactitud de

---

<sup>1</sup> Son causales de recusación las siguientes: [...]

2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente.

\$484.175.000, y (iii) modificar el saldo a favor de \$263.461.000 por un saldo a pagar de \$1.680.393.000.

La controversia se concreta en dirimir si es procedente restar mérito probatorio a las pruebas que aportó la demandante para demostrar el derecho a los impuestos descontables por la prueba indiciaria que recaudó la DIAN en la actuación administrativa y que sería indicadora de que las operaciones comerciales asociadas al impuesto descontable declarado son inexistentes.

Definido este aspecto, se definirá si es procedente la sanción por inexactitud.

Previo a analizar el caso concreto, la Sala se referirá a las normas que regulan el impuesto descontable y la prueba que debe aportar el contribuyente para su procedencia, a la jurisprudencia de la Sala sobre el régimen probatorio tributario y la posibilidad de restar mérito a la prueba que acredita los impuestos descontables.

### **3.2.2. Del impuesto descontable y su prueba**

El artículo 448 ET dispone lo siguiente:

**ARTICULO 488. SOLO SON DESCONTABLES LOS IMPUESTOS ORIGINADOS EN OPERACIONES QUE CONSTITUYAN COSTO O GASTO.** *Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.*

En concordancia con esta disposición, el artículo 771-2 del ET dispone:

**ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES.**<sup>2</sup> *Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos*

---

<sup>2</sup> Artículo adicionado por el artículo 3o. de la Ley 383 de 1997

*establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y [618](#) del Estatuto Tributario.*

*Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.*

*Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.*

**PARAGRAFO.** *En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.*

### **3.2.3. Del régimen probatorio en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia<sup>3</sup>**

Conforme la Sala lo ha precisado, la legislación tributaria sujeta la adopción de las decisiones administrativas al marco de los hechos probados en las actuaciones en las que se profieran, mediante los medios de prueba señalados en las normas tributarias o en el Código General del Proceso, en cuanto estos sean compatibles, según lo establece el artículo 742 del ET<sup>4</sup>.

Como todas las de su género, las pruebas tributarias se condicionan al cumplimiento de requisitos intrínsecos asociados a su conducencia, pertinencia y utilidad para demostrar los hechos que constituyan su objeto.

El primero de estos se refiere a la aptitud y eficacia de la prueba para acreditar una determinada circunstancia fáctica, el segundo, a

---

<sup>3</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Sentencia del 12 de noviembre de 2015. Radicación: 252327000201000247 01 (19999).

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Sentencia del 28 de agosto de 2013. Radicación: 760012331000200504349 01 (19239).

su relación con el objeto del proceso o los aspectos debatidos en él y, el tercero, al aporte que ofrecen para lograr su fin demostrativo.

El artículo 743 del ET incorporó tales requisitos al supeditar la idoneidad de los medios de prueba a las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las normas tributarias o las que regulan el hecho por demostrarse y, en defecto de estas, a su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y el valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

El mérito probatorio de los medios de prueba en las actuaciones tributarias depende de que formen parte de la declaración, que se alleguen en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o junto con las respuestas al requerimiento especial y a su ampliación, o con los recursos que se interpongan, o de que se hubieren practicado de oficio u obtenido por un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario, o por envío de un gobierno o entidad extranjera, de oficio o a solicitud de la administración colombiana (art. 744 ibídem)<sup>5</sup>.

#### **3.2.4. De la presunción de veracidad de las declaraciones**

El artículo 746 del ET prevé la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, así como de las respuestas a los requerimientos. La Sala ha precisado que la norma referida establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que consignó en las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos<sup>6</sup>.

La presunción, como también la Sala lo ha advertido, es un indicio determinado por la ley<sup>7</sup> que puede ser legal o de derecho, conforme

---

<sup>5</sup> Ibídem.

<sup>6</sup> Sentencia de 1 de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>7</sup> *López Blanco*, Hernán Fabio. Procedimiento Civil. Tomo III. Pruebas. Editorial Dupré. 2001. El autor manifiesta que en el campo del derecho probatorio siempre se ha discutido la sinonimia entre indicio o presunción. El autor acoge la tesis según la cual la presunción es un indicio determinado por la ley y la explica así: "(...) el indicio no es nada diferente a un hecho conocido del cual, mediante un proceso deductivo del juez se infiere un hecho desconocido (...), por lo tanto, concluye que la presunción es un indicio (...) sólo que la deducción ya ha sido realizada, en este evento por el legislador,[16] que parte

se infiere del artículo 66 del Código Civil<sup>8</sup>. La presunción legal admite la prueba en contrario, mientras que la de derecho no. En esa medida, el interesado en hacer valer la presunción legal no está exento de probar el hecho que el legislador señaló como probado y quien se opone a la presunción, a desvirtuarla.

La presunción prevista en el artículo 746 del ET es legal y, por tanto, admite prueba en contrario. En consecuencia, los hechos que el contribuyente refleja en su declaración, así como los que manifiesta con ocasión de la respuesta a los requerimientos, gozan de presunción de certeza<sup>9</sup>. Sin embargo, el contribuyente no está exento de respaldar con pruebas los hechos expuestos, ni la administración de respaldar, así mismo, con pruebas, que esos hechos no son ciertos o, incluso, veraces o, mejor, irreales<sup>10</sup>.

En esa medida, no obstante que el artículo 746 del ET supedita la presunción a que no se haya solicitado una comprobación especial o que la ley exija esa comprobación, no basta con la solicitud de la comprobación o con la exigencia de la ley, pues, es necesario que las autoridades tributarias desplieguen su facultad fiscalizadora para respaldar, con pruebas, que los hechos que la ley presumió como ciertos, no lo son.

En el mismo sentido, la Sala ha señalado que la administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones

---

*de la base referente a que si está acreditado determinado hecho se infiere otro, el desconocido, pero siempre operando el requisito, que no admite excepción alguna, de que el hecho conocido se halle debidamente probado con cualquier medio idóneo de prueba, de manera que no es posible aceptar la tesis pregonada en nuestro país por los profesores Devis Echandía y Parra Quijano acerca de que la presunción no es una prueba sino la dispensa de ella”.*

<sup>8</sup> **ARTICULO 66. PRESUNCIONES.** Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

<sup>9</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es) **Certeza.**(De *cierto*).1. f. Conocimiento seguro y claro de algo. 2. f. Firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de errar.

<sup>10</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es) **Verdad.** (Del lat. *veritas*, -*ātis*). (...) 7. f. **realidad** (ll existencia real de algo). **Realidad.** 1. f. Existencia real y efectiva de algo. 2. f. Verdad, lo que ocurre verdaderamente. (...)

privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del ET<sup>11</sup>.

En síntesis, con fundamento en los artículos 746 y 684 del ET y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la administración tiene la carga de desvirtuarla. No obstante, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a cargo del contribuyente en dos eventos: cuando la administración solicita una comprobación especial o cuando la ley exija<sup>12</sup>.

### **3.2.5. El caso concreto**

En el contexto del marco legal conceptual referido, la Sala considera que se debe confirmar la sentencia apelada en el sentido de denegar las pretensiones de la demanda, pues si bien es cierto que la demandante aportó pruebas que, en los términos de los artículos 488 y 771-2 ET, probarían los impuestos descontables, las pruebas que recaudó la DIAN son indicadoras de que las operaciones comerciales asociadas a esos impuestos descontables no están probadas.

En efecto, en el caso concreto están probados los siguientes hechos relevantes para decidirlo:

1. El 20 de enero de 2011, H. Vargom S en C presentó la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2010 en la que liquidó un impuesto descontable de \$748.897.000 y un saldo a favor de \$263.461.000<sup>13</sup>.
2. El 21 de febrero de 2001, la demandante solicitó la devolución del saldo a favor registrado en la declaración antes referida. Como parte de la documentación adjunta, aportó una certificación suscrita por el revisor fiscal en la que detalla el IVA

---

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 13 de agosto de 2015. Radicación: 250002327000201200600 01 (20822).

<sup>12</sup> Sentencia de 18 de octubre de 2012, Exp. 18329, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>13</sup> Folio 27 del CP.

descontable así<sup>14</sup>:

<b>RAZÓN SOCIAL</b>	<b>CONCEPTO</b>	<b>VALOR BASE</b>	<b>VALOR IVA</b>
Fuentes Peña y Asociados	Servicios	7.000.000	1.120.000
Comercializadora de Plásticos y Autopartes - Autoplast Ltda.	Compras	4.672.728.000	747.636.528
<b>Total IVA descontable</b>		<b>4.679.728.000</b>	<b>748.756.528</b>

3. El 30 de marzo de 2011, mediante Requerimiento Ordinario 185, la DIAN solicitó a Autoplast Ltda. información relacionada con las transacciones realizadas con H. Vargom S en C durante el sexto bimestre de 2010 y los certificados de retenciones<sup>15</sup>.
4. En el expediente obra como prueba una comunicación suscrita el 24 de marzo de 2011 por el representante legal Autoplast Ltda. -dirigida a la DIAN-, mediante la que informa sobre las transacciones realizadas con H Vargom S en C durante los bimestres quinto y sexto de 2010 así<sup>16</sup>:

<b>Factura</b>	<b>Fecha</b>	<b>Bimestre</b>	<b>Valor</b>	<b>IVA</b>	<b>IVA retenido por el cliente</b>
151	10/20/2010	5	1.171.167.000	187.386.720	40.990.845
154	10/30/2010	5	2.026.715.350	324.274.546	70.935.037
158	12/01/2010	6	3.499.345.300	559.895.248	122.477.086
160	12/01/2010	6	1.173.383.000	187.741.280	41.068.405
<b>Total</b>			<b>7.870.610.650</b>	<b>1.259.297.794</b>	<b>275.471.373</b>

5. El 30 de marzo de 2011, mediante el Auto de Verificación o Cruce 138-777, la DIAN ordenó practicar una inspección a Autoplast Ltda. con el objeto de comprobar las transacciones realizadas por esa sociedad con H Vargom S en C durante los bimestres cuarto al sexto del año 2010. La diligencia debía ser practicada en la Carrera 10 No 28 - 00 de Bogotá, dirección informada en el RUT de la sociedad<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> Folios 1 y 16 del CAA.

<sup>15</sup> Folio 39 del CAA.

<sup>16</sup> Folio 68 al 70 del CAA.

<sup>17</sup> Folio 40 CAA.

6. El 30 de marzo de 2011, el funcionario delegado para realizar la inspección a Autoplast Ltda., según da cuenta el acta de informe de cruce a terceros, señaló que no fue posible realizar la diligencia ordenada porque no fue posible encontrar la dirección de ubicación de la sociedad<sup>18</sup>.
7. El 21 de julio de 2011, mediante el Auto de Verificación o Cruce 322402011002170, la DIAN ordenó practicar una inspección a la demandante con el objeto de comprobar la procedencia de la devolución del saldo a favor registrado en la declaración del IVA presentada por el sexto bimestre de 2010<sup>19</sup>. Los funcionarios delegados para adelantar la diligencia se hicieron presentes en la dirección informada en el RUT de la sociedad y fueron atendidos por un tercero que manifestó ser empleado de una compañía denominada Epicox SA, este, a su vez, informó que esa sociedad arrendó una oficina y una bodega a la demandante<sup>20</sup>.
8. El 28 de julio de 2011, mediante Auto 3147, la DIAN ordenó trasladar las pruebas obrantes en el expediente AD-2010-2011-00998, correspondiente al proceso de fiscalización adelantado contra Epicox SA que, al igual que la demandante, registró como descontable un impuesto generado en compras realizadas a Autoplast Ltda.<sup>21</sup>.
9. El 17 de agosto de 2011, mediante el Requerimiento Especial 322402011900008, la DIAN propuso modificar la declaración del IVA presentada por la demandante por el sexto bimestre de 2010 así<sup>22</sup>:

<b>Concepto</b>	<b>Declaración privada</b>	<b>Requerimiento especial</b>
Compras y servicios gravados	4.681.483.000	8.754.000
Total compras realizadas en el periodo	4.681.483.000	8.754.000
Impuestos descontables por operaciones gravadas	748.757.000	1.120.000
<b>Total impuesto descontable</b>	<b>748.897.000</b>	<b>1.260.000</b>

<sup>18</sup> Folio 43 del CAA.

<sup>19</sup> Folio 245 del CAA.

<sup>20</sup> Folios 246 y 247 del CCA.

<sup>21</sup> Folios 420 a 437

<sup>22</sup> Folios 28 al 43 del CP.

Saldo a pagar del periodo fiscal	28.132.000	775.769.000
Retenciones que le practicaron	291.593.000	291.593.000
Saldo a pagar por impuesto	0	484.176.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>1.196.219.000</b>
<b>Total saldo a pagar</b>	<b>0</b>	<b>1.680.395.000</b>
Total saldo a favor	263.461.000	0

10. El 4 de noviembre de 2011, la demandante respondió el requerimiento especial y se opuso a las modificaciones propuestas por la DIAN<sup>23</sup>.
11. El 9 de mayo de 2012, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000264, la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por H. Vargom S en C por el sexto bimestre de 2010, en los términos propuestos en el requerimiento especial<sup>24</sup>.

De la investigación adelantada, la DIAN consideró relevantes los siguientes indicios que serían indicadores de que las operaciones comerciales de las que deriva el impuesto descontable glosado son inexistentes:

- Que la demandante realizó operaciones por cuantiosas sumas de dinero en efectivo.
- Que el presunto mayor proveedor e la demandante (Autoplast Ltda<sup>25</sup>) no tiene establecimiento de comercio, desde que se inscribió en el RUT reporta una dirección errónea<sup>26</sup>, reporta operaciones en cuantía de \$24.000.000.000 durante el 6º bimestre de 2006, con un capital aportado a la empresa de \$3.000.000, según la información exógena, no hay reportes de operaciones de ventas realizadas por terceros a Autoplast Ltda. Que solo están reportadas las compras hechas por la demandante y tres empresas más, una de las cuales funciona

<sup>23</sup> 692 al 731 del CAA.

<sup>24</sup> Folios 44 al 66 del CP.

<sup>25</sup> El 98.2% de las operaciones se hizo con el proveedor Autoplast Ltda.

<sup>26</sup> El requerimiento especial da cuenta de que los funcionarios investigadores se trasladaron a varias direcciones en aras de verificar la existencia del proveedor Autoplast Ltda, entre éstas, la reportada en las facturas aportadas al proceso y en el certificado de cámara de comercio. Así mismo, se trasladaron a las direcciones de los representantes legales de esa empresa, reportadas en el RUT. En ninguna se pudo localizar ni la empresa ni a los representantes legales

en el mismo domicilio fiscal de la demandante.

- Que los clientes de la demandante no suministraron información clara respecto de los negocios transados, pese a que las operaciones superan los \$4.000.000.000. Que eso no corresponde con una práctica mercantil adecuada sobre el conocimiento del proveedor para efectos de evitar la adquisición de mercancías de contrabando o robadas.
- Que la demandante tampoco cuenta con una infraestructura para operar el negocio.
- Que no hay pruebas sobre la forma de pago de las transacciones.

En efecto, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión dan cuenta de que la DIAN hizo las siguientes comprobaciones en relación con las transacciones que generaron el impuesto descontable objeto de rechazo:

**a) Sobre Autoplast Ltda. y las operaciones realizadas con la demandante**

1. Autoplast Ltda. fue el principal proveedor de la demandante en el sexto bimestre de 2010. Así, de los \$4.681.4836.000 declarados como «compras y servicios gravados», \$4.672.728.300 corresponden a adquisiciones a esta sociedad<sup>27</sup>.
2. Autoplast Ltda. fue constituida mediante escritura pública el 24 de octubre de 2007 con un capital de \$3.000.000<sup>28</sup>.
3. Durante el año 2010, Autoplast Ltda., en relación el impuesto sobre las ventas, declaró<sup>29</sup>:

<b>Bimestre</b>	<b>Ingresos</b>	<b>Compras</b>	<b>Saldo a favor</b>
1	117.252.000	112.252.000	5.442.000
2	639.220.000	631.675.000	3.913.000

<sup>27</sup> Folio 16 de CAA.

<sup>28</sup> Folios 69 y 71 del CAA.

<sup>29</sup> Folios 93, 94, 95, 98 y 99 del CAA.

3	964.850.000	962.200.000	3.243.000
4	-	-	-
5	-	-	-
6	24.184.726.000	25.682.620	239.663.000

4. Autoplast Ltda. no presentó declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010.
5. Autoplast Ltda. no registra información comercial ni financiera en la CIFIN, salvo una cuenta de servicios públicos<sup>30</sup>.
6. En la información exógena en medios magnéticos remitida por terceros se advierte que de Autoplast Ltda. fue reportada solo por concepto de «*compra de activos movibles*» y únicamente por la demandante y por otras sociedades vinculadas a esta última: Seaplast Ltda., Hervagy Ltda., Zona Franca Internacional Ltda., Santelca Interprice Ltda. y Epicox SA<sup>31</sup>.
7. Autoplast Ltda. también fue reportado en medios magnéticos por un tipógrafo que informó que elaboró facturas numeradas del 151 al 200, transacción que se realizó el 5 de noviembre de 2010<sup>32</sup>.
8. Para verificar las ventas realizadas a la demandante, la DIAN ordenó practicar una inspección a Autoplast Ltda., diligencia que no pudo ser adelantada en razón a que no fue posible ubicar a la sociedad en la dirección informada en el RUT<sup>33</sup>.

**b) En relación con H Vargom S en C y las transacciones que generaron el impuesto descontable objeto de rechazo**

1. En las inspecciones tributaria y contable realizadas el 5 de agosto de 2011<sup>34</sup>, la demandante aportó tres facturas expedidas por Autoplast Ltda., que dan cuenta de la siguiente información<sup>35</sup>:

---

<sup>30</sup> Folio 197 de CAA.

<sup>31</sup> Folios 88 y 249 del CAA.

<sup>32</sup> Folio 88 del CAA.

<sup>33</sup> Folio 42 del CAA.

<sup>34</sup> Folios 491 al 498.

<sup>35</sup> Folios 503, 504 y 505.

<b>Factura</b>	<b>Fecha de expedición</b>	<b>Valor</b>	<b>IVA</b>	<b>Total</b>
154	30 de octubre de 2010	2.026.715.350	324.274.456	2.350.989.806
158	1 de diciembre de 2010	3.499.345.300	559.895.248	4.059.240.548
160	1 de diciembre de 2010	1.173.383.000	187.741.280	1.361.124.280

2. A la fecha de realización de la inspección contable, la DIAN comprobó que la contabilidad de la demandante presentaba un atraso superior a cuatro meses<sup>36</sup>.
3. En la inspección contable, la administración advirtió inconsistencias en el registro de los inventarios adquiridos mediante las facturas 0154 y 158, en tanto que primero fueron registradas las salidas –ventas– y luego las entradas –compras–, entre otras las siguientes<sup>37</sup>:

<b>Factura de compra</b>	<b>Fecha de compra</b>	<b>Factura de venta</b>	<b>Fecha de venta</b>
154	30 de octubre de 2010	295	6 de septiembre de 2010
158	1 de diciembre de 2010	298	1 de octubre de 2010
-	-	313	2 de noviembre de 2010
-	-	320	6 de diciembre de 2010
-	-	321	6 de diciembre de 2010

4. Los pagos de las compras, según la demandante, se realizaron en efectivo. El representante legal de la demandante explicó que sus propios clientes le pagaban mediante cheques girados a favor de una comisionista de bolsa y que posteriormente, tales comisionistas giraban a Vargom S en C y esta, a su vez, efectuaba los pagos a sus proveedores en efectivo. Sin embargo, la DIAN solo pudo comprobar el giro de cheques a nombre de empleados de la demandante.

Conforme con los hechos del caso, la Sala considera que la presunción de veracidad de la declaración del IVA en discusión fue desvirtuada.

---

<sup>36</sup> Folios 633 al 649 del CAA.

<sup>37</sup> Folios 269 y 270 del CAA.

En efecto, las pruebas aportadas por la demandante cotejadas con las pruebas recaudadas por la DIAN no ofrecen el suficiente convencimiento sobre la realidad de las compras controvertidas por la DIAN, que a su vez, generaron el impuesto descontable rechazado.

Las verificaciones hechas por la DIAN pusieron en evidencia indicios que permiten poner en duda, fundadamente, la realidad de las transacciones que generaron el impuesto descontable y, por esa razón, era a la demandante a la que le correspondía desvirtuarlos.

Para el efecto, la demandante aportó una certificación del contador público que informa sobre las ventas y las compras realizadas durante el sexto bimestre de 2010<sup>38</sup>.

Sobre las certificaciones expedidas por los contadores públicos y revisores fiscales, el artículo 777 del ET establece que se trata de una prueba contable y que resulta suficiente siempre que se ajusten a las normas vigentes, y en todo caso, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de realizar las verificaciones pertinentes.

La Sala ha precisado que el carácter de prueba contable del certificado del contador o revisor fiscal se sujeta a que tenga algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrar. Que, además, debe informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si refleja la situación financiera del ente económico. Pero, y principalmente, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar<sup>39</sup>.

Valorada la certificación aportada por la demandante, la Sala aprecia que no atiende las exigencias para que sea tenida como un medio de prueba pues, se limita a informar sobre diferentes valores pero sin ofrecer ningún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrar.

---

<sup>38</sup> Folios 67 y 68 del CP.

<sup>39</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP: Ligia López Díaz. Sentencia del 6 de marzo de 2008. Radicación n: 250002327000200291426 01 (15931).

De otra parte, H Vargom S en C aporta como prueba los certificados de retención en la fuente a título del IVA que le fueron practicadas durante el sexto bimestre de 2010, por las ventas hechas a terceros así<sup>40</sup>:

<b>NIT</b>	<b>RAZÓN SOCIAL</b>	<b>VALOR BASE</b>	<b>IVA RETENIDO</b>
830065832	Sismografía y Petróleos de Colombia SA	702.030.000	56.162.400
830008804	Kia Plaza SA	1.096.810.400	87.744.832
900108597	Automotores Comerciales SA	728.570.000	58.285.600
832006312	Perforaciones Sísmicas B&V SA	1.117.500.000	89.400.000

La Sala considera que esta prueba documental demuestra la obtención de ingresos y la retención en la fuente practicada por la percepción de esos ingresos. Pero esas pruebas no demuestran las compras hechas en cuantía de \$4.672.728.300 y menos el impuesto descontable que en cuantía de \$746.636.000 declaró la demandante.

Es cierto que la venta implica la previa adquisición de los bienes comercializados, pero las pruebas aportadas por la demandante cotejadas con las pruebas recaudadas en la actuación administrativa no ofrecen el convencimiento de la realidad de las compras. Solo dan cuenta de la realidad de las operaciones de venta. Por lo tanto, no es procedente que la demandante pretenda la devolución de las retenciones en la fuente que le fueron practicadas, aspecto que, además, no fue objeto de debate en la actuación administrativa.

Por último, la Sala advierte que, como lo ha precisado en otras oportunidades, la declaratoria como insolvente o inexistente de un proveedor, conforme lo previsto en el artículo 495 del ET, no es una condición para desconocer el impuesto descontable<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Folios 70 a 79 del CP.

<sup>41</sup> Consejo de Estado, Sala de lo contencioso administrativo, Sección Cuarta. CP: Hugo Fernando Bastidas Barcenás. Sentencia del 16) de junio de 2011. Radicación: 050012331000200602219 01(17215).

Respecto de las pretensiones subsidiarias de la demanda, la Sala las denegará por cuanto, están condicionadas a que se declare la nulidad del acto demandado, pretensión que, como se explicó, fue denegada en la primera instancia y se confirmará en esta.

### **3.2.6. De la sanción por inexactitud**

El artículo 647 del Estatuto Tributario prevé lo siguiente:

**Art. 647. Sanción por inexactitud.** *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

*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.*

(...)

*La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.*

*No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.*

Según la norma trascrita, la sanción por inexactitud procede por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: **i) omitir** ingresos, impuestos generados o bienes y actuaciones gravadas; **ii) incluir** –sin que existan– costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones y anticipos; **iii) utilizar** –esto es, declarar o suministrar– datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se pueda derivar un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor y **iv) solicitar** la compensación o la devolución de sumas ya compensadas o devueltas.

En todo caso, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En el caso concreto, las pruebas que reposan en el expediente dan cuenta de que la demandante incluyó en la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2010 un impuesto descontable que era improcedentes, es decir que está probada la ocurrencia de la conducta sancionable.

Sin embargo, en este caso resulta pertinente aplicar el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>42</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el párrafo 5, que *«El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior»*.

La citada norma se aplica en concordancia con el artículo 287 de la Ley 1819, que modificó el artículo 647 del ET, pero mantuvo como inexactitud sancionable el rechazo de impuestos descontables, siempre que de estas conductas se derive un menor impuesto a cargo, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del ET y

---

<sup>42</sup> 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.

redujo al 100% la sanción general por inexactitud<sup>43</sup>.

Es de anotar que aunque el artículo 376 de la Ley 1819 derogó expresamente el artículo 197 de la Ley 1607, tal derogatoria no impide aplicar la sanción por inexactitud del 100%, esto es, la más favorable, pues, como se advirtió, la Ley 1819 ratificó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria incluso cuando la ley favorable sea posterior. Por tanto, se recalculará la sanción por inexactitud sobre el 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la DIAN y el declarado por el demandante.

Adicionalmente, la Sala considera que no existió diferencia de criterio alguna entre la DIAN y la demandante sobre la interpretación de las normas que regulan el impuesto descontable, pues como se advirtió, la modificación obedeció a la falta de prueba de las transacciones comerciales que originaron el impuesto descontable.

### **3.2.7. Conclusión**

De acuerdo con las anteriores consideraciones, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial del acto demandado. A título de restablecimiento del derecho, fijará una nueva liquidación de la obligación a cargo de la demandante por concepto del IVA correspondiente al sexto bimestre del año 2010, en la que se confirma el rechazo del impuesto descontable y

---

<sup>43</sup> **LEY 1819 DE 2016, 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: ...

3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

**ARTÍCULO 288°.** Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

**ARTÍCULO 648. 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. ...

liquida la sanción por inexactitud de conformidad lo expuesto anteriormente.

<b>H VARGOM S EN C</b>			
<b>IVA - Sexto Bimestre 2010</b>			
<b>Concepto</b>	<b>Liq. Privada</b>	<b>L.O.R.</b>	<b>C de E</b>
Ingresos brutos por operaciones gravadas	4.856.430.000	4.856.430.000	4.856.430.000
Ingresos brutos recibidos en el período	4.856.430.000	4.856.430.000	4.856.430.000
Ingresos netos recibidos en el período	4.856.430.000	4.856.430.000	4.856.430.000
Compras y servicios gravados	4.681.483.000	8.755.000	8.755.000
Compras no gravadas	202.000	202.000	202.000
Compras e importaciones brutas	4.681.665.000	8.957.000	8.957.000
Compras netas realizadas en el período	4.681.685.000	8.957.000	8.957.000
Impuesto generado a la tarifa del 16%	777.029.000	777.029.000	777.029.000
Impuesto generado operaciones gravadas	777.029.000	777.029.000	777.029.000
Impuesto descontable régimen simplificado	140.000	140.000	140.000
Impuesto descontable operaciones gravadas	748.757.000	1.121.000	1.121.000
Total impuesto descontable	748.897.000	1.261.000	1.261.000
Saldo a pagar del período fiscal	28.132.000	775.768.000	775.768.000
Retenciones que le practicaron	291.593.000	291.593.000	291.593.000
Saldo a pagar por impuesto	0	484.175.000	484.175.000
Sanciones	0	1.196.218.000	747.637.000
Total saldo a pagar	0	1.680.393.000	1.231.812.000
Total saldo a favor	263.461.000		

<b>CALCULO DE LA SANCION POR INEXACTITUD</b>		
Saldo a favor contribuyente	(263.461.000)	
Saldo a pagar C. de E.	484.176.000	
Base de la sanción inexactitud		747.637.000
Tarifa sanción (E.T. art 648)		100%

Sanción por inexactitud	747.637.000
-------------------------	-------------

### 3.3. Condena en costas

El artículo 188 del CPACA establece:

**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.*

La normativa aplicable a los asuntos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en materia de costas, establece la regla, según la cual, en la sentencia, el juez debe pronunciarse sobre la condena en costas, con excepción de los asuntos de interés público. Además, señala que la liquidación y ejecución se regirán por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

La Ley 1564 de 2012 [CGP], en el artículo 365, señala las reglas para su determinación, de las que se destacan las siguientes:

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

...

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

En el presente asunto, se está ante la circunstancia prevista en el numeral 4, toda vez que la Sala decide revocar la decisión de anular los actos administrativos demandados que adoptó el Tribunal, pues, lo procedente era anularlos parcialmente, y, consecuente con esa decisión, restablecer el derecho, en el sentido de reliquidar la sanción.

Por lo tanto, conforme con la norma citada, en principio, el juez puede condenar a pagar las costas en ambas instancias a la parte

vencida. Sin embargo, esa circunstancia está sujeta a la regla del numeral 8, según la cual solo habrá condena en costas cuando aparezcan causadas en el expediente y, siempre que estén probadas. En el caso concreto no aparece ningún elemento de prueba que justifique la imposición de las costas solicitadas. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición.

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

## **F A L L A**

**PRIMERO. DECLARASE FUNDADO** el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.

**SEGUNDO: REVÓCASE** la sentencia del 24 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por H. Vargom S en C contra la DIAN.

**TERCERO:** en su lugar, **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000264 del 9 de mayo de 2012, mediante la que la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por H. Vargom S en C por el sexto bimestre del año 2010.

**CUARTO:** a título de restablecimiento del derecho, **ESTABLÉCESE** como saldo a pagar a cargo de H. Vargom S en C por concepto del IVA correspondiente al sexto bimestre del año 2010 la suma de MIL DOSCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES, OCHOCIENTOS ONCE MIL PESOS (\$1.231.811.000), de acuerdo con señalado en la parte motiva de esta providencia.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**