



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

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., veinte (20) de septiembre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 76001-23-31-000-2011-00452-01 [21054]

Actor: LILIANA MUÑOZ MARÍN

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN

IVA – Bimestres 3, 4, 5 y 6 de 2006

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 30 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

«1. *INHÍBASE* de declarar la nulidad de las siguientes resoluciones por constituirse en un acto de mero trámite:

Requerimiento especial No. 210632008000023 del 9 de octubre de 2008;
Requerimiento especial No. 212382008000003 del 5 de diciembre de 2008;
Requerimiento especial No. 212382009000001 del 26 de febrero de 2009¹
Requerimiento especial No. 212382009000004 del 20 de marzo de 2009.

2. *DECLÁRESE* la nulidad de las siguientes resoluciones expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

- *Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000016 del 06 de julio de 2009;*
- *Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000017 del 06 de julio de 2009;*
- *Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000018 del 06 de julio de 2009²;*
- *Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000019 del 06 de julio de 2009³.*

2. *DECLÁRESE* la nulidad de las siguientes resoluciones que resuelven un recurso de reconsideración:

- *Resolución No. 900106 del 23 de julio de 2010.*
- *Resolución No. 0007 del 30 de julio 2010.*
- *Resolución No. 900112 del 02 de agosto de 2010.*
- *Resolución No. 900116 del 03 de agosto de 2010.*

3. *DECLÁRESE* en firme las siguientes declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas correspondiente a los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2006, presentadas por la señora Liliana Muñoz Marín, autoadhesivos 3627802005833, 1325901067588; 5218530000144; 230550121196 correspondientemente.

[...]]»

ANTECEDENTES

¹ La fecha correcta es 6 de febrero de 2009 (FI. 278 c.a.1)

² La fecha correcta es 24 de julio de 2009 (FI. 333 c.a.1)

³ La fecha correcta es 27 de julio de 2009 (FI. 520 c.a.1)

El 9 de octubre de 2008, la División de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tuluá expidió el **Requerimiento Especial No. 21063200800023**, a través del cual le propuso a la demandante modificar la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al **tercer** bimestre del año gravable 2006, en los siguientes términos⁴:

CONCEPTOS	COD	VALOR PRIVADA	VALOR PROPUESTO
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS	50	\$830.176.000	\$830.176.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	BA	\$830.176.000	\$830.176.000
TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	52	\$830.176.000	\$830.176.000
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	55	\$826.184.000	\$0
TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO	58	\$826.184.000	\$0
TOTAL IMP A CARGO/ IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	64	\$132.828.000	\$132.828.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	66	\$132.189.000	\$0
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	67	\$132.189.000	\$0
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	68	\$639.000	\$132.828.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	7C	\$639.000	\$132.828.000
SANCIONES	72	\$0	\$211.502.000
TOTAL SALDO A PAGAR	73	\$639.000	\$344.330.000

Previa respuesta al anterior requerimiento⁵, el 6 de julio de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá, profirió la **Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000016**, en la que mantuvo las glosas propuestas e impuso la sanción por inexactitud anunciada⁶.

⁴ Fl. 5 c.a. 1

⁵ Verificado en el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión Fls. 238 a 242 c.a. 1

⁶ Fl. 92 c.a. 1

La actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial referida, el cual fue resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de la **Resolución No. 900106 de 23 de julio de 2010**, en la que confirmó el acto impugnado⁷.

El 5 de diciembre de 2008, la División de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tuluá, expidió el **Requerimiento Especial No. 212382008000003**, a través del cual le propuso a la demandante modificar la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al **cuarto** bimestre del año gravable 2006, en los siguientes términos⁸:

CONCEPTOS	COD	VALOR PRIVADA	VALOR PROPUESTO
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS	31	\$185.706.000	\$185.706.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	32	\$185.706.000	\$185.706.000
TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	34	\$185.706.000	\$185.706.000
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	37	\$183.785.000	\$0
TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO	40	\$183.785.000	\$0
TOTAL IMP A CARGO/ IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	47	\$29.713.000	\$29.713.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	49	\$29.406.000	\$0
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	51	\$29.406.000	\$0
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	52	\$307.000	\$29.713.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	56	\$307.000	\$29.713.000
SANCIONES	57	\$0	\$47.050.000
TOTAL SALDO A PAGAR	58	\$307.000	\$76.763.000

⁷ Fls. 126 a 134 c.a. 1

⁸ Fl. 136 c.a. 1

Previa respuesta al anterior requerimiento⁹, el 6 de julio de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá, profirió la **Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000017**, en la que mantuvo las glosas propuestas e impuso la sanción por inexactitud anunciada¹⁰.

Contra la anterior liquidación la actora interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de la **Resolución No. 0007 de 30 de julio de 2010**, en la que confirmó la decisión recurrida¹¹.

El 6 de febrero de 2009, la División de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tuluá, expidió el **Requerimiento Especial No. 212382008000001**, a través del cual le propuso a la demandante modificar la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al **quinto** bimestre del año gravable 2006, en los siguientes términos¹²:

CONCEPTOS	COD	VALOR PRIVADA	VALOR PROPUESTO
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS	50	\$856.488.000	\$862.834.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	BA	\$856.488.000	\$862.834.000
TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	52	\$856.488.000	\$862.834.000
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	55	\$853.485.000	\$0
TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO	58	\$853.485.000	\$0
TOTAL IMP A CARGO/ IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	64	\$137.038.000	\$138.053.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	66	\$136.615.000	\$0

⁹ Verificado en el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión Fl. 100 a 104c.a. 1

¹⁰ Fl. 228 c.a. 1

¹¹ Fls. 264 a 274 c.a. 1

¹² Fl. 278 c.a. 1

TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	67	\$136.615.000	\$0
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	68	\$423.000	\$138.053.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	7C	\$423.000	\$138.053.000
SANCIONES	72	\$0	\$220.208.000
TOTAL SALDO A PAGAR	73	\$423.000	\$358.261.000

Previa respuesta al anterior requerimiento¹³, el 24 de julio de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá, profirió la **Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000018**, en la que mantuvo las glosas propuestas e impuso la sanción por inexactitud¹⁴.

Contra la anterior decisión la actora interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de la **Resolución No. 900112 de 2 de agosto de 2010**, en la que confirmó el acto recurrido¹⁵.

Finalmente, el 20 de marzo de 2009, la División de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tuluá, expidió el **Requerimiento Especial No. 212382008000004**, en el que le propuso a la demandante modificar la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al **sexto** bimestre del año gravable 2006, en los siguientes términos¹⁶:

CONCEPTOS	COD	VALOR PRIVADA	VALOR PROPUESTO
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS	50	\$453.948.000	\$453.948.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	BA	\$453.948.000	\$453.948.000

¹³ Verificado en el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión Fl. 341 a 345 c.a. 1

¹⁴ Fls. 333 a 357 c.a. 1

¹⁵ Fls. 407 422 c.a. 1

¹⁶ Fl. 426 c.a. 1

TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	52	\$453.948.000	\$453.948.000
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	55	\$451.203.000	\$0
TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO	58	\$451.203.000	\$0
TOTAL IMP A CARGO/ IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	64	\$72.632.000	\$72.632.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	66	\$72.192.000	\$0
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	67	\$72.192.000	\$0
TOTAL A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	68	\$440.000	\$72.632.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	7C	\$440.000	\$72.632.000
SANCIONES	72	\$0	\$115.507.000
TOTAL SALDO A PAGAR	73	\$440.000	\$188.139.000

Previa respuesta al anterior requerimiento¹⁷, el 27 de julio de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá, profirió la **Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000019**, en la que mantuvo las glosas propuestas e impuso la sanción por inexactitud referida¹⁸.

Contra la anterior liquidación la actora interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de la **Resolución No. 900116 de 3 de agosto de 2010**, en la que confirmó la decisión recurrida¹⁹.

DEMANDA

LILIANA MUÑOZ MARÍN, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

¹⁷ Verificado en el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión Fl. 528 a 532 c.a. 1

¹⁸ Fls. 520 a 544 c.a. 1

¹⁹ Fls. 555 a 570 c.a. 1

«**PRIMERA:** Que se declare la nulidad de los Actos Administrativos Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración No. 900106 del 23 de julio de 2010; Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración No. 0007 del 30 de julio de 2010; Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración No. 900112 del 02 de agosto de 2010; Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración No. 900116 del 03 de agosto de 2010.

SEGUNDA: Que se declare la nulidad de los Actos Administrativos: Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000016 del 6 de julio de 2009, Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000017 de 6 de julio de 2009, Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000018 de 24 de julio de 2009; Liquidación Oficial de Revisión No. 212412009000019 del 27 de julio de 2009.

TERCERA: Que se declare la nulidad de los Actos Administrativos: Requerimiento Especial No. 210632008000023 del 9 de octubre de 2008; Requerimiento Especial No. 212382008000003 del 5 de diciembre de 2008; Requerimiento Especial No. 212382009000001 del 6 de febrero de 2009; Requerimiento Especial No. 212382009000004 del 20 de marzo de 2009.

CUARTA: Que se declare la nulidad de los demás actos conexos con los expedientes: No. GO 2006 2008 00260, expediente No. GO 2006 2008 00261, expediente No. GO 2006 2008 00262, expediente No. GO 2006 2008 00263 correspondiente al impuesto sobre las ventas por los periodos 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2006.

QUINTA: A título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de las declaraciones privadas del impuesto a las ventas – IVA- de los periodos 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2006, de la contribuyente LILIANA MUÑOZ MARÍN, autoadhesivo 3627802005833; 1325901067588; 5218530000144; 2305501211960. [....]»

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 703, 711, 712, 730, 742, 743, 744, 754-1 y 779 del Estatuto Tributario

Para desarrollar el concepto de la violación propuso los siguientes cargos:

La demandante manifestó que los requerimientos especiales cuestionados son nulos, por cuanto la Administración ordenó la práctica de una inspección tributaria que se llevó a cabo el 24 de junio de 2008, en la que no se dio cumplimiento a lo establecido por el artículo 779 del Estatuto Tributario, pues no se notificó tal diligencia, y el acta fue suscrita por una de las dos funcionarias que adelantaron el trámite.

Afirmó que los actos administrativos demandados son nulos por falsa motivación, ya que la DIAN le notificó la liquidación oficial de revisión correspondiente al tercer bimestre del año gravable 2006, acompañada del anexo explicativo que corresponde a la liquidación oficial del cuarto bimestre del mismo periodo y viceversa, motivo por el que los valores de las compras, impuestos descontables y sanciones determinados oficialmente al no corresponder con las declaraciones privadas, vulneraron el derecho fundamental al debido proceso por desconocimiento de lo preceptuado por los artículos 712 y 730 [4] y [6] del Estatuto Tributario.

Adujo violación al debido proceso, en tanto la DIAN rechazó los impuestos descontables, a pesar de haber verificado en las facturas de compras aportadas al proceso que eran procedentes, con el argumento de que esta prueba no era suficiente para su aceptación, por cuanto no se comprobó la existencia real del proveedor mediante los cruces de información.

Al efecto, resaltó que en este caso no es responsable frente a la imposibilidad que tuvo la DIAN de realizar en debida forma el cruce de información directa con el proveedor «*Alejandra Colorado Giraldo identificada con el NIT. 1.130.614.852*», pues dentro de sus obligaciones tributarias no se encuentra las de ejercer control y vigilancia sobre las acciones u omisiones

de los proveedores que participan en una transacción económica como la compra y venta de artículos gravados con el IVA.

Expresó que, conforme con el Concepto Unificado No. 003 de 2003, la DIAN estableció que el sujeto pasivo económico, que en este caso es la actora, no es parte de la obligación tributaria sustancial, es decir, como comprador de bienes y servicios gravados con el IVA no es responsable del impuesto sobre las ventas generado en las operaciones donde aparece como comprador.

Frente a la omisión del registro de los impuestos descontables en los libros de contabilidad respecto de los periodos discutidos, y la inscripción de los libros y asientos contables en la oportunidad legal, señaló que se debe tener en cuenta que de la literalidad de los artículos 29 [4] del Código de Comercio y 126 del Decreto 2649 de 1993, no se puede deducir que el registro extemporáneo de los libros de contabilidad genera inexistencia, pues si bien la norma exige el registro previo para su diligenciamiento, también lo es que no indica que solo se pueda predicar la existencia de los registros correspondientes a actividades realizadas con fechas posteriores.

Afirmó que a pesar de haber registrado los libros de contabilidad hasta el año 2008 (25 de agosto), al expediente se aportaron el Libro Mayor y Balances, el Libro Diario Columnario y el Libro de Inventarios, en los cuales se registraron los movimientos del periodo gravable 2006.

Arguyó falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión en relación con los bimestres quinto y sexto discutidos, que concretó en no compartir que la Administración pretenda hacer valer como prueba la simulación en cada una de las compras realizadas, puesto que dentro del proceso no existe prueba que determine

que las operaciones comerciales hayan sido simuladas y por ende, inexistentes, toda vez que, está probado que sus ingresos por ventas, las retenciones en la fuente y las compras efectuadas en el 2006 son reales y se encuentran soportadas por las facturas de venta y certificaciones expedidas por el proveedor, al cual la DIAN no ha declarado inexistente.

Adujo que se vulneró el debido proceso en la determinación de la sanción por inexactitud, por cuanto, en el requerimiento especial, la DIAN no ofreció explicación sobre la modificación del renglón sanciones de las declaraciones del impuesto sobre las ventas, en contravía con lo dispuesto por el artículo 703 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Indicó que, de acuerdo con el artículo 779 del Estatuto Tributario, no es obligatorio que el acta de inspección tributaria sea suscrita por quienes fueron comisionados, sino por los funcionarios que adelantaron efectivamente la diligencia. Al efecto, precisó que, en el caso, se dio traslado a la contribuyente de todas las actas de inspección tributaria y contable, así como de las demás pruebas aportadas al expediente, con ocasión de los requerimientos especiales por los bimestres 3 al 6 del 2006, y físicamente se anexó copia del acta final de visita, sin que la actora, dentro de la actuación administrativa, presentara reparo alguno, ni dejara constancia de alguna irregularidad en el desarrollo de la diligencia.

Explicó que la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Tuluá informó a la demandante, mediante correo enviado el 7 de octubre de 2009, que los anexos explicativos de las Liquidaciones Oficiales de Revisión No. 21412009000016 y 21412009000017 se cambiaron, de manera que la hoja gestor del tercer bimestre de 2006 se acompañó con el anexo explicativo del cuarto bimestre de 2006 y viceversa, frente a lo cual se acompañaron copias, en las que se acredita que ambas fueron notificadas el 7 de julio de 2009.

Al respecto, aclaró que la Directora Seccional de Impuestos de Tuluá, mediante Oficio No. 121201-2000629 del 28 de octubre de 2009, envió nuevamente el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión No. 21412009000016 y le comunicó que el anexo correspondiente al cuarto bimestre se encontraba en la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali.

Agregó que los hechos, pruebas y fundamentos jurídicos invocados en el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión No. 21412009000016 de 6 de julio de 2009 se ajustaron a las modificaciones que numéricamente aparecen reflejadas en la hoja gestor del acto oficial identificado con el mismo número, por lo que el hecho de que se hayan trocado los documentos por un error involuntario, no implica que se configure nulidad por falsa motivación.

Con fundamento en los artículos 19 [3] y 28 [7] del Código de Comercio y, 271 del CPC, aseveró que el incumplimiento de la obligación de registrar los libros de contabilidad en la Cámara de Comercio impide la aceptación de la

prueba contable para demostrar los hechos económicos contenidos en los denuncios fiscales.

Expresó que, con base en los «documentos, pruebas y verificaciones» realizadas a la contribuyente, se advirtió que, frente a las compras e impuestos descontables, los únicos soportes contables suministrados fueron facturas de compra y facturas de venta de chatarra, expedidos aparentemente por la proveedora Alejandra Colorado Giraldo, hecho que no resulta suficiente para su aceptación, toda vez que no fue posible constatar ni comprobar la existencia real del proveedor mediante los cruces de información y los impuestos descontables no fueron contabilizados en debida forma, ni en oportunidad.

Respecto de la sanción por inexactitud, indicó su procedencia conforme con el artículo 647 del E.T., ya que la contribuyente en sus declaraciones privadas incluyó costos inexistentes e impuestos descontables provenientes de compras simuladas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en sentencia de 30 de mayo de 2013, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

En lo concerniente a la solicitud de nulidad de los requerimientos especiales, emitió pronunciamiento inhibitorio, a cuyo efecto indicó que, conforme con la

jurisprudencia del Consejo de Estado²⁰, estos actos son de simple trámite, que no crean una situación jurídica de carácter particular, motivo por el cual no son objeto de control judicial.

Adujo que en desarrollo de las diligencias de inspección tributaria, las funcionarias comisionadas dejaron constancia en las actas sobre los hechos y pruebas encontradas, y las suscribieron y notificaron a la contribuyente el mismo día en el que se llevaron a cabo, conforme con lo previsto en el artículo 779 del E.T.

Anotó que el traslado al contribuyente del acta de visita de la inspección tributaria es obligatorio siempre y cuando no proceda requerimiento especial o traslado de pliego de cargos, lo que para el caso concreto no aplica, en razón a que, previo a proferir los actos oficiales, se expidió requerimiento especial, frente al cual la actora ejerció su derecho a la defensa.

Respecto de la presunta violación al debido proceso por indebida motivación de las liquidaciones oficiales de los bimestres 3 y 4, señaló que, no obstante que los anexos informativos de esas liquidaciones fueron enviados trocados, lo cierto es que fueron notificados a la contribuyente, quien podía distinguir a cuál acto administrativo correspondían los anexos y, por tanto, no se afectó la validez de los actos demandados.

En cuanto al rechazo de compras e impuestos descontables, indicó que la contribuyente que participó en las operaciones económicas de la demandante como proveedora (Alejandra Colorado Giraldo), se encuentra inscrita en la Cámara de Comercio de Cali desde el 21 de octubre de 2005,

²⁰ Sentencia de 18 de marzo de 2010, Exp. 17452, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

cuenta con Nit. 1.130.614.852 desde el 25 de octubre de 2005, reconocida dentro del régimen común en ventas y ostenta inscripción en Industria y Comercio del municipio de Cali, con lo que se demuestra su existencia en el ámbito comercial y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Advirtió que si bien, la proveedora de la actora no ha cumplido con su deber legal de actualizar la dirección de residencia en el RUT, ello no es indicio para determinar que no existe jurídicamente, a cuyo efecto, resaltó que dentro de la actuación administrativa no se encuentra acreditado que la DIAN haya declarado como proveedor ficticio a la señora Alejandra Colorado, y que la demandada expidió los actos acusados con base en supuestos, ya que las pruebas allegadas al expediente cuentan con la tarifa legal probatoria, y sirven para solventar la realidad de las transacciones realizadas dentro de los periodos en discusión.

Indicó que la ley tributaria exige al menos la expedición de facturas con el lleno de los requisitos legales y el pago del IVA, para comprobar las operaciones registradas en las declaraciones privadas, y sobre estos documentos no se apreció tacha de falsedad por parte de la DIAN.

Adujo que como la actora presentó el soporte de las transacciones realizadas con el proveedor principal, con el lleno de los requisitos de una factura de venta según lo dispuesto por el artículo 771-2 del E.T., los impuestos descontables registrados en las declaraciones privadas deben ser aceptados.

Por último, señaló que la sanción por inexactitud es improcedente, por cuanto la contribuyente demostró que los hechos y las cifras denunciadas son completos y verdaderos.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

La recurrente sostuvo que los únicos soportes contables suministrados por la contribuyente fueron las facturas de compra y venta, pero que con el fin de revisar los registros del libro auxiliar de caja se solicitaron los comprobantes de egresos y recibos de caja elaborados durante el periodo 2006, ante lo cual la señora Muñoz Marín no dio respuesta concreta.

Insistió en que no fue posible constatar, a través de los cruces de información, la existencia de la proveedora informada por la demandante, con quien realizó las operaciones económicas, pues se constató que en la dirección reportada en el RUT no se encontraba ubicado ningún establecimiento de comercio, sino que correspondía a una residencia en la cual desconocían al contribuyente del cruce, lo que se confirmó con la devolución del requerimiento ordinario enviado por la Administración.

Señaló que si bien, las compras y el IVA descontable declarado por la contribuyente estarían soportados en facturas expedidas, aparentemente por la proveedora Alejandra Colorado Giraldo, este hecho no es suficiente para su aceptación, toda vez que en la realidad no fue posible su constatación y la comprobación de la existencia real del proveedor mediante los cruces de información y, porque los impuestos descontables no fueron contabilizados en debida forma y en la oportunidad para ser aceptados como tales.

Advirtió que dentro del proceso administrativo, a la demandante se le solicitó el balance de comprobación de diciembre 31 de 2006, el anexo a la declaración de renta y los listados de libros auxiliares de las cuentas de ingresos y los libros de contabilidad, documentos que manifestó no poseer, ni tampoco contaba con libros ni documentos relacionados con el movimiento de caja.

Agregó que se profirieron requerimientos ordinarios a las direcciones reportadas en el RUT por cuatro proveedores a quienes la demandante efectuó compras, los cuales fueron devueltos por las causales «*dirección errada*», «*no reside/ se trasladó*», «*no lo conocen*», con lo que se concluyó que la totalidad de los proveedores de la contribuyente tienen desactualizada o es errada la información consignada.

Indicó que se revisó en el sistema de cuenta corriente y el programa gestión central de las declaraciones tributarias presentadas por los proveedores de la contribuyente, Jaime Alberto Pineda, Edgar Aurelio Ramírez, María Lucía Colorado y Alejandra Colorado, y se identificó que con excepción de la señora Alejandra Colorado, ninguno de los demás presentó declaraciones de impuestos a las ventas ni sobre la renta en el año gravable 2006.

Insistió en que el simple hecho de presentar unas facturas de compra y de venta sin comprobantes de ingresos y/o egresos que permitan soportar y comprobar las transacciones realizadas no es suficiente para la procedencia de los impuestos descontables. A lo anterior, se suma que la contribuyente no tenía liquidez, ni un patrimonio, ni garantes o codeudores, que respaldaran los préstamos supuestamente obtenidos para efectuar las compras de chatarra por más de tres mil millones de pesos, teniendo en

cuenta que la suma por concepto de «préstamos» fue de \$192.000.000, de los cuales, a 26 de mayo de 2009, adeudaba \$158.000.000.

Con fundamento en los artículos 51 del C.Co. y 774 y 781 del E.T., enfatizó que el contribuyente que no cumple con la obligación de presentar los comprobantes y demás documentos cuando la administración lo exige, soporta la carga de la prueba, de una parte, el indicio en contra de él, y de otra, el desconocimiento de los impuestos descontables.

Concluyó que las supuestas compras a proveedores que no demuestran capacidad económica ni infraestructura, son hechos simulados de acuerdo con los indicios señalados, con lo cual queda desvirtuada la realidad de tales operaciones, teniendo en cuenta la prevalencia de la verdad real sobre la formal.

Con base en lo anterior, expresó que es procedente la sanción por inexactitud, conforme con el artículo 647 del E.T.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte **demandada** solicitó que se revocara la sentencia apelada, para lo cual reiteró los argumentos aducidos en el recurso de apelación.

La parte **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se discute la legalidad de los actos demandados objeto de control judicial, por medio de los cuales la DIAN modificó las declaraciones del impuesto sobre las ventas presentadas por la demandante, correspondientes a los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2006.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, le corresponde a la Sala determinar la procedencia (i) del rechazo de las compras de chatarra e impuestos descontables declarados por la actora en los referidos periodos gravables, y de (ii) la sanción por inexactitud.

El artículo 746 del Estatuto Tributario prevé la presunción de veracidad de las declaraciones privadas, en los siguientes términos:

«Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.»

La Sala ha precisado que esta norma establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que consignó en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos²¹.

En el mismo sentido, esta Corporación ha señalado que la Administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y

²¹ Sentencias de 1 de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 14 de julio de 2016, Exp. 20556, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

cifras consignados en las declaraciones privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del Estatuto Tributario²².

Con fundamento en los artículos 746 y 684 del Estatuto Tributario y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la Administración tiene la carga de desvirtuar dicha presunción, 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 DIAN solicita una comprobación especial o cuando la ley exige tal comprobación²³.

El Título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio de las actuaciones tributarias y, concretamente, se refiere a los medios de prueba de los que puede hacer uso tanto la Administración, para desvirtuar la presunción de que trata el artículo 746 citado, como el contribuyente, para respaldar los hechos que declara en el denuncia rentístico²⁴.

El artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en hechos que estén demostrados en el expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con las normas tributarias.

En el caso, se encuentran probados los siguientes hechos:

²² Ver las mismas sentencias.

²³ Sentencia de 18 de octubre de 2012, Exp. 18329, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁴ Sentencia de 1 de marzo de 2012, Exp 17568 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

- Mediante las liquidaciones oficiales de revisión ya referidas, la DIAN modificó las declaraciones del IVA presentadas por la actora para rechazar compras gravadas por \$826.184.000 del 3 bimestre, \$183.785.000 del 4 bimestre, \$853.485.000 del 5 bimestre y \$451.203.000 del 6 bimestre, e impuestos descontables por operaciones gravadas por \$132.189.000 del 3 bimestre, \$29.406.000 del 4 bimestre, \$136.615.000 del 5 bimestre y \$72.192.000 del 6 bimestre y, finalmente impuso sanción por inexactitud por los bimestres en discusión por un total de \$594.267.000²⁵.
- Las compras rechazadas por la Administración por los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2006, fueron las que figuraban como efectuadas con los proveedores EDGAR AURELIO RAMÍREZ, JAIME ALBERTO PINEDA, MARIA LUCIA COLORADO y ALEJANDRA COLORADO GIRALDO²⁶.

Para verificar las operaciones realizadas entre la demandante y los proveedores de materiales de reciclaje, la DIAN practicó las siguientes diligencias:

1. Visita de verificación adelantada el 25 de octubre de 2007 al domicilio de la demandante reportado en el RUT, en la carrera 1 Norte No. 12-26 del municipio de Cartago (Valle), se presentaron las funcionarias de la DIAN comisionadas mediante Oficio Comisorio No. 8221063-001276 de 24 de octubre de 2007²⁷.

²⁵ Fls. 92, 228, 333 y 520 c.a. 1

²⁶ Fls. 96 y 97 c.a. 1

²⁷ Fls. 72 a 74 c.a. 2

2. Inspección contable realizada el 5 de septiembre de 2008 al domicilio de la demandante ordenada mediante auto de inspección contable N° 210632008000016 de 22 de agosto de 2008²⁸.
3. Visita de inspección tributaria adelantada el 5 de septiembre de 2008, como continuación de lo ordenado en el Auto No. 210632008000062 de 27 de mayo de 2008²⁹.

En el acta de visita de 25 de octubre de 2007, suscrita por las funcionarias de la DIAN comisionadas, se dejó constancia de lo siguiente³⁰:

“En la ciudad de Cartago- Valle, a los veinticinco (25) días del mes de octubre de 2007, siendo las 1:20 P.M. las suscritas funcionarias MARCELA VIDAL ORDOÑEZ CEDULA N°. 25.287.967 Popayán TIP 1-25-10 y BEATRÍZ HELENA MOSQUERA SOLANO CEDULA DE CIUDADANÍA N° 66.721.897 DE TULUÁ; de la Administración de Impuestos Nacionales de Tuluá, comisionadas mediante Oficio Comisorio N° 8221063-001276 de fecha 24 de octubre de 2007, se presentaron en la carrera 1ª NORTE N° 12-26, dirección autorizada por el contribuyente mediante oficio, para adelantar la verificación relacionada con las solicitud de devolución radicada bajo el número DI 2006-2007 371 de fecha 22 de octubre de 2007; siendo atendidas por el señor JAIME CARDONA, identificado con la cédula de ciudadanía N° 6.244.118 expedida en Cartago en calidad de contador. Se adelantaron los siguientes hechos:

1. Se solicitaron los balances de comprobación a dic 31 de 2006, el anexo a la declaración de renta de la señora LILIANA MUÑOZ MARÍN y listados de libros auxiliares de las cuentas de ingresos, y libros de contabilidad.

Ante este requerimiento el señor JAIME CARDONA manifestó no poseer los libros de contabilidad y que tampoco están registrados en cámara de comercio de la señora LILIANA MUÑOZ MARÍN, que debe tener balance de comprobación y anexos de la declaración de renta, pero al momento de la visita no se pudo localizar en el domicilio, ubicado en la CR 12 11-13 P 2, de la ciudad de Cartago, se procedió a realizar aviso de citación para que presente dichos documentos.

²⁸ Fls. 150 a 168 c.a. 2

²⁹ Fls. 169 a 190 c.a. 2

³⁰ Fls. 72 a 74 c.a. 2

Únicamente se recibió un libro auxiliar donde registran los ingresos consolidados por comprobante al igual que la cuenta de impuestos generados y descontables, las facturas de venta se encuentran relacionadas por mes y número, discriminando base – impuesto, al igual que los proveedores, (uno a uno)

No posee libro ni documento alguno acerca del movimiento de caja.

Se preguntó al señor CARDONA acerca del movimiento bancario del contribuyente y manifestó que todas las transacciones se realizan en efectivo.

2. Se solicitó soporte de costos y gastos, ante lo cual el señor CARDONA respondió que solo poseen los soportes de facturas de compra y venta, y que no tiene ningún gasto como nómina, arrendamiento, servicios públicos, porque todo esos gastos los cubre la fundación, y que el establecimiento tiene la misma dirección del señor JAVIER CORREA CALLE 10 N° 15-16 P2 donde él también tiene su empresa. (Subraya la Sala)

3. Se solicitó también cálculo para determinar los ajustes por inflación lo cual expresó no tener.

4. Se solicitó relación de los activos fijos e inventarios informados en la declaración de renta año 2006 ante lo cual el señor CARDONA expresó que el activo de \$35.000.000 estaba representado por un vehículo y que el inventario de \$1.356.000 estaba detallado en los anexos de la declaración.

5. Se solicitó soporte de los pasivos declarados, y el señor CARDONA informó que debe existir el soporte y que cuando se presente a la citación será llevado.

6. Se tomaron fotocopias de las facturas de compra de JAIME ALBERTO PINEDA y ALEJANDRA COLORADO. También se tomó fotocopia a dos facturas de venta anuladas 0173 y 0181 del mes de agosto.

De conformidad con lo anterior se procedió a dejar citación a la señora LILIANA MUÑOZ MARÍN, para que se presente el día 29 de octubre de 2007 a las 9 a.m. con la siguiente información.

- BALANCE DE COMPROBACIÓN A DIC 31 DE 2006
- ANEXOS DE LA DECLARACIÓN DE RENTA AÑO 2006
- SOPORTE DE PASIVOS

- RELACIÓN DE ACTIVOS E INVENTARIOS.
[...]"

El 24 de junio de 2008, la DIAN adelantó visita de inspección tributaria nuevamente al domicilio de la demandante, en la que dejó consignado lo siguiente³¹:

“Siendo las 10:00 AM del día 24 de junio de 2008, las funcionarias de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Tuluá, de la División de Fiscalización Tributaria ADRIANA MARIA CALDERON MONTENEGRO y BEATRIZ HELENA MOSQUERA SOLANO comisionadas mediante auto de Inspección Tributaria No. 210632008000062 de fecha 27 de mayo de 2008, se presentaron en el municipio de Cartago- Valle del Cauca, para continuar con las verificaciones propias de la Inspección Tributaria, siendo atendidas por la señora LILIANA MUÑOZ MARÍN identificada con C.C. N° 31.411.991 expedida en Cartago en calidad de CONTRIBUYENTE.

Durante la visita de desarrollaron los siguientes hechos:

1 Se solicitaron los soportes de la declaración de impuesto a las ventas periodo 3 año 2006 recibándose para su revisión las copias de las facturas de venta expedidas por el contribuyente durante el bimestre mayo – junio de 2006 y las facturas de compra que soportan el IVA descontable del mismo bimestre.

2 Se revisaron las facturas de compra y las facturas de venta contra los auxiliares suministrada por el contribuyente durante la investigación por concepto de impuesto de renta año 2006 sin encontrar diferencias entre lo registrado y lo soportado.

3 Con base en los documentos revisados se señaló lo siguiente:

- ❖ Las compras fueron realizadas en su totalidad a Alejandra Colorado Giraldo Nit. 1130.614.852*
- ❖ Las ventas fueron realizadas en su totalidad al señor Luis Enrique Arévalo comercializadas LEAB*
- ❖ Las compras del periodo fueron \$826.946.585 IVA \$ 132.311.454.*
- ❖ Las ventas realizadas en el bimestre fueron \$830.940.685, con un IVA generado de \$132.950.510.*

³¹ Fls. 52 y 53 c.a. 2

- ❖ *La primera factura de venta expedida en el bimestre por el contribuyente fue la número 0153 y la última factura de venta expedida en el bimestre fue la N°0171.*

El 5 de septiembre de 2008, la DIAN adelantó visita de inspección tributaria nuevamente al domicilio de la demandante, para continuar con las verificaciones adelantadas anteriormente, en la que dejó consignado lo siguiente³²:

“Siendo las 3:30 PM del día 05 de septiembre de 2008, las funcionarias de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Tuluá, de la División de Fiscalización Tributaria ADRIANA MARIA CALDERON MONTENEGRO y BEATRIZ HELENA MOSQUERA SOLANO comisionadas mediante auto de Inspección Tributaria No. 210632008000062 de fecha 27 de mayo de 2008, se presentaron en el municipio de Cartago- Valle del Cauca, para continuar con las verificaciones propias de la Inspección Tributaria, siendo atendidas por la señora LILIANA MUÑOZ MARÍN identificada con C.C. N° 31.411.991 expedida en Cartago en calidad de CONTRIBUYENTE.

Durante la visita se desarrollaron los siguientes hechos:

Con motivo de la inspección contable realizada el día de hoy, 5 de septiembre de 2008, mediante Auto No. 21063 2008000016 de fecha 22/agosto/2008 y la inspección tributaria que se adelanta mediante Auto No. 210632008000062 de fecha 27 de mayo de 2008 la contribuyente suministró para su revisión los libros auxiliares: LIBRO AUXILIAR DE IMPUESTOS A LAS VENTAS, DE INGRESOS, COMPRAS, IMPUESTOS DESCONTABLES, CUENTAS POR PAGAR, CUENTAS POR COBRAR, CONTROL CAJA, CONTROL RETENCIÓN EN LA FUENTE, INGRESOS NO OPERACIONALES, CAPITALM CONTROL CUENTA PERSONAL, CONTROL VEHÍCULO, INVENTARIO FINAL, IMPUESTO DE RENTA Y PERDIIDAS Y GANANCIAS. Durante la visita se solicitaron y recibieron las siguientes catorce (14) fotocopias de libros auxiliares:

Control cuentas por pagar, cuentas por cobrar, control caja, control retención en la fuente, ingresos no operacionales, control cuenta personal, control vehículo, inventario final, impuesto de renta y pérdidas y ganancias.

³² Fls. 169 a 171 c.a. 2

Con el fin de revisar los registros del libro auxiliar de caja se solicitaron los comprobantes de egreso y recibos de caja elaborados durante el año gravable 2006, ante lo cual la Sra. LILIANA MUÑOZ MARÍN expuso: pues, eso se hacía, pero como al fin no queda deuda, sino un saldito, eso se botó. (Subraya la Sala)

De acuerdo a la fecha de registro de los libros de contabilidad en la Cámara de Comercio de Cartago, se preguntó a la SRA. LILIANA MUÑOZ MARÍN, por qué sólo hasta el día 25 de agosto de 2008 efectuó el registro de los libros de contabilidad? La Sra. LILIANA MUÑOZ contestó: porque don Jaime (el contador) me parece que él no los había registrado entonces yo fui personalmente a registrarlos. [...]"

Respecto de la comprobación de compras e impuesto a las ventas descontable, la DIAN verificó que la contribuyente Liliana Muñoz Marín informó en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, por los seis bimestres del año 2006, compras por un total de \$3.378.976.000³³, y las facturas de compra expedidas a la contribuyente dieron como resultado un total de \$3.392.957.188 con un IVA del 16% por \$542.873.150, compras que fueron efectuadas a cuatro proveedores, así:

PROVEEDOR	NIT	TOTAL COMPRAS	TOTAL IVA DESCONTABLE
Edgar Aurelio Ramírez	16.204.990-1	17.437.000	2.789.920
Jaime Alberto Pineda	10.267.8736-6	301.805.866	48.288.939
Maria Lucía Colorado	31.407.551-8	138.208.665	22.113.386
Alejandra Colorado Giraldo	1.130.614.852-7	2.935.505.657	469.680.905
	TOTAL	\$3.392.957.188	\$542.873.150

Visto lo anterior, la Administración tributaria procedió a realizar los cruces de información, para lo cual expidió el auto de traslado de pruebas No. 0062 de

³³ Fl. 65 c.a. 2

11 de septiembre de 2008³⁴, en el que se ordenó el traslado de 12 fotocopias del expediente GO 2006 2008 000215 que se le adelantó a la misma contribuyente por una solicitud de devolución del IVA, sobre la que posteriormente se desistió, pero en la que se profirieron los siguientes requerimientos ordinarios y sus respectivas pruebas de entrega, que contienen información relativa a las declaraciones del IVA del año gravable 2006, en los siguientes términos³⁵:

Nº Requerimiento	Nombre	Nit	FECHA DE ENVÍO	FECHA DE DEVOLUCIÓN	CAUSAL DE DEVOLUCIÓN
210632008000164	Edgar Aurelio Ramírez	16.204.990	07/05/2008	19/05/2008	Dirección errada
210632008000165	Maria Lucia Colorado	31.407.551	07/05/2008	19/05/2008	No reside/ se trasladó
210632008000166	Jaime Alberto Pineda	10.267.873	07/05/2008	19/05/2008	No reside/ se trasladó
210632008000167	Alejandra Colorado Giraldo	1130.614.852	07/05/2008	19/05/2008	No lo conocen

La DIAN expidió también requerimiento ordinario No. 210632007000284 de 23 de noviembre de 2007³⁶, en el que se requirió a la señora Alejandra Colorado Giraldo, en calidad de proveedora de la demandante, el cual fue devuelto con la causal «*trasladado/no reside*»³⁷, siendo la dirección suministrada por esta en el RUT, es decir, carrera 16 N° 8-47 de la ciudad de Cali, que también coincide con la dirección registrada por el proveedor en el registro mercantil de la Cámara de Comercio³⁸.

En relación con los libros y documentos de contabilidad de la contribuyente, la DIAN identificó lo siguiente:

- El libro destinado como mayor y balance presentó registrados los asientos del año gravable 2006 sin especificar el código contable de

³⁴ Fl. 185 c.a. 2

³⁵ Fls. 187 a 198 c.a. 2

³⁶ Fls. 83 a 87 c.a. 2

³⁷ Fls. 88, 112 c.a. 2

³⁸ Fl. 96 c.a. 2

cada una de las cuentas, además en los asientos contables correspondientes al mes de enero de 2006³⁹, presenta anulación sin aclararse el motivo de la misma, ni poseer la firma del contador que realizó la anulación.

- En los asientos correspondientes al mes de diciembre de 2006, presentó tachón en la columna crédito⁴⁰.
- La contribuyente, tanto en los libros mayores como en los registros auxiliares, hace referencia a comprobantes de contabilidad mensuales, sin embargo, dentro de la investigación tributaria la demandante no suministró comprobantes de contabilidad para su revisión.
- La demandante solamente aportó las facturas de compra y venta.
- Los libros (registros) auxiliares no permiten con relación a los libros mayores conocer las transacciones individuales, conocer los códigos que identifiquen las cuentas y controlar el movimiento de las mercancías, sea por unidades o por grupos homogéneos.
- La contribuyente renovó el registro ante la Cámara de Comercio del municipio de Cartago hasta el 25 de agosto de 2008, tal como se ve en el certificado de matrícula mercantil⁴¹.
- Todas las transacciones comerciales de la señora Muñoz Marín eran realizadas, según sus propias declaraciones⁴², en efectivo, no obstante, en la investigación se recibió registro auxiliar de una cuenta personal en el banco AV VILLAS⁴³, situación que concuerda con la información obtenida por la Administración al consultar en el sistema de información exógena⁴⁴.

³⁹ Fl. 159 c.a. 2

⁴⁰ Fl. 163 c.a. 2

⁴¹ Fl. 146 c.a. 2

⁴² Fls. 72 a 74 c.a. 2

⁴³ Fl. 180 c.a. 2

⁴⁴ Fl. 59 c.a. 2

Se advierte también que la DIAN, al recibir las facturas de compra y venta aportadas por la demandante (en las que soportaban las operaciones económicas realizadas con la señora Alejandra Colorado Giraldo, una de sus proveedoras), procedió a realizar el cruce de esa información, sin embargo, no le fue posible su constatación por la imposibilidad de comprobar la existencia real de la proveedora.

En consecuencia, como motivo del rechazo de los impuestos descontables efectuados en los actos administrativos acusados, la DIAN planteó la falta de prueba de las operaciones ante la imposibilidad de verificar la información consignada en las declaraciones privadas de la actora con los registros contables y soportes externos de los proveedores. Ello, por cuanto no fue posible ubicarlos en las direcciones reportadas en el RUT.

Además, estableció que los proveedores de la demandante, JAIME ALBERTO PINEDA VALENCIA, EDGAR AURELIO RAMÍREZ y MARIA LUCÍA COLORADO RAMÍREZ, se encuentran omisos de presentar las declaraciones de Renta y del IVA por el año gravable 2006⁴⁵.

Es claro también que ante la necesidad de verificar las compras realizadas por la actora y los impuestos descontables, la DIAN, en ejercicio de sus facultades de investigación y fiscalización, en desarrollo de lo establecido en el artículo 684 del Estatuto Tributario, solicitó los comprobantes de egresos y recibos de caja elaborados durante el año gravable en discusión, ante lo cual

⁴⁵ Fl. 267 c.a 2

la demandante expresó «*pues eso se hacía, pero como al fin no quedó deuda, sino un saldito, eso se botó*»⁴⁶.

Asimismo, al efectuar cruces de información, la DIAN detectó que en la información exógena no aparece reportada ninguna operación entre la señora Muñoz Marín y los proveedores referidos, a pesar de la cuantía, conclusión que no fue desvirtuada por la actora.

Para la Sala, el acervo probatorio recaudado por la DIAN desvirtúa la realidad de las supuestas operaciones de compra de chatarra, de las cuales se derivan los impuestos descontables solicitados por la contribuyente.

Así las cosas, la Sala advierte que si bien la demandante presentó algunas facturas tendientes a demostrar la realización de las operaciones económicas con sus proveedores, como se vio, no fue posible para la Administración verificar la contabilidad de ellos porque no residían en el domicilio registrado en el RUT.

Precisado lo anterior y teniendo en cuenta que las pruebas recaudadas por la DIAN no fueron desvirtuadas por la actora, a juicio de la Sala, las mismas permiten concluir la inexistencia de las operaciones de compra supuestamente realizadas (simuladas) entre la accionante Liliana Muñoz Marín y los referidos proveedores.

Adicionalmente, contrario a lo que sostuvo el *a quo*, a pesar de las facturas de compra de chatarra aportadas por la actora, no existe otro soporte

⁴⁶ Fls. 169 y 170 c.a 2

contable de los costos e impuestos descontables, tal como lo verificó la Administración en las actas de las inspecciones tributarias practicadas, que demostraran la realidad de la operación económica.

De igual forma, se advierte que, como lo ha señalado esta Sección⁴⁷, no era necesaria la declaratoria de proveedor ficticio, por cuanto ésta no constituye un requisito previo para el rechazo de los impuestos descontables por concepto de compras, porque la normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de tal factor no condicionan el eventual rechazo a dicha declaración.

En consecuencia, analizadas en conjunto las pruebas obrantes en el expediente, la Sala considera que el acervo probatorio recopilado en la investigación tributaria le resta la fuerza probatoria a las facturas, en tanto con el mismo se desvirtuaron las operaciones de compra de chatarra que la demandante declaró.

Si bien es cierto que las facturas son la prueba idónea en materia de costos e impuestos descontables, no lo es menos que, 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.

Con fundamento en lo anterior y en desarrollo de la prevalencia de la verdad real sobre la formal, es claro que ante la inexistencia de las operaciones de

⁴⁷ 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.

compra, resulta procedente el rechazo de tales compras y de los impuestos descontables declarados por la actora en los periodos discutidos.

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

Lo anterior resultaría suficiente para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

No obstante, se dará aplicación al criterio fijado por la Sala, en oportunidad anterior⁴⁸, en la cual, frente a los límites que tiene el superior al decidir el recurso de apelación, precisó que en los casos en que la administración es el único apelante porque la sentencia fue favorable al administrado y, por ende, éste carecería de interés para apelar, *«le corresponde a la Sala analizar el argumento que en primera instancia no prosperó en favor de la parte demandante»*, toda vez que:

«[...] el superior tiene el deber de estudiar los otros argumentos o razones expuestos en la demanda, para garantizar así el principio de congruencia y de igualdad de las partes o simetría procesal, que se informan, ambos, en el derecho a la tutela judicial efectiva –que le impone el estudio y decisión de todo lo reclamado por el actor-, en el derecho de contradicción –que le asegura al demandado que únicamente está llamado a resistirse a lo que le fue formulado de manera expresa- y el derecho a la igualdad –que supone relativa

⁴⁸ Sentencia 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, MP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. El mismo sentido, los fallos de 4 de mayo de 2015, Exp. 20594, y de 4 de noviembre de 2015, Exp. 21177, MP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

paridad de las partes, sin que pueda encontrarse ninguna de ellas en situación de inferioridad jurídica».

En el presente asunto, la demandante invocó la nulidad de los «*requerimientos especiales*», para lo cual adujo que la Administración ordenó la práctica de una inspección tributaria que se llevó a cabo el 24 de junio de 2008, en la que, en su entender, no se dio cumplimiento a lo establecido por el artículo 779 del Estatuto Tributario, pues no se notificó tal diligencia luego de finalizada, y el acta solamente fue suscrita por una de las dos funcionarias que adelantaron el trámite.

Y alegó violación del debido proceso, por desconocimiento de los artículos 712 y 730 [4] y [5] del Estatuto Tributario, que concretó en que la DIAN le notificó la liquidación oficial de revisión correspondiente al tercer bimestre del año gravable 2006, acompañada del anexo explicativo de la liquidación oficial del cuarto bimestre del mismo periodo y viceversa, motivo que calificó de falsa motivación, pues los valores de las compras, impuestos descontables y sanciones determinados oficialmente no correspondían con las declaraciones privadas.

Frente a la aducida nulidad de los requerimientos especiales, se observa que, como lo expresó el tribunal con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado, tales actos son de trámite, por lo que no son objeto de control judicial, situación que aparejó el pronunciamiento inhibitorio del *a quo* frente a los mismos.

Sobre la materia, en jurisprudencia reiterada la Sala⁴⁹ ha precisado que:

⁴⁹ Ver entre otras, las sentencias de 18 de marzo de 2010, Exp. 17452, C.P. y de 30 de agosto de 2016, Exp. 21031, MP. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

*«El **requerimiento especial es un acto de trámite**, que no crea una situación jurídica particular, en el que se proponen al contribuyente las modificaciones que la Administración pretende efectuar a la declaración privada y que debe ser expedido como acto previo a la liquidación oficial de revisión. Por tanto, atendiendo a su naturaleza **no es, autónomamente, un acto objeto de control jurisdiccional**».*

Por lo demás, del expediente surge que la Administración aplicó integralmente el artículo 779 del E.T., toda vez que dentro de la investigación que precedió a la expedición de los actos demandados (liquidaciones oficiales y resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración), las actas de las diligencias en general y la de Visita de Inspección Tributaria de 24 de junio de 2008 en particular, cumplieron las formalidades exigidas.

En efecto, la citada acta de visita 24 de junio de 2008⁵⁰, fue suscrita por las funcionarias que adelantaron la diligencia, así como por la contribuyente Liliana Muñoz Marín, en la misma se dejó constancia de los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustentó y, se le dio traslado con ocasión de los respectivos requerimientos especiales, frente a los cuales la actora ejerció los derechos de defensa y contradicción, así como respecto de los actos definitivos contenidos en las correspondientes liquidaciones oficiales de revisión.

De otro lado, en cuanto a la alegada violación al debido proceso por falsa motivación de las liquidaciones oficiales, se advierte que, así como lo señaló el tribunal, si bien los anexos informativos de tales liquidaciones fueron enviados trocados o cambiados, lo cierto es que todos fueron notificados por

⁵⁰ Fls. 52 ss. de los cuadernos de antecedentes 2, 3, 4 y 5.

la Administración a la contribuyente, la Administración expuso las respectivas explicaciones para aclarar la situación, de modo que la actora podía distinguir a qué acto administrativo pertenecía cada anexo y, por tanto, no se advierten los motivos de ilegalidad endilgados en la demanda, máxime cuando la demandante ejerció en forma integral sus derechos de defensa y contradicción.

En consecuencia, no se presentan las vulneraciones alegadas por la actora.

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 a la actora es procedente, pues en las declaraciones del IVA de los bimestres 3, 4, 5 y 6 de 2006 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 2016⁵¹, 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 Tributario⁵², fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁵³, 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, solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre las ventas de los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2006, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud, así:

⁵¹ 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.

⁵² **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.

⁵³ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

Tercer [3] Bimestre año 2006

Liquidación de la sanción por inexactitud

	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
Saldo a pagar determinado	\$132.828.000	\$132.828.000
Menos saldo a pagar según declaración de ventas	\$639.000	\$639.000
Base para determinar la sanción	\$132.189.000	\$132.189.000
Porcentaje aplicado por sanción	160%	100%
Valor sanción	\$211.502.000	\$132.189.000
SANCIÓN	\$211.502.000	\$132.189.000

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
TOTAL IMP A CARGO/ IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$132.828.000	\$132.828.000	\$132.828.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	\$132.189.000	\$0	\$0
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	\$132.189.000	\$0	\$0
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	\$639.000	\$132.828.000	\$132.828.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	\$639.000	\$132.828.000	\$132.828.000
SANCIÓNES	\$0	\$211.502.000	\$132.189.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$639.000	\$344.330.000	\$265.017.000

Cuarto [4] Bimestre año 2006

Liquidación de la sanción por inexactitud

	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
Saldo a pagar determinado	\$29.713.000	\$29.713.000
Menos saldo a pagar según declaración de ventas	\$307.000	\$307.000
Base para determinar la sanción	\$29.406.000	\$29.406.000
Porcentaje aplicado por sanción	160%	100%
Valor sanción	\$47.050.000	\$29.406.000
SANCIÓN	\$47.050.000	\$29.406.000

CONCEPTOS	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
TOTAL IMP A CARGO/ IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$29.713.000	\$29.713.000	\$29.713.000
IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	\$29.406.000	\$0	\$0
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	\$29.406.000	\$0	\$0
TOTAL A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	\$307.000	\$29.713.000	\$29.713.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	\$307.000	\$29.713.000	\$29.713.000
SANCIONES	\$0	\$47.050.000	\$29.406.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$307.000	\$76.763.000	\$59.119.000

Quinto [5] Bimestre año 2006

Liquidación de la sanción por inexactitud

	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
Saldo a pagar determinado	\$138.053.000	\$138.053.000
Menos saldo a pagar según declaración de ventas	\$423.000	\$423.000
Base para determinar la sanción	\$137.630.000	\$137.630.000
Porcentaje aplicado por sanción	160%	100%
Valor sanción	\$220.208.000	\$137.630.000
SANCION	\$220.208.000	\$137.630.000

CONCEPTOS	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
TOTAL IMP A CARGO/ IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$137.038.000	\$138.053.000	\$138.053.000
IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	\$136.615.000	\$0	\$0

TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	\$136.615.000	\$0	\$0
TOTAL A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	\$423.000	\$138.053.000	\$138.053.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	\$423.000	\$138.053.000	\$138.053.000
SANCIONES	\$0	\$220.208.000	\$137.630.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$423.000	\$358.261.000	\$275.683.000

Sexto [6] Bimestre año 2006

Liquidación de la sanción por inexactitud

	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
Saldo a pagar determinado	\$72.632.000	\$72.632.000
Menos saldo a pagar según declaración de ventas	\$440.000	\$440.000
Base para determinar la sanción	\$72.192.000	\$72.192.000
Porcentaje aplicado por sanción	160%	100%
Valor sanción	\$115.507.000	\$72.192.000
SANCION	\$115.507.000	\$72.192.000

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
TOTAL IMP A CARGO/ IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$72.632.000	\$72.632.000	\$72.632.000
IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	\$72.192.000	\$0	\$0
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	\$72.192.000	\$0	\$0
TOTAL A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	\$440.000	\$72.632.000	\$72.632.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	\$440.000	\$72.632.000	\$72.632.000
SANCIONES	\$0	\$115.507.000	\$72.192.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$440.000	\$188.139.000	\$144.824.000

En

mérito a 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

REVÓCANSE Los numerales 2, 3 y 4 de la sentencia de 30 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca y, en su lugar:

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de las Liquidaciones Oficiales de Revisión N° **212412009000016 del 06 de julio de 2009, 212412009000017 del 06 de julio de 2009, 212412009000018 del 24 de julio de 2009 y 212412009000019 del 27 de julio de 2009**, y de las Resoluciones No. **900106 del 23 de julio de 2010, 0007 del 30 de julio 2010, 900112 del 02 de agosto de 2010 y 900116 del 03 de agosto de 2010**, mediante las cuales la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tuluá modificó las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes a los períodos 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2006 presentadas por la señora Liliana Muñoz Marín, 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, FÍJASE la sanción por inexactitud y el saldo a pagar a cargo de la señora Liliana Muñoz Marín, en los valores liquidados en la parte motiva de esta providencia.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia de 30 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca

RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva para representar a la DIAN, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 27 del cuaderno 6.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ