**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Bogotá, D. C., catorce (14) de julio de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación: 08001-23-33-000-2014-01157-01 (23875)**

**Demandante: Natali Álvarez Ferreira**

**Demandada: DIAN**

**Temas: IVA. 1.° bimestre de 2011. Rechazo de ingresos, compras, impuestos descontables y retenciones. Operaciones simuladas. Valoración probatoria.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 13 de abril de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas (f. 706 cp2):

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante liquidación oficial de revisión, la DIAN modificó la autoliquidación del IVA de la actora por el 1.° bimestre de 2011, en el sentido de rechazar la totalidad de los ingresos, compras e impuestos descontables, e imponer sanción por inexactitud (ff. 67 a 94 cp1). Tras ser recurrida, fue confirmada en su integridad mediante la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (ff. 95 a 117 cp1).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 1 y 2 cp1):

**Primera:** Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412013000124, del 10 de julio de 2013, proferido por el Jefe de División de Gestión Liquidación de la DIAN.

**Segunda:** Declárese la nulidad de la Resolución nro. 900.170, del 28 de mayo de 2014, proferida por la subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica.

**Tercera:** Como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene:

Se confirme la declaración privada del IVA correspondiente al primer 1.° bimestre del 2011 presentada por el contribuyente.

Devolver el saldo a favor de seiscientos diez millones cuatrocientos cincuenta mil pesos ($610.450.000), como impuesto descontable por operaciones gravadas, consignada en la declaración privada presentada por el contribuyente más los intereses moratorios causados como consecuencia del proceso de devolución.

El archivo del expediente.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 2.°, 29, 209 y 363 de la Constitución; [488](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=614), [495](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=621), [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919), [743](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920), [745](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922), [746](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) y 772 a 777 del ET (Estatuto Tributario); 2.°, 3.°, 35, 103, 104 y 138 del CPACA (Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo); 4.°, 174, 187, 248, 249, 250 del CPC (Código de Procedimiento Civil) y 6.° del Decreto 380 de 1996. El concepto de violación planteado se resume así (ff. 5 a 60 cp1):

Adujo que la demandada vulneró su derecho al debido proceso al otorgarle mayor valor probatorio a la prueba indiciaria, siendo que, a través de los medios de prueba directos la demandante demostró que las operaciones declaradas fueron reales, lo cual fue reafirmado por los representantes legales de las sociedades a las que les compró y vendió la chatarra en el período investigado, de acuerdo con la prueba testimonial practicada por la Administración. Sostuvo que el saldo a favor que fue pedido en devolución correspondía a las retenciones en la fuente que le practicó una de sus clientes y agregó que la autoridad no tuvo en cuenta que en el negocio de la chatarra no se requiere de una infraestructura de producción o almacenamiento, sino que se ejerce a partir de la recolección de los residuos para luego comercializarlos y el pago se realiza generalmente en efectivo. Con base en lo anterior, sostuvo que no incurrió en la conducta sancionable de inexactitud y, de haberlo hecho, fue bajo un error de interpretación del derecho aplicable, pues el debate se originó debido a la divergencia entre las partes sobre la realidad de las operaciones de compra y venta de chatarra. Igualmente, consideró que tampoco era procedente la multa atribuida al contador de la demandante pues se desvirtuó lo glosado por la Administración.

**Contestación de la demanda**

Se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 503 a 519 cp2). Manifestó que a la contribuyente se le garantizó el derecho al debido proceso, pues tuvo la oportunidad de presentar pruebas y controvertir las recaudadas por la Administración. Sin embargo, fueron insuficientes los medios de prueba contables que aportó la actora, pues, halló indicios a partir de los testimonios practicados, de los momentos en que los proveedores se inscribieron en el Rut y posteriormente cancelaron dicho registro, así como del comportamiento financiero de los mismos; con base en los anteriores hechos, concluyó que las operaciones declaradas por la actora no se llevaron a cabo en la realidad, sino que constituyeron un mecanismo para que sus clientes obtuvieran beneficios fiscales, aspecto que la actora no pudo desvirtuar. Por lo dicho, defendió la procedencia de la sanción por inexactitud.

Sobre la sanción al contador de la actora, aseguró que no fue agotada la actuación administrativa por el contador, quien no interpuso el recurso de reconsideración.

**Sentencia apelada**

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas (ff. 692 a 706 cp2). Consideró que la Administración ejerció ampliamente su facultad de fiscalización dentro de la cual halló serias inconsistencias en las operaciones declaradas por la contribuyente respecto del IVA del bimestre 1.° de 2011, pues, pese a que estuvieron soportadas contablemente, la actora no pudo demostrar que estas se hubieran llevado a cabo en la realidad y, en cambio, la DIAN construyó indicios que llevaban a concluir su simulación. Así, concluyó que los documentos contables sobre los cuales la actora constituyó su defensa eran insuficientes para acreditar la realidad de las operaciones que fueron rechazadas mediante los actos enjuiciados y, por lo mismo, se debía mantener la multa por inexactitud. No se pronunció sobre la sanción al contador de la demandante.

**Recurso de apelación**

La actora apeló la decisión del tribunal (ff. 713 a 723 cp2) y, con ese fin, aseveró que el tribunal valoró indebidamente los medios de prueba que obraban en el plenario y no tuvo en cuenta sus argumentos relacionados con la forma de operación del negocio de la compra y venta de chatarra. Reafirmó que los actos administrativos eran ilegales, en tanto el saldo a favor que fue pedido en devolución se originó en las retenciones en la fuente que una de sus clientes le practicó, lo cual estaba soportado en el certificado de retención; y porque se fundaron en indicios y pruebas testimoniales que no desvirtúan la realidad de la compra y venta de chatarra, la cual estimó que se acreditaba de manera suficiente con su contabilidad y las facturas. Con base en ello, reiteró que la sanción por inexactitud era improcedente; no insistió en el cargo respecto de la sanción al contador.

**Alegatos de conclusión**

La demandada defendió el fallo apelado, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (ff. 3 a 5 cp3). Por su parte, la demandante y el ministerio público guardaron silencio.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primer grado, que negó las pretensiones de la demanda. Concretamente, se debe determinar si los medios de prueba allegados por la demandante desvirtúan lo glosado por la autoridad de impuestos para desconocer las ventas y compras realizadas por la actora durante el 1.° bimestre del año 2011 y si, por cuenta de ello, la Administración y el *a quo* incurrieron en una indebida valoración probatoria. Superado ese análisis, se estudiará la sanción por inexactitud.

2- La actora acusó de ilegales los actos demandados, debido a que la demandada no tuvo en consideración las pruebas documentales que resultaban idóneas para demostrar la procedencia de todos los rubros consignados en la declaración del IVA del 1.° bimestre de 2011 y, en cambio, los rechazó a partir de pruebas indiciarias que no tenían la entidad de desvirtuar los documentos contables allegados. La demandada, por su parte, defendió la legalidad de los actos acusados debido a que la actora no pudo acreditar que las operaciones rechazadas se hubieran llevado a cabo realmente y, en cambio, sí se pudo demostrar mediante indicios que estas operaciones fueron simuladas. El *a quo* dio la razón a la demandada bajo la consideración de que la actividad probatoria que la Administración ejerció no fue desvirtuada por la demandante, pues, resultaba insuficiente la contabilidad y facturas allegadas por la contribuyente, dado que estos medios de prueba no acreditaban la realidad material de las operaciones. Ante estas consideraciones, la demandante, apelante única, reprochó que el tribunal incurrió en una indebida valoración probatoria de las pruebas contables allegadas en sede administrativa y los testimonios practicados por la Administración a sus clientes y a uno de sus dos proveedores, pues, a su juicio, estos medios de prueba daban cuenta de que las operaciones de compra y venta de chatarra sí fueron reales y daban lugar al saldo a favor que fue pedido en devolución, dado que este provino de las retenciones del IVA que le practicó una de sus dos clientes.

A partir de lo anterior, se debe determinar si los medios de prueba tales como contabilidad de la demandante, facturas, certificado de retención y los testimonios practicados por la Administración tuvieron la entidad de demostrar la realidad de las operaciones de compra y venta de chatarra que la actora registró en su declaración del IVA del 1.° bimestre de 2011.

2.1- Para decidir, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto, entre otras, en las sentencias del 05 de febrero de 2019 (exp. 22240, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 02 de octubre de 2019 (exp. 24359 y 22682, CP: Milton Chaves García), 05 de marzo de 2020 (exp. 21859, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), 19 de agosto de 2021 (exps. 23823 y 24827, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y, en particular, la sentencia del 19 de febrero de 2020 (exp. 22293, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), que decidió un asunto de similares características, entre las mismas partes, pero en relación con la sanción de proveedor ficticio impuesta a la actora debido a las operaciones de venta de chatarra efectuada durante el bimestre debatido.

2.2- En aras de atender esa cuestión y, dado que el rechazo de las compras y ventas de chatarra efectuadas por la contribuyente durante la vigencia en discusión estuvo sustentado en la simulación de dichas transacciones, se debe partir de considerar que la simulación es una anomalía negocial en la que las partes dan al negocio que procuran celebrar una apariencia jurídica distinta, con el propósito de no revelar ante terceros el verdadero contenido del negocio llevado a cabo. Por eso, se trata de una ocultación fáctica, pues los sujetos involucrados esconden la realidad de su relación contractual bajo la apariencia de otra figura o encubren mediante un negocio la ausencia de todo ánimo negocial. Con lo cual, el fenómeno simulatorio es una pura cuestión de hecho, que versa sobre la realidad de los acontecimientos y no sobre su calificación jurídica, por lo cual debe ser demostrado por el interesado en cada caso concreto.

2.3- Ahora bien, ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba para acreditar la existencia de la simulación, de ahí que su demostración se enmarque en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 175, inciso 1.°, del CPC, hoy recogido por el artículo 165 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012) y, en consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» ([artículo 743](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920) del ET), que para el caso sería la simulación de las operaciones de compra cuestionadas.

Es por eso que el indicio sirve como medio de prueba en materia de simulación, comoquiera que quienes simulan, usualmente, no conservan evidencia que dé cuenta directa de la manifestación real que oculta el negocio simulado. De suerte que, la simulación debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, esta se colija. Así, un hecho base debe estar plenamente demostrado en el proceso mediante otros medios de prueba; al paso que, dicho hecho indicador debe tener la propiedad de demostrar otro (*i. e.* el hecho indicado), mediante un proceso de inferencia lógica, con fundamento en las reglas de la experiencia.

2.4- A su vez, de acuerdo con el principio general de la carga de la prueba contenido en el artículo 177 CPC, reiterado por el artículo 167 CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. *A contrario sensu*, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad quien, de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Ello obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Ahora, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante (sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

2.5- Adicionalmente, aunque la factura constituye un medio de prueba idóneo para acreditar operaciones de compra y venta, la Sala reitera que, en ejercicio de sus potestades de fiscalización, a fin de determinar la correcta liquidación del tributo incorporada en las declaraciones tributarias, la Administración puede contrastar, mediante otros medios probatorios, la realidad de las operaciones soportadas en ellas. Así, la autoridad fiscal puede requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o declaraciones y, en general, adelantar las investigaciones que estime convenientes a efectos de comprobar, real y adecuadamente, los hechos económicos de donde derivan obligaciones tributarias, sin que sea necesario acudir a la tacha de falsedad.

De ahí que sea posible desvirtuar, mediante otros medios de prueba (entre ellos, la prueba indiciaria) la existencia fáctica del negocio jurídico que se alega estar soportado en una factura de venta[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45411#cite_note-1) (sentencia del 14 de abril de 2022, exp. 23989, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); en otras palabras, es posible probar la simulación del negocio jurídico que se documenta o soporta en la factura.

3- En torno a la comprobación de las operaciones de venta de chatarra que hiciere la demandante a sus dos clientes, en cuantía total de $11.243.507.000, y de compra del material reciclable a sus dos proveedores por la suma total de $11.125.417.000, la Sala encuentra pertinente hacer un recuento de los siguientes hechos y pruebas relevantes:

(i) La actora presentó la declaración del IVA por el 1.° bimestre de 2011, en la que registró ingresos por ventas de chatarra que efectuó a sus dos clientes en cuantías de $7.867.553.400 y $3.376.000.000; compras gravadas en cuantía de $11.125.417.000, realizadas a dos proveedores en cuantías de $11.103.286.901 y $22.130.000; impuesto generado en cuantía de $1.798.961.000; impuesto descontable por valor de $1.780.007.000; impuesto a pagar por valor de $18.954.000, y tras imputar las retenciones que le practicó una de sus clientes en cuantía de $629.404.000, su autoliquidación derivó en un saldo a favor por valor de $610.450.000 (índice 22)[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45411#cite_note-2). Desde el Requerimiento Especial nro. 022382012000226, del 24 de octubre de 2012, la Administración planteó que eran simuladas la totalidad de las operaciones que originaron los montos declarados por la actora (índice 22), y posteriormente las rechazó mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412013000124, del 10 de julio de 2013 (ff. 67 a 94 cp1), y la Resolución nro. 900.170, del 28 de mayo de 2014, esta última que resolvió el recurso de reconsideración confirmando la liquidación (ff. 95 a 117 cp1), todo lo cual fundamentó una multa por inexactitud por valor de $976.720.000, calculada sobre la diferencia entre el saldo a favor autoliquidado y el saldo a favor determinado.

(ii) La actividad probatoria desarrollada por la Administración reveló los siguientes hallazgos:

(a) Según la declaración juramentada rendida por la demandante el 24 de abril de 2012, ante el funcionario comisionado para el efecto, las operaciones de compra y venta de chatarra se llevaron a cabo bajo las siguientes circunstancias (índice 22):

**Preguntado:** ¿Cuántas y cuáles son las personas que conformaron su planta personal operativa y la planta de personal administrativa, durante el período gravable del bimestre 1.° de 2011 y anteriores (...)? Respondió: Estaba conformado únicamente por el contador (...), el cual estaba por prestación de servicios (...).

**Preguntado:** Diga el declarante ¿cómo financió sus operaciones para el pago del proveedor, cuando y cuánto le pagó durante el período gravable del bimestre 1.° de 2011 y como fue la forma de pago? Respondió: eran financiadas mis operaciones para el pago del único proveedor que tenía en ese entonces, mediante anticipos varios, que se generaban en el transcurso del mes, que me entregaban mis dos únicos clientes durante el bimestre en mención (…), los cuales oscilaban en los $9.000.000 dependiendo la mercancía que se iba a comprar y a la vez venderles.

**Preguntado:** en relación con las ventas a los anteriores proveedores relacionados [se refiere a las clientes], sírvase exponer el declarante el valor y forma de pago de las mismas, así como anexar comprobantes de pago y facturas correspondientes. Respondió: teníamos pactado un precio por kilo de cada material, el cual variaba de acuerdo con el precio del dólar en el momento de la transacción. Las formas de pago eran las siguientes: por parte de Caribbean Company era en efectivo o mediante cheques de Bancolombia, los cuales yo endosaba y posteriormente entregaba al proveedor mío (…) y en cuanto a los pagos efectuados por la Comercializadora El Metal los pagos realizados (anticipos) eran en efectivo.

**Preguntado:** diga el declarante ¿cuál es la empresa que le transportaba sus productos al cliente? Respondió: no tengo ni tenía una empresa en particular, por cuanto no pago fletes, ellos mismos, los clientes, me mandaban el camión a cargar dependiendo de la necesidad o del material solicitado, a mi proveedor yo le indicaba hasta donde podía llevarlos y si no era mucho material les permitía que lo depositaran temporalmente en la bodega de la carrera 14.

La anterior declaración fue ampliada el 16 de octubre de 2012, diligencia en la que se absolvieron los siguientes cuestionamientos relevantes (índice 22):

**Preguntado:** sírvase el declarante manifestar ¿por qué los cheques recibidos por la venta de material reciclable a la sociedad Caribbean Company SAS en liquidación fueron cobrados en su gran mayoría a través de sucursales en la ciudad de Cúcuta? Respondió: no sé (…), pero en la práctica y comercialmente, es legal que los pagos efectuados a mi proveedor (...) fueran efectuados con los mismos cheques, previo el endoso por mi parte y por eso no sé qué hacía con los cheques que se le entregaban.

**Preguntado:** ¿por qué, si usted poseía una cuenta de ahorros en el banco (...), la cual estaba activa en esos momentos, no consignaba dichos cheques en ella? Respondió: para evitarme el cobro del 4x1000 y aprovechar que el proveedor me los recibía como parte de pago o anticipo.

**Preguntado:** ¿Algunos de estos pagos recibidos de Caribbean Company a través de cheques, cobrados en diferentes sucursales de la ciudad de Barranquilla, fueron cobrados por usted? Respondió: no, porque eran entregados directamente a mi único proveedor.

(b) De acuerdo con el acta de visita realizada el 14 de mayo de 2012 -prueba que fue trasladada de otro expediente administrativo, mediante el Auto de Traslado de Pruebas nro. 180, del 11 de octubre de 2012 (índice 2)- a la dirección fiscal del mayor proveedor de la actora, no se pudo realizar inspección física porque el lugar se encontraba cerrado (índice 22).

(c) El 17 de mayo de 2012, la Administración tomó declaración juramentada a la apoderada especial para tal fin del mayor proveedor de la actora, quien absolvió el cuestionario en nombre del proveedor, de lo cual se extrae los siguientes aspectos que interesan al objeto del debate (índice 22):

**Preguntado:** Diga el declarante ¿Cuántas y cuáles son las personas que conformaron la planta de personal operativa y la planta de personal administrativa del contribuyente [el proveedor] (...), durante el período gravable 1.° bimestre de 2011 y anteriores (...)? Respondió: la única persona fija era la contadora (…), porque las demás personas que laboraban con él eran por días, cuando había mercancía.

(...)

**Preguntado:** ¿Cuál es el medio que utilizó Álvarez Ferreira Natali para realizar los pagos de las compras de mercancía (...)? Contestado: los pagos se realizaban algunas veces en efectivo y otras en cheques que venían de sus clientes, previo endoso de la señora Natali.

**Preguntado:** Diga el declarante quienes fueron los proveedores durante el período gravable 1.° bimestre de 2011 y anteriores (...)? Contestado: su proveedor era el señor [se refirió al único proveedor que tuvo ese período].

**Preguntado:** ¿Desde qué fecha el señor (…) era proveedor [suyo]? Contestado: desde el mes de enero de 2011, no recuerdo hasta que fecha siguió vendiéndole.

**Preguntado:** Diga usted, ¿Cuál es el proceso para la entrega del efectivo si son altas sumas de dinero cuando le cancelaban o anticipaban a su proveedor? Contestado: cuando Natali Álvarez le cancelaba en efectivo, llamaba a su proveedor para que pasara por el efectivo.

**Preguntado:** ¿Diga el declarante cuál es la empresa que le transporta sus productos al cliente? Contestado: cuando la mercancía era mucha, Natali Álvarez le pedía que la llevaran hasta donde sus clientes, en camiones que ellos colocaban y cuando era poca hasta su bodega.

(d) La demandada intentó localizar al único proveedor del mayor proveedor de la actora, pero fue imposible dado que al dirigirse a la dirección fiscal del mismo halló que esta era errada. Adicional a ello, el funcionario comisionado mediante Auto AD-901902, del 03 de agosto de 2012, se trasladó hasta la dirección registrada en las facturas, pero la persona que atendió la visita aseguró que no conocía al proveedor en cuestión (índice 2).

(e) De acuerdo con el acta de visita realizada el 22 de mayo de 2012 -prueba que fue trasladada mediante el Auto de Traslado de Pruebas nro. 180, del 11 de octubre de 2012-, en la dirección registrada en el Rut de la cliente que, presuntamente, le compró a la demandante chatarra por valor de $3.376.000.000, el funcionario comisionado fue atendido por otra contribuyente quien al preguntarle por la sociedad adujo no conocerla (índice 22).

(f) La contadora de la anterior cliente rindió declaración juramentada el 23 de mayo de 2012, ante el funcionario comisionado por la demandada, en la que absolvió los siguientes interrogantes que son relevantes a efectos del caso en concreto (índice 22):

**Preguntado:** diga el declarante ¿Cuántas y cuáles son las personas que conformaron la planta de personal operativa y de personal administrativa de la contribuyente (...) durante el período gravable 1.° bimestre de 2011 y anteriores (…)? Contestado: (...) 2 personas en la parte administrativa y 4 en la parte operativa (...)

(...)

**Preguntado:** diga el declarante ¿cómo la comercializadora financia sus operaciones para el pago de los proveedores y como es la forma de pago? Contestado: en la gran mayoría de los casos, los cheques recibidos a nombre de [se refiere al representante legal] y posteriormente endosados, eran entregados a los proveedores para el pago de las compras efectuadas y algunas veces pagos

en efectivo.

**Preguntado:** ¿Desde qué fecha Natali Álvarez Ferreira y el señor [se refiere a otro proveedor de la comercializadora] eran proveedores de la comercializadora? Contestado: (...) desde inicios de enero de 2011. Dejaron de ser proveedores a mediados del mes de febrero de 2011, porque nos quedamos sin capital (...).

**Preguntado:** diga usted, ¿Cuál es el proceso para la entrega del efectivo si son altas sumas de dinero cuando le cancelaban o anticipaban sus proveedores (...)? Contestado: (…) cuando se recuperaba la cartera, este se pagaba enseguida a su proveedor para no consignar y evitarse el cuatro por mil.

**Preguntado:** diga el declarante ¿Cuál es la empresa que le transporta sus productos al cliente? Contestado: El transporte (…) era prestado por personas particulares que poseían camiones.

**Preguntado:** ¿Dónde deposita (…) la mercancía que adquiere y posteriormente vende a sus clientes? Contestado: nuestra bodega por ser muy pequeña, la mercancía adquirida era recogida donde el proveedor y de ahí trasladada al cliente.

(…).

(g) El representante legal de la misma proveedora en comento rindió declaración juramentada el 06 de agosto de 2012, ante el funcionario comisionado, en la que adujo, entre otros aspectos, que el transporte de la chatarra era contratado con terceros y que por este servicio canceló la suma de $3.200.000 durante el año 2011 (índice 22).

(h) La contadora de la cliente que compró a la actora chatarra por valor de $7.867.553.400, rindió declaración juramentada el 05 de septiembre de 2012, ante un funcionario debidamente comisionado por la demandada, de la cual se destaca que la demandante fue una de las proveedoras principales de dicha empresa, pero solo por el período comprendido entre los primeros días del mes de enero hasta mayo de 2011. Los pagos fueron mediante cheques, al preguntársele sobre la forma del transporte de la mercancía adquirida contestó: «*nosotros solo le compramos a nuestros proveedores puesto en bodega, no tengo conocimiento quien le transporta a los proveedores*» y sobre el lugar donde se depositaba la chatarra adquirida adujo que correspondía a «(...) *nuestras bodegas ubicadas en* (...)» (índice 22).

(iii) Como medios de prueba a su favor, la actora alega que las transacciones con sus clientes y proveedor están soportadas en facturas de venta y comprobantes de egreso, que reposan en el expediente administrativo (índice 22); y que de las retenciones que le practicó una de sus clientes da fe el certificado de retención emitido el 07 de abril de 2011 (f. 119 cp1).

(iv) En la audiencia inicial del 09 de junio de 2016, el tribunal decretó la práctica de un dictamen pericial con la finalidad de que se identificara el origen del saldo a favor declarado por la demandante a partir de su contabilidad. Esta experticia fue rendida el 08 de marzo de 2017, en el sentido de indicar que, de acuerdo con los registros contables y las facturas exhibidas por la actora, su saldo a favor se originó en las retenciones que le practicó una de sus clientes luego de haberlas imputado al impuesto a cargo (ff. 555 a 562 cp1).

(v) Mediante las resoluciones nro. 022412013000349, del 06 de noviembre de 2013, y 900.002, del 20 de mayo de 2014, la Administración declaró como proveedora ficticia a la demandante por las operaciones de venta facturadas durante el bimestre en discusión. Estos actos administrativos fueron sometidos a control judicial ante esta corporación y, mediante sentencia del 19 de febrero de 2020 (exp. 22293, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), se negó la nulidad demandada por la infractora.

4- Del anterior recuento fáctico, la Sala advierte que la actividad probatoria desarrollada por la Administración, principalmente con los testimonios obtenidos de la demandante, los clientes de esta y el mayor proveedor de la misma, así como de las visitas efectuadas a los establecimientos ubicados en las direcciones fiscales de estos sujetos, conllevó a cuestionar la veracidad de todas las operaciones declaradas por la actora por el IVA del 1.° bimestre de 2011 y que estuvieron respaldadas en facturas y demás documentos contables. En efecto, la narrativa de las circunstancias en las que se llevaron a cabo las operaciones revela inconsistencias en la forma en que era transportada la mercancía, en tanto, mientras que una de sus clientes aseguró que solo compraba mercancía puesta en bodega, la actora y su proveedor indicaron que el transporte era cubierto por el cliente; tampoco se evidenció la capacidad operativa de la actora y de su proveedor, la trazabilidad de los pagos efectuados, sumado al hecho que el único proveedor del mayor proveedor de la actora no se hubiera ubicado, pues, pese a los intentos de la Administración por visitar sus instalaciones, la dirección que registraba en el Rut estaba errada y en la que aparecía en sus facturas informaron a la demandada de que no lo conocían, de manera que no se pudo constatar el origen de la chatarra comprada y posteriormente vendida por la actora.

Adicionalmente, esta judicatura no puede pasar por alto el que la demandante fue sancionada como proveedora ficticia, precisamente por las ventas facturadas durante el período objeto de discusión, decisión que fue sometida a control judicial por parte de esta corporación y, mediante sentencia del 19 de febrero de 2022 (exp. 22293, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), se negaron las pretensiones de la demandante reafirmando que tales operaciones de venta no se llevaron a cabo en la realidad y por ello a la actora se le atribuyó la sanción consistente en declararla proveedora ficticia, en los términos de la letra a del [artículo 671](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=834) del ET.

4.1- En lo que respecta al análisis de las facturas allegadas como prueba de los hechos objeto de debate, se resalta que, tal como quedó expuesto en el fundamento jurídico nro. 2.5 de esta providencia, aunque la factura sea necesaria a efectos de la procedencia fiscal de costos, gastos, e impuestos descontables, lo cierto es que su exhibición no implica, indefectiblemente, su aceptación, puesto que la Administración está facultada para adelantar investigaciones respecto de la operación documentada en la factura, a fin de desvirtuarla, sin que sea necesario acudir a la tacha de falsedad. En el mismo sentido, la Sala advierte que la eficacia probatoria que se le otorga al resto de los soportes contables, como lo son el certificado de retención emitido por la cliente de la actora y los comprobantes de egreso, no es absoluta, pues está sujeta a la verificación que efectúe la autoridad tributaria, quien concluyó que, ante la simulación de la operación de venta de chatarra que hizo la demandante a sus clientes, las retenciones en la fuente practicadas por dicha operación eran irreales y debían desconocerse. En estos eventos le corresponderá también al contribuyente desplegar la actividad probatoria necesaria para demostrar la realidad y características de la operación cuestionada mediante los medios de prueba señalados en la ley.

4.2- En ese contexto, la Sala encuentra que la demandante no allegó prueba alguna que dé cuenta de la realidad de las operaciones en discusión, pues, si bien aseguró que las pruebas contables dan fe de estas, lo cierto es que resultan insuficientes habida consideración de que solo cumplen el cometido de mostrar apariencia del negocio que soportan. Tampoco el dictamen pericial rendido en primera instancia revela la realidad de las operaciones económicas debatidas, pues, este solo estuvo dirigido a demostrar el origen del saldo a favor declarado por la actora y se sustentó, precisamente, en los documentos contables que soportaron la venta de chatarra. En efecto, la Sala echa de menos una actividad probatoria juiciosa en la que se allegaran al plenario otro tipo de comprobantes que los comerciantes suelen usar en desarrollo de sus actividades, como contratos, entradas y salidas de almacén, órdenes de compra, registro del transporte de las mercancías, listas de correspondencia con los proveedores o los clientes, etc., de suerte que la ausencia total de documentos que los comerciantes usualmente utilizan para registrar sus operaciones (diferentes de la factura y certificados de egreso y de retención), pone en duda la existencia de las transacciones en cuestión, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, pues impide que la Sala constate las circunstancias en las que se llevaron a cabo las transacciones económicas, a tal punto que ni si quiera la propia demandante demostró la alegada habitualidad en la que se desarrolla el negocio de chatarra, sino que se limitó a insistir en la idoneidad probatoria de las facturas y demás documentos contables.

4.3- Precisamente esa inactividad probatoria de la contribuyente reprochada por la Administración y constatada en esta instancia judicial, sumado al hecho de que fue declarada proveedora ficticia en razón de las operaciones de venta declaradas en el período gravable debatido, impiden a esta judicatura llegar al convencimiento de que las operaciones cuestionadas se hubieran llevado a cabo en la realidad, sino que fueron simuladas, motivo por el cual se impone mantener las glosas relativas al rechazo de operaciones de ventas, compras, impuestos descontables y retenciones que le practicaron.

5- Dado que se mantuvieron las glosas de la Administración, se debe mantener la sanción por inexactitud, sin que esta hubiera demostrado la configuración de la causal exculpatoria que invocó en la demanda. Sin perjuicio de lo anterior, la Sala advierte que la sanción por inexactitud determinada en los actos enjuiciados se liquidó a la tarifa del 160 %, de acuerdo con el texto entonces vigente del artículo 647 del ET. Sin embargo, en vista de que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción al 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, es del caso, atendiendo al principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 de la Constitución) imponer la sanción menos gravosa, prevista en los artículos 287 y 288 *ibidem*[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45411#cite_note-3). En consecuencia, procederá la Sala a reducir la sanción por inexactitud al 100 %.

Por lo anterior, el monto de la sanción procedente se calcula así:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Factor** | **Liquidación oficial** | **Segunda instancia** |
| Base de la sanción | $610.450.000 | $610.450.000 |
| Porcentaje | 160 % | 100 % |
| **Sanción determinada** | $976.720.000 | $610.450.000 |

6- En suma, se revocará la sentencia apelada para anular parcialmente los actos demandados y fijar, a título de restablecimiento del derecho, que la actora solo está obligada al pago de sanción por inexactitud en cuantía de $610.450.000.

7- Finalmente, no se impondrá condena en costas en esta instancia, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.° del artículo 365 del CGP para su procedencia.

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,

**FALLA**

**1. Revocar**la sentencia apelada, en su lugar se dispone:

***Primero.******Declarar****la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412013000124, del 10 de julio de 2013, y de la Resolución nro. 900.170, del 28 de mayo de 2014, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración del IVA del 1.° bimestre de 2011 de la demandante, de conformidad con lo analizado en la sentencia de segunda instancia.*

***Segundo.****A título de restablecimiento del derecho,****fijar****como sanción por inexactitud la indicada en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.*

***Tercero.****Sin condena en costas en primera instancia.*

2. Sin condena en costas en esta instancia.

**3. Reconocer**personería al abogado Herman Antonio González Castro, como apoderado de la demandada, en los términos del poder conferido (f. 16 cp3).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

(*Firmado electrónicamente*)

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Notas al pie**

1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45411#cite_ref-1) Sentencias del 15 de mayo de 2019 (exp. 21244, CP: Jorge Octavio Ramírez); del 06 de junio de 2019 (exp. 23456, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 12 y 27 de junio de 2019 (exps. 23007 y 22512, CP: Milton Chaves García); y del 19 de febrero de 2020 (exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza).
2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45411#cite_ref-2) Del repositorio informático SAMAI.
3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45411#cite_ref-3) Sobra el principio de favorabilidad, la Sala ha precisado que igual procede la disminución de la multa por inexactitud cuando la declaratoria de proveedor ficticio es de un período diferente al revisado en la liquidación oficial demandada (exp. 23974, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).