

RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO


JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO JUDICIAL DE BOGOTÁ D.C.

Bogotá D.C, siete (7) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

Medio de control: Nulidad y Restablecimiento del derecho
Radicado: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Normas revisadas: Artículo 29 de la Constitución Política.
 Artículo 632, 684, 745 a 747, 750, 755, 773 y 774 del Estatuto Tributario.
 Decreto 1165 de 1996.
Tema: Impuestos descontables e impuesto sobre las ventas (IVA).
Decisión: Declara la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión para el impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2010 y de la Resolución que decidió el recurso de reconsideración contra ese acto.

1. DESCRIPCIÓN

1.1. TEMA DE DECISIÓN:

Agotado el trámite procesal correspondiente, procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de la referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN:

PARTES:

- **DEMANDANTE:** Ferretería imperial N.I.T. 860.041.418-0
- **DEMANDADO:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

OBJETO:

- **DECLARACIONES Y CONDENAS:**

El demandante pide declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- (i) La Liquidación Oficial de Revisión del impuesto sobre las ventas Nro. 31241201400015 del 21 de enero de 2014 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN por medio de la cual modifica la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre de 2010 Nro. 9100009054678 de 13 de julio de 2010, y
- (ii) La Resolución Nro. 900038 del 26 de enero de 2015 emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN que decidió el recurso de reconsideración confirmando el acto anterior.

Así mismo, la parte demandante pide que no se le cobre la sanción contenida en dichos actos.

1.1.2. FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN:

➤ FUNDAMENTOS FÁCTICOS:

.-Ferretería Imperial Ltda. compró una serie de productos a Iván Rubiano C. Construcciones E.U., la DIAN abrió investigación en contra de la sociedad limitada para verificar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el impuesto de ventas del tercer periodo del año 2010.

.-La administración tributaria emitió un requerimiento especial contra la Ferretería Imperial Ltda., pese a que esta empresa alegó que no tenía conocimiento de que en dicho acto se estableció que Iván Rubiano C. Construcciones E.U. modificó y adulteró el RUT para presentarse como Gran Contribuyente con lo cual se le facilitaba efectuar retenciones del IVA para apropiarse de este dinero.

.-En ese mismo requerimiento, la DIAN estableció que Iván Rubiano C. Construcciones E.U. no entregó a Ferretería Imperial Ltda. los productos descritos en las facturas de venta.

.-En el acto referido, la DIAN determinó que los códigos de los inventarios no concordaban con las órdenes de compra pese a que estas últimas eran formatos internos de la compañía que amparaban las cantidades y el tipo de producto a comprar sin implicación fiscal ni probatoria.

.-El 21 de enero del 2014 la administración profirió la liquidación oficial de revisión frente a la cual la Ferretería Imperial Ltda. presentó un recurso de reconsideración que fue decidido el 26 de enero de 2015 confirmando el acto inicial.

.-En los actos emitidos la DIAN rechaza las compras y servicios por \$80.612.000 con

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

impuestos descontables de \$12.898.920, imponiendo una sanción por inexactitud de \$20.637.000 y proponiendo modificar el saldo a pagar por \$99.870.000 y \$133.405.000.

.- Ferretería Imperial Ltda. adjugó que envió la información financiera y contable del año 2010, incluyendo los cheques girados y pagados a Iván Rubiano C. Construcciones E.U., requerida por la DIAN para ser verificada sin que se encontraran inconsistencias.

.-El demandante refirió que Iván Rubiano C. Construcciones E.U. al parecer había estado eludiendo sus responsabilidades ante la DIAN con respecto al pago de los dineros apropiados como proveedor de la Ferretería Imperial Ltda. De la misma forma, cuestionó que la autoridad tributaria no investigara ni sancionara estas conductas para evitar que se causara daño a los contribuyentes.

.-El apoderado de la parte demandante resaltó que era la primera vez en 40 años que Ferretería Imperial Ltda., se veía involucrada en este tipo de investigaciones y sanciones por culpa de un tercero que de mala fe lo hizo incurrir en error sin que la DIAN hubiese hecho alguna advertencia o adelantado alguna acción eficaz y oportuna para evitar situación.

.-La demandante relacionó las facturas Nro. 7593 y 7710 que aparecían en los actos demandados, explicando algunas diferencias con las órdenes de compra que las soportaban.

➤ **JURÍDICOS:**

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

IMPUESTO SOBRE LA VENTAS

En el presente caso existe discrepancia en tanto la DIAN modificó la declaración de impuesto sobre las ventas (IVA) del tercer bimestre del año 2010 presentada por Ferretería Imperial Ltda. al desconocer compras hechas por esa empresa a Iván Rubiano C. Construcciones E.U. mediante facturas Nro. 7593 y 7710 por \$80.612.000 con impuestos descontables de \$12.898.920. En esa medida, la autoridad tributaria sancionó al contribuyente por inexactitud al concluir que los impuestos descontables llevados a la declaración tributaria del IVA del tercer bimestre de 2010 no eran reales.

ENTIDAD QUE DEBE DESCONTAR EL IVA

En este asunto la entidad que debe aplicar los impuestos descontables sobre el impuesto sobre las ventas (IVA) facturado por la adquisición de bienes es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

MONTO DE LA SANCIÓN

La sanción por inexactitud según lo establece el artículo 647 del Estatuto Tributario equivale al 160% de la diferencia entre el saldo a favor determinado en la liquidación oficial y la declaración aportada por el contribuyente, esto es \$ 20.637.000.

NORMAS DE RANGO CONSTITUCIONAL

Artículo 29 de la Constitución Política (C.P.)

NORMAS DE RANGO LEGAL

Artículo 632, 684, 745 a 747, 750, 755, 773 y 774 del Estatuto Tributario

Decreto 1165 de 1996

CONCEPTO DE VIOLACIÓN

.-Los actos de la DIAN fueron sustentados aduciendo que el proveedor realizaba operaciones ficticias, con las inexactitudes en las facturas y el testimonio del representante legal del distribuidor que da cuenta de las relaciones comerciales con el contribuyente. La autoridad tributaria no probó que el contribuyente incurrió en una infracción al Estatuto Tributario por lo que habría una violación al debido proceso.

.-Se cuestiona el hecho de que la DIAN no hubiese adelantado las acciones necesarias para verificar y controlar las acciones del proveedor (artículo 648 del E.T.), la forma como debía llevar su contabilidad (artículo 773 y 774 del E.T.) y que no se emprendieran acciones judiciales en su contra (artículo 684-1 del E.T.)

.-Así mismo, se consideró que las dudas surgidas por vacíos probatorios cuando se practican las liquidaciones o se fallan los recursos, deben resolverse a favor del contribuyente, dado que en este caso las inconsistencias referidas por la DIAN fueron ocasionadas únicamente por el proveedor (artículo 745 del E.T.). De igual manera, se estimó que la presunción de veracidad en materia tributaria permitía a la administración tener por ciertos los hechos que aparecían en los documentos presentados por el declarante (artículos 746 y 747 del E.T.) quien no incurrió en prácticas ilegales ni se apropió de dineros ya que estas conductas solo fueron desarrolladas por el proveedor (artículo 755 del E.T.)

.-Por otro lado, el demandante señaló que la declaración del señor Iván Rubiano, como representante legal de Iván Rubiano C. Construcciones E.U., no podía ser tomada como una confesión (artículos 747 del E.T.) porque su testimonio no versaba sobre hechos posibles ni conllevaba un perjuicio para el propio contribuyente pues aun cuando pudo

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

ser un testimonio (artículos 750 del E.T.) no se recibió con los apremios de ley ni se permitió su contradicción. En todo este contexto, Ferretería imperial Ltda. pasa a ser un tercero de buena fe.

.- De igual forma, se resaltó el deber que tienen los contribuyentes de conservar informaciones y pruebas por un período mínimo de 5 años (artículo 632 del E.T.) aun cuando esto fue incumplido por el proveedor a pesar de haberse comprometido a demostrar sus operaciones comerciales, situación que contrasta con el hecho de que la empresa demandante como contribuyente ha desarrollado por más de 40 años su actividad.

.-La DIAN parece no tener en cuenta el proceso de transformación de la mercancía dado que por esta razón en el auxiliar de inventarios los bienes son diferentes a los que se relacionan en las facturas.

1.1.3. OPOSICIÓN:

El apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- (fls. 103 a 126) presentó contestación a la demanda en término con los siguientes argumentos:

- **RESPUESTA A LAS PRETENSIONES:** Se opusó a las pretensiones deprecadas.
- **RESPUESTA A LOS HECHOS:** Refirió que los hechos 1, 3, 7 a 11, 16 y 22 junto con apartes de los numerales 4 y 12 a 14 eran ciertos y que lo planteado en el numeral 2 constituía el objeto de litigio pero no era un hecho. Así mismo, manifestó que algunos apartes del numeral 4 y 12 junto con los numerales 5, 6, 15, 17, 18, 19, 20, 21 no podían tomarse como hechos.
- **EXCEPCIONES:** No propuso.
- **ARGUMENTOS DE DEFENSA:**

La Administración Tributaria profirió los actos acusados no porque Iván Rubiano C. Construcciones E.U. se hubiese hecho pasar como gran contribuyente modificando y adulterando -entre otras cosas- el RUT sino porque las operaciones que realizó el demandante con este proveedor por \$80.612.000 y que fueron incluidas en la declaración correspondiente al impuesto sobre las ventas del tercer periodo del año gravable 2010 no fueron reales, ciertas ni efectivas pues no obran pruebas dentro del expediente que demuestren la realidad de esas compras.

De ahí que el impuesto descontable por compras y servicios de \$12.897.920 fuera inexistente y debiera imponerse la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del E.T.

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

En el proceso de fiscalización adelantado por la DIAN además de la declaración rendida por el señor Iván Ernesto Rubiano Calderón, se analizó la documentación y contabilidad de la sociedad, se realizó inspección ocular y se llegó a la conclusión de que las operaciones de compraventa de materiales indicadas por el demandante no fueron reales.

El supuesto proveedor declaró que desarrolló su objeto social a través de una oficina virtual, al tiempo que no había realizado las operaciones referidas por el demandante y que no tenía bodegas de almacenamiento para material, por lo que en este último caso la administración tributaria concluyó que ni la transacción de 28.560 kilos de lámina CR 14 ni de 77.032 unidades de kilogramo LHR se habían hecho, resaltando además que esta versión en su momento fue puesta a disposición del demandante para efectos de su contradicción.

La autoridad tributaria destacó que el demandante tuvo varias oportunidades para desvirtuar la declaración del señor Iván Rubiano dado que esta se pudo controvertir con posterioridad al requerimiento especial, a la liquidación oficial o incluso en desarrollo del presente proceso judicial.

Del mismo modo, la administración destacó que cuando se solicitó al contribuyente el auxiliar de la cuenta de inventarios para identificar los códigos de varios de los productos comprados a Iván Rubiano C. Construcciones E.U. no aparecieron varios de ellos.

En igual sentido, se mencionaron varias inconsistencias, por ejemplo, la orden de compra Nro. OC1000359 fue emitida con una fecha posterior y con la descripción de unos productos distintos tanto en valor unitario como en cantidad a los de la factura Nro. 7593 que soporta. Así mismo, con respecto al peso, aparece un dato en sistema impreso y otro manual para hacerlo coincidir con el de la factura y con la identidad del supuesto proveedor.

Por su parte, la orden de compra Nro. OC100504 también relaciona materiales diferentes a los que aparecen en la factura Nro. 7710 que sustenta y en los cuales no solo obra como proveedor Iván Rubiano C. Construcciones E.U. sino también la empresa Dobladora y Cortadora Doyco Ltda. con la factura Nro. 32448 con sellos de recibido de Ferretería América.

Las facturas objeto de discusión no se encontraban registradas en el auxiliar de inventarios ni tenían soporte de entrada de los bienes supuestamente adquiridos en el listado de inspección de materiales.

La DIAN resalta que en casos como este se invierte la carga de la prueba, por lo

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería Imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

que era al contribuyente a quien le correspondía demostrar que las operaciones con esos proveedores fueron reales (artículo 177 del C.P.C.), lo cual no sucedió en este expediente pues la explicación dada por el demandante se limitó a mostrar que la diferencia de lo que ocurría con las facturas y las órdenes de compra no tenía importancia al ser estos últimos documentos internos que no servían de prueba.

La administración tributaria cuestiona la explicación dada por el contribuyente según la cual las facturas no aparecían relacionadas en el auxiliar de inventario porque allí se registraba el producto ya transformado con costos adicionados y valor superior la administración considera que esta es la evidencia de la indebida contabilidad que llevaba Ferretería Imperial Ltda.

Por otro lado, la DIAN refirió que carecía de sustento legal el argumento presentado por el contribuyente según el cual para poder expedir los actos demandados se debieron iniciar primero las actuaciones administrativas y judiciales en contra del proveedor dado que no existía norma que así lo exigiera y en reiterada jurisprudencia, el Consejo de Estado ya lo había expuesto.

Ahora bien frente a las pruebas solicitadas por el demandante, la administración tributaria consideró que el interrogatorio del señor Iván Rubiano Calderón no debía decretarse dado que su testimonio aparecía en el expediente administrativo que culminó con la sanción, que era el proveedor el que debía aportar los documentos y soportes relacionados con las compras realizadas y que las operaciones suponían registros escritos, por lo que con base en el artículo 752 del E.T. debía descartarse una declaración en ese sentido.

De igual forma, el apoderado de la DIAN supuso que existía contacto entre el contribuyente y proveedor por cuanto la dirección de contacto de este último coincidía con la del demandante, pidiendo al despacho considerar esta situación al momento de valorar las pruebas.

Finalmente el demandado consideró que debía negarse la prueba relacionada con las certificaciones que emitidas por la DIAN sobre el proveedor, en tanto que el principio constitucional sobre reserva legal e intimidad le impidió a la administración tributaria publicar la información relacionada con la omisión en la contribución de obra pública de la Ley 1106 de 2006.

1.1.4 ALEGATOS

Parte demandante

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

La audiencia de alegaciones se llevó a cabo el 6 de abril de 2016 (La grabación aparece en el folio 249). En ella la entidad demandante manifestó que nunca se había visto involucrada en una investigación o sanción dado que en este caso era el proveedor quien la había hecho incurrir en error.

La parte demandante destacó que solo hasta la audiencia de pruebas del 17 de febrero de 2016 fue posible ejercer el derecho de contradicción con respecto al testimonio del señor Iván Rubiano Calderón, destacando que ese declarante nunca aseguró que las ventas a Ferretería Imperial Ltda. fueran mentirosas, ficticias o irreales. De igual manera que frente a esta versión no hubo tacha de falsedad por las causales del artículo 217 del C.P.C. – artículo 208 del C.G.P.

Al mismo tiempo, el demandante destacó que el proveedor Rubiano Calderón compraba acero en Venezuela para venderlo a construcciones y que no tenía una bodega porque le pagaba al importador para que dejara la mercancía en las empresas cortadoras de lámina de donde eran llevadas a las ferreterías. La mercancía era pagada con cheque y estos soportes reposan en el expediente renta 2010.

De otra parte la demandante adujo que la ferretería siempre había llevado la contabilidad de manera organizada, física, sistematizada y bajo las normas del Estatuto Tributario. El demandante refirió que todos los soportes aportados durante la visita técnica, obrantes en el expediente renta 2010, fueron verificados por la DIAN y que como nunca hubo reparo se debe aplicar la presunción de veracidad contenida en el artículo 743 del E. T.

Finalmente el demandante consideró que a la declaración del señor Iván Rubiano debía dársele total credibilidad, especialmente porque las informaciones suministradas por el tercero eran prueba testimonial como lo establecía el artículo 750 del E. T. y no una confesión ya que esta debe hacerla el propio contribuyente y solo sobre hechos posibles (artículo 747 del E. T.). En lo demás, el apoderado ratificó los argumentos expuestos en su escrito de demanda.

Entidad Demandada

Los alegatos se centraron en dilucidar la legalidad del acto administrativo emitido por la DIAN modificando la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer periodo del año gravable 2010.

Al respecto, el apoderado de la DIAN precisó que el impuesto sobre las ventas se generaba, entre otras cosas, por la adquisición de cosas corporales muebles y que el responsable del IVA pagado podía incorporar en su declaración esta situación como un IVA descontable.

En otras palabras, el demandando evidenció que se trataba de un beneficio tributario

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

pues la base se disminuía y el contribuyente podía solicitar la devolución del saldo a favor que arrojaba la declaración del IVA. En ese contexto, el apoderado de la demandada destacó que si las operaciones no fueran reales cualquier contribuyente podría solicitar en devolución dineros públicos sin tener derecho a ellos.

En consonancia con esto, se resaltó la confesión del señor Iván Rubiano dentro del proceso de fiscalización que le hizo la administración, al manifestar que como contribuyente no tenía soportes ni documentos pues su oficina era virtual y arrendada.

En consecuencia, la autoridad tributaria adujo que se limitó a desarrollar un proceso de verificación de las transacciones adelantadas por Iván Rubiano. De esta manera, en esa contabilidad se encontraron algunas facturas relacionadas con Ferretería imperial Ltda. que la DIAN estaba obligada a contrarrestar y en las que se encontraron varias inconsistencias que no pudieron ser superadas, motivo por el cual se emitió la sanción.

Por consiguiente se destacó que no solo el testimonio del señor Iván Rubiano, como lo quiso hacer ver el demandante, sino también por inconsistencias en la contabilidad de Ferretería imperial Ltda. se emitió el requerimiento, la liquidación y la sanción por inexactitud.

En consecuencia, la autoridad tributaria evidenció que la orden de compra 359 tenía una fecha posterior a la factura 7593 y describía unos productos distintos, con valor unitario y cantidades divergentes. De igual manera, la DIAN destacó que el documento del peso de báscula cuando se recibió la mercancía era anterior a la factura y la orden de compra.

La DIAN encontró que para soportar la factura Nro. 7710, la orden de compra incorporó unas medidas distintas, no describió el material recibido de la sociedad de Iván Rubiano ya que el contribuyente demandante incorporó un recibo de productos de la empresa: «Dobladora y cortadora DOYCO» que a su vez se conectó con la factura Nro. 32448 con remisiones adjuntas y un documento denominado “listado de inspección de materiales”

Finalmente debido al cambio de juez nuevamente se corrió traslado a las partes para que alegaran de conclusión (fl. 198) dado que el juez que profiere la sentencia debe ser el mismo ante el que se presenten los alegatos (numeral 7 del artículo 133 del Código General del Proceso). Ambas partes radicaron escritos en ese sentido (fls. 231 a 248), en los que básicamente exponen los mismos argumentos planteados con anterioridad.

2. CRÓNICA DEL PROCESO

La demanda fue radicada el 18 de junio de 2015 y se asigna al Juzgado 42

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería Imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

Administrativo Oral del Circuito Judicial de Bogotá (fl.79), despacho que admitió el medio de control por auto del 25 de junio de 2015 (fl.81 a 82) que se notificó por correo electrónico el 3 de julio de 2015 (fls.89 a 96 y 100); por ello, a partir del 7 de julio de 2015 y hasta el 24 de septiembre de 2015, la copia de la demanda y de sus anexos permaneció en la Secretaría a disposición de los notificados.

La entidad demandada contestó la demanda en dicho término, concretamente el 23 de septiembre de 2015 (fls. 103 a 126); luego de lo cual se procedió a realizar la audiencia inicial el 9 de diciembre de 2015 (fls. 148 a 157).

Por su parte, la audiencia de pruebas se llevó a cabo el 17 de febrero de 2016 (fls.181 a 186), la audiencia de alegatos del 6 de abril de 2016 (fls. 193 a 195 y 249).

Ahora bien, para evitar la eventual nulidad contenida en el numeral 7 del artículo 133 del Código General del Proceso dado que el juez que profiera la sentencia debe ser el mismo que escuche los alegatos, con este propósito se volvió a correr traslado por auto del 23 de mayo de 2016 por el término común de 10 días (fl.198), las partes los presentaron nuevamente (folios 231 a 248) exponiendo básicamente los mismos argumentos que se habían planteado con anterioridad.

3.- PROBLEMA JURÍDICO Y TESIS:

El problema jurídico consiste en determinar si con ocasión del material probatorio obrante en el proceso de determinación del impuesto sobre las ventas - tercer bimestre del año 2010, de la Ferretería Imperial Ltda., la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales estaba facultada para desconocer las transacciones soportadas en las facturas números 7593 de 12 de mayo de 2010 y 7710 de 4 de junio de 2010, por valor de \$80.612.000, que generaron un IVA descontable de \$12.897.920

Tesis de la parte demandante: Sostiene el apoderado que las compras a Iván Rubiano C. Construcciones E.U. están acreditadas con las facturas Nro. 7593 y 7710 y con los cheques con los cuales se pagaron y que dichas evidencias fueron remitidas a la DIAN para su verificación, razones por lo demás que le permiten considerarse un tercero de buena fe. De igual manera, se resalta que el proveedor nunca aseguró que las ventas a la ferretería fueran mentirosas, ficticias o irreales y que esa empresa unipersonal fue la que incurrió en prácticas ilegales para apropiarse de los dineros del IVA descontable, destacando que la autoridad tributaria no verificó ni controló estas acciones. Finaliza enfatizando que la DIAN tampoco considero el proceso de transformación que sufre la mercancía y por el cual los bienes que obran en el auxiliar de inventarios son diferentes a los relacionados en las facturas.

Tesis de la parte demandada: Solicita que se nieguen las pretensiones invocadas en la demanda, toda vez que no obran pruebas dentro del expediente que demuestren

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

la realidad de las operaciones de compras hechas por Ferretería Imperial Ltda. a Iván Rubiano C. Construcciones E.U. considerando que no son reales los impuestos descontables llevados a la declaración tributaria del IVA del tercer bimestre de 2010 por lo que se debe imponer la sanción por inexactitud. En ese sentido, destaca que en el auxiliar de la cuenta de inventarios del contribuyente no había soporte de entrada para los bienes supuestamente adquiridos y que las órdenes de compra, entre otras inconsistencias, fueron emitidas con productos distintos a los de las facturas que soportaban. Finalmente se resalta que el señor Iván Rubiano dentro del proceso de fiscalización que le hizo la administración, manifestó que no tenía soportes de las transacciones realizadas dado que su oficina era virtual y no contaba con bodegas de almacenamiento para el material.

El despacho sostendrá que la sanción por inexactitud es procedente parcialmente con respecto a la factura de venta Nro. 7593 pues a pesar de que la DIAN consideró que esta operación no se realizó, en el curso del presente proceso, se pudo probar que esta transacción si se llevó a cabo aunque la misma no se hizo por el valor total de \$67.915.679 contenido en la mencionada factura sino en realidad por \$47.915.679 y en consecuencia resulta procedente que la administración tributaria sancione esta situación.

No ocurre lo mismo frente a las compras amparadas con la factura de venta Nro. 7710 del 4 de junio de 2010 por \$25.594.240, toda vez que en este caso si se encontró ampliamente acreditado que la mercancía fue adquirida y pagada por la entidad demandada y a causa de esto debe declararse la nulidad de la sanción impuesta por la administración frente a esta operación.

4.-DECISIONES PARCIALES

Establecida la eficacia y validez del proceso mediante el respeto de los derechos de las partes al debido proceso y al acceso a la justicia y constatada la admisibilidad de la pretensión, procede el Despacho a emitir decisión de fondo.

5.-PREMISAS PARA LA SOLUCIÓN DEL CASO

5.1- PREMISAS FÁCTICAS

Como pruebas relevantes para decidir se destacan:

DOCUMENTALES:

- Copia del certificado de existencia y representación legal de Ferretería Imperial Ltda. (fls. 3 a 6)
- Copia del requerimiento especial de impuesto sobre las ventas Nro.

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

312382013000097 del 26 de abril de 2013 para el tercer periodo del año 2010 (fl. 19 a 20) y de su anexo (fls.23 a 30)

- Copia de la Resolución Nro. 900038 del 26 de enero de 2015 emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica por medio de la cual se decide un recurso de reconsideración confirmando la liquidación oficial de revisión Nro. 312412014000015 (fls. 7 a 17) junto con su correspondiente notificación personal (fl.18)
- Copia de la liquidación oficial impuesto sobre las ventas-revisión Nro. 312412014000015 (fl.21) y de su anexo (fls. 31 a 40)
- Copia del documento aportado con la demanda denominado “Explicación técnica del proceso de transformación de productos de acero en bobina/rollo a productos de acero planos” (fl. 45 a 65)
- Declaración del señor Iván Rubiano Calderón que aparece en la audiencia de pruebas que se llevó a cabo el 17 de febrero de 2016 y que está en la grabación del folio 181.
- Memorial del 11 de febrero de 2016 en el que la Jefe G.I.T. - Secretaría de la División Gestión de Liquidación de la DIAN, remitió copia del expediente No. IH 2010 2013 160 en contra del contribuyente Iván Rubiano C. Constructores S.A.S., en el que se destacan los siguientes elementos probatorios:
 - .-Copia del informe final de la acción de fiscalización (fls. 300 a 306 del cuaderno pruebas expediente No. IH 2010 2013 160)
 - .-Copia de la Resolución Sanción Declaratoria de Proveedor Ficticio No. 900001 del 7 de enero de 2014 (fls. 317 a 329 del cuaderno pruebas expediente No. IH 2010 2013 160)
- Copia de memorial del 14 de diciembre de 2016 suscrito por el apoderado del demandante aportando, entre otras cosas, copia de la sentencia de segunda instancia emitida dentro del expediente Nro. 2015-00149 (Demandante: Ferretería Imperial Ltda., Demandado: DIAN) (fls. 250 a 251 y 255 a 278)
- Copia de oficio del 27 de enero de 2017 de la parte demandante allegando, entre otros, copia del fallo de primera instancia emitida dentro del expediente Nro. 11001333704320150014900 (Demandante: Ferretería Imperial Ltda., Demandado: DIAN) (fls. 250 a 251 y 255 a 278)
- Copia de la factura de venta Nro. 7593 del 12 de mayo de 2010 de Iván Rubiano C. Constructores E.U. NIT. 830.120.409-4 emitida a Ferretería

Radicación: 11001333704220150014100
 Demandante: Ferretería imperial Ltda.
 Demandado: DIAN
 Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

Imperial Ltda. NIT 860.041.418.0, forma de pago contado, CANT. (*No es legible el número*) KL, DESCRIPCIÓN: Lámina CR14 (1,90) 1,20X2,40, VR. UNIT. 2.050, VR.TOTAL \$58.548.000, SUB TOTAL\$58.548.000, I.V.A. \$9.367.680, TOTAL A PAGAR \$67.915.680, con la siguiente nota final: «ACEPTADA: RECIBÍ REAL Y MATERIALMENTE LAS MERCANCIAS DESCRITAS ARRIBA A ENTERA SATISFACCIÓN» (fl. 83 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

- Copia de la orden de compra Nro. OC1000359 del 13 de mayo de 2010 (fl. 246 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)
- Copia de la orden de pago Nro. 33603 emitida por Ferretería Imperial Ltda. NIT 860.041.418-0, fecha (*No es legible el número*) con firma y sello del beneficiario (fl. 82 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)
- Copia de la orden de pago Nro. 33653 emitida por Ferretería Imperial Ltda. NIT 860.041.418-0, fecha (*No es legible el número*) con firma y sello del beneficiario (fl. 84 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)
- Copia del documento Nro. C1000273, factura de venta Nro.0007593, emitido por Iván Rubiano C. Constructores E.U., 830.120.409-4 (fl. 85 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)
- Copia del estado de la cuenta corriente Nro. 22713976271 de Bancolombia desde el 2010/04/30 hasta 2010/05/31 en el sobresale:

FECHA	DESCRIPCIÓN	SUCURSAL	DCTO.	VALOR	SALDO
19/05	CHEQUE GIRADO		881969	-27,000.000.00	262,180,571.80
27/05	CHEQUE PAGADO EN CAJA	MULTIPLAZA DRIVE	881974	-20,915,679.00	43,378,230.21

(fls. 93 a 94 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

- Copia de la factura de venta Nro. 7710 del 4 de junio de 2010 de Iván Rubiano C. Constructores E.U. NIT. 830.120.409-4 emitida a Ferretería Imperial Ltda. NIT 860.041.418.0, forma de pago contado-cheque 25-06-10, CANT. 11.032, DESCRIPCIÓN: Kg. LHR 4m x 1.20 ACE-CECAP. VR.UNIT. 2.000, VR.TOTAL \$22.064.000, SUB TOTAL\$22.064.000, I.V.A. \$3.530.240, TOTAL A PAGAR \$25.594.240, con la siguiente nota final: «ACEPTADA: RECIBÍ REAL Y MATERIALMENTE LAS MERCANCIAS DESCRITAS ARRIBA A ENTERA SATISFACCIÓN» (fl. 99 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

Radicación: 11001333704220150014100
 Demandante: Ferretería imperial Ltda.
 Demandado: DIAN
 Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

- Copia de la orden de compra Nro. OC1000504 del 4 de junio de 2010 (fl. 248 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)
- Copia de la orden de pago Nro. 33884 emitida por Ferretería Imperial Ltda. NIT 860.041.418-0, fecha (*No es legible el número*) con firma y sello del beneficiario (fl.96 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)
- Copia del formato de consulta de extractos-cuenta 00151021158 del Banco Colpatria de Ferretería Imperial Ltda. desde el 2010/07/01 hasta 2010/07/31 en el sobresale:

OFICINA	DD/MES/A#O	OP REFER	DESC TRANS	VALOR	CRÉDITOS	SALDO
BOGOTÁ /027	8/07/10	ND 2298637	CHEQUE PAGADO POR CAJA	25.594.240,00	0,00	2.923.636,87

(fl. 116 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

- Copia del documento Nro. C1000417, factura de venta Nro.0007710, emitido por Iván Rubiano C. Constructores E.U., 830.120.409-4 (fl. 98 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)
- Copia del documento referenciado como:

«COAU11

FERRETERÍA IMPERIAL LTDA. 860.041.418-0

21/02/2013

AUXILIAR DE CONTABILIDAD

Página No. 1

POR TERCERO Enero a Diciembre de 2010 TERCERO: 830120409-IVAN RUBI»

(fls. 28 a 29 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

- Copia del oficio G.C.I.-0146 del 24 de abril de 2013 de la Gerencia de Contabilidad de Colpatria Multibanca a través del cual le informa a la DIAN – entre otras cosas- que el cheque Nro. 2298637-8 del 07-07-2010 por valor de \$ 25,594,240.00 fue girado de la cuenta corriente Nro. 151021158 a nombre de FERRETERIA IMPERIAL LTDA. En ese sentido se anexa copia del respectivo título valor (fls. 399 y 400 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

5.2.- PREMISAS JURÍDICAS

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

El impuesto sobre las ventas

El impuesto sobre las ventas es de naturaleza real, del orden nacional, indirecto y de causación instantánea.

El artículo 420 del E.T. define los hechos sobre los que recae el impuesto a las ventas; por su parte el artículo 421 ibídem establece para efectos del tributo las actividades que se consideran venta.

El artículo 485 del E. T. determina el derecho del responsable del impuesto sobre las ventas a descontar el IVA facturado por la adquisición de bienes y servicios.

Así mismo, para solicitar a la Administración Tributaria la aplicación de los impuestos descontables sobre el impuesto sobre las ventas, es requisito indispensable aportar las facturas (artículo 771-2 del E.T.) con el lleno de los requisitos de los artículos 617 y 618 del E.T.

En todo caso, aunque el artículo 746 del E. T. prescribe que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en sus correcciones o en las respuestas o requerimientos administrativos, el contribuyente no está exento de respaldarlos con pruebas cuando la administración así lo requiera.

Al respecto el artículo 472 del E. T. señala que las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados, el artículo 743 ibídem se refiere a la idoneidad de los medios de prueba.

El artículo 755-3 del E.T. dispone que la carga de la prueba la tiene el contribuyente para poder desvirtuar los indicios graves establecidos por la administración tributaria.

6.- SOLUCIÓN DEL CASO

La sanción de declaratoria de proveedor ficticio por facturar ventas simuladas o inexistentes en el año gravable 2010 por impuesto sobre la renta que recibió Iván Rubiano C. Construcciones E.U. el 7 de enero de 2014 (fl. 317 a 329) llevó a la DIAN a realizar la fiscalización de las personas jurídicas ante las cuales este obró como proveedor. De esta manera fue emitido el requerimiento especial de impuesto sobre las ventas Nro. 312382013000097 del 26 de abril de 2013 para el tercer periodo del año 2010 proponiéndole a Ferretería Imperial Ltda. modificar la declaración presentada con respecto a este tributo (fl. 19 a 20)

En efecto, la administración tributaria estableció varios reparos con respecto a las compras hechas por Ferretería Imperial Ltda. a Iván Rubiano C. Construcciones E.U. mediante la factura Nro. 7593 del 12 de mayo de 2010 por valor de \$67.915.680

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería Imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

(Transacción con IVA descontable de \$9.367.680) y la factura Nro. 7710 del 4 de junio de 2010 por \$25.594.240 (Operación con IVA descontable de \$3.530.240) compras que en total suman \$80.612.000 y con impuestos descontables que sumados dan \$12.898.920.

Las observaciones hechas por la DIAN tienen que ver en primer lugar con la factura Nro. 7593 del 12 de mayo de 2010. En efecto, la autoridad tributaria determinó que en ese documento se describen productos diferentes -tanto en valor unitario como en cantidad- a los indicados en la orden de compra No. OC 1000359 del 13 de mayo de 2010, la cual fue posterior a la adquisición de la mercancía, probándose así la inexistencia de la operación¹.

Así mismo, con respecto al peso, aparece un dato en sistema impreso y otro manual para hacerlo coincidir con el de la factura y con la identidad del supuesto proveedor. La DIAN destacó que el documento del peso de báscula cuando se recibió la mercancía era anterior a la factura y la orden de compra.

El demandante por su parte, responde a los cuestionamientos hechos por la DIAN aduciendo que el proveedor factura kilos de lámina huacal pero que estos son ingresados por unidades y de acuerdo con unas tablas de equivalencia. Del mismo modo que la orden de compra se realiza después de la verificación de los pesos de báscula y de las unidades recibidas (fl. 659 del cuaderno de antecedentes administrativos Exp. Nro. 2010-2013-000059)

Posteriormente el apoderado del demandante por memorial del 14 de diciembre de 2016 (fls. 250 a 251 y 255 a 278) allegó copia del fallo de segunda instancia emitido dentro del expediente Nro. 2015-00149 (Demandante: Ferretería Imperial Ltda., Demandado: DIAN) en el que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca frente a hechos similares al que son objeto de estudio, determinó que cuando existen soportes que acrediten el pago de la transacción esta se entiende realizada.

En este contexto, se observa que en el presente expediente aparece copia de la factura de venta Nro. 7593 del 12 de mayo de 2010 de Iván Rubiano C. Constructores E.U. NIT. 830.120.409-4 a Ferretería Imperial Ltda. NIT 860.041.418.0 con el siguiente detalle:

“Forma de pago: contado, CANT. (*No aparece legible el número*) KL,
DESCRIPCIÓN: Lámina CR14 (1,90) 1,20X2,40, VR. UNIT. 2.050,
VR.TOTAL \$58.548.000, SUB TOTAL\$58.548.000, I.V.A. \$9.367.680,
TOTAL A PAGAR \$67.915.680, con nota final: «ACEPTADA: RECIBÍ REAL
Y MATERIALMENTE LAS MERCANCIAS DESCRITAS ARRIBA A ENTERA

¹ El contribuyente de acuerdo con lo expresado por la DIAN desvirtúa esta situación alegando que «...el proveedor factura kilos de lámina huacal y el contribuyente ingresa por unidades y de acuerdo con la tabla de equivalencias msg, así como que la orden de compra es posterior a la fecha de la factura porque la primera se realiza después de la comprobación de los pesos de báscula y unidades recibidas,

Radicación: 11001333704220150014100
 Demandante: Ferretería Imperial Ltda.
 Demandado: DIAN
 Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

SATISFACCIÓN» (fl. 83 del cuaderno de antecedentes administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

Del mismo modo, se observa copia de la orden de compra Nro. OC1000359 del 13 de mayo de 2010 (fl. 246 del cuaderno de antecedentes administrativos exp. nro. 2010-2013-000059), en la que si bien sobresale una diferencia con respecto a la factura de venta Nro. 7593 en la descripción de la mercancía se conserva el valor de la compra así:

«DESCRIPCIÓN	BOD	CANTIDAD	UNITARIO	SUBTOTAL
LAM C.R. C/14 4x8	2	660.00	88.709.09	58,547.999
		660.00		58,547.999
			Subtotal:	58,547.999
			Descuento:	.00
			IVA:	9,367, 680.00
			Total:	67,915, 679.00»

Las pruebas recaudadas en el proceso dan cuenta de que la factura de venta Nro. 7593 del 12 de mayo de 2010 a pesar de que se había acordado un pago de contado fue cancelada de manera fraccionada con cheques de la cuenta corriente Nro. 22713976271 de la Ferretería Imperial Ltda. en Bancolombia que no cubrieron la totalidad del valor estipulado en el titulo valor, esto es \$ 67.915.680:

.- Copia de la **orden de pago** Nro. **33603** emitida por Ferretería Imperial Ltda. NIT 860.041.418-0, fecha (*No es legible el número*) con el siguiente detalle:

«CUENTA	DESCRIPCIÓN	NIT	DOCUMENTO	DEBITO	CRÉDITO
220505	CUENTAS POR PAG	830120409-4	Fac: 0007593	27,000.000	
	11100502 Bancolombia	830120409-4	Fac:		27,000.000
	TOTALES.....			27,000.000	27,000.000

881969 BANCOLOMBIA» con firma y sello del beneficiario (fl. 82 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

.- Copia de la **orden de pago** Nro. **33653** emitida por Ferretería Imperial Ltda. NIT 860.041.418-0, fecha (*No es legible el número*) con el siguiente detalle:

«CUENTA	DESCRIPCIÓN	NIT	DOCUMENTO	DEBITO	CRÉDITO
220505	CUENTAS POR PAG	830120409-4	Fac: 0007593	20,915.679	
	11100502 Bancolombia	830120409-4	Fac:		20,915.679
	TOTALES.....			20,915.679	20,915.679

881974 BANCOLOMBIA» y con firma y sello del beneficiario (fl. 84 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

-Copia del documento Nro. C1000272 factura de venta Nro. 0007500

Radicación: 11001333704220150014100
 Demandante: Ferretería imperial Ltda.
 Demandado: DIAN
 Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

detalle:

REFER	CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	BOD	KILOS	UNITARIO	COSTO
070007	660.00	LAM C.R. C/14 4x8	2	28,558.20	88.709.09	58,547.999
						58,547.999
						9,367.680
						67,915.679

RETENCIÓN: RETEIVA: RETEICA: DSCTO FINAN: VENCE: TOTAL A PAGAR:
 67,915.679» (fl. 85 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro.
 2010-2013-000059)

.- Copia del **estado de la cuenta corriente Nro. 22713976271 de Bancolombia desde el 2010/04/30 hasta 2010/05/31 en el sobresale:**

FECHA	DESCRIPCIÓN	SUCURSAL	DCTO.	VALOR	SALDO
19/05	CHEQUE GIRADO		881969	-27,000.000.00	262,180,571.80
27/05	CHEQUE PAGADO EN CAJA	MULTIPLAZA DRIVE	881974	-20,915,679.00	43,378,230.21

(fls. 93 a 94 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

En consecuencia se evidencia que sobre el pago de la factura Nro. 7593 del 12 de mayo de 2010 por valor de \$67.915.680 (Transacción con IVA descontable de \$9.367.680) únicamente existen soportes que acreditan dos desembolsos de \$27,000.000 y \$20, 915,679 lo cual nos da cuenta de una transacción que en realidad se hizo por \$47.915.679 situación que necesariamente impacta el monto del impuesto descontable.

Ahora bien, al revisar la parte motiva del fallo de segunda instancia emitido el 29 de septiembre de 2016 por la subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del expediente Nro. 2015-00149 (Demandante: Ferretería Imperial Ltda., Demandado: DIAN) tramitado en el Juzgado 43 Administrativo Oral del Circuito Judicial de Bogotá por hechos similares al que aquí se estudian, se encuentra que las operaciones celebradas entre el demandante y la sociedad Iván Rubiano Constructores E.U. fueron validadas porque se contaba con copia de los extractos de las cuentas corrientes con los movimientos bancarios que demostraban los pagos².

La Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca resaltó que en este

² En la página 18 del citado fallo se determinó: «... De conformidad con lo que antecede, para la Sala es claro que la sociedad IVAN RUBIANO C. CONSTRUCTORES S.A.S. realizó operaciones comerciales con la sociedad FERRETERÍA IMPERIAL LTDA. por valores de \$38.815.920, \$28.552.240 y \$18.756.656, comprobadas mediante las facturas, los soportes, las órdenes de pago en las cuales consta el número de la factura y asociado al valor, así también de los correspondientes pagos mediante cheques certificados por los bancos BBVA

Radicación: 11001333704220150014100
 Demandante: Ferretería imperial Ltda.
 Demandado: DIAN
 Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

caso: «no le era dable a la Administración desconocer dichas compras sin valorar las pruebas obrantes en el expediente que demuestran y soportan dichas operaciones y que corresponden con los datos consignados tanto en las facturas como en las órdenes de pago y las sumas pagadas en los cheques»³.

De igual manera frente a la manifestación hecha por el proveedor Iván Rubiano en su declaración en el sentido de a que no contaba con ningún soporte de las operaciones comerciales realizadas con sus compradores -afirmación que a su vez permitió a la DIAN respaldar la sanción por inexactitud impuesta a Ferretería Imperial Ltda. dentro del Expediente Nro. 2015-00149 tramitado en el Juzgado 43 Administrativo de Bogotá-, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la sentencia emitida el 29 de septiembre de 2016 determinó que en este tipo de asuntos no era posible darle prevalencia a la prueba testimonial frente a la documental.⁴

En el asunto objeto del presente pronunciamiento también se advierte que la empresa demandante pretendió ampararse en el hecho de que el señor Iván Rubiano argumentara en su declaración que no contaba con ningún tipo de soporte físico para respaldar sus actuaciones y dar por sentado que todas las transacciones se realizaron sin embargo lo cierto es que en los antecedentes administrativos no se encontró evidencia que permita probar que Ferretería Imperial Ltda. pagó completamente la factura de venta Nro. 7593 del 12 de mayo de 2010 por valor de \$67.915.680 a Iván Rubiano C. Constructores E.U. pues como antes se evidenció solo se encontraron soportes de operaciones bancarias por \$27,000.000 y \$20, 915,679 con lo cual necesariamente varía el IVA descontable llevado a la factura de venta Nro. 7593.

En efecto, con la diferencia de saldo que evidencia el despacho por \$20.000.000 con respecto al título en cuestión, no es posible acoger el argumento planteado por el demandante en el sentido de que fue el proveedor quien la hizo incurrir en error pues para mostrar la veracidad del total de la compra contenida en la factura Nro. 7593 bastaba con que Ferretería Imperial Ltda. Hubiese aportado todos los soportes de los desembolsos con los que canceló totalmente la factura.

Ahora bien, nótese que el señor Iván Rubiano fue sancionado por la DIAN mediante Resolución Declaratoria de Proveedor Ficticio No. 900001 del 7 de enero de 2014 al solicitar a la autoridad tributaria la devolución de saldos a favor producto del IVA por facturar ventas simuladas o inexistentes para el año gravable 2010 (fls. 317 a 329 del cuaderno pruebas expediente No. IH 2010 2013 160), aunque esta situación no implicó forzosamente que todas las ventas hubiesen sido simuladas pero que en otros casos si involucró a personas naturales o jurídicas que actuaron como compradores.

En la parte motiva del acto que impone la sanción por conductas de proveedor ficticio

³ Página 20 del fallo emitido el 29 de septiembre de 2016 por la subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del expediente Nro. 2015-00149 (Demandante: Ferretería Imperial Ltda., Demandado: DIAN)

⁴ En la página 21 del fallo antes referido el Tribunal determinó «...mal haría el juzgador en sobreponer una declaración somera sobre

la DIAN destacó que:

«lo que se sanciona no es el incumplimiento de obligaciones formales o la inexistencia física del contribuyente sino por el contrario la facturación de bienes o servicios simulados...no se requiere que la totalidad de sus operaciones sea ficticia,... Ante los hechos probados...es forzoso concluir que... el contribuyente investigada (sic) prestó su nombre, NIT, Resolución de facturación y facturas para acomodar necesidades operacionales de terceros, evidenciando la realización transacciones inexistentes y de maniobras engañosas en cadena.» (fl.325 y 327 a 328 del cuaderno pruebas expediente No. IH 2010 2013 160)

El Consejo de Estado en su Sección Cuarta frente al tema de la simulación de negocios jurídicos y del abuso de las formas jurídicas en materia tributaria ha establecido que:

«...para que haya simulación es necesario que las partes finjan un convenio que en realidad no existe o que exterioricen un convenio cuyo contenido o sujetos son fingidos. La prueba de la simulación no es taxativa. Por el contrario, se admite cualquier medio probatorio. Pero es menester precisar que los negocios jurídicos deben interpretarse a partir de la buena fe con que fueron celebrados. Lo relevante es que las pruebas que den cuenta de los antecedentes que le dieron origen al negocio jurídico, la forma en que éste se exteriorizó y las condiciones en que se ejecutó se valoren en sana crítica... para tener una idea aproximada de lo que podría entenderse por el abuso de las formas jurídicas en materia tributaria es menester acudir a la teoría del abuso del derecho como principio general aplicable a todas las disciplinas del derecho»⁵.

En consecuencia, si bien la DIAN no puede desconocer que existen soportes para amparar la transacción contenida en la factura Nro. 7593, al mismo tiempo queda en evidencia que Ferretería Imperial Ltda. no cuenta con las pruebas necesarias para demostrar la totalidad del pago de la mercancía supuestamente comprada.

El testimonio del señor Iván Rubiano no puede considerarse para probar que este recibió el pago faltante por \$20.000.000 para cubrir la totalidad del valor de la factura Nro. 7593. En efecto, aun cuando en la declaración este proveedor (fl. 181) manifestó que si el representante legal de la Ferretería Imperial Ltda. tenía la factura era porque el negocio se había celebrado también aseguró que «...en el Ricaurte le estaban falsificando facturas...», que no contaba con soportes documentales de sus operaciones y tampoco había interpuesto el recurso de reconsideración contra la Resolución Declaratoria de Proveedor Ficticio en donde sus operaciones comerciales fueron ampliamente cuestionadas por solicitar la devolución de saldos a favor producto del IVA al facturar ventas simuladas o inexistentes para el año gravable 2010.

Radicación: 11001333704220150014100
 Demandante: Ferretería Imperial Ltda.
 Demandado: DIAN
 Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

En el presente proceso se tiene que Ferretería Imperial Ltda. debió asumir la carga de la prueba demostrando que efectivamente los pagos de la factura de venta Nro. 7593 por valor de \$67.915.680 se hicieron de manera completa, más aún cuando en el proceso que terminó con la expedición de la liquidación oficial de revisión no se advierte que la administración le hubiese impedido ejercer su derecho de contradicción.

En este sentido, es importante resaltar que este despacho llegó incluso a revisar los estados de cuenta del contribuyente del 2010/06/30 al 2010/07/31 (fl. 95 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059) sin encontrar algún comprobante o evidencia de una consignación por el saldo pendiente de \$20.000.000.

Precisamente el artículo 632 del Estatuto Tributario consagra el deber que tienen los contribuyentes de conservar las informaciones y pruebas de sus actuaciones por un término mínimo de 5 años:

«Artículo 632. DEBER DE CONSERVAR INFORMACIONES Y PRUEBAS. Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, **las personas o entidades contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco (5) años**, contados a partir del 1° de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos, cuando ésta así lo requiera:

[...]

2. Las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivo, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los, contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes». (Negrilla fuera de texto)

De igual manera, el artículo 742 del Estatuto Tributario establece que la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente. El artículo 647 del Estatuto Tributario, por su parte, señala que:

«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...**»

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería Imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. 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...» (Negrilla fuera de texto)

En consecuencia, este despacho considera que lo procedente en este caso es ordenar a la DIAN que reconozca el pago hecho por Ferretería Imperial Ltda. a Iván Rubiano C. Construcciones E.U. mediante factura de venta Nro. 7593 del 12 de mayo de 2010 por \$47.915.679 y que un contador de la Oficina de Apoyo de los Juzgados Administrativos de Bogotá D.C. practique una nueva liquidación de la sanción por inexactitud teniendo en cuenta que el valor total de ese título presenta una diferencia de \$20.000.000 que no fue debidamente sustentada por el contribuyente.

Ahora bien, en lo que respecta a la factura Nro. 7710 del 4 de junio de 2010, la DIAN adujo que esta tampoco concordaba con la orden de compra No. OC 1000504 del 4 de junio de 2010, al describir productos y medidas distintas entre sí⁶. Así mismo, la autoridad tributaria manifestó que en ese documento no solo obraba como proveedor Iván Rubiano C. Construcciones E.U. sino que también se evidenciaba que se habían recibido 11.032 kilos de material de la empresa Dobladora y Cortadora DOYCO LTDA. además con factura Nro. 32448 del 6 de julio de 2010 con sellos de recibido de Ferretería América y remisiones de junio de 2010 (fl.14)⁷

La administración tributaria estableció que «Si bien las facturas son documentos idóneos de la prueba de las transacciones conforme el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, también lo es que lo formal no supera la verdad real,...»⁸ y que los requisitos contenidos en el artículo 774 del E.T. para que la contabilidad constituyera una prueba quedan desvirtuados, entre otras cosas, cuando el contribuyente no puede acreditar que los asientos corresponden a operaciones ciertas⁹ o cuando los soportes contables se desvirtúan por medios probatorios¹⁰.

En ese sentido, la DIAN destacó que en el auxiliar de la cuenta de inventarios del contribuyente no había soporte de entrada efectiva de las mercancías supuestamente adquiridas (fl.11), no aparecían las facturas ni varios códigos de los productos obtenidos, que las órdenes de compra se emitieron con productos distintos a los de las facturas que soportaban. Así mismo, la autoridad tributaria resalta que la explicación dada por el contribuyente con respecto a que las facturas no estaban

⁶ La DIAN menciona a manera de ejemplo que la «... orden enuncia unas medidas de 4 mmX1.22M y la factura dice 4m x.1.20, ante lo cual manifiesta el recurrente que este material corresponde a un rollo de 4mm de espesor y un ancho de 1.20mt, la descripción genérica corresponde a 4 pies (1.22) tal como está en la orden de compra, se destaca que ello no está desvirtuado con documentos externos...» (fl. 14)

⁷ La DIAN consideró que esa situación no se podía desvirtuar alegando «...la falta de logística y maquinaria de corte para el manejo de los materiales supuestamente adquiridos no sirven para desvirtuar las inconsistencias identificadas en el acto impugnado, relativas al proveedor ..., de modo que no se puede subsanar con meras aseveraciones del recurrente, sin respaldo en comprobantes externos idóneos ...» (fl. 14)

Radicación: 11001333704220150014100
 Demandante: Ferretería imperial Ltda.
 Demandado: DIAN
 Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

relacionadas en el auxiliar de inventario porque allí se registraba el producto ya transformado con costos adicionados y valor superior, eran evidencia de la indebida contabilidad que llevaba Ferretería Imperial Ltda., contribuyente a quien además le correspondía demostrar que las operaciones con el proveedor habían sido reales.

Del mismo modo que aun cuando la DIAN solicitó al demandante los datos con las características del vehículo que entregó la mercancía y del respetivo flete, estos no se suministraron.

Ante todo, el despacho encuentra que para el caso de la factura Nro. 7710 del 4 de junio de 2010 se recaudó el material probatorio que a continuación se señala:

.- Copia de la factura de venta Nro. 7710 del 4 de junio de 2010 de Iván Rubiano C. Constructores E.U. NIT. 830.120.409-4 IVA Régimen Común-Actividad Económica 4530, Autorización DIAN: Resolución Nro. 300000510592 del 2008/10/31, numeración: 6.891 al 9.891 Grandes Contribuyentes- No retener IVA e ICA, Autoretenedores Resolución 2232 del 01/04 emitida a Ferretería Imperial Ltda. NIT 860.041.418.0, forma de pago contado-cheque 25-06-10, CANT. 11.032, DESCRIPCIÓN: Kg. LHR 4m x 1.20 ACE-CECAP. VR.UNIT. 2.000, VR.TOTAL \$22.064.000, SUB TOTAL\$22.064.000, I.V.A. \$3.530.240, TOTAL A PAGAR \$25.594.240, con la siguiente nota final: «ACEPTADA: RECIBÍ REAL Y MATERIALMENTE LAS MERCANCIAS DESCRITAS ARRIBA A ENTERA SATISFACCIÓN» (fl. 99 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

.- Copia de la orden de compra Nro. OC1000504 del 4 de junio de 2010, hora: 02:21:38 pm, Bodega: Calle 7 No. 34-65

«DESCRIPCIÓN	BOD	CANTIDAD	UNITARIO	SUBTOTAL
KILO ROL DECAPAD 4 mm X 1.22 M	3	11,032.00	2,000.00	22,064,000.00

Subtotal:	22,064,000.00
Descuento:	.00
IVA:	3,530,240.00
Total:	25,594,240.00

(fl. 248 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

.-Copia de la orden de pago Nro. 33884 emitida por Ferretería Imperial Ltda. NIT 860.041.418-0, fecha (*No es legible el número*) con el siguiente detalle:

Radicación: 11001333704220150014100
 Demandante: Ferreteria imperial Ltda.
 Demandado: DIAN
 Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

«CUENTA	DESCRIPCIÓN	NIT	DOCUMENTO	DEBITO	CRÉDITO
220505	CUENTAS POR PAG	830120409-4	Fac: 0007710	25.594.240	
11100502	Bancolombia	830120409-4	Fac:		25.594.240
TOTALES.....				25.594.240	25.594.240

2298637 BANCO COLPATRIA» y con firma y sello del beneficiario (fl.96 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

.-Copia del formato de consulta de extractos-cuenta 00151021158 del Banco Colpatría de Ferreteria Imperial Ltda. desde el 2010/07/01 hasta 2010/07/31 en el sobresale:

OFICINA	DD/MES/A#O	OP REFER	DESC TRANS	VALOR	CRÉDITOS	SALDO
BOGOTÁ /027	8/07/10	ND 2298637	CHEQUE PAGADO POR CAJA	25.594.240,00	0,00	2.923.636,87

(fl. 116 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

.-Copia del documento Nro. C1000417, factura de venta Nro.0007710, emitido por Iván Rubiano C. Constructores E.U., 830.120.409-4 con este detalle:

«REFER	CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	BOD	KILOS	UNITARIO
COSTO RC/4AD12	11.032.00	KILO ROL	3	0.00	2.000.00
22.064.000		DECAPAD 4 mm X 1.22 M			22.064.000
			0	16	3.530.240
			0		25.594.240

RETENCIÓN: RETEIVA: RETEICA: DSCTO FINAN: VENCE: TOTAL A PAGAR: 25.594.240»

(fl. 98 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

- Copia del documento referenciado así:

«COAU11

FERRETERÍA IMPERIAL LTDA. 860.041.418-0

21/02/2013

AUXILIAR DE CONTABILIDAD

Página No. 1

POR TERCERO

Enero a Diciembre de 2010 TERCERO: 830120409-IVAN RUBI

Radicación: 11001333704220150014100
 Demandante: Ferreteria imperial Ltda.
 Demandado: DIAN
 Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

Cuenta 11100502 BANCOLOMBIA Saldo inicial: \$ (154,142,308.00)

FECHA	DESCRIPCIÓN	DOCUMENTO	IDENTIFICACIÓN	DEBITO	CRÉDITO	SALDO
19/05/2010	IVAN RUBIANO C. CONSTRUCTORES	CE33603	830120409-4	0	27,000,000.00	-270,656,660.00
26/05/2010	IVAN RUBIANO C. CONSTRUCTORES	CE33653	830120409-4	0	20,915,679.00	-315,820,860.00

CHEQUE No.	FECHA COBRO	EXTRACTO
881969	19-may-12	OK
881974	27-may-12	OK

[...]

Cuenta 11100504 BANCO COLPATRIA Saldo inicial: \$

FECHA	DESCRIPCIÓN	DOCUMENTO	IDENTIFICACIÓN	DEBITO	CRÉDITO	SALDO
07/07/2010	IVAN RUBIANO C. CONSTRUCTORES	CE33884	830120409-4	0	25,594,240.00	- 25,594,240.00

CHEQUE No.	FECHA COBRO	EXTRACTO
2298637	08-jul-10	OK

[...]

12/05/2010	IVAN RUBIANO C. CONSTRUCTORES	C1000273	830120409-4	0	58,547,999.00	0	645,563,248.00
4/06/2010	IVAN RUBIANO C. CONSTRUCTORES	C1000417	830120409-4	0	22,064,000.00	0	667,627,248.00

FECHA	DESCRIPCIÓN	CANTIDAD	UN.	ORDEN No.	COMPRA	REMISIÓN No.	FACTURA No.	FECHA FACTURA
12-may-10	LAM CR C/14 4 X 8	660	UN	OC1000359			7593	12-may-10
04-jun-10	KILO ROL DECAPAD 4mm X 1.22 M	11032	K	OC1000504			7710	04-jun-10

[...]

Cuenta: 220505 NACIONALES

Saldo Inicial: \$

12/05/2010	IVAN RUBIANO C. CONSTRUCTORES	C1000273	830120409-4	0	67,915.679.00
04/06/2010	IVAN RUBIANO C. CONSTRUCTORES	C1000273	830120409-4	0	25,594,240.00»

(fls. 28 a 29 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

.-Copia del oficio G.C.I.-0146 del 24 de abril de 2013 de la Gerencia de Contabilidad de Colpatría Multibanca a través del cual le informa a la DIAN –entre otras cosas- que el cheque Nro. 2298637-8 del 07-07-2010 por valor de \$ 25,594,240.00 fue girado de la cuenta corriente Nro.

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

De lo antes expuesto, contrario a lo que argumenta la DIAN tanto en los actos demandados como en la contestación de la demanda y acogiendo parte de los argumentos del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la sentencia de segunda instancia emitida dentro del expediente Nro. 2015-00149 que cursó en el Juzgado 43 Administrativo de Bogotá, es claro que en la documentación y contabilidad de la sociedad demandante se evidencia que existe soporte de la transacción de pago de factura de venta Nro. 7710 del 4 de junio de 2010.

En efecto, el cheque Nro. 2298637-8 del 07-07-2010 Colpatria Multibanca por valor de \$ 25,594,240.00 fue el instrumento que empleo la Ferretería para cancelar la mercancía de que trata la factura de venta Nro.0007710.

Ahora bien, en cuanto al argumento de la autoridad tributaria en el sentido de que en el documento no solo obraba como proveedor Iván Rubiano C. Construcciones E.U. sino también la empresa Dobladora y Cortadora DOYCO LTDA. y de que la descripción de las mercancías de este título no concuerda con otro tipo de asientos o soportes contables, lo cierto es que el despacho encuentra que esta situación no tuvo ninguna repercusión en lo que al impuesto descontable se refiere.

Se hace énfasis en que el texto de la factura de venta Nro. 7710 del 4 de junio de 2010 es claro en que solo se le están comprando bienes a Iván Rubiano C. Constructores E.U. y que las diferencias en lo que a la descripción de la medida se refiere no tienen alguna repercusión en la cantidad total (11.032), en el valor unitario (2.000) o en el valor total de la transacción.

En la copia de la factura de venta Nro. 7710 se hace referencia a «CANT. **11.032**, DESCRIPCIÓN: Kg. LHR 4m x **1.20** ACE-CECAP. VR.UNIT. **2.000**» (fl. 99 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059). Por su parte, en la orden de compra Nro. OC1000504 se describe «KILO ROL DECAPAD 4 mm X **1.22 M**, cantidad **11,032**, unitario **2.000**» (fl. 248 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059).

En tanto la copia del documento Nro. C1000417 da cuenta del siguiente detalle: «KILO ROL DECAPAD 4 mm X **1.22 M**, cantidad **11.032.00**, unidad **2.000**» (fl. 98 del cuaderno de antecedente administrativos exp. nro. 2010-2013-000059)

Nótese que el artículo 647 del Estatuto Tributario es claro en señalar que no cualquier error es susceptible de catalogarse como una 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 anticinos. inexistentes. v. en general la utilización en las

Radicación: 11001333704220150014100
Demandante: Ferretería Imperial Ltda.
Demandado: DIAN
Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Sentencia de primera instancia

de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para él contribuyente o responsable...» (Negrilla fuera de texto)

En consecuencia habrá de anularse la sanción en todo lo que atañe a la operación comercial celebrada entre Ferretería Imperial Ltda. e Iván Rubiano C. Constructores E.U. a través de la factura de venta Nro. 7710 del 4 de junio de 2010.

En mérito de lo expuesto, el Juzgado Cuarenta y dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá D. C. – Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

RESUELVE

PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión del impuesto sobre las ventas Nro. 31241201400015 del 21 de enero de 2014 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre de 2010 Nro. 9100009054678 de 13 de julio de 2010, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLÁRESE la nulidad parcial de la Resolución Nro. 900038 del 26 de enero de 2015 emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN que decidió el recurso de reconsideración confirmando el acto anterior según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRESE** que Ferretería Imperial está obligada por concepto de impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre de 2010 a la suma establecida en la liquidación realizada por un contador de la Oficina de Apoyo de los Juzgados Administrativos de Bogotá D.C. con este propósito.

CUARTO: Ejecutoriada la presente providencia, por secretaría **DEVUÉLVASE** al demandante sin necesidad de desglose los anexos y el remanente de la suma que se ordenó para gastos del proceso si la hubiere, déjese constancia de dicha entrega y **ARCHÍVESE** el expediente.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE,


ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO

JUEZ/

