

Doctora

JUDITH INMACULADA ROMERO IBARRA

MAGISTRADA PONENTE

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL ATLÁNTICO

E.

S.

D.

REFERENCIA:

Acción	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	TIERRA SANTA S A S
NIT	:	802.022.148-5
Radicado	:	08-001-23-33-000-2020-00426-00 JR
Impuesto	:	Ventas periodo 6° Año Gravable 2015
Expediente	:	DT 2015 2016 002002

FERNANDO DE JESUS CEPEDA RIPOLL, mayor de edad y vecino de esta ciudad, identificado con la Cédula de Ciudadanía N° 8.737.296 de Barranquilla, abogado titulado e inscrito con Tarjeta Profesional N° 64.873 D1 del Consejo Superior de la Judicatura, actuando en calidad de apoderado especial de la Nación U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Barranquilla, en ejercicio del poder otorgado por la por la Directora Seccional de Impuestos de Barranquilla, estando dentro del término legal y conforme a los artículos 172, 175 y 199 de la Ley 1437 del 2011, CONTESTO LA DEMANDA en ejercicio de la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho ha instaurado contra la NACION UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, el contribuyente TIERRA SANTA S A S, por intermedio de su apoderado Dr. ALFONSO ANTONIO HORTA PULGAR, identificado con la cédula de ciudadanía N° 8.700.720 de Barranquilla, y Tarjeta Profesional 75.400 del C.S.J., contra la Liquidación Oficial de Revisión # 022412019000005 de febrero 04 de 2019 y la Resolución Resuelve Recurso de Reconsideración # 000.510 de enero 28 de 2020, pronunciándome en los siguientes términos:

PRONUNCIAMIENTO RESPECTO DE LOS HECHOS DE LA DEMANDA

Procede este apoderado a referirse a los hechos planteados en la demanda por el actor TIERRA SANTA SAS:

Dirección Seccional de Impuestos de **Barranquilla**
Centro Empresarial Las Américas 3
Calle 77 No. 59 – 35
PBX (5)361 0700 ext.924001 Código postal 080001
www.dian.gov.co

Con relación al hecho planteado en el literal marcado como A manifestamos, el hecho de no ser materia de controversia es cierto, pues es notorio que TIERRA SANTA SAS ejerce la actividad de venta de textiles al por menor.

En cuanto al hecho señalado en el literal marcado como B, manifestamos que es cierto pues consultada la obligación financiera del contribuyente se verifica que realmente el denuncia de Ventas periodo 6° año gravable 2015, fue presentado en enero 21 de 2016.

Respecto de los hechos planteados en los literales marcados como C, D y E, manifestamos que son ciertos pues corresponden a actuaciones realizadas por la DIAN en ejercicio de sus facultades legales, y en cumplimiento de la observancia de los principios Constitucionales de publicidad, debido proceso, derecho de defensa, entre otros.

En cuanto al literal marcado como F, manifestamos que es cierto pues obra en el expediente (fls 450 a 1205) que mediante radicado N° 002E2017003178 de abril 17 de 2017 TIERRA SANTA SAS respondió el Emplazamiento Para Corregir.

Frente a lo esbozado en los literales marcados como G, H, I, manifestamos que son ciertos pues corresponden a actuaciones realizadas por la DIAN en ejercicio de sus facultades legales.

El literal marcado como 1. manifestamos que es cierto pues a folios 1517 a 1530 se evidencia que en febrero 06 de 2019 la DIAN notificó la Liquidación Oficial Ventas Revisión # 000.510, periodo 6°.

A su vez, el literal marcado como J. manifestamos que es cierto pues a folios 1531 a 1839 se encuentra que, en abril 05 de 2019, mediante radicado N°002E2019002451 el representante legal de TIERRA SANTA SAS; interpuso el Recurso de Reconsideración en contra de la Liquidación Oficial Ventas Revisión # 000.510, periodo 6°.

CONCLUSIONES

Es procedente la adición de ingresos planteada por la Dian al contribuyente Tierra Santa SAS con base en las pruebas encontradas en la diligencia de registro que no correspondan con la información registrada en la contabilidad y en consecuencia la imposición de la sanción por inexactitud.

FUNDAMENTOS DE HECHO DE LA ACTUACION DE LA DIAN

El 21 de enero de 2016, Tierra Santa S.A.S., NIT 802.022.148-5, (en adelante la Contribuyente) presentó la declaración de impuesto sobre las ventas —IVA— por el periodo sexto (6°) del año 2015 con el formulario # 3001618347141 y # interno 91000335736813, en la que registró un saldo a pagar de \$ 873.845.000 (fols.35 y 36).

El 9 de noviembre de 2016, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, mediante Auto de Apertura # 022382016002002, abrió investigación por el programa DT «*DENUNCIAS DE TERCEROS*», a partir del cual se adelantaron diferentes actuaciones que se plasman en el informe final (fols.1 a 1224).

El 13 de junio de 2018, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla profirió el Requerimiento Especial # 022382018000009, notificado el 18 junio de 2018, según guía de transporte #130005680442, mediante el que propuso modificar la declaración privada para i) adicionar ingresos gravados a la tarifa general por \$ 6.541.357.000; ii) desconocer compras gravadas por \$ 5.112.748.508; iii) impuestos descontables por \$823.397.496; iv) imponer una sanción por inexactitud de \$1.869.990.000, lo que derivó en un saldo a pagar de \$4.613.825.000 (fols.1225 a 1235).

El 18 de septiembre de 2018, la Contribuyente, por medio de su representante legal, respondió el requerimiento especial mediante escrito radicado con #002E2018009716 (fols.1237 a 1444).

El 4 de febrero de 2019, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla profirió la Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas - Revisión # 022412019000005, notificada el 6 de febrero de 2019, según guía de entrega Servicios Postales Nacionales S.A. # PC006175504CO, mediante la que modificó la declaración del IVA del sexto (6°) bimestre de 2015 en los términos propuestos en el requerimiento especial (fols.1517 a 1530).

El 5 de abril de 2019, la Contribuyente, por medio de su representante legal, interpuso recurso de reconsideración con radicado # 002E2019002451, contra la liquidación oficial de revisión (fols.1531 a 1839).

El 22 de abril de 2019, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos recibió el expediente con Planilla # 57005.

En enero 28 de 2020, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, profiere la Resolución Por La Cual Se Decide Un Recurso N° 000.510, mediante la cual confirma la Liquidación Oficial de Revisión 022412019000005 de febrero 04 de 201956.

ARGUMENTOS DE DEFENSA

Falsa motivación por indebida valoración probatoria, violación al debido proceso e infracción de normas superiores.

Con respecto a este cargo, solicitamos a ese Despacho que se inhiba de pronunciarse por cuanto no hizo parte de los argumentos del hoy actor, en sede administrativa, lo que configura su falta de agotamiento.

Si en gracia de discusión con ocasión de la sentencia se estudia el mismo, manifestamos que no le asiste la razón a la actora pues, las modificaciones a la declaración privada y las sanciones determinadas en el acto administrativo ahora recurrido, se realizó dentro del marco jurídico y el debido proceso, por los funcionarios competentes, según el procedimiento, se notificó y se dieron las oportunidades procesales para que el contribuyente desplegará todos sus medios de defensa para llevar al convencimiento de la Administración Tributaria de la veracidad de lo reportado en la declaración privada, prueba de lo anterior lo es, el estudio del recurso de reconsideración.

Sin embargo y a pesar de que si fue notificada, y prueba de ello es que está inserta en el requerimiento especial, del cual tuvo conocimiento la actora porque se le notificó en debida forma a TIERRA SANTA, y según acta de control de registro de asistencia de la Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria (fol.10), consta que se dieron a conocer los hallazgos plasmados en el informe de Laboratorio, en lo referente al tema tributario, a los doctores GABRIEL ANTONIO ALFONSO GONZALEZ y GABRIEL HERNANDEZ RIOS, expresamente autorizados por el representante legal de la investigada, -señor AHMAD IBRAHIM GEBARA identificado con C.C.# 80.037.529-, con facultades para conciliar, transigir y en general realizar todas las gestiones tendientes a regularizar la situación fiscal de su representada.

Así se prueba que el contribuyente sí conocía perfectamente los hallazgos de la Administración desde el 20 de diciembre de 2016, fecha en la cual sus representados se reunieron con la dependencia de la Entidad antes mencionada.

Por lo expuesto el cargo firmeza de la declaración privada por ausencia del traslado del acta de inspección tributaria, no está llamado a la prosperidad y así lo solicitamos respetuosamente al magistrado ponente sea decretado.

La indebida valoración probatoria en el expediente administrativo conlleva su invalidez

Dice la demandante que existe una indebida valoración probatoria, con base en la cual, según el actor, se efectúa una serie de afirmaciones basadas en interpretación de las normas, pero que a su modo de ver no desvirtúa de manera concreta el material probatorio recaudado.

Respecto de lo anterior afirmamos que no le es dable a la demandante afirmar que existe una indebida valoración de los documentos recaudados que obran como prueba en este proceso; pues desde la notificación del emplazamiento para corregir y mediante la figura de la inversión de la carga de la prueba, la DIAN informó a TIERRA SANTA SAS que se detectaron diferencias respecto de los valores hallados en el software "Ossadow7", herramienta contable utilizada por el investigado, versus los valores consignados en la declaración de Ventas Periodo 6° del año 2015.

Frente a lo cual el contribuyente y su Revisor Fiscal argumentaron entre otras razones errores de transcripción, descargos no aceptados por la Dian en virtud de que estas razones carecen de contundencia y asidero, pues demostró que en la diligencia llevada a cabo el día 22 de mayo de 2017 (fol. 168), atendida por el contador público Eduardo Mejía Leguía, se observa que él justifica también la diferencia señalando que la tabla duplicaba los valores de las correcciones, al guardar el primer registro y el segundo; no obstante, observó la DIAN que la diferencia que resulta del cotejo de los valores entre la base de datos suministrada por el contribuyente investigado y la base de datos obtenida y asegurada con ocasión de la diligencia de registro (fol. 1539), no es producto de una duplicación del registro, porque en todos los casos excede del valor suministrado por la sociedad investigada, luego tampoco es consistente esta respuesta del contador.

Con todo lo expuesto aflora claramente que con base en la investigación se desvirtuó la contabilidad de la actora, siendo aplicable adicionar ingresos gravados a la tarifa general por \$ 6.541.357.000; desconocer compras gravadas por \$ 5.112.748.508; impuestos descontables por \$823.397.496; imponer una sanción por inexactitud de \$1.869.990.000, lo que deriva en un saldo a pagar de \$4.613.825.000 (fols.1225 a 1235).

Respecto de la FALSA MOTIVACIÓN, Mario Madrid Malo la define como una "Causal de Impugnación del Acto Administrativo. Y señala que esta se da cuando los motivos invocados por el autor de la decisión no existieron en realidad, o cuando fueron erróneamente evaluados por aquel", y concluye: "si los motivos aducidos para expedir un acto carecen de realidad, el acto cae bajo la esfera de lo anulable por darle visos de real a una explicación o justificación que no cabe dentro de la categoría de lo verídico".

En el presente caso los hechos invocados por la DIAN son ciertos, y fueron correctamente evaluados, determinándose con base en ellos que realmente existe diferencia entre lo contabilizado y lo declarado.

No son de recibo los argumentos del demandante sobre el carácter subjetivo de la decisión administrativa, violación al debido proceso u omisión en la valoración de las pruebas presentadas por éste, por cuanto tal como se expuso estuvo soportada en medios probatorios admitidos en la ley tributaria, debidamente recaudados, apreciados con base en las reglas de la sana crítica, en concordancia con la gravedad, convergencia, concordancia, coherencia de los indicios y la idoneidad de la prueba, así como con cruces con terceros en testimonios y documentos donde ello se corroboró. De manera que se realizó toda la actividad probatoria que a la carga inicial de la prueba le imponía a la Administración al momento de proferir y notificar el requerimiento especial, luego de lo cual se invirtió la carga de la prueba al contribuyente.

1. Indebida adición de ingresos por \$6.541.357.000.

Frente a este cargo precisamos:

La liquidación oficial (fol. 1525) señala:

«Con el objeto de valorar las pruebas aportadas con ocasión de la repuesta presentada al Emplazamiento para Corregir N° 022382017000005 de 14 de febrero de 2017 por parte del contribuyente investigado, la División de Gestión de Fiscalización profirió Auto de Inspección Tributaria N° 022382017000169 de 19 de abril de 2017, por lo que el funcionario comisionado se presentó en las instalaciones del contribuyente investigado (...) de cuyo análisis se concluyó que en la base de datos suministrada por el contribuyente se encuentran registros contabilizados por menor valor que en la base de datos Ingresos Back asegurada por la DIAN (...)».

Frente a estos argumentos, la Contribuyente manifiesta:

«(...) Como puede apreciarse en el Anexo No 3 los Ingresos del Bimestre 6 de 2015 según Tabla BAK, solo ascienden a la suma de \$12.282.900.000 con IVA incluido. No entendemos de dónde sacó el funcionario que adelantó la visita y aseguró la información la cifra de \$20.750.498.000, que presuntamente mostraba la tabla de Ingresos BAK (...)».

Del auto de inspección tributaria proferido por la DIAN, y de las pruebas recolectadas mediante ese medio probatorio, podemos concluir que los ingresos declarados por mi representada en la Declaración del Impuesto a las Ventas, correspondiente al bimestre 6 año 2015 por valor de \$14.209.141.000 son los verdaderos, ya que los mismos fueron confirmados en la inspección tributaria por el funcionario comisionado (...)».

Como se ve entonces, la controversia gira en torno a la omisión de ingresos que la Administración encontró a partir de la verificación de los sistemas informáticos de la Contribuyente, en la que se encontró que omitió parte de los ingresos, pues al revisar los registros contables de la tabla de «*ingresos BAK*» (fols. 6 a 11 y 31 a 32) halló que fueron por un valor de \$20.750.498.000, mientras que en la declaración reportó \$14.209.141.000 (fol. 35).

Por lo tanto, surgió una diferencia con los ingresos declarados de \$6.541.357.000 y se procedió a su adicción. Es decir, se presentan inconsistencias entre la información registrada en sistemas informáticos de proceso de la información contable de la Contribuyente y los valores declarados.

Planteada de esta forma la controversia en el expediente obra como prueba lo siguiente:

- Informe de auditoría informática # 100211369-048 de 26 de octubre de 2016 en el que se reportan los ingresos registrados en la tabla «ingresos Back» durante el año 2015 por \$49.956.615.123 (fols. 6 a 11 y 31 a 32).
- Emplazamiento para Corregir # 022382017000005 de 14 de febrero de 2017 (fols. 39 a 41)
- Acta de entrega de copias de los expedientes DT 2014-2017-00331, DT-2015-2016-2002, DT-2015-2016-200, DT-2015-2016-2002 (fol. 165)
- Autos de organización 001671 de 14 de septiembre de 2017 y 001052 de 26 de abril de 2018 con los que se trasladan copias del expediente DT-2014-2016-1999 y expediente DT 2015-2016-2000 (fols. 167 182, 204 a 206, 208 a 444 y 445 a 1205).
- Hoja de trabajo ingreso elaborada en el expediente DT-2015-2016-2002 (fols. 184 a 203).
- Extractos de libros auxiliares desde el 1º de noviembre 2015 hasta 31 de diciembre de 2015 de la cuenta 4135 - Comercio al por mayor y al por menor (fols. 458 a 847 y 1573 a 1590)
- Acta de Inspección Tributaria # 3001618347141 e informe final (fols. 1215 a 1224).
- Anexo 3 -Relación de los ingresos comparados con la tabla «ingresos back» con las diferencias explicadas (fols. 1273 a 1277 y 1571 a 1624).
- Anexo 5 -Certificación suscrita por el proveedor del software OSADO W7 (fols. 1441 a 1444 y 1836 a 1839).

El presente proceso tuvo como antecedente el registro del establecimiento de comercio conforme lo dispuso la Resolución # 004967 de 6 de julio de 2016, en atención a los artículos 684 y 779-1 del ET, en el que se obtuvo material probatorio y mediante el que, una vez analizado y cuyo resultado se plasmó en

el informe de auditoría informática (fols. 6 a 11), se determinaron unos ingresos por el año gravable 2015 de \$49.956.615.123, de los cuales se reportaron en la declaración de renta \$34.895.028.

Inversión de la carga de la prueba con la notificación

Del requerimiento especial

Sobre la diferencia que se presenta en la información contable asegurada al momento del registro y la aportada en el informe de auditoría informática, se hace una descripción de los datos obtenidos, este es el caso de la tabla ingresos de «ingresos back» en los numerales 9.1 a 9.6.1. En este último, se muestra la gráfica de datos en los que aparece la columna de IVA (fols. 8 a 9), aspectos que fueron observados en el análisis de los datos, como se evidencia en el folio 1229 del requerimiento especial.

De tal manera que, desde la notificación del requerimiento especial se le traslado al contribuyente la carga de desvirtuar la adición de ingresos, que al ser la primera interesada en confirmar la veracidad de lo reportado en su denuncia de IVA por el sexto bimestre de 2015, debió, conforme el artículo 167 del Código General del Proceso —CGP—, desplegar todos los medios de probatorios a su alcance para llevar al convencimiento a la Administración de la veracidad de las operaciones gravadas a la tarifa general y aportar las pruebas necesarias. Actuación que podía hacer hasta el vencimiento del término para interponer recurso conforme los artículos 743 y 744 del ET.

Falta de despliegue probatorio de parte del actor

Revisado lo aportado en el anexo # 3 - *Relación de los ingresos comparados con la tabla «ingresos back» con las diferencias explicadas* (fols. 1273 a 1277 y 1571 a 1624), se advierte que corresponde a información contable aportada previamente, y el muestreo de ingresos corresponde a transacciones del mes de enero de 2015. Por lo tanto, no se observa un verdadero despliegue probatorio dirigido a desvirtuar lo determinado en la liquidación oficial.

Una vez desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración del IVA del sexto bimestre de 2015, era obligación la Contribuyente ejercer una actividad probatoria activa y demostrar que la tabla de «ingresos BAK» no registraba valores adicionales a los declarados o que las diferencias halladas tenían un sustento válido y esto debía ser soportado con los soportes idóneos.

En relación con el anexo nro. 5 - *Certificación del proveedor del software OSADO W7* (fols. 1441 a 1444 y 1836 a 1839), este Despacho encuentra que una certificación mediante la que el proveedor de un software contable explica su funcionamiento no desvirtúa la adición de ingresos (fol. 1837).

No basta con que el recurrente aporte una certificación de un tercero para dar fe de una afirmación, ya que no explica ni señala los soportes probatorios que establezcan que las diferencias encontradas en su software contable no obedecen a ingresos que fueron omitidos. Por lo tanto, el documento aportado no es pertinente para demostrar la realidad económica de la diferencia de ingresos que no fue declarada.

Como bien se expresa en la certificación referida, el procesamiento de la información contable es responsabilidad de los administradores de la sociedad y solo ellos pueden explicar y responder por los datos procesados.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 222 de 1995, como hombres de negocios deben velar porque la información contable sea comprensible, útil y comparable al tenor de lo consagrado en los artículos 48 a 67 del Código de Comercio y demás normas contables a observar por la Sociedad Contribuyente.

Esto es requisito para que se constituya en un medio de prueba para los obligados a llevar contabilidad conforme lo establece el artículo 772 del ET. De tal manera que, con la misma sea posible realizar una trazabilidad documental en cualquier momento para demostrar el registro de transacciones económicas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 632 del ET.

El valor de \$20.750.489.000, surge de adicionar a la cifra de \$14.209.141.000 reportado en el renglón 28 de la declaración del IVA del periodo sexto del año 2015; los \$6.541.357.000 como ingresos omitidos (fols. 35 y 203 reverso).

La Dian desvirtuó la contabilidad de la actora.

De otra parte, el Despacho advierte que la contabilidad de la Contribuyente fue desvirtuada como medio de prueba pues no ofrece información clara, completa y fidedigna de los negocios realizados, pues difiere de la obtenida en el proceso de registro. En esa medida, la contabilidad no cumple con lo previsto en los artículos 48 a 67 del Código de Comercio, Decreto 2649 de 1993 y en los artículos 632 y 772 a 777 del E.T.

En el presente caso, la información contable obtenida por la Administración en el proceso de fiscalización e investigación, pone en evidencia que dicha información no guardaba correspondencia con la contabilidad de la actora, ni con las cifras reportadas en la declaración privada objeto de determinación en el presente proceso.

Los hechos mencionados desde el requerimiento especial como el acto administrativo ahora demandado dan cuenta que el reporte contable no se constituye en prueba en el ámbito tributario, pues la información allí registrada no refleja la realidad de las transacciones económicas efectuadas y en consecuencia no es el medio de prueba idóneo para fundamentar la determinación de la obligación sustancial que nos ocupa.

Téngase en cuenta que el artículo 774 del ET exige que la contabilidad debe reflejar completamente la situación del ente económico y no haber sido desvirtuada por medios probatorios directos o indirectos.

Sobre el particular, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 1º de agosto de 2016, Exp. 21000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, manifestó:

«(...) La contabilidad como registro cifrado de la situación patrimonial de un ente económico, se incluye entre los medios de prueba que el legislador tributario estableció a favor del contribuyente.

Su mérito depende de que se lleve en debida forma, es decir, ajustada a los requisitos especialmente previstos en los artículos 773 y 774 ibídem⁴⁶ y, por remisión de la primera de dichas normas, a los propios de la legislación comercial y a los establecidos en el estatuto contable- Decreto 2649 de 1993.

(...)

De cara a ese conjunto documentario, la Sala ha advertido en la prueba contable una unidad conformada por varios medios probatorios: los libros, los comprobantes externos e internos, y todos los documentos que tengan relación directa con los registros contables.»

La Administración demostró que la contabilidad de la Contribuyente no reflejaba la realidad de sus operaciones, por tanto, la información contable resulta insuficiente para demostrar la veracidad de los ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general.

La Contribuyente no allegó, como era su deber procesal, elementos de prueba para desvirtuar las comprobaciones realizadas y se limitó a afirmar que la contabilidad constituye medio de prueba. Dentro del término para interponer los recursos de Sede Administrativa, el demandante se limitó a aportar pruebas que ya formaban parte del expediente.

Sobre las cargas probatorias en materia tributaria, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, mediante sentencia de 31 de mayo de 2018, Exp. 20813. CP Julio Roberto Piza Rodríguez, señaló:

«De las normas citadas, es lógico concluir que una primera noción de carga de la prueba, recae sobre la administración quien, a través de las facultades de fiscalización, está en la obligación de desvirtuar la presunción predicable de la declaración a modificar, por medio de los medios probatorios para el efecto previstos.

A pesar de lo anterior, la Sala entiende que la carga probatoria asignada a la DIAN no es absoluta, pues una vez se entienda desvirtuada la presunción reconocida a la declaración, en virtud al artículo 742 del ET operan las instituciones probatorias previstas en el procedimiento civil y en particular, el artículo 167 del Código General del Proceso, que dispone que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

La anterior conclusión, obedece al hecho de que la administración lleva a cabo una actividad de verificación y control respecto de la debida liquidación del impuesto a cargo, sin perder de vista que, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en donde medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos declarados, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante del caso.

Lo dicho resulta relevante en lo que respecta a la prueba de los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), en cuyo caso, según las voces del artículo 167 ibidem, la carga de prueba recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. 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.»

De lo anterior, se desprende que la liquidación oficial se fundó en pruebas legales y adecuadamente valoradas de manera integral y en aplicación de la sana crítica, lo que demuestra que la actuación administrativa se surtió con sujeción al artículo 742 del ET.

En conclusión, la información obtenida en el proceso de fiscalización permitió demostrar la existencia de una diferencia de los ingresos reportados en la declaración del IVA del sexto bimestre de 2015, en cuantía de \$6.541.357.000, que no han sido desvirtuados.

Por lo expuesto considero que, la adición de ingresos por operacionales gravadas a la tarifa general por valor de \$6.541.357.000, está fundamentada en la Ley.

2. Indebido desconocimiento de compras gravadas por \$5.112.748.508 e impuestos descontables por \$823.397.496

En su denuncia privado, la Contribuyente reportó compras nacionales de bienes gravados a la tarifa general por valor de \$7.703.562.000 de los cuales se desconocieron \$5.112.748.000. De igual manera, como impuesto descontable por compras de bienes gravados a la tarifa general se declararon \$1.235.570.000 y le fueron desconocidos \$823.397.000 (fols. 1206 a 1208) que se discrimina así:

Indicios encontrados en la diligencia de registro:

- a) *La no existencia del proveedor Sociedad de Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales SAS. y La no comprobación de operaciones comerciales con TIERRA SANTA SAS.*
- b) *La Sociedad de Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales SAS, no lleva contabilidad, según lo expresó su contador FABIO LEON ALVAREZ.*
- c) *La contabilidad del contribuyente no es confiable pues no refleja la actividad económica y fiscal de la sociedad, y fue desvirtuada por las pruebas obtenidas en el registro.*
- d) *-El tercero Sociedad de Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales SAS, corrigió la Información Exógena pero la misma no se tiene en cuenta, pues dicha corrección fue posterior al Requerimiento Especial. Con base en lo anterior se evidencia que el pasivo declarado por TIERRA SANTA SAS, en cuantía de \$4.639.207.217, correspondiente a deudas con La Sociedad de Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales SAS, a diciembre 31 de 2014, es procedente en su totalidad; por lo que el actor rechaza su desconocimiento por parte de la DIAN.*

Igualmente consta en el expediente que, la visita realizada a la citada sociedad, en la dirección Informada en el RUT CRA 44 37 21 Of 4 de la ciudad de Barranquilla (fls. 1487 a 1492), incluye fotografías del lugar, que hacen parte del Acta de la misma fecha, en la cual se deja constancia de no observarse evidencia de la existencia de la sociedad en la dirección indicada en el RUT, toda vez que no existía información alguna con el nombre de la empresa, y/o número de oficina, solo Piso 4 (ver foto en el expediente administrativo).

No obstante, lo anterior, se informó a los funcionarios que probablemente era el piso 3º, por lo que se dirigieron a éste, y en efecto allí encontraron al señor FABIO LEON ALVAREZ FRANCO, quien figura en el RUT de la sociedad COMERCIALIZACION INTERNACIONAL DE PRODUCTOS IMPORTADOS Y NACIONALES S.A, NIT 900.381.324, como contador de la empresa para el año 2014, a quien se recibe declaración, sobre los hechos objeto de investigación.

En la dirección informada por el contribuyente en su RUT, se encuentra personal e información de la empresa, sin que la misma demuestre que en ese lugar se desarrollen operaciones comerciales con el investigado, menos aún desarrollo real de operaciones por parte de éste (fol. 1664 vuelto).

La visita fue realizada el día 15 de marzo de 2017, y el contador manifiesta abiertamente, que ocupaba las oficinas desde hace dos años, es decir, desde el año 2015; indagado directamente por los hechos económicos registrados en la declaración que firmó, expresa, que no tenía idea de pasivos de la empresa, que en su contabilidad únicamente tenía libros auxiliares de compras y ventas, y que en realidad no llevaban contabilidad (fls. 1308 a 1312).

Para el análisis probatorio esta información tiene validez, por cuanto es el mismo contador que avala la declaración de renta del año 2014, del contribuyente TIERRA SANTA S.A.S, de quien confirma era uno de los clientes de la empresa SOCIEDAD DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL DE PRODUCTOS IMPORTADOS Y NACIONALES S.A.

Adicionalmente manifiesta que «presta los servicios de contaduría a otras empresas como CTC SAS. INVERSIONES CYM DE COLOMBIA SAS, las cuales tienen el mismo objeto social, y proveen de mercancía a la sociedad TIERRA SANTA, y de otra parte señaló, que presta su oficina, para que sirva de domicilio fiscal de dichas oficinas».

No se aprecia que, en el expediente exista prueba alguna que desvirtúe la información del tercero, que permita no dar crédito a lo expresado, pues el contador del tercero investigado, «COMERCIALIZACION INTERNACIONAL DE PRODUCTOS IMPORTADOS Y NACIONALES S.A, NIT 900.381.324», debe ser considerado un testigo veraz; dada la presunción de testimonio que tiene su afirmación al tenor de lo expresado por el artículo 750 del ET que establece:

«ARTICULO 750. LAS INFORMACIONES SUMINISTRADAS POR TERCEROS SON PRUEBA TESTIMONIAL. Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de Impuestos, o en escritos dirigidos a estas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba»

La doctrina de la Entidad se pronunció respecto a este artículo en el Concepto # 27788 de 11 de octubre de 2017, así:

(...)

Así las cosas, en este contexto las informaciones suministradas por terceros constituyen prueba testimonial en los términos del artículo 750 del Estatuto Tributario, si cumplen con las exigencias legales y reglamentarias que sean aplicables para el efecto.

Dirección Seccional de Impuestos de **Barranquilla**

Centro Empresarial Las Américas 3

Calle 77 No. 59 – 35

PBX (5)361 0700 ext.924001 Código postal 080001

www.dian.gov.co

Sobre los testimonios que con ocasión se realicen dentro de la diligencia de registro el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P Dr. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, sentencia de 14 de julio de 2016, # interno 20547, ha señalado que:

(...)

Estas pruebas resultaban procedentes porque de acuerdo con el artículo 750 del ET, las informaciones suministradas por terceros son prueba testimonial.

(...)

Teniendo en cuenta lo señalado por el Consejo de Estado, la prueba testimonial tomada al contador de la empresa COMERCIALIZACION INTERNACIONAL DE PRODUCTOS IMPORTADOS Y NACIONALES S.A, NIT 900.381.324 para el año 2014, y obtenida dentro de la diligencia realizada en la dirección de dicho contribuyente como proveedor del investigado, tiene plena validez y fue practicada garantizando el debido proceso.

El resultado de la visita a este tercero, luego de un extenso análisis sobre el comportamiento fiscal del proveedor permitió concluir que no fue posible verificar la existencia de sus operaciones comerciales, la existencia de los productos que se vendieron, los medios de pago, la existencia física de la sociedad y la inexistencia de contabilidad, hechos que evidenció y comparte la DIAN, razón por la cual, no es posible aceptar las compras llevadas a la declaración de ventas 6° bimestre de 2015, de la demandante TIERRA SANTA SAS.

Frente a los pronunciamientos por parte de la investigada en el sentido de haberse violado el debido proceso, y considerar que las causas del desconocimiento de los costos por él reportados, no son de su resorte, al afirmar que él posee la información verdadera, toda vez que desde el punto de vista formal, tiene la factura y los pagos realizados, sin embargo, precisamente la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, con base en la facultad de fiscalización, acude a las visitas de inspección tributaria y realiza Cruces con los terceros visibles en las operaciones, con la única finalidad de constatar, esa verdad formal contra la verdad real, y el resultado de su investigación si interesa al Estado para contrarrestar actuaciones que puedan atentar contra el Erario Público.

En tal sentido precisamos que, en el expediente obra como prueba lo siguiente:

- Extractos de libros auxiliares por NIT desde 1° de noviembre 2015 hasta 31 de diciembre de 2015 (fols. 79 a 160).

- Reporte de visita a Sociedad de Comercialización Internacional de Productos Importados y nacionales S.A.S. (fols. 171 a 176)
- RUT de proveedores de la Contribuyente (fols. 209 a 222, 1210 a 1214 y 1450 a 1478)
- Autos de verificación o cruce a proveedores de la Contribuyente (fols. 222 a 247)
- Actas de visita a proveedores de la Contribuyente (fols. 248 a 268)
- Requerimiento Ordinario nro. 022382017001120 de 04 de diciembre de 2017 y respuesta (fols. 269 a 271 y 274 a 443).
- Hoja de trabajo resumen IVA descontable (fols. 1206 a 1208).
- Acta de Inspección Tributaria nro. 3001618347141 IVA 2015-6 e informe final (fols. 1215 a 1224).
- Anexo 4 -Relación de facturas por compra por el sexto bimestre de 2015 (...) (fols. 1278 a 1440 y 1625 a 1835).
- Certificados de Existencia y Representación Legal de los de la Contribuyente (fols. 1479 a 1494)

Según las pruebas relacionadas y obrantes en el expediente, la Administración, en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización, adelantó actuaciones tendientes a verificar y realizar cruce de información que demostraran la realidad de las operaciones realizadas con los proveedores de la actora; lo que resultó infructuoso.

En el expediente reposan las pruebas que sirvieron de sustento a lo determinado en la liquidación oficial y dan cuenta de que, en el presente proceso de determinación, se acató el ordenamiento legal y con observancia de la plenitud de las formas propias del mismo, dando las oportunidades procesales para su defensa, por lo cual no se evidencia violación al debido proceso.

Era necesario, para desvirtuar las conclusiones de la investigación, que el demandante aportara las pruebas idóneas, pertinentes y conducentes para verificar la certeza, veracidad, realidad de los hechos, datos y cifras consignadas en su declaración privada de ventas 6° bimestre, acerca de las transacciones económicas que se asocia a las compras e impuestos descontables rechazados, en este caso del «tercero investigado» para corroborar la existencia real de la operación.

Además, la información contable aportada por la sociedad demandante, no es suficiente para establecer la trazabilidad documental respectiva; al establecerse la imposibilidad de verificar la existencia real y

operacional del tercero, pues solo permite evidenciar el cumplimiento de una formalidad; mas no acredita la verdad real de los hechos económicos alegados por la actora.

En relación a los proveedores mencionados, la Administración pudo establecer en visitas realizadas a las direcciones reportadas en los RUT que esas compañías no funcionaban en los lugares ahí descritos, razón por la que esos registros fueron suspendidos (fol. 1850).

Como se advirtió anteriormente, en materia tributaria, una vez desvirtuada la veracidad de la declaración privada con la notificación del requerimiento especial, corresponde al contribuyente desplegar todos los medios de prueba a su alcance para llevar al convencimiento a la Administración de la realidad de los negocios jurídicos desconocidos.

Por lo tanto, era deber de la sociedad actora probar la realidad de las compras, frente a lo cual no solo basta aportar facturas de venta, reportes contables, sino todo aquello que hiciera posible realizar la trazabilidad documental que las transacciones económicas cuestionadas efectivamente se llevaron a cabo.

Así, en atención a los artículos 743 y 744 del ET, se podían aportar todas las pruebas hasta el término de interponer el presente recurso de reconsideración. Sin embargo, en esta oportunidad procesal no se aportó ningún elemento o prueba adicional. Solamente se aportaron nuevamente los documentos del Anexo 4 -*Relación de facturas por compras por el sexto bimestre de 2015* (fols. 1278 a 1440 y 1625 a 1835), es decir que no se allegaron soportes adicionales revestidos de idoneidad probatoria, como podrían ser los Kardex, los movimientos de inventarios y la disposición de recursos para efectuar los pagos originados sobre las facturas de venta que respaldan los valores de las compras e IVA desconocido.

Los egresos aportados corresponden a pagos de facturas de ventas de transacciones económicas diferentes al sexto bimestre de 2015 que no son objeto de debate en el presente proceso.

De otro lado, para este Despacho es del caso anotar que la firma del revisor fiscal en los reportes contables no puede entenderse como una certificación. Sobre este particular, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia de 15 de noviembre de 2007, Exp. 14712, CP Héctor J. Romero Díaz, señaló:

«Para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si

los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico².

Como lo precisó la Sala, deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues “en su calidad de profesional de las ciencias contables y Contribuyente de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones.»

Se reitera, la información contable de la actora al presentar diferencia con los datos obtenidos con ocasión del registro, no es el medio de prueba idóneo para desacreditar las comprobaciones efectuadas por la Administración.

De lo mencionado hasta aquí, se evidencia que el desconocimiento obedece básicamente a que la hoy demandante no aportó las pruebas idóneas que demostraran la realización de los negocios jurídicos que dan origen a las compras soportadas en las facturas de venta.

La información y registros contables aportados al expediente no permiten verificar los aspectos sustanciales de las transacciones que dieron origen a las compras e IVA objeto de rechazo, y tampoco logran desvirtuar los indicios señalados en la liquidación oficial por lo cual se debe dar aplicación del artículo 742 del ET.

En relación a los indicios, el Consejo de Estado, en sentencia de 11 de mayo de 2017, Exp. 21373, CP Milton Chaves García, señaló:

«1. Igualmente, mediante indicios la DIAN puede demostrar la inexistencia de las operaciones declaradas por el contribuyente o Contribuyente, pues estos tienen eficacia probatoria. (...):

(...) su eficacia probatoria depende de la conducencia que debe tener respecto del hecho investigado, la cual es perfecta cuando otros medios probatorios lo ratifican; de la inexistencia de una falsa o aparente conexión entre el hecho indicador y el investigado, posibilidad que se garantiza cuando hay un número plural de indicios contingentes que conduzcan al mismo hecho; de la autenticidad del hecho indiciario de acuerdo con las pruebas de quien lo alega a su favor; de la certeza de la relación de causalidad entre el hecho o hechos indicadores y el investigado, la que claramente se refuerza en el contexto de los varios indicios contingentes, incluso con diferente fuerza inferencial, pero que concurren a indicar el mismo hecho y converjan a formar el convencimiento de juez en el mismo sentido; y de la existencia de pruebas que infirmen los hechos indiciarios o que demuestren un hecho opuesto al que ellos indican. »

Con todo lo anterior, se estableció en Sede Administrativa que, si bien el hoy actor aportó información, registros, facturas de ventas y documentos contables para soportar la información reportada en la declaración privada, es obligación de la Administración, conforme lo establece el artículo 684 del ET, verificar la exactitud y efectuar todas las diligencias necesarias para la determinar la correcta obligación tributaria.

En virtud de esto, se realizaron diferentes actuaciones para verificar la realidad de las transacciones, pero no fue posible su comprobación, pero se encontraron indicios que dieron lugar al desconocimiento de esas operaciones.

De tal manera, le correspondía al hoy demandante en esa oportunidad y en atención al artículo 167 de la Ley 1564 de 2012 desvirtuar lo determinado en la liquidación oficial, para lo cual podía hacer uso de todos los medios de prueba a su alcance que corroboraran plenamente los negocios jurídicos que dieron origen a las transacciones económicas rechazadas.

El traslado de las pruebas se hizo conforme al ordenamiento tributario y su valoración se hizo de manera integral y con sujeción a los postulados de la sana crítica. Desde la notificación del requerimiento especial, se dio traslado a la recurrente para controvertir el acervo probatorio, hasta el término de solicitar el presente recurso de reconsideración, por lo cual no se evidencia violación alguna al derecho de contradicción. Prueba de esto es el estudio del presente recurso de reconsideración.

Por todo lo expuesto se tiene que, es procedente el desconocimiento de compras nacionales de bienes gravados a la tarifa general reportados en el renglón 49 por valor de \$5.112.748.508 e igualmente el impuesto descontable por compras de bienes gravados a la tarifa general reportados en el renglón 68 por valor de \$823.397.496.

C. VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO FALSA MOTIVACIÓN POR VIOLACIÓN A LOS ARTÍCULOS 869, 869-1 y 869-2 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, VIGENTE PARA LA FECHA EN QUE LA DIAN INICIA LA INVESTIGACIÓN EN CONTRA DE TIERRA SANTA SAS.

Respecto de este cargo debemos manifestar que la DIAN no ha hecho referencia a que en el presente caso haya existencia de operaciones simuladas, en ese mismo orden de ideas no le es dable al apoderado de la actora afirmar que el Ente Tributario a falta de herramientas legales haya recurrido a una fundamentación Jurisprudencial, ello no es así porque está claro en el acervo probatorio que las

actuaciones fueron proferidas con base en las amplias facultades de fiscalización consagradas en los artículos 684 y 688 del E.T. norma especial; las cuales permitieron a la DIAN, realizar Inspecciones Tributarias, Cruces de Información, Diligencias de Registro, etc. a través de las cuales pudo demostrar fehacientemente que:

-No se comprobó la existencia de la Sociedad de Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales SAS.

-No se puede probar las operaciones comerciales con el investigado TIERRA SANTA.

- la Sociedad de Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales SAS, no lleva contabilidad, según lo expresó su contador FABIO LEON ALVAREZ.

-No se evidenció ningún tipo de actividad que evidencie, que en el sitio se realizan actividades empresariales.

-La contabilidad del contribuyente no es confiable pues no refleja la actividad económica y fiscal de la sociedad, y fue desvirtuada por las pruebas obtenidas en el registro.

- El tercero Sociedad de Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales SAS, corrigió la Información Exógena pero la misma no se tiene en cuenta, pues dicha corrección fue posterior al Requerimiento Especial.

D. NULIDAD ABSOLUTA DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA POR VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 647 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO LA SANCIÓN DEBE SER LEVANTADA EN FAVOR DEL ACTOR POR EL AMPLIO EJERCICIO PROBATORIO DESPLEGADO POR ESTE CONTRIBUYENTE.

Se debe definir si la sanción aplicable es la contemplada en la norma vigente al momento de la comisión de la conducta sancionable, o si es la norma vigente al momento en que inicia el procedimiento.

- 1)** *Violación del artículo 647 del estatuto tributario al imponer una sanción cuyo supuesto de hecho sancionable es inexistente – supuestos de hecho tipificados con sanción por inexactitud.*
- 2)** *La ausencia de hecho sancionable a la luz de la Jurisprudencia del Consejo de Estado, La Corte Constitucional y los conceptos jurídicos de la DIAN.*

- 3) *Violación del artículo 647 del estatuto tributario por desconocer e inaplicar el eximente de responsabilidad consagrado en la norma para el caso concreto de TIERRA SANTA.*
- 4) *Violación del orden jurídico por desconocimiento de la proscripción de un sistema sancionatorio fundado en criterios únicamente objetivos.*
- 5) *La sanción por inexactitud debe ser levantada en favor de TIERRA SANTA debido al amplio ejercicio probatorio desplegado por el contribuyente.*

Respecto de este cargo, recordamos las voces del artículo El artículo 647 del ET, para la fecha de la investigación, disponía:

“... «ARTÍCULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes...”

Si existe el supuesto de hecho de la sanción por inexactitud

Está probado en el plenario que el demandante omitió declarar ingresos y solicitó impuestos descontables que fueron cuestionados por la falta de pruebas que demuestren su realización, esto es utilizó la declaración privada para registrar datos incompletos y equivocados respectivamente, que, al derivar en menor impuesto y saldo a pagar, implicaron desconocimiento del derecho aplicable y generaron la sanción por inexactitud. Se observa que la sanción por inexactitud fue impuesta al encontrarse configurado el supuesto de hecho y adicionalmente en el acto acusado se indicaron claramente los fundamentos fácticos, jurídicos y de prueba, de manera que está demostrado que la declarante incurrió en indebida aplicación del derecho o desconocimiento del mismo.

En el presente proceso no existe diferencia de criterios.

En cuanto a la argumentación sobre diferencia de criterios, en esta oportunidad, se verifica que no se configura diferencia de criterios en la interpretación entre el hoy demandante y la Administración, circunstancia invocada en Sede Administrativa conforme el parágrafo 2º del artículo 647 del E.T. aplicado con la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016 por ser más favorable, debido a que la misma debe ser razonable, conforme lo indicó el Consejo de Estado

Respecto de esta parte del cargo, debemos recordar que la diferencia de criterios se presenta cuando existe una interpretación plausible de la norma o el derecho a aplicar, no de los hechos discutidos.

En la presente situación estamos frente a una sociedad demandante que no ha encontrado argumentos valederos para refutar las glosas formuladas seriamente por la DIAN, respecto de la disparidad de los datos hallados en el registro efectuado a las oficinas de Tierra Santa SAS, frente a los consignados en la declaración de impuesto sobre las ventas del 6° periodo de 2015; que conlleva la imposición de la sanción.

La reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, respecto de la diferencia de criterios ha manifestado:

“... Sobre la diferencia de criterios, la Sala sostuvo que “cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a la interpretación del derecho propiamente dicha, de la ley, y no a la interpretación de los hechos discutidos⁴⁵. Así, el declarante que invoque la exoneración de la sanción por inexactitud con base en el error de interpretación o la diferencia de criterios, deberá probar que la interpretación que ofreció de las normas en que fundamentó su declaración tributaria era plausible y razonable. La falta de prueba sobre los hechos discutidos no resulta suficiente para exonerarse de responsabilidad y, por ende, de la sanción, pues lo primero que exige el artículo 647 del ET es que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces y, para el efecto, tendrá que existir la prueba que así lo demuestre”. CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de marzo de 2011. Número de radicación: 250002327000200600841 01. Número interno: 17492. Actor: HOCOL S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

Criterio reiterado en otra providencia del consejo de estado sala de lo contencioso administrativo sección cuarta consejero ponente (e): Hugo Fernando Bastidas Bárcenas Bogotá, D.C., 2 de febrero de 2017, radicación: 05001-23-31-000-2011-01299-01 número interno: 20517 actor: Edwin de Jesús Yepes González asunto: acción de nulidad y restablecimiento del derecho demandado: U.A.E DIAN.

VIOLACIÓN DEL ORDEN JURÍDICO POR DESCONOCIMIENTO DE LA PROSCRIPCIÓN DE UN SISTEMA SANCIONATORIO FUNDADO EN CRITERIOS ÚNICAMENTE OBJETIVOS.

No prosperan los argumentos del demandante sobre el carácter subjetivo de la decisión administrativa, violación al debido proceso u omisión en la valoración de las pruebas presentadas por éste, por cuanto tal como se expuso estuvo soportada en medios probatorios admitidos en la ley tributaria, debidamente recaudados, apreciados con base en las reglas de la sana crítica, en concordancia con la gravedad,

convergencia, concordancia, coherencia de los indicios y la idoneidad de la prueba en los casos de tarifa legal (costos), así como con cruces con terceros en testimonios y documentos donde ello se corroboró, de manera que se realizó toda la actividad probatoria que a la carga inicial de la prueba le correspondía a la administración al momento de proferir y notificar el requerimiento especial, momento en que tal carga se invirtió al hoy actor.

LA SANCIÓN POR INEXACTITUD DEBE SER LEVANTADA EN FAVOR DEL ACTOR DEBIDO AL AMPLIO EJERCICIO PROBATORIO DESPLEGADO POR EL DEMANDANTE

SANCION DE INEXACTITUD

El artículo 647 del ET, para la fecha de la investigación, disponía:

«ARTÍCULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos...”

En este caso, está probado que el hoy actor omitió declarar ingresos y solicitó impuestos descontables cuya existencia fue cuestionada, esto es utilizó la declaración privada para registrar datos incompletos y equivocados respectivamente, que, al derivar en menor impuesto y saldo a pagar, implicaron desconocimiento del derecho aplicable y generaron la sanción por inexactitud.

Se observa que la sanción por inexactitud fue impuesta al encontrarse configurado el supuesto de hecho y adicionalmente en el acto acusado se indicaron claramente los fundamentos fácticos, jurídicos y de prueba, de manera que está demostrado que TIERRA SANTA SAS incurrió en indebida aplicación del derecho o desconocimiento del mismo.

No prosperan los argumentos de la actora sobre el carácter objetivo de la decisión administrativa, violación al debido proceso u omisión en la valoración de las pruebas presentadas por éste, por cuanto tal como se expuso la actuación de la DIAN estuvo soportada en medios probatorios admitidos en la ley tributaria, debidamente recaudados, apreciados con base en las reglas de la sana crítica, en concordancia con la gravedad, convergencia, concordancia, coherencia de los indicios y la idoneidad de la prueba, así como con cruces con terceros en testimonios y documentos donde se corroboró la inexactitud, de manera que se realizó toda la actividad probatoria que exige la carga de la prueba que, inicialmente le correspondió a la Administración, pero que al momento de proferir y notificar el requerimiento especial, tal carga se invirtió al hoy demandante.

No es cierto que se haya descartado la inexactitud con los documentos aportados por el demandante al expediente como facturas, documentos equivalentes, registros contables y otros, en la medida en que fueron cuestionados todos ellos por la administración en los Actos de determinación, con base en otros medios de prueba debidamente recaudados, que valorados en conjunto y conforme las reglas de la sana crítica probatoria, dieron lugar al cuestionamiento de legalidad y existencia de las compras, exactitud de los ingresos declarados y el impuesto descontable solicitado. De modo que no podía con base en los mismos justificar su proceder el contribuyente, sin que se aportaran distintos medios de prueba con ocasión del recurso de reconsideración y ahora en Sede Judicial; en orden a desvirtuar las glosas.

De acuerdo con las consideraciones expuestas en los puntos anteriores, se encuentra configurada la inexactitud de la declaración, no desvirtuada probatoriamente por el contribuyente, por lo tanto, no está llamado a la prosperidad el presente cargo.

A su vez por cuanto está probado el elemento subjetivo ya que está demostrado que el actor, contó con conocimiento y voluntad al registrar los datos en su declaración privada de ventas a sabiendas, con lo cual se comprueba dicho elemento subjetivo de las inexactitudes incurridas; no obstante, sobre su comprobación el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Dr. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS, sentencia de 5 de mayo de 2011, # interno 17306, indicó:

«... Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que la sociedad haya actuado con intención dolosa o culpable, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva)

Por lo tanto, no le asiste razón a la demandante cuando precisa que, para imponer la sanción por inexactitud, la autoridad tributaria debe probar que el contribuyente incurrió en fraude, al incluir datos falsos con el ánimo de defraudar al Estado, pues, como se precisó, ese es tan sólo uno de los hechos que tipifica la norma como infracción. No es necesario pues, que se compruebe el dolo con que actuó el contribuyente...» (Se subraya).

Posición ratificada por la misma corporación, C.P. Dr. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, sentencia de 11 de julio de 2013, nro. interno 19246, cuando indicó:

«En este caso, la ausencia de dolo o culpa no exonera a la demandante de la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que, como ha dicho la Sala “para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio, o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos».

Se observa que el demandante registró los datos en su denuncia privado de manera voluntaria y sin que existieran vicios de consentimiento, por lo que se comprueba el elemento subjetivo de la inexactitud incurrida.

En cuanto a la argumentación sobre diferencia de criterios, en esta oportunidad, se verifica que no se configura diferencia de criterios en la interpretación entre el contribuyente y la Administración, circunstancia invocada en Sede Administrativa conforme el parágrafo 2º del artículo 647 del E.T. aplicado con la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016 por ser más favorable, debido a que la misma debe ser razonable, conforme lo indicó el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Dr. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS, sentencia de 2 de febrero de 2017, # interno 20517, cuando expresó:

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

Para que se configure la causal de exoneración de responsabilidad a que alude el artículo 647 E.T, es necesario que se presenten los siguientes presupuestos:

- 1- Que se haya presentado una declaración tributaria con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Esto implica que la declaración contenga todos los elementos de hecho y de derecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, que el contribuyente haya actuado diligentemente y que no haya omitido (intencionalmente o por negligencia) declarar los hechos que le permitan a la Administración cumplir de manera adecuada la función de verificación y fiscalización de la información presentada.*
- 2- Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Aquí, el contribuyente, además de soportar la carga de cumplir con la*

obligación de presentar la declaración, debe realizar una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria.

Sobre la diferencia de criterios, la Sala sostuvo que “cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a la interpretación del derecho propiamente dicha, de la ley, y no a la interpretación de los hechos discutidos. Así, el declarante que invoque la exoneración de la sanción por inexactitud con base en el error de interpretación o la diferencia de criterios, deberá probar que la interpretación que ofreció de las normas en que fundamentó su declaración tributaria era plausible y razonable. La falta de prueba sobre los hechos discutidos no resulta suficiente para exonerarse de responsabilidad y, por ende, de la sanción, pues lo primero que exige el artículo 647 del ET es que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces y, para el efecto, tendrá que existir la prueba que así lo demuestre”.

Por el contrario, las pruebas existentes en el proceso acreditan que, a pesar del acuerdo de colaboración, las compras eran propias, pues así lo corroboran las facturas expedidas a nombre del actor y los cruces de información que hizo la DIAN. Además, como lo concluyó la Sala al analizar la procedencia de los ingresos presuntos, no existe certeza de que lo pactado en el contrato de asociación a riesgo compartido corresponda a la realidad económica del demandante.

En consecuencia, con base en las pruebas del hecho base de la presunción y en aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario, la DIAN adicionó ingresos presuntos al actor.

Lo anterior pone en evidencia que no existe una diferencia razonada de criterios sobre el derecho aplicable sino el desconocimiento de este, pues, a pesar de estar obligado a ello, por corresponder a su realidad económica, el actor omitió registrar compras propias en su contabilidad y, como se advirtió, esta omisión se hace para no reportar costos que necesariamente están asociados a unos ingresos omitidos».

En el caso que nos ocupa el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2014, dentro de los plazos previstos. Sin embargo, omitió ingresos y registro de costos inexistentes tal y como se pudo constatar en la actuación administrativa, lo cual generó un menor impuesto y por ende un menor saldo a pagar. Cabe precisar que, en el presente caso no se presentan diferencias de criterio, debido a que no se advierten argumentos sólidos que sustenten la interpretación sugerida por la actora.

No deben prosperar los argumentos del demandante sobre el carácter objetivo de la decisión administrativa, violación al debido proceso u omisión en la valoración de las pruebas presentadas por éste, por cuanto tal como se expuso estuvo soportada en medios probatorios admitidos en la ley tributaria, debidamente recaudados, apreciados con base en las reglas de la sana crítica, en concordancia con la gravedad, convergencia, concordancia, coherencia de los indicios y la idoneidad de la prueba en los casos de tarifa legal (costos), así como con cruces con terceros en testimonios y documentos donde ello se corroboró, de manera que se realizó toda la actividad probatoria que a la carga inicial de la prueba le correspondía a la administración al momento de proferir y notificar el requerimiento especial, momento en que tal carga se invirtió al contribuyente.

No es cierto que se haya descartado la inexactitud con los documentos aportados por la demandante al expediente como facturas, documentos equivalentes, registros contables y otros, en la medida en que fueron cuestionados todos ellos por la administración en los actos de determinación, con base en otros medios de prueba debidamente recaudados, que valorados en conjunto y conforme las reglas probatorias, dieron lugar al cuestionamiento de legalidad y existencia de los costos, la comprobación de omisión de ingresos entre otros, de modo que no podía con base en los mismos justificar su proceder el hoy actor, sin que se aportaran distintos medios de prueba con el recurso de reconsideración en orden a desvirtuarlos.

De acuerdo con las consideraciones expuestas en los puntos anteriores, se encuentra configurada la inexactitud de la declaración, no desvirtuada probatoriamente por el contribuyente, por lo tanto, está llamada a confirmarse.

A su vez por cuanto está probado que no hubo elemento subjetivo ya que está demostrado que la actora contó con conocimiento y voluntad al registrar los datos en su declaración privada a sabiendas de la exigencia del artículo 121 del Estatuto Tributario, para tener derecho a registrar sus costos, con lo cual se comprueba dicho elemento subjetivo de las inexactitudes incurridas; no obstante, sobre su comprobación el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Dr. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS, sentencia de 5 de mayo de 2011, nro. interno 17306, indicó:

«... Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que la sociedad haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva)

Por lo tanto, no le asiste razón a la demandante cuando precisa que, para imponer la sanción por inexactitud, la autoridad tributaria debe probar que el contribuyente incurrió en fraude, al incluir datos falsos con el ánimo de defraudar al Estado, pues, como se precisó, ese es tan sólo uno de los hechos que tipifica la norma como infracción. No es necesario pues, que se compruebe el dolo con que actuó el contribuyente...» (Se subraya).

Posición ratificada por la misma corporación, C.P. Dr. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, sentencia de 11 de julio de 2013, nro. interno 19246, cuando indicó:

«En este caso, la ausencia de dolo o culpa no exonera a la demandante de la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que, como ha dicho la Sala “para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio, o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos».

Se observa que el contribuyente registró los datos en su denuncia privado de ventas del 6° periodo de 2015, de manera voluntaria y sin que existieran vicios de consentimiento, por lo que se comprueba el elemento subjetivo de la inexactitud incurrida.

VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 647 DEL ET. POR DESOCONOCER E INAPLICAR LA EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD CONSAGRADA EN LA NORMA, PARA EL CASO CONCRETO DE TIERRA SANTA SAS.

En cuanto a la argumentación sobre diferencia de criterios, en esta oportunidad, se verifica que no se configura diferencia de criterios en la interpretación entre el contribuyente y la Administración, invocada por la actora conforme el parágrafo 2° del artículo 647 del E.T. aplicado con la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016 por ser más favorable, debido a que la misma debe ser razonable, conforme lo indicó el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso

Administrativo, Sección Cuarta, C.P Dr. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS, sentencia de 2 de febrero de 2017, nro. interno 20517, cuando expresó:

«Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias

de criterio entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Para que se configure la causal de exoneración de responsabilidad a que alude el artículo 647 E.T, es necesario que se presenten los siguientes presupuestos:

1- Que se haya presentado una declaración tributaria con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Esto implica que la declaración contenga todos los elementos de hecho y de derecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, que el contribuyente haya actuado diligentemente y que no haya omitido (intencionalmente o por negligencia) declarar los hechos que le permitan a la Administración cumplir de manera adecuada la función de verificación y fiscalización de la información presentada.

2- Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Aquí, el contribuyente, además de soportar la carga de cumplir con la obligación de presentar la declaración, debe realizar una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria.

Sobre la diferencia de criterios, la Sala sostuvo que “cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a la interpretación del derecho propiamente dicha, de la ley, y no a la interpretación de los hechos discutidos. Así, el declarante que invoque la exoneración de la sanción por inexactitud con base en el error de interpretación o la diferencia de criterios, deberá probar que la interpretación que ofreció de las normas en que fundamentó su declaración tributaria era plausible y razonable. La falta de prueba sobre los hechos discutidos no resulta suficiente para exonerarse de responsabilidad y, por ende, de la sanción, pues lo primero que exige el artículo 647 del ET es que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces y, para el efecto, tendrá que existir la prueba que así lo demuestre”.

Por el contrario, las pruebas existentes en el proceso acreditan que, a pesar del acuerdo de colaboración, las compras eran propias, pues así lo corroboran las facturas expedidas a nombre del actor y los cruces de información que hizo la DIAN. Además, como lo concluyó la Sala al analizar la procedencia de los ingresos presuntos, no existe certeza de que lo pactado en el contrato de asociación a riesgo compartido corresponda a la realidad económica del demandante.

En consecuencia, con base en las pruebas del hecho base de la presunción y en aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario, la DIAN adicionó ingresos presuntos al actor.

En el presente caso se ha dicho hasta la saciedad que, la contabilidad de TIERRA SANTA SAS fue desvirtuada por la DIAN, estableciéndose que tanto en ella como en la declaración de ventas periodo 6° año gravable 2016, se consignaron datos que no guardan relación con los hallados por el ente tributario en el documento Back, del software “Shadow”, y que ello nos permite afirmar que tampoco se cumple los presupuestos señalados por la Jurisprudencia del Consejo de Estado, en cuanto los hechos y cifras denunciados por la actora no son completos y veraces y, para el efecto existe una investigación que así lo demuestra.

Por otro lado, la falta de pruebas sobre los hechos discutidos, no es suficiente para obtener la exoneración que busca el apoderado del actor.

Lo anterior pone en evidencia que no existe una diferencia razonada de criterios sobre el derecho aplicable sino el desconocimiento de este, pues, a pesar de estar obligado a ello, por corresponder a su realidad económica, el actor omitió registrar ingresos en su contabilidad y, como se advirtió, esta omisión se hace para no reportar impuesto a cargo necesariamente asociados a unos ingresos omitidos».

PETICIÓN

Por todo lo anteriormente expuesto solicito con todo respeto a la honorable magistrada ponente, se deniegue las pretensiones de la demanda y se declare la legalidad de los Actos Administrativos demandados.

PRUEBAS SOLICITADAS POR LA DIAN

Solicito se tenga como prueba lo siguiente:

1. Expediente Administrativo DT 2015 2016 002002.

NOTIFICACIONES

Recibo notificaciones en la en la página de la Entidad www.dian.gov.co, Portal web, Servicios a la Ciudadanía, Notificaciones Judiciales o al correo electrónico notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co, en mi correo personal fcepedar@dian.gov.co, en la Secretaría del Tribunal Administrativo Del Atlántico los

Juzgados Administrativos de Barranquilla o en la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, ubicada en la Calle 77 N° 59 - 35 Edificio Centro Empresarial Las Américas 3 Piso 20°.

ANEXOS

1. Poder para actuar.
2. Resolución N°. 002641 de 08 de abril de 2014
3. Resolución N°. 000204 de 23 de octubre de 2014
4. Resolución N°. 182 de 02 de julio de 2013
5. Acta de Ubicación N°. 052 de 02 de julio de 2013
6. Expediente administrativo N° DT 2015 2016 002002, en donde militan los antecedentes administrativos. (1867 folios)

De la Honorable Magistrada,



FERNANDO DE JESUS CEPEDA RIPOLL.

CC. N° 8.737.296 de Barranquilla.

T.P. N° 64873-D1 del C.S. de la Judicatura

Revisó Edna Margarita Lasso Cardozo
Jefe División de Gestión Jurídica