



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2013-00397-01 (23047)
Demandante: COOPERATIVA DE FOMENTO DE LA CONSTRUCCIÓN
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN

Temas: IVA - 4º Bimestre año gravable 2010 - Simulación de
operaciones de compra de chatarra

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 8 de febrero de 2017¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que negó las pretensiones de la demanda, sin condena en costas.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente²:

*«**PRIMERO: DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia*

***SEGUNDO:** No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.*

[...]»

ANTECEDENTES

¹ Fls. 225 a 259 del c.p.

² Fl. 259 c.p.

El 16 de septiembre de 2010, la Cooperativa de Fomento de la Construcción presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el 4º bimestre del año 2010, en la cual registró un saldo a favor de \$500.833.000, producto de operaciones por compra de chatarra³.

El 16 de diciembre de 2010, la parte actora presentó solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la mencionada declaración⁴, petición que fue suspendida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá por Auto N° 23 de 17 de enero de 2011⁵, en aplicación del artículo 857-1 del Estatuto Tributario.

El 25 de mayo de 2011 la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá formuló el Requerimiento Especial N° 322402011000132, en el cual propuso la modificación de la liquidación privada en el sentido de **desconocer las compras de chatarra** en la suma de \$7.359.467.000, y por concepto de impuestos descontables la suma de \$1.177.515.000, por considerar que se derivaban de operaciones simuladas, y propuso un saldo a pagar más la sanción por inexactitud de \$2.560.706.000⁶⁷.

Previa respuesta al requerimiento especial⁸, la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 322412012000007 del 15 de febrero de 2012, por la cual modificó la declaración privada en los siguientes términos⁹:

| CONCEPTOS | VALOR PRIVADA | VALOR DETERMINADO |
|---|----------------------|------------------------|
| INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES | \$0 | \$0 |
| COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS | \$16.669.862.000 | \$9.310.395.000 |
| TOTAL COMPRAS E IMPORTACIONES BRUTAS | \$16.740.857.000 | \$9.381.390.000 |
| TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO | \$16.370.186.000 | \$9.010.719.000 |
| IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16% | \$3.219.363.000 | \$3.219.363.000 |
| IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS | \$2.655.318.000 | \$1.477.803.000 |
| TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES | \$2.697.334.000 | \$1.519.819.000 |
| SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL | \$581.336.000 | \$1.758.851.000 |
| RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON | \$1.082.169.000 | \$1.082.169.000 |
| SALDO A PAGAR POR IMPUESTO | \$0 | \$676.682.000 |
| SANCCIONES | \$0 | \$1.884.024.000 |
| TOTAL SALDO A PAGAR | \$0 | \$2.560.706.000 |
| O TOTAL SALDO A FAVOR | \$500.833.000 | \$0 |
| TOTAL SALDO A FAVOR SUSCEPTIBLE SER SOLICITADO EN DEVOL | \$500.833.000 | \$0 |

³ Fl. 14 c.a.

⁴ Fl. 69 c.a.

⁵ Fl. 70 c.a.

⁶ Saldo a pagar por impuesto \$676.682.000 y sanción por inexactitud \$1.884.024.000

⁷ Fls. 2188 a 2214 c.a.

⁸ Fls. 2564 a 2570 c.a.

⁹ Fls. 2582 a 2600 c.a. – 19 a 28 c.p.

El 21 de marzo de 2012 la actora interpuso recurso de reconsideración¹⁰, resuelto el 14 de febrero de 2013 por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN a través de la Resolución N° 900.079, en el sentido de confirmar el acto recurrido¹¹.

DEMANDA

La COOPERATIVA DE FOMENTO DE LA CONSTRUCCIÓN, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones:

«1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 322412012000007, proferida el 15 de Febrero de 2012, por medio de la cual se modifica la Declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto (4) periodo del año 2010.

2. Declarar la nulidad de la Resolución 900.079 del 14 de Febrero del 2013, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración confirmando la liquidación oficial antes mencionada.

3. Que se declare la firmeza de la declaración privada, presentada por mi poderdante del IVA correspondiente al cuarto bimestre del año 2010, y se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del CCA.»

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6 y 29 de la Constitución Política.
- Artículos 707, 744, 745, 771-2, 777, 786, 787, 788, 789, 790 y 791 del Estatuto Tributario.

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Manifestó que se vulneró el debido proceso por parte de la DIAN, por cuanto en la contestación al requerimiento especial solicitó la práctica de una prueba, consistente en la inspección a las instalaciones de uno de sus clientes, con el fin de demostrar la realidad en las operaciones de compra y venta de chatarra, sin embargo, fue negada sin un acto administrativo

¹⁰ Fls. 2612 a 2617 c.a.

¹¹ Fls. 2629 a 2644 c.a. – 29 a 44 c.p.

susceptible de recursos que así lo dispusiera, conforme lo establece el artículo 707 del Estatuto Tributario.

Señaló que dentro del cuarto bimestre del 2010 está demostrada la realidad de las operaciones efectuadas con todos los proveedores, quienes cuentan con RUT, están registrados en la cámara de comercio, en su mayoría atendieron las visitas realizadas dentro del proceso de fiscalización y entregaron copia de las facturas que se encuentran registradas y contabilizadas.

Indicó que la DIAN fundamentó la liquidación oficial de revisión en indicios y no en pruebas directas que desvirtuaran la veracidad de las transacciones económicas celebradas con sus proveedores.

Afirmó que la chatarra adquirida era vendida a la sociedad Siderúrgica Nacional SIDENAL S.A., empresa que cuenta con un sistema de control al ingreso y facturación de los bienes que adquieren, que a su vez, relaciona toda la información relativa al transporte de la mercancía (cantidad y proveedor), registrada en la contabilidad como lo certifica el revisor fiscal, por lo que a su juicio no hay simulación en las operaciones.

Resaltó que de acuerdo con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, las facturas con el lleno de los requisitos son los documentos válidos para demostrar los costos, deducciones e impuestos descontables, las cuales en este caso fueron allegadas y revisadas por la DIAN, pero desconocidas con base en los indicios señalados en los actos acusados.

Afirmó que a partir del supuesto de que los proveedores con los que realizó operaciones tenían inconsistencias en su contabilidad, o falencias documentales, la DIAN no podía concluir que las compras que realizó el contribuyente carecieran también de prueba.

Adujo que la Cooperativa cumplió con las obligaciones formales exigidas por la Administración Tributaria para soportar sus transacciones, como solicitar a sus proveedores la inscripción en el RUT, Cámara de Comercio, la expedición de facturas y el respectivo registro en la contabilidad.

Expresó que para que la DIAN llegara a la conclusión de que las transacciones fueron realizadas con proveedores ficticios, debió seguir el procedimiento previsto en el artículo 671 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la sanción por inexactitud, afirmó que no es procedente, toda vez que las compras e impuestos descontables declarados son reales.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación¹²:

Adujo que la Administración valoró todas las pruebas allegadas al proceso en su conjunto, con el cumplimiento de todas las etapas de la investigación, y se garantizó a la parte actora su derecho de defensa y contradicción.

Indicó que, conforme lo dispuesto por los artículos 684 y 742 del E.T., se consideró inconducente la práctica de la prueba sobre la contabilidad del cliente al que se hace referencia en la demanda (SIDENAL S.A.), pues no desvirtúa los demás elementos de juicio que se tuvieron en cuenta para concluir que las compras que dice haber realizado la actora a los proveedores relacionados en su declaración son inexistentes, es decir, son operaciones simuladas.

Afirmó que en la investigación consistente en cruces de información y visitas de verificación, se constató que en algunos casos los proveedores con los que la contribuyente realizó transacciones durante el 4º bimestre de 2010, no fueron ubicados en las direcciones registradas en el RUT, con el fin de establecer la realidad de las operaciones, verificar su existencia física, su capacidad económica y operativa, por lo cual, al no tener la posibilidad de realizar las diligencias, se presume que las operaciones sobre la venta de chatarra son inexistentes.

Señaló que en otros casos, se verificó que si bien algunos proveedores expidieron facturas, al revisar sus declaraciones del impuesto a las ventas de ese mismo periodo, estos no declararon las operaciones realizadas con la demandante, por lo que no es procedente su reconocimiento.

Resaltó que no está demostrado con documentos contables idóneos, tales como el libro mayor y balances, y el movimiento auxiliar de las cuentas débito y crédito provenientes de la contabilidad de la contribuyente, que los registros correspondan al valor reflejado en su declaración de IVA.

¹² Fls. 145 a 172 c.p.

Expresó que la sanción por inexactitud es procedente en aplicación del artículo 647 del E.T., pues se determinó que el demandante solicitó impuestos descontables con fundamento en compras inexistentes.

AUDIENCIA INICIAL

El 15 de agosto de 2014, el Tribunal llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹³. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", en sentencia del 8 de febrero de 2017, negó las pretensiones de la demanda y la condena en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

El *a quo* señaló que la DIAN valoró los documentos aportados y se pronunció sobre las pruebas solicitadas por la actora dentro del proceso administrativo, todo lo cual se consignó en la liquidación oficial, y que pudo ser controvertido por la demandante al interponer el recurso de reconsideración.

Destacó que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 707 del Estatuto Tributario, la Administración tiene libertad para determinar la conducencia de los medios de prueba que considere idóneos, lo cual no implica desatender el derecho de contradicción del contribuyente.

En cuanto al rechazo de compras e impuestos descontables indicó que, conforme con las diligencias adelantadas por la DIAN, hubo inconsistencias en la información con terceros, pues al no haber podido ubicar a los proveedores en las direcciones reportadas en el RUT, se constituyó un indicio en contra sobre veracidad de las transacciones de compra y venta de chatarra, por lo cual le correspondía a la parte actora llevar a la Administración al convencimiento de la realidad de tales transacciones en virtud de la carga de la prueba que le corresponde, como lo dispone el artículo 167 del Código General del Proceso.

Señaló que acorde con el material probatorio recolectado por la Administración, se concluyó la inexistencia de las transacciones económicas

¹³ Fls. 201 a 205 c.p.

¹⁴ Fls. 225 a 259 c.p.

entre la actora y sus proveedores, al margen de la existencia de documentos con los cuales se pretendía acreditar las mismas.

Adujo que si bien en principio son válidos los documentos aportados por la contribuyente con el lleno de los requisitos, ello no condiciona para que, posteriormente, se demostrara que, entre otros aspectos, los proveedores no contaban con la capacidad económica para realizar las transacciones comerciales en los montos informados por la actora y la infraestructura era insuficiente.

Sobre el certificado del revisor fiscal del proveedor (SIDENAL S.A.), afirmó que dicho documento no cumple con los requisitos de ley para tenerse como plena prueba, pues en cualquier caso, este solo elemento no desvirtúa las conclusiones a las que arribó la DIAN respecto de las compras simuladas realizadas por la actora con sus demás clientes dentro del periodo en discusión.

Finalmente, en aplicación de las reglas previstas en los numerales 1º y 8 del artículo 365 del CGP, negó la condena en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹⁵:

Insistió en la vulneración del debido proceso por parte de la DIAN, puesto que, amparado en lo dispuesto por el artículo 707 del E.T., se debió decretar y practicar la prueba solicitada en sede administrativa, que pretendía la inspección a su cliente SIDENAL S.A., con el fin de constatar la veracidad de las transacciones realizadas entre ellos.

Afirmó que, por el contrario, de considerarse improcedente, correspondía a la Administración negar la prueba mediante auto susceptible de recursos.

Reiteró que la venta de chatarra susceptible del impuesto descontable se encuentra soportada con las correspondientes facturas expedidas por los proveedores, que son el documento soporte de tales operaciones, conforme con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

¹⁵ Fls. 268 a 271 c.p.

Adujo que las transacciones cuestionadas durante el periodo en discusión están debidamente registradas en la contabilidad de la empresa, y que existe documentación que demuestra que la mercancía fue cargada y transportada en camiones hacia su comprador. Insistió en que su único cliente es la empresa Siderúrgica Nacional (SIDENAL S.A.).

Resaltó que si bien el certificado del revisor fiscal de su cliente SIDENAL S.A. no determina la realidad de las operaciones como lo exige la Administración, sí constituye prueba en su favor, consistente en que a la empresa ingresó el material vendido para ser utilizado en la elaboración de hierro, hecho que sustenta la realidad de las operaciones registradas en los libros contables.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no intervino en esta etapa procesal.

La **demandada** insistió en los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda, con base en los cuales solicita la confirmación del fallo recurrido¹⁶.

Adicionalmente, señaló que la prueba aducida por la recurrente que demostraría la venta realizada a la sociedad Siderúrgica Nacional SIDENAL S.A., no tiene la virtualidad de acreditar la existencia de las operaciones que dieron lugar a impuestos descontables, sino a una actividad posterior que no demuestra la realidad que pretende acreditar la actora.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia apelada.

En cuanto a la vulneración del debido proceso, destacó que no era necesario que la DIAN emitiera un acto para negar las pruebas solicitadas en sede administrativa, toda vez que el artículo 707 del E.T. las condiciona a su conducencia, pero no impone esa clase de requisitos para negarlas.

Señaló que si bien para demostrar la procedencia de los impuestos descontables se presentaron facturas con el cumplimiento de los requisitos de que trata el artículo 771-2 del E.T., lo cierto es que la DIAN está facultada legalmente para constatar la realidad de las compras realizadas dentro del periodo en discusión, a partir de las comprobaciones especiales a que se refieren los artículos 684 y 746 ib., que concluyeron en las inconsistencias sobre la certeza de las operaciones comerciales registradas en la declaración de IVA.

¹⁶ Fls. 284 a 287 c.p.

Indicó que la realidad de la compra y venta de chatarra no dependía de la prueba solicitada por la actora sobre las transacciones que realizó con uno de sus clientes, por cuanto el contribuyente es quien debe demostrar la realidad de las mismas y desvirtuar los hallazgos de la Administración al investigar a sus proveedores.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, modificó la declaración del IVA por el 4º bimestre de 2010, presentada por la demandante e impuso sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer i) si se vulneró el debido proceso en cuanto a la prueba (inspección a SIDENAL S.A.) solicitada en el trámite administrativo; ii) si procede el rechazo de las compras de chatarra e impuestos descontables declarados por la parte actora en el referido periodo gravable; y iii) si procede la sanción por inexactitud.

En relación con supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto, entre las mismas partes, esta Sala se pronunció en la sentencia del 2 de mayo de 2019, Exp. 22933¹⁷, por lo cual, en lo pertinente, se reiterará el criterio jurisprudencial expuesto en la citada providencia.

Práctica de pruebas y debido proceso en la actuación administrativa

Según la apelante, la DIAN desconoció el derecho al debido proceso, por cuanto en la contestación al requerimiento especial solicitó la práctica de una prueba, consistente en la inspección a uno de sus clientes, con el fin de demostrar la realidad en las operaciones de compra y venta de chatarra, sin embargo, fue negada sin que mediara un acto administrativo susceptible de recursos, conforme con el artículo 707 del Estatuto Tributario.

Al respecto, se advierte que el artículo 684 del Estatuto Tributario establece que la autoridad fiscal tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, por lo cual podrá *«efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al*

¹⁷ C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, Actor: Cooperativa de Fomento de la Construcción.

contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación».

En ese sentido, el artículo 744 ib. prevé que las pruebas pueden hacer parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial de recurso de reconsideración o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias¹⁸.

Lo anterior no limita el derecho de controvertir las pruebas allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, porque el contribuyente puede desvirtuarlas con ocasión la notificación del requerimiento especial [*cuando se vincula efectivamente al proceso*], que contiene los puntos que se proponen «*modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta*», y «*la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada*¹⁹».

Y es precisamente, que de acuerdo con el artículo 707 del E.T., en la respuesta al requerimiento especial que el interesado podrá «*solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, estas deben ser atendidas*».

Además de la oportunidad señalada, una vez se expida el acto de determinación del tributo, el contribuyente podrá ejercer sus derechos de defensa y de contradicción, mediante la interposición del recurso de reconsideración, en los términos establecidos por el artículo 720 del Estatuto Tributario.

Conforme con lo anterior, la Sala advierte que el ejercicio del derecho de contradicción del contribuyente, se concretó, entre otras, con la solicitud de práctica de pruebas, no solo en la contestación al requerimiento especial, sino también con la interposición del recurso de reconsideración, todo lo cual dependía de que la solicitud fuera considerada por la Administración como

¹⁸ Cfr. Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, y del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁹ Artículos 703 y 704 del Estatuto Tributario.

conducente. Decisión que por regla procedimental (artículos 702 y 703 del E.T.) se vio reflejada cuando se profirió la respectiva liquidación oficial, pues la normativa tributaria no prevé que se deba expedir un acto intermedio para pronunciarse al respecto.

En este caso lo que se advierte es que la entidad demandada sí se pronunció sobre las solicitudes probatorias de la demandante en la respuesta al requerimiento especial (inspección a SIDENAL S.A.), cosa distinta es que no las decretó, porque consideró que su práctica no desvirtuaba el caudal probatorio del que ya disponía y conforme con el cual modificó la declaración del IVA del 4º bimestre de 2010, tal como lo expresó en la liquidación oficial²⁰, sin que con ello se trasgrediera el derecho al debido proceso²¹.

Procedencia de las compras de chatarra y los impuestos descontables

En el *sub examine*, la demandante apeló la decisión del *a quo*, por considerar que la realidad de las operaciones que dieron lugar a los impuestos descontables se encuentra soportada en las facturas exigidas por la ley.

Respecto de la comprobación de compras e impuesto a las ventas descontable, la contribuyente Cooperativa de Fomento de la Construcción informó en la declaración del IVA por el cuarto bimestre del año 2010, compras por un total de \$16.740.857.000, con un IVA del 16% por \$3.219.363.000. De Acuerdo con dicha información, el actor registró como impuestos descontables por operaciones gravadas la suma de \$2.655.318.000, y saldo a favor por \$500.833.000²².

Por su parte, en la Liquidación Oficial de Revisión que modificó la declaración del periodo en discusión, la DIAN rechazó \$7.359.467.000 por compras y servicios gravados, y \$1.177.515.000 por concepto de impuestos descontables asociados a dichos ingresos.

Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que el motivo por el cual la DIAN rechazó los costos e impuestos descontables fue la existencia de pruebas que desvirtuaban las facturas y demás documentos aportados

²⁰ Fls. 2592 y 2593 c.a.

²¹ En el mismo sentido se pronunció la Sala, con ocasión de asuntos con similar situación fáctica y jurídica, en los que se discutía vulneración al debido proceso, derivado de solicitud de pruebas consideradas inconducentes por la administración, dentro del marco de procesos sobre impuestos descontables. Entre otras, sentencias del 11 de mayo de 2017, Exp. 21373, C.P. Milton Chaves García, y del 25 de abril de 2018, Exp. 21088, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, actor Óscar Enrique Pérez Sánchez.

²² Fl. 14 c.a.

por la demandante, por concepto de las compras de chatarra que supuestamente realizó.

Para ese fin, la Administración se basó en el acervo probatorio practicado en el proceso de determinación de **IVA bimestre 4 de 2010** discutido, en el cual se realizó un análisis fiscal, contable y financiero de las operaciones que efectuó el contribuyente con cada uno de los proveedores. Visitas de verificación y cruces de información en las cuales se constató lo siguiente:

Respecto de los proveedores Edison Murillo Orjuela, Carlos Andrés Calderón Moreno, William Giovany Buitrago, Víctor Manuel Prada Oviedo, Fabián Andrés Guarnizo Mendoza, Asociación de Recicladores Crecer sin Fronteras, Mónica Katherine Calderón Moreno, Ana Isabel Cifuentes Bohórquez, Nelson Estrada, Jorge Orlando Cortés Vidal y Máximo Gamboa Valderrama, ubicados en Bogotá, se constató:

- En todos los casos no fue posible ubicarlos en las direcciones informadas en el RUT, ni en los soportes aportados por la actora en la solicitud de devolución, a pesar de que el funcionario de la DIAN se trasladó a la zona, y por tanto registró en los autos de verificación o cruce que fueron devueltos por la causal «**Dirección incorrecta**» - «*Frente a cada uno de los proveedores la DIAN realizó inspección ocular en la zona de las direcciones y se comprobó que la dirección no existe*»²³.
- **IVÁN RUBIANO C. CONSTRUCTORES E.U., Luís Rodrigo Jaramillo Castaño, Cesar Wuannfer González Gualteros y Carmenza Eliza Velásquez**, se verificó que no existe concordancia entre el valor denunciado por el proveedor en su declaración de IVA y lo declarado por la actora en la solicitud de devolución²⁴; que «*a pesar de haber contactado al proveedor, se negaron a entregar los documentos requeridos para sustentar las transacciones informadas*»; en las declaraciones que se pudieron verificar, se advirtió que se presentaron **sin pago**, con todos sus renglones en ceros, lo que conlleva a concluir que **no se declararon las ventas realizadas a la Cooperativa**, ni el valor del impuesto generado que su cliente solicitó en devolución como impuesto descontable²⁵.
- **Máximo Gamboa Valderrama**, se verificó que «no tiene capacidad operativa y de producción necesarios para cumplir con las operaciones

²³ Fls. 79 y 92, 258, 266, 272 a 274, 277 a 279, 283 a 284, 287, 304 a 310 y 325 a 330 c.a.

²⁴Se verificó que mientras que la sociedad Iván Rubiano C. Constructores E.U., al presentar la declaración de IVA por el 4º bimestre de 2010, reportó compras netas por \$427.338.000 con impuesto descontable de \$68.347.000, según la relación adjunta a la solicitud de devolución de la actora, esta registró que le compró a ese proveedor un total de \$1.323.331.837.50, y solicitó impuesto descontable de \$211.733.094.

²⁵ Fls. 83, 92 a 98, 287, 2197 y 2199 c.a.

documentalmente aportadas, pues no posee establecimiento de comercio. [...] En conclusión la chatarra que compra la cancela en **efectivo** al igual que el transporte de la misma».

En relación con los proveedores de la demandante ubicados en otras ciudades del país, se verificó lo siguiente:

- **Carlos de Jesús Cortina Benítez, Danilo Córdoba Nieves, Maritza Isabel Zapata Pertuz, BRR Bernardo Hoyos, Raúl Antonio Bolívar Bolívar y Luciano Carmelo Maru Bustos**, en Barranquilla no pudieron ser ubicados por la Administración, en razón a que en todos los casos los funcionarios previamente comisionados, informaron que las direcciones reportadas en el RUT «**No existen**», razón por la cual «*no fue posible establecer la realidad de las operaciones sostenidas, verificar su existencia física, capacidad económica y operativa para realizar las transacciones que sirvieron como base para solicitar la devolución de los impuestos descontables*»²⁶.
- **José Manuel Laguna Chimente**, ubicado en la ciudad de Bucaramanga, con el que la demandante realizó compras de chatarra y solicitó la devolución por impuestos descontables, la DIAN no pudo localizarlo, pues el funcionario comisionado para realizar el cruce de información señaló que la dirección reportada en el RUT «**no existe, ni conocen al contribuyente**»²⁷.
- **COMERCIALIZADORA ALDU E.U., Faride Moncada Ríos y Harold Bohórquez Casadiego**, ubicados en Cúcuta, se verificó «no cuentan con capacidad económica para asumir las deudas y para otorgar créditos; no tienen ingresos declarados; no declararon el total de lo vendido según la revisión de las facturas aportadas; se presentaron kilos de chatarra facturados y no enviados efectivamente; a pesar de haber sido solicitados, no presentaron los auxiliares de las cuentas de ingresos, inventarios, compras, caja, bancos, IVA, retención en la fuente, gastos y el *Kardex de inventario* para determinar las entradas y salidas de la mercancía comprada frente a la venta y el saldo del inventario»²⁸.
- **DISTRIBUIDORA LJ E.U.**, en Medellín, se procedió a realizar el cruce de información y se verificó que «el representante legal de la empresa en mención manifestó que **no había sostenido operaciones comerciales con la Cooperativa de Fomento de la Construcción en ningún bimestre de 2010**, por lo cual se determinó que tales transacciones no se efectuaron»²⁹.

²⁶ Fls. 253, 465 a 468, 518 a 520, 521, 522 y 524 c.a.

²⁷ Fls. 2113 a 2116, 569 a 570 y 732 a 999 c.a.

²⁸ Fls. 2107 a 2112 c.a.

²⁹ Fl. 1047 c.a.

En cuanto a la sociedad Siderúrgica Nacional SIDENAL S.A., referenciada por la demandante como su único cliente durante el periodo en controversia, se observa lo siguiente:

- Que del cruce de información realizado por el funcionario de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta (comisionado), se determinó que SIDENAL S.A., solo sirvió como intermediario para transportar la chatarra que la Cooperativa de Fomento le vendía al señor «*Harold Osfaldo Bohórquez Casadiego*», y que este, a su vez, pagaba en **efectivo**³⁰.
- Que el oficio remitido, suscrito por el revisor fiscal de la empresa, certifica que durante el bimestre de julio y agosto de 2010, se le efectuaron compras de chatarra a la demandante³¹, sin embargo, no se aportaron más documentos que demostraran ese hecho.
- Se advierte que de la relación de compras allegada por SIDENAL S.A., no es posible establecer si las mismas hacen parte de las compras de chatarra incluidas en la declaración y desconocidas por derivarse de operaciones simuladas³².

Conforme con lo anterior, se observa que el total de compras y servicios gravados que fueron desconocidos por la DIAN (\$7.359.467.000), y los respectivos impuestos descontables asociados (\$1.177.515.000), son el resultado de las operaciones realizadas con los presuntos proveedores relacionados anteriormente, y de los que da cuenta la Administración en el proceso de fiscalización, dentro de los cuales no se encuentra la sociedad SIDENAL S.A.³³.

Conforme con lo anterior, la Sala advierte que en este caso no fueron indicios sino pruebas directas de carácter documental y declaraciones de terceros, que desvirtúan la realidad de las operaciones *-compras de chatarra-* de las cuales se derivan los costos e impuestos descontables discutidos.

En efecto, el acervo probatorio recaudado por la DIAN, consistente en visitas y cruces de información, desvirtuó la realidad de las supuestas operaciones de compra de chatarra, de las cuales se derivan los impuestos descontables solicitados por la contribuyente.

En la mayoría de los casos, porque **no fue posible ubicar a los proveedores en las direcciones informadas en el RUT**; porque algunos de los proveedores declararon **no haber realizado operaciones con la**

³⁰ Fl. 2205 c.a.

³¹ Fl. 2572 c.a.

³² Fls. 364 a 400 c.a.

³³ Fl. 2183 c.a. que corresponde al informe final del expediente del proceso de fiscalización.

demandante durante el periodo en discusión; porque no coincidían los registros contables y soportes externos de los proveedores con los de la demandante.

Ahora bien, los proveedores a los que pudo tener acceso la administración y que aceptaron haber realizado operaciones con la actora, sus afirmaciones perdieron sustento, por cuanto respecto de cantidades tan significativas de chatarra, las transacciones **no cuentan con soportes**, tales como declaraciones de retención en la fuente practicadas, recibos de caja con prueba del pago, comprobantes de entrada y salida de la mercancía a las instalaciones de la Cooperativa de Fomento de la Construcción y, como se vio, en la mayoría de los casos no fue posible ubicar a los proveedores reportados por la misma demandante.

En el cuarto bimestre de 2010, se verificó que los proveedores de la actora se encuentran omisos de presentar las declaraciones de renta y del IVA por el año gravable del periodo en discusión, o por los periodos anteriores y posteriores a las operaciones revisadas.

Ahora, si bien las ventas de chatarra que declaró la Cooperativa de Fomento 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.

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

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

De igual forma, se advierte que, como lo ha señalado esta Sección³⁴, no era necesaria la declaratoria de proveedor ficticio, por cuanto esta no constituye un requisito previo para el rechazo de los impuestos descontables por

³⁴ Sentencias del 7 de mayo de 2015, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, Exp. 20680, y del 20 de febrero de 2017, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Exp. 21089.

concepto de compras, porque la normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de tal factor no condicionan el eventual rechazo a dicha declaración.

Con fundamento en lo anterior y en desarrollo de la prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, es claro que ante la inexistencia de las operaciones referidas, resulta procedente el rechazo de tales compras y de los impuestos descontables declarados por la actora en el periodo discutido.

Por lo anterior, la demandante no tenía derecho a solicitar, en la declaración del IVA del bimestre en discusión, los impuestos descontables derivados de las operaciones supuestamente realizadas con los citados proveedores.

Sanción por inexactitud

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, «*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*».

La sanción por inexactitud impuesta al actor es procedente, pues en la declaración del IVA del cuarto bimestre de 2010 incluyó compras inexistentes que dieron lugar a impuestos descontables improcedentes, lo cual constituye una conducta sancionable, conforme con la disposición citada.

Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016³⁵, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el parágrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto, la Sala observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario³⁶, fue modificada por la Ley 1819 de

³⁵ 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.

³⁶ **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.

2016³⁷, al establecer una sanción más favorable, 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 las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

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.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso³⁸, no se condenará en costas, como quiera que no se encuentran probadas en el proceso.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre las ventas del 4º bimestre del año gravable 2010, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud, así:

Cuarto [4] Bimestre año 2010

Liquidación de la sanción por inexactitud

| | LIQUIDACIÓN OFICIAL | CONSEJO DE ESTADO |
|---|----------------------------|--------------------------|
| Saldo a favor según declaración privada | \$500.833.000 | \$500.833.000 |
| Saldo a pagar Liquidación Oficial | \$676.682.000 | \$676.682.000 |
| Base para determinar la sanción | \$1.177.515.000 | \$1.177.515.000 |
| Porcentaje aplicado por sanción | 160% | 100% |
| SANCIÓN POR INEXACTITUD | \$1.884.024.000 | \$1.177.515.000 |

³⁷ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

³⁸C.G.P. <<Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...). 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación>>.*

| CONCEPTOS | VALOR PRIVADA | VALOR DETERMINADO | CONSEJO DE ESTADO |
|---|----------------------|-------------------|------------------------|
| INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES | \$0 | \$0 | \$0 |
| COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS | \$16.669.862.000 | \$9.310.395.000 | \$9.310.395.000 |
| TOTAL COMPRAS E IMPORTACIONES BRUTAS | \$16.740.857.000 | \$9.381.390.000 | \$9.381.390.000 |
| TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO | \$16.370.186.000 | \$9.010.719.000 | \$9.010.719.000 |
| IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16% | \$3.219.363.000 | \$3.219.363.000 | \$3.219.363.000 |
| IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS | \$2.655.318.000 | \$1.477.803.000 | \$1.477.803.000 |
| TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES | \$2.697.334.000 | \$1.519.819.000 | \$1.519.819.000 |
| SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL | \$581.336.000 | \$1.758.851.000 | \$1.758.851.000 |
| RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON | \$1.082.169.000 | \$1.082.169.000 | \$1.082.169.000 |
| SALDO A PAGAR POR IMPUESTO | \$0 | \$676.682.000 | \$676.682.000 |
| SANCIONES | \$0 | \$1.884.024.000 | \$1.177.515.000 |
| TOTAL SALDO A PAGAR | \$0 | \$2.560.706.000 | \$1.854.197.000 |
| O TOTAL SALDO A FAVOR | \$500.833.000 | \$0 | \$0 |
| TOTAL SALDO A FAVOR SUSCEPTIBLE SER SOLICITADO EN DEVOL | \$500.833.000 | \$0 | \$0 |

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

F A L L A

1. REVOCAR el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia del 8 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar se dispone:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 322412012000007 del 15 de febrero de 2012, y de la Resolución No. 900.079 del 14 de febrero de 2013, mediante las cuales la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bogotá modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 4º del año gravable 2010, presentada por la Cooperativa de Fomento a la Construcción, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, FIJAR la sanción por inexactitud y el saldo a pagar a cargo de la Cooperativa de Fomento a la Construcción, en los valores liquidados en la parte motiva de esta providencia.»

2. CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen.
Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHÁVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ