



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
SALA DE DECISIÓN No. 5
MAGISTRADO PONENTE: OSCAR ALFONSO GRANADOS NARANJO

Tunja, 13 MAR 2019

Demandante	Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Expediente	15001-23-33-000-2013-00679-00
Medio de control	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Asunto	Sentencia de primera instancia –

Procede la Sala a proferir sentencia de primera instancia, dentro del Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, adelantado a través de apoderado judicial por Oscar Enrique Pérez Sánchez, en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

I. ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA (fls.2-29).

A través de apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, presentó demanda en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, con el objeto que se declare la nulidad de la liquidación Oficial de Revisión No 262412012000015 del 20 de abril de 2012, mediante la cual se modifica la declaración privada de impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2008, así como de la Resolución No 900.238 del 15 de mayo de 2013, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión.

Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, solicita se declare la firmeza de la Declaración de Impuesto sobre las Ventas correspondiente al quinto bimestre del año gravable 2008.



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

1.1. HECHOS

Los supuestos fácticos en que se fundamenta la demanda son, en síntesis, los siguientes:

El 18 de noviembre de 2008, el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez presentó ante la DIAN su declaración bimestral del impuesto sobre las ventas-IVA, determinando como valor a pagar la suma de \$3.725.00; sin embargo el 28 de julio de 2011, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales profirió auto de apertura N° 262382011000598 en el que ordenó iniciar investigación en su contra y el 30 de julio del año 2011, le fue notificado requerimiento especial No 262382011000039, el cual fue contestado por el contribuyente el 26 de octubre del mismo año.

En virtud de la investigación anteriormente mencionada, el 20 de abril de 2012, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales efectuó la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas N° 262412012000015 en la cual señaló como valor a pagar por impuesto la suma de \$96.234.000, más una sanción de \$148.014.000

En contra de la liquidación oficial efectuada por la DIAN, el demandado presentó el respectivo recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en forma desfavorable mediante la Resolución N° 900.238 del 15 de mayo de 2013.

1.2. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

El demandante citó como normas violadas las siguientes: artículos 6 y 29 de la Constitución, artículo 671 del Estatuto Tributario, y artículo 59 del Código Contencioso Administrativo.

Al sustentar el concepto de la violación, el apoderado de la parte demandante determinó dos aspectos en que basa la discusión del presente asunto; (i) el primero consistente en la presunta violación al debido proceso por no haberse efectuado pronunciamiento de las pruebas con anterioridad al fallo; y (ii) el segundo sobre la valoración probatoria efectuada por la DIAN, que dio lugar al rechazo de compras e impuestos descontables.



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Frente al primero arguyo que la DIAN vulneró su derecho fundamental al debido proceso, toda vez que se solicitaron unas pruebas dentro del expediente en vía gubernativa, en las oportunidades que la ley dispone, y la DIAN tan solo se pronunció sobre las mismas en el momento del fallo, indicando que resultan inconducentes, evitando que contra tal decisión se ejercieran los recursos de ley.

Señala que las pruebas solicitadas consistieron en; (*) recibir la declaración de la totalidad de los camioneros que entregaron y recibieron la chatarra vendida durante el año 2008 en HORNASA y SIDENAL; y (**) trasladar las pruebas del expediente de rente contra SIDENAL del año 2008. Estas pruebas, a juicio de la parte demandante, determinarían; (a) que los bienes no eran propios del demandante sino de una tercera compañía; (b) que los bienes vendidos ingresaron físicamente a la sociedad que los adquirió; y (c) que, por tanto, las operaciones fueron reales y no simuladas.

En este sentido, afirma que al negar dichas pruebas, le privaron la oportunidad de probar que la operación de venta de chatarra fue real y no simulada; aunado a que la DIAN no se pronunció sobre la solicitud de pruebas en la oportunidad legal, sino que lo hizo en el momento de la decisión final, al emitir el fallo del recurso de reconsideración, señalando que las mismas no son conducentes, cuando debió negarlas y conceder los recursos.

Respecto del segundo aspecto, indica que la DIAN desconoció deducciones sobre el impuesto a las ventas declarado por el contribuyente, aduciendo proveedores ficticios que nunca fueron declarados como tal, y a los cuales no se les impuso sanción alguna; omitiendo lo dispuesto en el artículo 671 del Estatuto Tributario, que exige a la entidad fiscalizadora, previo al desconocimiento del impuesto descontable, la verificación y declaración de los proveedores ficticios.

Refiere que con la anterior situación, la DIAN también pasa por alto el principio de buena fe, al considerar que las operaciones de compra son ficticias, pues el hecho de que no haya declaraciones de los proveedores que permitan corroborar las compras hechas, no significa que las mismas no se hayan efectuado y no es al demandante a quien le corresponde hacer el seguimiento a los proveedores para verificar si se encuentran registrados o no tributariamente, sino a la DIAN.



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Indica que para realizar las operaciones, los proveedores siempre los contactaron por teléfono y se anunciaban a través de una persona que actuaba como representante de chatarreros de diferentes sitios del país y era quien entregaba las facturas. Esa persona correspondía a la señora Nayibe Castro, quien se comunicaba por teléfono ofreciendo la chatarra y entregaba las facturas de los proveedores que ella representaba una vez se le cancelaba en efectivo; los costos de transporte eran asumidos por las empresas a las que se vendía la chatarra adquirida, que eran HORNASA o SIDENAL, grandes contribuyentes que cuenta con sistema de control de ingreso y facturación de los bienes que adquieren, por lo que considera que declaración de renta obedece a una realidad económica y una transacción de compra y venta de bienes.

Indica que los bienes adquiridos (chatarra) fueron movilizados por su vendedor, por lo que fueron vendidos e ingresaron a sus clientes que son las sociedades HORNASA S.A. y SIDENAL S.A., quienes están en disposición de confirmar que efectivamente lo adquirido por el demandante fue vendido a ellos, e ingreso físicamente mediante sistema de basculas, información que se encuentra en los archivos de la DIAN en el expediente de SIDENAL.

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro del término de traslado de la demanda y a través de apoderado judicial, la entidad demandada contestó, manifestado oponerse a todas y cada una de las pretensiones, toda vez que a efecto de determinar la verosimilitud de las compras efectuadas por el contribuyente durante el quinto bimestre del año 2008, respecto del monto y obligaciones gravadas, la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales, adelantó diferentes visitas de verificación, autos comisorios e inspecciones físicas a domicilios fiscales reportados en el RUT por los respectivos proveedores del contribuyente; estableciéndose dentro del proceso tributario que las compras registradas por el contribuyente a los proveedores relacionados, fueron inexistentes o simuladas, por cuanto las facturas no tienen fecha, no contienen liquidación del IVA, pese a pertenecer al régimen común; los pagos en efectivo no están acompañados de comprobantes de egreso o recibos de caja, no se evidenció pagos por transporte, cargue y descargue de la mercancía, varios de los proveedores no declaran el impuesto sobre las ventas, otros negaron tener operaciones con el



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

contribuyente o no fue posible ubicarlos en la dirección del RUT y algunos no renovaron el registro mercantil.

En atención a lo anterior, la entidad fiscalizadora rechazó compras por valor de \$578.180.000 M/CTE y los impuestos descontables en cuantía de \$92.509.000, registrados en la declaración de ventas periodo 5 del año gravable 2008 y se impuso un saldo a pagar de \$244.248.000, como quiera que, del acervo probatorio recaudado se pudo establecer que el demandante no probó la realización de las compras e impuestos descontables aducidos en su declaración privada.

Resaltó que, la entidad fiscalizadora respetó el debido proceso del contribuyente durante la investigación realizada, permitiéndosele ejercer su derecho de contradicción, aportar y allegar documentos; los cuales fueron debidamente valorados, estableciéndose que algunos de ellos eran inconducentes, razón por la cual, no se decretó su práctica; así por ejemplo, en relación con la petición de traslado de documentos de la investigación adelantada contra SINEDAL del año gravable 2008, no se accedió atendiendo a que los soportes de las operaciones allí efectuadas corresponden a las mismas facturas que fueron aquí cuestionadas y que no determinaron lo argumentado por el aquí contribuyente.

Respecto de la declaratoria de proveedor ficticio, señala que la misma no se entrelaza ni condiciona jurídicamente el rechazo de las compras, por lo que en el presente caso no era menester que la administración realizará la declaratoria de proveedor ficticio o aplicara el artículo 658-1 del ET; y del análisis de lo demostrado frente a cada proveedor y de las transacciones relacionadas con el contribuyente permitió inferir la inexactitud o simulación en las operaciones de compras e impuestos descontables.

Finalmente, concluyó que, con fundamento en los hallazgos que permitieron demostrar la inexistencia y la simulación de las operaciones gravadas correspondientes al concepto de ventas periodo 5 del año 2008, la administración impuso la sanción tributaria contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, por inexactitud en la declaración privada del contribuyente.



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

3. TRÁMITE DEL MEDIO DE CONTROL

La demanda fue presentada por reparto el 4 de septiembre de 2013 (fl. 70), correspondiendo su conocimiento al Despacho No 001 de este Tribunal, el cual, mediante proveído del 10 de febrero de 2014, resolvió su admisión (fl. 136-138).

La notificación personal de la demanda a la demandada, se surtió el 10 de marzo de 2014 (fls.144), por lo que el traslado para contestar la demanda vencía el 5 de junio del mismo año, término dentro del cual, la entidad demandada contestó.

El término de traslado de las excepciones propuestas se corrió entre el 24 y 26 de junio del año 2014 (fl.182), vencido el cual, este Despacho dispuso fijar fecha y hora para llevar a cabo audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA (fl.216).

Diligencia que se llevó a cabo el día 30 de mayo de 2017, adelantándose las etapas de saneamiento del proceso, decisión de las excepciones previas, fijación del litigio, conciliación y decreto de pruebas (fls.221-223), resolviéndose su suspensión para recepcionar las pruebas decretadas, lo cual se hizo en audiencia del 4 de julio de 2017 (fls.245-246).

Adelantada la audiencia de pruebas de que trata el artículo 181 del CPACA, se corrió traslado a las partes para presentar sus alegaciones finales.

4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

4.1. Parte demandante:

Dentro del término procesal correspondiente para presentar alegatos de conclusión, la parte demandante guardó silencio.

4.2. Parte demandada (Fls.248-250):

En suma, reiteró los argumentos expuestos con la contestación de la demanda, enfatizando en que no es cierto que se haya vulnerado el debido proceso al contribuyente, lo que ocurre es que las facturas y la contabilidad allegada



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

fueron cuestionadas por las pruebas indiciarias provenientes tanto de terceros como del mismo contribuyente, de las cuales se observa una contrariedad en lo manifestado por el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez y se entiende que el demandante no probó la realización de las compras e impuestos descontables aducidos en su declaración privada, lo que conllevó al cuestionamiento de las operaciones económicas.

II. CONSIDERACIONES

1. PROBLEMA JURÍDICO

De acuerdo con la fijación del litigio que se hiciera en la audiencia inicial, la Sala concreta los siguientes problemas jurídicos a resolver en el presente asunto:

- ¿Es nula por existir causal de nulidad de las previstas en la Ley 1437 de 2011, la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas No 262412012000015 efectuada por la Dirección de Impuestos Nacionales en las que determina como valor del impuesto a pagar por el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, la suma de \$96.234.000, más una sanción por inexactitud por valor de \$148.014.000?
- ¿Hay lugar a la determinación de un mayor impuesto sobre las ventas a cargo del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez por el quinto bimestre del año gravable 2008, y la imposición de la sanción por inexactitud?

De la interpretación de la demanda, así como de la contestación de la misma, la Sala concreta las tesis argumentativas del caso, para dirimir el objeto de la litis, e igualmente anuncia la posición que asumirá así:

a) Tesis argumentativa de la parte demandante

Considera que se debe declarar la nulidad los actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, mediante las cuales se modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2008, y se impuso una sanción por inexactitud, toda vez que en la actuación tributaria se desconoció el debido



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

proceso por no haberse efectuado pronunciamiento de las pruebas con anterioridad al fallo; se presentó una falta de valoración probatoria, que dio lugar al rechazo de compras e impuestos descontables por no verificarse la realidad económica y las transacciones de compra y venta de los bienes objeto del impuesto (chatarra); y faltó la declaración de proveedores ficticios, que debió hacer la DIAN previo al desconocimiento del impuesto descontable.

Respecto a la violación al debido proceso, señaló que solicitó unas pruebas dentro del expediente en vía gubernativa, en las oportunidades que la ley dispone, y la DIAN tan solo se pronunció sobre las mismas en el momento del fallo, indicando que resultan inconducentes, evitando que contra tal decisión se ejercieran los recursos de ley.

Frente a la falta de valoración probatoria, adujo que las pruebas que le fueron negadas desvirtuarían lo señalado en los actos acusados, pues con ellas se determinaría que las operaciones reportadas en la declaración fueron reales y no simuladas, por lo que afirma que le privaron la oportunidad de probar sus argumentos.

Sobre la declaración de proveedores ficticios, indicó que la DIAN desconoció deducciones sobre el impuesto a las ventas declarado por el contribuyente, aduciendo proveedores ficticios que nunca fueron declarados como tal, y a los cuales no se les impuso sanción alguna; omitiendo lo dispuesto en el artículo 671 del Estatuto Tributario, que exige a la entidad fiscalizadora, previo al desconocimiento del impuesto descontable, la verificación y declaración de los proveedores ficticios.

b) Tesis argumentativa de la parte demandada

Considera que se deben negar las pretensiones de la demanda argumentando que la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales, adelantó diferentes visitas de verificación, autos comisorios e inspecciones físicas a domicilios fiscales reportados en el RUT por los respectivos proveedores del contribuyente; estableciéndose dentro del proceso tributario que las compras registradas por el contribuyente a los proveedores relacionados, fueron inexistentes o simuladas, por cuanto las facturas no tienen fecha, no contienen liquidación del IVA, pese a pertenecer al régimen común; los pagos en efectivo no están acompañados de comprobantes de egreso o recibos de caja, no se



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

evidenció pagos por transporte, cargue y descargue de la mercancía, varios de los proveedores no declaran el impuesto sobre las ventas, otros negaron tener operaciones con el contribuyente o no fue posible ubicarlos en la dirección del RUT y algunos no renovaron el registro mercantil.

En atención a lo anterior, la entidad fiscalizadora rechazó compras por valor de \$578.180.000 M/CTE y los impuestos descontables en cuantía de \$92.509.000, registrados en la declaración de ventas periodo 5 del año gravable 2008 y se impuso un saldo a pagar de \$244.248.000, como quiera que, del acervo probatorio recaudado se pudo establecer que el demandante no probó la realización de las compras e impuestos descontables aducidos en su declaración privada.

Resaltó que, la entidad fiscalizadora respetó el debido proceso del contribuyente durante la investigación realizada, permitiéndosele ejercer su derecho de contradicción, aportar y allegar documentos; los cuales fueron debidamente valorados, estableciéndose que algunos de ellos eran inconducentes, razón por la cual, no se decretó su práctica.

Respecto de la declaratoria de proveedor ficticio, señala que la misma no se entrelaza ni condiciona jurídicamente el rechazo de las compras, por lo que en el presente caso no era menester que la administración realizará la declaratoria de proveedor ficticio o aplicara el artículo 658-1 del ET.

c) Tesis argumentativa propuesta por la Sala

En primer lugar dirá la Sala que no se presentó violación al debido proceso, toda vez que del título VI, del artículo 720, y en general del Estatuto Tributario, se observa que éste no consagra que en las actuaciones tributarias deba efectuarse pronunciamiento con anterioridad a la decisión final para que el contribuyente tenga oportunidad de interponer recursos de reposición ó apelación en contra de la decisión de pruebas; esto aunado a que sobre la negativa o falta de práctica de pruebas en la actuación tributaria, el H. Consejo de Estado¹ ha indicado que dicha circunstancia no implica la vulneración al debido proceso, pues el demandante puede solicitar ó aportar nuevamente las pruebas que estime convenientes en el proceso judicial.

¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA, Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, veinticinco (25) de abril de dos mil dieciocho (2018), Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00686-01(21088)



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

No obstante lo anterior, en el presente medio de control, la parte demandante no solicitó que se decretaran las pruebas que le fueron negadas en la actuación administrativa, pese a considerar en la demanda que las pruebas que le fueron negadas en el procedimiento administrativo son indispensables para determinar que las operaciones fueron reales y no simuladas; razón por la cual este Despacho en audiencia del 30 de mayo de 2017 decretó la práctica de la prueba relacionada con que se allegara copia del expediente correspondiente a la investigación adelantada a la sociedad SIDENAL por la declaración del impuesto de renta de la vigencia 2008, el cual fue aportado por la DIAN y obra en los anexos del proceso.

Ahora, examinada la prueba anteriormente mencionada, así como los argumentos señalados en los actos acusados para su negativa, se observa que – tal como lo considero la entidad demandada-, dicha prueba resulta ser inconducente e impertinente para demostrar la realidad de las compras de chatarra efectuadas por el contribuyente para la aplicación del impuesto descontable, pues lo que allí obra corresponde a las compras de chatarra hechas por la empresa SIDENAL en el año 2008, dentro de las cuales se encuentran las que realizó al señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, y no se relacionan las compras que éste último presuntamente efectuó con los proveedores que reporta; por tanto, respecto de las compras del señor Pérez Sánchez y de sus presuntos proveedores, únicamente obra copia de la investigación aquí analizada, en la cual se constató que el demandante reportó para su declaración operaciones simuladas con proveedores ficticios.

La otra prueba que fue negada por el contribuyente en la actuación tributaria, consistía en la declaración de los camioneros que entregaron y recibieron la chatarra vendida durante el bimestre del año 2008 en Hornasa, respecto de la cual se presenta igual situación, pues también se encaminaba a verificar aspectos relacionados con las ventas de chatarra que el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez realizaba a Hornasa y no con las compras que el demandante efectuaba a sus presuntos proveedores; lo cual se hizo evidente con las declaraciones de Javier Acosta Joya y de Alfonso Sánchez Mateus rendidas ante la Notaria Primera de Duitama y Única de Paipa –allegadas por el demandante en la actuación tributaria-, en las que se da cuenta de aspectos relacionados con el transporte de chatarra y no sobre la compra ó la forma en que el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez la adquirió (fls. 191-193 Anexo 1).



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Ahora, observadas las pruebas practicadas por la DIAN durante la actuación tributaria, consistentes en cruces de información, visitas a proveedores, verificación de contactos telefónicos de proveedores, libros contables sin diligenciamiento, etc; se encuentra que los hallazgos determinados en el Informe de la Acción de Fiscalización y que sustentaron los indicios del requerimiento especial y la expedición de los actos acusados (liquidación oficial de revisión y resolución que resuelve el recurso de reconsideración), tienen asidero, pues con ellas se constata que la operación económica (compra) reportada por el contribuyente para la deducción, corresponde a la facturación de ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes con proveedores ficticios, lo cual permitió el rechazó de los impuestos descontables.

Por lo anterior, se observa que en el presente asunto no se presentó violación al debido proceso ni falta de valoración probatoria dentro de la actuación tributaria adelantada por la DIAN.

En cuanto al argumento atinente a que la DIAN debió realizar la declaración de proveedores ficticios previo al desconocimiento del impuesto descontable, la jurisprudencia emanada desde el H. Consejo de Estado ha sido clara en explicar que la declaración de proveedor ficticio no condiciona el rechazo de los impuestos descontables.

Finalmente en lo relacionado con la sanción por inexactitud, a partir de la expedición de la Ley 1819 de 2016, la liquidación de ésta resulta ser más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160%, establecido en la legislación anterior, respecto al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, razón por la cual en aplicación del principio de favorabilidad hay lugar a reliquidar la sanción impuesta.

En suma la Sala declarará nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión No. 262412012000015 del 20 de abril de 2012, por concepto de impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2008 y Resolución No. 900.238 del 15 de mayo de 2013, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, en cuanto tiene que ver con la determinación de la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

determinado oficialmente (mayor valor del impuesto sobre las ventas) y el valor declarado por la parte demandante

Para desatar los problemas jurídicos planteados, la Sala abordará los siguientes aspectos: *i)* De las pruebas allegadas al proceso, *ii)* Del debido proceso y régimen probatorio en materia tributaria, *iii)* De la regulación de los impuestos descontables sobre las ventas, para luego, *iv)* resolver el caso concreto, en el que además se analizara la sanción por inexactitud.

2. DE LAS PRUEBAS ALLEGADAS AL PROCESO

Al expediente fueron allegados los siguientes elementos de prueba, útiles a efectos de resolver los problemas jurídicos planteados:

- Liquidación Oficial de Revisión N° 262412012000015 del 20 de abril de 2012, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto periodo del año 2008 del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, en ésta se determinó por ingresos recibidos durante el periodo la suma de \$601.464.000; por compras y servicios gravados la suma de \$578.180.000; por impuesto generado por operaciones gravadas a la tarifa del 16% la suma de \$96.234.000; por impuesto descontable se determinó la suma de \$92.509.000 en la liquidación privada y la suma de \$0 en la liquidación oficial de revisión; por saldo a pagar del periodo fiscal la suma de \$3.725.000 en la liquidación privada y la suma de \$96.234.000 en la liquidación oficial de revisión; por sanción la suma de \$148.014.000, y por saldo a pagar la suma de \$3.725.000 en la liquidación privada y la suma de \$244.248.000 en la liquidación oficial de revisión. (fls. 30-31)
- Anexo de la liquidación oficial de revisión, en el que se explica que en la citada liquidación de ventas del quinto bimestre del año 2008, se rechazaron las compras en cuantía de \$578.180.000 y los impuestos descontables en cuantía de \$92.509.000, toda vez que verificados los sistemas internos de la entidad, como de la Cámara de Comercio, las visitas a la gran mayoría de los terceros proveedores y los soportes aportados por el contribuyente, se establecieron indicios que permiten inferir que las compras que dice haber efectuado el contribuyente a los proveedores relacionados son inexistentes, es decir son operaciones



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

simuladas. Los mencionados indicios los establece de la siguiente manera:

- ❖ El contribuyente soporta sus operaciones de compra única y exclusivamente en las facturas. De los pagos a sus proveedores en efectivo no se deja ninguna evidencia o rastro, no existe documento soporte (comprobante de egreso o recibo de caja) que pruebe la cancelación de las facturas, más aún tratándose de sumas que superan los \$40.000.000 cada una.
- ❖ Los proveedores no cumplen con sus obligaciones formales y sustanciales:
 - De los cuatro proveedores que informan el investigado, tres figuran en los sistemas internos de la DIAN como omisos en sus obligaciones tributarias respecto de los impuestos de renta y ventas por el año gravable 2008.
 - Los proveedores no ubicados no han renovado su registro mercantil desde su matrícula en el año 2008, lo que indica inactividad en sus operaciones.
- ❖ De los cuatro proveedores reportados por el contribuyente:
 - Se efectuó verificación a tres y solamente se ubicó a la señora TERESA DE JESUS RAMIREZ ARANGO quien a través del encargado del negocio, negó haber tenido alguna relación comercial con el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez y por lo tanto haberle expedido alguna clase de factura, además pertenece al régimen simplificado y las facturas que utiliza en su negocio no coinciden en forma, contenido ni numeración con las presentadas por el investigado como soporte de las compras a esta persona.
 - Los demás proveedores no fueron ubicados porque la dirección reportada en el RUT es inexistente, por lo tanto no fue posible verificar la existencia del proveedor y la realización de la operación.
 - Se intentó comunicación telefónica a los números registrados en el RUT, con los proveedores no encontrados, sin embargo tampoco por este medio fue posible su ubicación.”



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

En éste también se explica que conforme al artículo 743 del Estatuto Tributario, la prueba consistente en la declaración de los camioneros que entregaron y recibieron la chatarra vendida durante el año 2008 es inconducente e impertinente, dado que la materia objeto de discusión es la simulación de las compras efectuadas por el contribuyente Oscar Enrique Pérez Sánchez y no las de otro contribuyente, por lo que la prueba testimonial solicitada no tiene fuerza de convicción por cuanto en este caso no se busca probar las compras de otra empresa sino la realidad de las compras hechas por el contribuyente.

- Copia de la Resolución N° 900.238 del 15 de mayo de 2013, mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión N° 262412012000015 del 20 de abril de 2016; en éste se indicó, entre otras cosas; (i) Que el contribuyente no probó la realización de las compras e impuestos descontables que reporto, ya que las facturas allegadas no resultan suficientes frente a la existencia de pruebas de cada uno de los indicios que concluyeron en cuestionar la realidad de las operaciones económicas, prueba indiciaria que está legalmente autorizada por la ley para hacer prevalecer la verdad real sobre la formal; (ii) Que el hecho de que los proveedores de la sociedad contribuyente no reflejen las operaciones en sus declaraciones privadas, no se haya obtenido confirmación sobre la existencia de los pagos y de las operaciones económicas, y en otros casos hayan sido negadas, o las facturas no tengan todos los requisitos, entre varios indicios; se evidencia que no es viable soportar los hechos económicos en tales documentos porque si bien no está prohibido en Colombia realizar en efectivo estas operaciones de compra, lo cierto es que el contribuyente no ha probado la existencia de las mismas, lo cual se ha desvirtuado en el desarrollo de la investigación; (iii) Que, por lo anterior, se desvirtuó la buena fe con que actuó el contribuyente frente a las cifras rechazadas, ya que al llevar compras y solicitar impuestos descontables en la declaración tributaria, debe conocer si estos son reales para garantizar la exactitud de los valores declarados, ya que intervino en las compras en cuanto supuestamente convino, contrato, pagó, recibió lo transportado y para ellos debió corroborar la existencia de sus proveedores, de modo que en las relaciones comerciales su participación no es totalmente



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

ajena; (iv) Que no es procedente trasladar documentos de la investigación adelantada contra SIDENAL del año gravable 2008, ya que los soportes de las operaciones allí efectuadas corresponden a las mismas facturas que fueron cuestionadas en la investigación que se analiza para constatar la realidad de las operaciones declaradas que fueron desconocidas al contribuyente Oscar Enrique Pérez Sánchez; (v) Que las declaraciones juramentadas ante Notaria de dos transportadores, no son suficientes para desvirtuar lo probado por la administración, ya que lo que se discute es la realidad de las compras e impuestos descontables declaradas por el recurrente, no es la venta o forma como se contactaban los clientes de la compañía, por lo que no se hace referencia a las mismas operaciones económicas cuestionadas.

- Copia del expediente de la investigación adelantada por impuesto sobre la venta del año gravable 2008 del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, radicado bajo el N° GO 2008 2011 321 (Anexo 1 pruebas aportadas con la contestación de la demanda), en el cual se observa, entre otras cosas, lo siguiente:
- Copia del Informe para investigación, en el que se sugiere iniciar investigación dado que en la revisión se efectuó cruce con terceros estableciéndose la inexistencia de las operaciones (fl. 1 Anexo 1)
- Copia del Formulario del Registro Único Tributario del demandante y del pantallazo de consulta hecha en el Registro de Datos Empresarial de la DIAN, en los que se observa como actividad del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez la identificada con el numero S155 relacionada con el comercio al por mayor de desperdicios y desechos metálicos (acero y otros metales) con fecha de matrícula y/o inicio de actividad el 14 de julio de 2004 (fls. 2-3 Anexo 1)
- Copia de la Declaración Bimestral del Impuesto sobre las Ventas –IVA- del quinto periodo del año 2008, presentada por el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez el día 18 de noviembre de 2008, en la que el contribuyente determinó por ingresos por operaciones gravadas la suma de \$601.464.000, por compras y servicios gravados la suma de \$578.180.000, por impuesto generado por operaciones gravadas a la tarifa del 16% la suma de \$96.234.000, por impuestos descontables por



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

compras y servicios gravados la suma de \$92.509.000, y por saldo a pagar por impuesto la suma de \$3.725.000 (fls. 4-6 Anexo 1)

- Copia de la Hoja resumen de compras por bimestre del año 2008, tomado del Libro Auxiliar General del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, en la se observan las siguiente compras para el quinto bimestre del año 2008 (fls. 9-10):

NTT	NOMBRE	FECHA	VALOR	IVA	TOTAL COMPRAS	TOTAL IVA
89.009.978	GUSTAVO ADOLFO MACHOLA PERDOMO	03/09/2008	40.500.000	6.480.000		
89.009.978	GUSTAVO ADOLFO MACHOLA PERDOMO	06/09/2008	74.000.000	11.840.000		
52.232.276	SOL ANGEL MEDINA MONTENEGRO	21/09/2008	92.500.000	14.800.000		
21.418.953	TERESA DE JESUS RAMIREZ ARANGO	23/09/2008	99.530.000	15.924.800		
52.800.429	MARIA ISMELDA MUÑOZ CORDOBA	11/10/2008	54.210.000	8.673.600		
52.800.429	MARIA ISMELDA MUÑOZ CORDOBA	16/10/2008	217.440.000	34.790.400	578.180.000	92.508.800

- Copia del Acta de Visita al Contribuyente del 11 de abril de 2011 (fls. 14-17 Anexo 1), en la que se anotó lo siguiente:

“Se observa que el domicilio del contribuyente corresponde a la oficina del contador, por lo que se le pregunta la dirección donde desarrolló su actividad, a lo cual manifestó el señor Oscar Pérez que no tiene lugar fijo para desarrollar la actividad de compra y venta de chatarra, toda la actividad se hace a través de comunicación telefónica.

(...)

Se le pregunta cómo es la operación de la chatarra, a lo que responde el señor Pérez el proveedor los llama y les ofrece la chatarra y se encarga de enviarla y las empresas Sidenal y Hornasa a quienes les vendía se encargaban de pagar el flete, la sociedad Sidenal le cancelaba en cheque cada seis días y el señor Pérez se encargaba de reclamar el cheque y lo cobraba en efectivo (...)

Como la transacción es telefónica como hace la empresa para saber si la chatarra es de su propiedad, a lo cual responde que se le entrega una remisión para los proveedores habituales se deja unas remisiones para que sean diligenciadas cuando sea despachado el producto y en otros casos se le entrega cuando llegan los carros, en algunos casos se elaboran una remisión forma minerva se observó los formatos de remisión los cuales están pre impresos

Que soporte guarda del pago a los proveedores, a lo cual manifiesta que no guarda ningún soporte de estos pagos ni hacen documento alguno.

[...]

Se le pregunta que utilidad obtuvo durante el 2008 con la venta de chatarra, a lo cual expresó el señor Pérez que durante el año 2008 obtuvo utilidad por \$5.000.000”



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

- Copia del Libro Auxiliar General del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez (fls. 18-33)
- Copia del Informe y del Acta de visita realizada a la señora María Ismelda Muñoz Córdoba, quien fue reportada como proveedora del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez; en éstas se anotó que la dirección que la contribuyente registro en el RUT no existe, ni en la nueva nomenclatura ni en la anterior, y en el sector dicen no conocer a la señora y que tampoco ha funcionado negocio de chatarrería ni similares (fls. 40-41, 44-45 Anexo 1)
- Copia del Informe y del Acta de Cruce con Terceros realizada a la señora Sol Ángel Medina Montenegro, quien fue reportada como proveedora del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez; en éstas se anotó que la dirección no existe, y en el sector no se aprecian bodegas, es una zona residencial (fls. 52-54 Anexo 1)
- Copia del Acta de Visita y Acta de cruce con terceros realizada a la señora Teresa de Jesús Ramirez Arango, quien fue reportada como proveedora del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez; en éstas se anotó que la visita fue atendida por el señor Gabriel de Jesús Ramirez Arango - hermano de la señora Teresa de Jesús Ramirez Arango- quien presentó declaración juramentada el 27 de abril de 2011 manifestando que el negocio denominado “chatarrería única” es familiar, que pertenecen al régimen simplificado, que ni él ni su hermana han facturado el impuesto a las Ventas a cliente alguno, y exhibiéndosele una factura manifestó que la firma en ese documento no es de su hermana. (fls. 59-60, 68-72 Anexo 1)
- Copia de los Formularios del Registro único Tributario, de la Declaración de Renta y del Registro Único Empresarial de la Cámara de Comercio de las personas que fueron reportadas como proveedores del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez (fls. 80-102 Anexo 1)
- Copia de la constancia de comunicación telefónica realizada a los proveedores del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, en las que se indica que los números de teléfono no dan tono (fl. 103 Anexo 1)



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

- Copia del Informe de la Acción de Fiscalización, en el que luego de resumir las actividades de investigación realizadas con las personas que fueron reportadas como proveedores del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, se establecieron los siguientes hallazgos:
 - El contribuyente soporta sus operaciones de compra únicamente con las facturas.
 - El contribuyente realiza los pagos a sus proveedores en efectivo y no existe documento soporte (comprobante de egreso o recibo de caja) que pruebe la cancelación de las facturas, más aun tratándose de valores que superan los \$40.000.000 por cada una.
 - No existe soporte de los pagos por transporte de la mercancía, ni de los gastos por cargue o descargue de la misma.
 - De los cuatro proveedores que informa el investigado, tres figuran en los sistemas internos de la DIAN como omisos en sus obligaciones tributarias respecto de los impuestos de renta y ventas por el año gravable 2008.
 - Se efectuó verificación a 3 de los 4 proveedores reportados por el contribuyente y solamente se ubicó a la señora TERESA DE JESUS RAMIREZ ARANGO quien a través del encargado del negocio, negó haber tenido alguna relación comercial con el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez y por lo tanto haberle expedido alguna clase de factura, además pertenece al régimen simplificado y las facturas que utiliza en su negocio no coinciden en forma, contenido ni numeración con las presentada por el investigado como soporte de las compras a esta persona.
 - Los demás proveedores no fueron ubicados porque la dirección reportada en el RUT es inexistente, por lo tanto no fue posible verificar la existencia del proveedor y la realización de la operación.
 - Se intentó comunicación telefónica a los números registrados en el RUT, con los proveedores no encontrados, sin embargo tampoco por este medio fue posible su ubicación.
 - Las proveedoras no ubicadas no ha renovado su registro mercantil desde su matrícula en el año 2008, lo que indica inactividad en sus operaciones.”
- Copia del Requerimiento Especial del Impuesto sobre la Venta N° 262382011000039 del quinto periodo del año 2008 del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, mediante el cual se propuso modificar la liquidación de la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por Oscar Enrique Pérez Sánchez para el quinto bimestre del año 2008, en el sentido de establecer por impuesto descontable la suma de \$0, por saldo a pagar del periodo fiscal la suma de \$96.234.000, por sanción la suma de \$148.014.000, y por saldo a pagar la suma de \$244.248.000; esto sustentado en los indicios hallados en el Informe de la Acción de Fiscalización anteriormente mencionado (fls. 113-127)
- Copia de la respuesta dada por el apoderado del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez al requerimiento especial, en la que dice aportar como prueba los soportes contables del año 2008 expedidos por Hornasa en



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

la que se señala cuantas toneladas de chatarra se le vendieron durante el bimestre en discusión; y solicita recibir declaración de la totalidad de los camioneros que entregaron y recibieron la chatarra vendida durante el bimestre del año 2008 en Hornasa. (fls. 129-133 Anexo 1)

- Copia del movimiento de cuenta de la empresa Siderúrgica Nacional SIDENAL, en el que se refleja las compras realizadas por ésta al señor Oscar Enrique Pérez Sánchez durante los meses comprendidos entre enero a junio de 2008 (fls. 135-139 Anexo 1)
- Copia del listado de la materia prima comprada por la empresa Hornos Nacionales HORNASA al señor Oscar Enrique Pérez Sánchez durante los meses comprendidos entre mayo a diciembre de 2008, en el que se observa el nombre de los conductores que la transportaron (fls. 140-164 Anexo 1)
- Copia del recurso de reconsideración presentado en contra de la liquidación oficial de revisión, en el que se dice aportar como prueba declaración de dos personas que ratifican la actividad de Nayibe Castro y su forma de proveer la chatarra para comerciantes de Sogamoso; así mismo solicita se trasladen las pruebas del expediente de renta contra SIDENAL del año 2008, e insiste en que se reciba declaración de la totalidad de los camioneros que entregaron y recibieron la chatarra vendida durante el bimestre del año 2008 en Hornasa y Sidenal. (fls. 129-133 Anexo 1)
- Copia de las declaraciones de Javier Acosta Joya y de Alfonso Sánchez Mateus rendidas ante la Notaria Primera de Duitama y Única de Paipa, en la que manifiestan que se dedican al transporte de mercancías como chatarra, hierro y carbón, actividad que realizan contactando vía celular a una señora de nombre Nayibe Castro, quien les indicaba en donde debían cargar el viaje de chatarra y hacia donde debían llevarlo, y que no saben cómo se hace el negocio con la chatarra dado que solo la transportaban (fls. 191-193 Anexo 1)
- Copia del expediente de Investigación adelantado por la DIAN, con ocasión al impuesto de renta, a la Sociedad SIDENAL para la vigencia 2008, en el cual se observa que la mencionada empresa reporto como



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

uno de sus proveedores al señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, por lo que a dicho expediente se añadió la investigación adelantada frente a éste, además de haberse añadido las investigaciones realizadas a los demás proveedores de SIDENAL (Anexos prueba solicitada de oficio). Respecto de la investigación del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez que fue añadida a la investigación de SIDENAL, en el anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión de SIDENAL N° 312412011000085 del 22 de diciembre de 2011, se concluyó que “(...) *si las operaciones de compra de chatarra del Sr. Oscar Enrique Pérez Sánchez por los valores señalados en el Requerimiento Especial, están siendo tachados de irreales, ello corrobora que las ventas a SIDENAL por concepto de chatarra por los valores relacionados también son irreales.*” (Vlto. fl. 5528 del cuaderno 28 de los Anexos prueba solicitada de oficio). Además de lo anterior, en éste expediente se observa que SIDENAL no reporta operaciones económicas con los proveedores que relaciona el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez en su declaración, sino que dicha empresa únicamente reporta las operaciones realizadas con el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez. (Anexos prueba solicitada de oficio)

Teniendo en cuenta las pruebas allegadas al proceso, así como los cargos formulados por el apoderado de la parte demandante, la Sala en primer lugar hará referencia al debido proceso y régimen probatorio en materia tributaria, luego de lo cual, se expondrá la regulación de los impuestos descontables sobre las ventas, para finalmente, resolver el caso concreto, en el que se efectuara pronunciamiento respecto a los cargos propuestos en contra la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas.

3. DEL DEBIDO PROCESO Y RÉGIMEN PROBATORIO EN MATERIA TRIBUTARIA.

El debido proceso, se encuentra estructurado desde la Carta Política en su artículo 29, el cual al consagrarlo como aquellas “*formas propias de cada juicio*”, lo orienta a las etapas establecidas por la ley que deben adelantarse en todo proceso judicial o administrativo y que garantizan diferentes derechos de las partes que intervienen en las actuaciones, tales como el derecho de defensa y contradicción, la posibilidad de aportar y controvertir pruebas, entre otros.



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Este derecho ha sido ampliamente desarrollado por la jurisprudencia emanada desde la H. Corte Constitucional, Corporación que lo ha definido como aquel que “(...) *le impone a quien asume la dirección de la actuación judicial o administrativa, la obligación de observar, en todos sus actos, el procedimiento previamente establecido en la ley o en los reglamentos (...)*”²

En materia tributaria, el Estatuto Tributario consagra las actuaciones que deben observarse dentro de los procedimientos administrativos que adelantan las autoridades recaudadoras de los impuestos.

Así, el artículo 684 de dicho estatuto contempla la facultad de investigación de la Administración Tributaria y las actuaciones que puede adelantar dentro de la misma, como verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, y en general efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos.

A partir del artículo 702 se estipula el procedimiento que se debe seguir para modificar la liquidación privada presentada por los contribuyentes, lo cual se efectúa mediante liquidación de revisión y previo el agotamiento de la etapa correspondiente al requerimiento especial

En el Título VI del Estatuto Tributario se regula el régimen probatorio de las actuaciones tributarias, estableciéndose en el artículo 742 que “*La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil*”, de lo que se observa que en dichas actuaciones, las pruebas están ligadas a la conducencia y utilidad establecida en la normatividad Tributaria y en el Código de Procedimiento Civil –hoy Código General del Proceso-, para su decreto y práctica.

El artículo 744 consagra las oportunidades probatorias que para el contribuyente corresponden a allegar las pruebas o solicitarlas en el

² Corte Constitucional, Sentencia C-980 del año 2010



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

requerimiento especial, su ampliación o con el recurso presentado (numerales 4 y 5).

Por su parte, el artículo 720 establece el recurso procedente en contra de los Actos de la Administración Tributaria, siendo éste el recurso de reconsideración, el cual puede interponerse en contra de las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u órdenes de reintegro de sumas devueltas y en contra de los demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales.

Del título VI, del artículo anteriormente mencionado, y en general de la codificación, se observa que el Estatuto Tributario no consagró la oportunidad para interponer recursos de reposición ó apelación en contra de la decisión de pruebas.

Ahora, siguiendo con el Título VI que regula el régimen probatorio, se observa que el artículo 743 estipula la idoneidad de los medio de prueba, señalando que ésta depende “(...) de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica”

En atención a lo anterior, en el caso de la prueba testimonial, el artículo 752 estipula que ésta “(...) no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos, salvo que en este último caso y en las circunstancias en que otras disposiciones lo permitan exista un indicio escrito”

Respecto de los demás medios de prueba, se observa, entre otras cosas, que a partir del artículo 756 se consagran algunos indicios procedentes, y que el artículo 772 establece que los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba siempre que se lleven en debida forma y cumpla con los requisitos estipulados en el artículo 774.



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

De otra parte, los artículos 615 y 616 establece el deber del contribuyente de expedir factura o documento equivalente que reúna los requisitos contemplados en el artículo 617 del mismo Estatuto, para las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales.

4. DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES SOBRE LAS VENTAS.

El Estatuto Tributario, a partir del artículo 420, consagra el Impuesto sobre las Ventas, determinándose en ésta normativa los hechos sobre los que recae el impuesto, en el artículo 421 los hechos que se consideran venta, en el artículo 424 y siguientes los bienes y servicios que no causan impuesto, en el artículo 429 y siguientes los momentos de causación, etc.

Por su parte, el artículo 447 consagra la regla general de la base gravable del impuesto en la venta y prestación de servicios, indicando que en éstos la base gravable será el valor total de la operación; el artículo 468 establece la tarifa de éste impuesto, la cual, para la fecha en que se causó en el presente asunto, equivalía al 16%; y el artículo 483 estipuló las dos formas en que se determina el impuesto para los responsables del régimen común, así; a) En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados, y b) En la importación, aplicando en cada operación la tarifa del impuesto sobre la base gravable correspondiente.

Ahora bien, el artículo 484 estipula las deducciones que pueden ser aplicadas al impuesto sobre las ventas y el artículo 485 determina los impuestos descontables, de la siguiente manera:

ARTICULO 484. DISMINUCIÓN POR DEDUCCIONES U OPERACIONES ANULADAS, RESCINDIDAS O RESUELTAS. El impuesto generado por las operaciones gravadas se establecerá aplicando la tarifa del impuesto a la base gravable.

Del impuesto así obtenido, se deducirá:

- a. El impuesto que resulte de aplicar al valor de la operación atribuible a bienes recibidos en devolución en el período, la tarifa del impuesto a la que, en su momento, estuvo sujeta la respectiva venta o prestación de servicios.



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

b. El impuesto que resulte de aplicar al valor de la operación atribuible a ventas o prestaciones anuladas, rescindidas o resueltas en el respectivo período, la tarifa del impuesto a la que, en su momento, estuvo sujeta la correspondiente operación. En el caso de anulaciones, rescisiones o resoluciones parciales, la deducción se calculará considerando la proporción del valor de la operación que resulte pertinente.

Las deducciones previstas en los literales anteriores, sólo procederán si las devoluciones, anulaciones, rescisiones y resoluciones que las originan, se encuentran debidamente respaldadas en la contabilidad del responsable.

(...)

ARTICULO 485. IMPUESTOS DESCONTABLES. Los impuestos descontables son:

- a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios.
- b) El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles.”

De acuerdo a lo anterior, se observa que como el Impuesto a las Ventas es un gravamen que se causa sobre cada una de las ventas de bienes y servicios, para su recaudo es procedente deducir el impuesto cancelado en anteriores operaciones económicas sobre los mismos bienes y servicios, pues el ciclo económico generado desde la producción y distribución hasta llegar al consumidor final implica la realización de diferentes operaciones económicas de compra y venta de bienes y servicios, en las cuales debe efectuarse el recaudo del impuesto de forma fraccionada.

No obstante lo anterior, el Estatuto Tributario, en su artículo 761, en aras de prevenir la evasión del impuesto sobre la venta por los impuestos descontables, determinó algunos eventos en que éstos no tendrían aplicación, veamos:

“ARTICULO 671. SANCIÓN DE DECLARACIÓN DE PROVEEDOR FICTICIO O INSOLVENTE. A partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes el administrador de impuestos nacionales respectivo, hubiere declarado como:

- a) Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada.
- b) Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas.

La sanción a que se refiere el presente artículo, deberá imponerse mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de un mes para responder.

La publicación antes mencionada, se hará una vez se agote la vía gubernativa.”³

En este sentido, se encuentra que si bien el contribuyente del impuesto sobre las ventas tiene derecho a la deducción del impuesto cancelado en anteriores operaciones económicas sobre los bienes y servicios que adquirió mediante la compra, lo cierto es que dicho derecho se pierde cuando se constata que la operación económica (compra) por él reportada para la deducción corresponde a; (i) la facturación de ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes con proveedores ficticios ó (ii) la realización de las operaciones económicas con personas o entidades insolventes, a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas.

El primer evento fue contemplado así, dado que reportar operaciones económicas simuladas o inexistentes con proveedores ficticios, genera para la administración tributaria un detrimento sobre los impuestos que debe recaudar; pues -al recaudarse tal impuesto de manera fraccionada- esto significa que en la operación económica que presuntamente precede a la del contribuyente no se canceló el impuesto que pretende descontar.

³ Norma vigente para el momento de la causación del impuesto objeto del presente proceso. La norma actual modificada por el artículo 294 de la Ley 1819 de 2016 establece:

“ARTICULO 671. SANCIÓN DE DECLARACIÓN DE PROVEEDOR FICTICIO O INSOLVENTE. <Artículo modificado por el artículo 294 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> No serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes la DIAN hubiere declarado como:

a) Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada;

b) Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas. Estas compras o gastos dejarán de ser deducibles desde la fecha de publicación en un diario de amplia circulación nacional de la correspondiente declaratoria.

La sanción a que se refiere el presente artículo, deberá imponerse mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de un mes para responder.”



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

La constatación de la simulación en la operación y de la existencia del proveedor ficticio, conlleva necesariamente a inferir que dicha simulación fue efectuada por el contribuyente con la finalidad de evadir el gravamen que sobre él pesa por la totalidad del impuesto en las ventas.

Ahora, si bien el artículo anteriormente transcrito indica que el administrador del impuesto puede declarar la existencia de proveedores ficticios, lo cierto dicha norma no condicionan el rechazo del impuesto descontable por operaciones simuladas a dicha declaración, razón por lo cual la jurisprudencia emanada desde las Altas Corporaciones ha expuesto que dicha declaración no es requisito necesario para rechazar el impuesto que se pretende descontar. Al respecto se pueden consultar, entre otras, las siguientes providencias:

- Corte Constitucional, sentencia C-571 de 2010, M.P. María Victoria Calle Correa
- Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejera ponente: Ligia López Día, catorce (14) de octubre de dos mil cuatro (2004) Radicación número: 76001-23-31-000-1995-1773-01(13601)
- Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 7 de mayo de 2015, Exp. 73001-23-31-000-2012-00309-01(20680), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 20 de febrero de 2017, Exp. 15001-23-33-000-2013-00685-01(21089), C.P. Jorge O. Ramírez Ramírez.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero ponente: Julio Roberto Piza Rodríguez, veinticinco (25) de abril de dos mil dieciocho (2018), Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00686-01(21088)
- Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero ponente: Milton Chaves García, once (11) de mayo de dos mil diecisiete (2017), Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00884-01(21373)

En esta última, taxativamente se indicó:

“(…) la Sala reitera que para el rechazo de costos o de impuestos descontables no es necesaria la declaratoria de proveedor ficticio, debido a que las normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de tales conceptos no condicionan el rechazo a esta declaración.

Este criterio fue reiterado por la Sala en la sentencia que decidió sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de IVA del 3 bimestre de 2008 del actor, en la que se precisó “[...] que no era necesaria la declaratoria de



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

proveedor ficticio porque como lo ha señalado la Sala, esta no constituye un requisito previo para el rechazo de los impuestos descontables por concepto de compras, porque la normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de tal factor no condiciona el eventual rechazo a dicha declaración.”

5. CASO CONCRETO.

Descendiendo al caso concreto, se procede a analizar los cargos propuestos por el demandante en contra la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas, los cuales, en síntesis, consisten en; (i) la presunta violación al debido proceso por no haberse efectuado pronunciamiento de las pruebas con anterioridad al fallo; (ii) la presunta falta de valoración probatoria, que dio lugar al rechazo de compras e impuestos descontables por no verificarse la realidad económica y las transacciones de compra y venta de los bienes objeto del impuesto (chatarra); y en (iii) la falta de declaración de proveedores ficticios, que –a juicio del demandante- debió hacer la DIAN previo al desconocimiento del impuesto descontable.

En este sentido –conforme a lo expuesto en acápite titulado “Del debido proceso y régimen probatorio en materia tributaria”-, se encuentra que el cargo presentado por la parte demandante relacionado con la presunta violación al debido proceso, no tiene asidero jurídico, toda vez que del título VI, del artículo 720, y en general del Estatuto Tributario, se observa que éste no consagra que en las actuaciones tributarias deba efectuarse pronunciamiento con anterioridad a la decisión final para que el contribuyente tenga oportunidad de interponer recursos de reposición ó apelación en contra de la decisión de pruebas –como lo aduce el demandante-, pues –se reitera- el artículo 744 de dicha normativa sólo consagra como oportunidades probatorias para que el contribuyente allegue o solicite pruebas, el requerimiento especial, su ampliación o el recurso de reconsideración (numerales 4 y 5), y el artículo 720 establece como único recurso procedente en contra de los Actos de la Administración Tributaria, el de reconsideración.

Pero además de que el Estatuto Tributario no establezca que deba efectuarse pronunciamiento sobre las pruebas con anterioridad a la decisión final, sobre la negativa o falta de practica de pruebas en la actuación tributaria, el H. Consejo de Estado también indicó que “(...) *la falta de práctica de las pruebas solicitadas en sede administrativa no conlleva per se a la violación del debido*



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

proceso, dado que aún en dicho evento, el demandante puede solicitar nuevamente las pruebas que estime convenientes para demostrar los hechos de la demanda, así como aportar al proceso judicial aquellas que desvirtúen la legalidad de los actos⁴”

De esta manera, si el demandante consideraba que en la actuación tributaria dejaron de practicarse pruebas necesarias para demostrar la ilegalidad de los actos administrativos por las razones que allí alegaba, debió solicitarlas en el presente medio de control; sin embargo, llama la atención que no solicitó se decretaran dichas pruebas dentro de éste proceso de manera oficiosa, pese a considerar en la demanda que las pruebas que le fueron negadas en el procedimiento administrativo son indispensables para determinar que las operaciones fueron reales y no simuladas.

En este punto, es de anotar que en atención a que la parte demandante no solicitó con el presente medio de control, la práctica de las pruebas que le fueron negadas en la actuación administrativa, y que en la demanda insiste que con dichas pruebas se desvirtuaría lo señalado por la entidad demandada en los actos acusados; este Despacho en audiencia del 30 de mayo de 2017 decretó la práctica de la prueba relacionada con que se allegara copia del expediente correspondiente a la investigación adelantada a la sociedad SIDENAL por la declaración del impuesto de renta de la vigencia 2008, el cual fue aportado por la DIAN y obra en los anexos del proceso.

Ahora, atendiendo a lo anterior, esto es a que el demandante insiste que con las pruebas solicitadas en el procedimiento administrativo, se desvirtuaría lo señalado por la entidad demandada en los actos acusados, y que la prueba anteriormente mencionada obra en este expediente, se procede a analizar el segundo cargo alegado consistente en la presunta falta de valoración probatoria, en el cual también se observará la conducencia y utilidad de los medios probatorios solicitados y practicados en la actuación tributaria.

Así, en primer lugar es del caso recordar que conforme al artículo 742 del Estatuto Tributario, el decreto y práctica de las pruebas en las actuaciones tributarias está ligado a la conducencia y utilidad establecida en la

⁴ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA, Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, veinticinco (25) de abril de dos mil dieciocho (2018), Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00686-01(21088)



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

normatividad Tributaria y en el Código de Procedimiento Civil –hoy Código General del Proceso.

Ahora, se observa que las pruebas solicitadas por el demandante en la actuación administrativa y que –a su juicio- desvirtuarían lo señalado por la entidad demandada en los actos acusados, consistieron en; (i) La declaración de la totalidad de los camioneros que entregaron y recibieron la chatarra vendida durante el bimestre del año 2008 en Hornasa, prueba que fue solicitada en la respuesta dada al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración (fls. 129-133 Anexo 1); y (ii) El traslado del expediente de la investigación adelantada contra SIDENAL por la declaración de renta del año 2008, prueba que fue solicitada en el recurso de reconsideración (fls. 129-133 Anexo 1)

Las pruebas anteriormente mencionadas fueron negadas en la liquidación oficial de revisión y en el recurso de reconsideración, bajo el argumento de que las mismas son inconducentes e impertinentes, dado; (i) que la materia objeto de discusión es la simulación de las compras efectuadas por el contribuyente Oscar Enrique Pérez Sánchez y no las de otro contribuyente, por cuanto en este caso no se busca probar las compras de otra empresa sino la realidad de las compras hechas por el contribuyente; y (ii) que los soportes de las operaciones que obran en la investigación adelantada contra SIDENAL corresponden a las mismas facturas que fueron cuestionadas en la investigación que se analiza para constatar la realidad de las operaciones declaradas que fueron desconocidas al contribuyente Oscar Enrique Pérez Sánchez.

Esta última prueba –como se indicó con anterioridad- fue solicitada de manera oficiosa por este Despacho y obra en los anexos de la demanda; en ella se observa que la Sociedad SIDENAL reporto como uno de sus proveedores al señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, por lo que a dicho expediente se añadió la investigación adelantada frente a éste (Anexos prueba solicitada de oficio), así como también se añadieron las investigaciones realizadas a los demás proveedores de SIDENAL (Anexos prueba solicitada de oficio). De la documental relacionada con la investigación del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, en la liquidación oficial de revisión de SIDENAL N° 312412011000085 del 22 de diciembre de 2011, se concluyó que “(...) si las operaciones de compra de chatarra del Sr. Oscar Enrique Pérez Sánchez por los valores señalados en el Requerimiento Especial, están siendo tachados de



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

irreales, ello corrobora que las ventas a SIDENAL por concepto de chatarra por los valores relacionados también son irreales.” (Vlto. fl. 5528 del cuaderno 28 de los Anexos prueba solicitada de oficio).

Además de lo anterior, del expediente de la investigación de la mencionada sociedad, se observa que SIDENAL no reporta operaciones económicas con los proveedores que relaciona el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez en su declaración, sino que dicha empresa únicamente reporta las operaciones realizadas con el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, pues fue éste su proveedor y no las personas reportadas por el demandante en su declaración. (Anexos prueba solicitada de oficio)

En este sentido, se observa que –tal como lo considero la entidad demandada en los actos acusados-, la prueba solicitada por el accionante relacionada con el traslado del expediente de la investigación adelantada en contra de SIDENAL resulta ser inconducente e impertinente para demostrar la realidad de las compras de chatarra efectuadas por el contribuyente para la aplicación del impuesto descontable, pues lo que allí obra corresponde a las compras de chatarra hechas por la empresa SIDENAL en el año 2008, dentro de las cuales se encuentran las que realizó con el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, y no se relacionan las compras que éste último presuntamente efectuó con los proveedores que reporta; por tanto, respecto de las compras del señor Pérez Sánchez y de sus presuntos proveedores, únicamente obra copia de la investigación aquí analizada, en la cual se constató que el demandante reportó para su declaración operaciones simuladas con proveedores ficticios.

Lo anterior fue considerado de la misma manera por el H. Consejo de Estado, en un asunto de iguales contornos al aquí analizado, respecto de otro periodo gravable del mismo contribuyente, veamos:

“Respecto de la falta de decisión de la petición de traslado de pruebas del expediente de renta del año gravable 2008 seguido contra SIDENAL S.A., la Sala advierte que esta prueba es impertinente porque pretende demostrar las compras que supuestamente SIDENAL S.A. efectuó en ese año gravable, no las que realizó el actor a los proveedores María Ismelda Muñoz Córdoba y Jaime Albeiro Aguilar Peña en el 6º bimestre de 2008, que es el asunto en discusión en este caso.”⁵

⁵ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA, Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA, once (11) de mayo de dos mil diecisiete (2017), Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00884-01(21373)



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Igual situación se presenta con la declaración de los camioneros que entregaron y recibieron la chatarra vendida durante el bimestre del año 2008 en Hornasa, pues ésta también se encaminaba a verificar aspectos relacionados con las ventas de chatarra que el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez realizaba a Hornasa y no con las compras que el demandante efectuaba a sus presuntos proveedores, así también lo explicó la citada Corporación en asunto relacionado con otro periodo gravable del mismo contribuyente:

“En efecto, la diligencia de inspección a SIDENAL, el traslado de los soportes del expediente administrativo seguido a esa empresa, y los testimonios de los camioneros que trasladaron la chatarra a los clientes del contribuyente, no demuestran la operación económica discutida, esto es, la compra de chatarra realizada por el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez, sino la venta de ese bien que supuestamente realizó el contribuyente a esas empresas, hecho que no se discute en este proceso.

En el presente asunto solo interesa demostrar que en la vigencia discutida, realmente, el contribuyente compró chatarra y pagó por esa operación el impuesto descontable declarado.⁶”

Lo anterior se hace aún más evidente con las declaraciones de Javier Acosta Joya y de Alfonso Sánchez Mateus rendidas ante la Notaria Primera de Duitama y Única de Paipa –allegadas por el demandante en la actuación tributaria-, pues en éstas se da cuenta de aspectos relacionados con el transporte de chatarra y no sobre la compra ó la forma en que el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez la adquirió; allí manifiestan los declarantes que se dedican al transporte de mercancías como chatarra, hierro y carbón, actividad que realizan contactando vía celular a una señora de nombre Nayibe Castro, quien les indicaba en donde debían cargar el viaje de chatarra y hacia donde debían llevarlo, y que no saben cómo se hace el negocio con la chatarra dado que solo la transportan (fls. 191-193 Anexo 1).

Ahora, observadas las pruebas practicadas por la DIAN durante la actuación tributaria, consistentes en cruces de información, visitas a proveedores, verificación de contactos telefónicos de proveedores, libros contables sin diligenciamiento, etc; se encuentra que los hallazgos determinados en el Informe de la Acción de Fiscalización y que sustentaron los indicios del requerimiento especial y la expedición de los actos acusados (liquidación

⁶ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA, Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ, veinte (20) de febrero de dos mil diecisiete (2017), Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00685-01(21089)



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª Instancia

oficial de revisión y resolución que resuelve el recurso de reconsideración), tienen asidero; estos hallazgos fueron:

- El contribuyente soporta sus operaciones de compra únicamente con las facturas.
- El contribuyente realiza los pagos a sus proveedores en efectivo y no existe documento soporte (comprobante de egreso o recibo de caja) que pruebe la cancelación de las facturas, más aun tratándose de valores que superan los \$40.000.000 por cada una.
- No existe soporte de los pagos por transporte de la mercancía, ni de los gastos por cargue o descargue de la misma.
- De los cuatro proveedores que informa el investigado, tres figuran en los sistemas internos de la DIAN como omisos en sus obligaciones tributarias respecto de los impuestos de renta y ventas por el año gravable 2008.
- Se efectuó verificación a 3 de los 4 proveedores reportados por el contribuyente y solamente se ubicó a la señora TERESA DE JESUS RAMIREZ ARANGO quien a través del encargado del negocio, negó haber tenido alguna relación comercial con el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez y por lo tanto haberle expedido alguna clase de factura, además pertenece al régimen simplificado y las facturas que utiliza en su negocio no coinciden en forma, contenido ni numeración con las presentada por el investigado como soporte de las compras a esta persona.
- Los demás proveedores no fueron ubicados porque la dirección reportada en el RUT es inexistente, por lo tanto no fue posible verificar la existencia del proveedor y la realización de la operación.
- Se intentó comunicación telefónica a los números registrados en el RUT, con los proveedores no encontrados, sin embargo tampoco por este medio fue posible su ubicación.
- Las proveedoras no ubicadas no han renovado su registro mercantil desde su matrícula en el año 2008, lo que indica inactividad en sus operaciones.”

Lo anterior permitió que la DIAN rechazaré los impuestos descontables reportados por el contribuyente, pues recuérdese que –como se expuso en acápite anterior-, si bien el contribuyente del impuesto sobre las ventas tiene derecho a la deducción del impuesto cancelado en anteriores operaciones económicas sobre los bienes y servicios que adquirió mediante la compra, lo cierto es que dicho derecho se pierde cuando se constata que la operación económica (compra) por él reportada para la deducción, corresponde a la facturación de ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes con proveedores ficticios, pues de permitirse dichas operaciones se genera para la administración tributaria un detrimento sobre los impuestos que debe recaudar, dado que -al recaudarse tal impuesto de manera fraccionada- esto significa que en la operación económica que presuntamente precede a la del contribuyente no se canceló el impuesto que pretende descontar, lo que conlleva a inferir que dicha simulación fue efectuada por el contribuyente con la finalidad de evadir el gravamen que sobre él pesa por la totalidad del impuesto en las ventas.



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

De esta manera, se observa que en el presente asunto no se presentó violación al debido proceso ni falta de valoración probatoria dentro de la actuación tributaria adelantada por la DIAN, por lo que no prosperan los dos primeros cargos presentados por el demandante.

El último cargo formulado, referente a que la DIAN debió realizar la declaración de proveedores ficticios previo al desconocimiento del impuesto descontable, tampoco prospera, pues –como se expuso en acápite anterior- la jurisprudencia emanada desde el H. Consejo de Estado ha sido clara en explicar que la declaración de proveedor ficticio no condiciona el rechazo de los impuestos descontables.

6. DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

Si bien es cierto, los cargos propuestos por el apoderado de la parte demandante en contra la liquidación oficial del impuesto sobre la venta practicada por la entidad demandada, no tuvieron vocación de prosperidad, considera la Sala pertinente hacer referencia a la sanción derivada por la inexactitud en la declaración de renta presentada por el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez.

Al respecto en primer lugar ha de indicarse que en relación por inexactitud, el artículo 647 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

“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, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior”.



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente (...).

De acuerdo con la norma en cita, constituye inexactitud sancionable *i)* la omisión de ingresos, la inclusión de costos deducciones ó impuestos descontables y *ii)* en general, la utilización en la declaración de impuestos, datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

En el presente caso, tal como quedó visto en precedencia la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año 2008 presentada por el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez presentó inexactitud en cuanto a los impuestos descontables por la existencia de operaciones simuladas con proveedores ficticios, razón por la cual procedía la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

No obstante lo anterior, ha de advertirse que el referido artículo 647 fue objeto de modificación mediante el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, norma que respecto a la sanción por inexactitud, indicó lo siguiente:

“ARTÍCULO 287. Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 647. Inexactitud en las declaraciones tributarias. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

- 1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.***
- 2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.***
- 3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.***
- 4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se***



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.

6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

Parágrafo 1°. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

Parágrafo 2°. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.

“Artículo 288. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así: Artículo 648. Sanción por inexactitud. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio (...).”
(Destacado por la Sala)

Como se advierte de la lectura de la norma en cita, a partir de la expedición de la Ley 1819 de 2016, la liquidación por inexactitud resulta ser más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160%, establecido en la legislación anterior, respecto al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

Ahora bien, mediante el artículo 282 de la Ley 1819 2016⁷, por medio del cual se modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció el principio de favorabilidad aplicable en el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la norma permisiva o favorable sea posterior.

⁷ Artículo 282 de la Ley 1819 2016. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo (...).

PARÁGRAFO 5°. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, procede la Sala a reliquidar, de manera oficiosa, la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente, en los siguientes términos:

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Judicial
Total impuesto a cargo / impuesto generado por operaciones gravadas	\$96.234.000	\$96.234.000	\$96.234.000
Impuesto descontable por operaciones gravadas	\$92.509.000	0	0⁸
Saldo a pagar del período fiscal	\$3.725.000	\$96.234.000	\$96.234.000
Sanciones	0	\$148.014.000	\$92.509.000
Total saldo a pagar	\$3.725.000	\$244.248.000	\$188.743.000

Saldo a pagar por impuesto	\$96.234.000	\$96.234.000
Menos: Saldo a pagar declarado	\$3.725.000	\$3.725.000
Diferencia	\$92.509.000	\$92.509.000
Base sanción	\$92.509.000	\$92.509.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	\$148.014.000	\$92.509.000

Ha de indicarse que la aplicación del principio de favorabilidad a efectos de reliquidar la sanción por inexactitud en atención a la aplicación de los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 aplicando tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente, ha sido ya aplicado por el Consejo de Estado, entre otras en las siguientes providencias:

⁸ Se mantiene el rechazo de impuestos descontables por valor de \$92.509.000



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

- Rad: 19907 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, fecha 17 de agosto de 2017.
- Rad: 21864 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, fecha 15 de junio de 2017.
- Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00685-01(21089), veinte (20) de febrero de dos mil diecisiete (2017), Consejero ponente: Jorge Octavio Ramirez Ramirez
- Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00884-01(21373), once (11) de mayo de dos mil diecisiete (2017), Consejero ponente: Milton Chaves García.
- Radicación número: 15001-23-33-000-2013-00686-01(21088), (25) de abril de dos mil dieciocho (2018), Consejero ponente: Julio Roberto Piza Rodríguez, veinticinco.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala declarará la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión No. 262412012000015 del 20 de abril de 2012, por concepto de impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2008 y Resolución No. 900.238 del 15 de mayo de 2013, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, en cuanto tiene que ver con la determinación de la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente (mayor valor del impuesto sobre las ventas) y el valor declarado por la parte demandante.

6. COSTAS

En cuanto a las **costas en primera instancia**, se condenará a la parte demandante, por resultar vencida en el proceso, y por cuanto en el expediente aparece que se causaron, de conformidad con lo previsto en el ordinal 8° del Artículo 365 del C.G.P. Para su liquidación sígase el procedimiento establecido en el artículo 366 del C.G.P.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión No. 5, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

RESUELVE

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión No. 262412012000015 del 20 de abril de 2012, por concepto de renta de



Demandante: Oscar Enrique Pérez Sánchez
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2013-00679-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2008 y Resolución No. 900.238 del 15 de mayo de 2013, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, en cuanto tiene que ver con la determinación de la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente (mayor valor del impuesto sobre las ventas) y el valor declarado por la parte demandante.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, de manera oficiosa, se declara que la sanción por inexactitud del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2008 a cargo del señor Oscar Enrique Pérez Sánchez identificado con C.C. No. 74.358.742, corresponde a la suma de NOVENTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS NUEVE MIL PESOS (\$92.509.000), en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: NIÉGUESE las demás pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por el señor Oscar Enrique Pérez Sánchez en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, conforme lo expuesto en la parte motiva de ésta providencia.

CUARTO: CONDÉNESE en costas a la parte demandante por el trámite de esta instancia. Para su liquidación sígase el procedimiento establecido en el artículo 366 del C.G.P.

QUINTO: En firme la presente providencia, **ARCHÍVESE** el proceso, previas las anotaciones del caso.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

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

OSCAR ALFONSO GRANADOS NARANJO

Magistrado

FABIO IVÁN AFANADOR GARCÍA

Magistrado

FÉLIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS

Magistrado

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
NOTIFICACION POR ESTADO
El auto anterior es notificado por estado
No. 045 de hoy 17 MAR 2010
EL SECRETARIO