

PRESUNCION DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – No exime al contribuyente de demostrar los hechos plasmados en las declaraciones tributarias, sus correcciones y respuestas a requerimientos / HECHOS DECLARADOS POR EL CONTRIBUYENTE – Pueden ser desvirtuados por la administración tributaria debido a sus amplias facultades de fiscalización / CARGA DE LA PRUEBA DEL CONTRIBUYENTE – Se invierte cuando la DIAN solicita una comprobación especial o la Ley lo exige

La Sala ha precisado que el artículo 746 del Estatuto Tributario establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que consignó en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos. En el mismo sentido, ha señalado que la Administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del Estatuto Tributario. Así, con fundamento en los artículos 746 y 684 del Estatuto Tributario y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la Administración tiene la carga de desvirtuar dicha presunción. No obstante, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a cargo del contribuyente en dos eventos: cuando la DIAN solicita una comprobación especial o cuando la ley exige tal comprobación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 746

PRUEBA INDICIARIA EN MATERIA TRIBUTARIA – Es subsidiaria al suplir la falta de pruebas directas / SIMULACIÓN DE OPERACIONES CON EFECTOS TRIBUTARIOS – Puede determinarse con certeza mediante la utilización de un conjunto de indicios contundentes / INDICIO – Para su apreciación debe tenerse en cuenta su gravedad, concordancia y convergencia / PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Se desvirtúa cuando a través de indicios se determina la simulación de operaciones por el contribuyente

Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria. Los indicios se pueden definir como la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido. El indicio hace parte de la prueba a través de otros medios de prueba, es decir, debe ser probado. De acuerdo con el artículo 248 del Código de Procedimiento Civil, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso. Por su parte, el artículo 250 del mismo ordenamiento dispone que el juez debe apreciar **los indicios en conjunto**, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia y su relación con las demás pruebas que existan en el proceso. Así, en materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria pues suplen la falta de pruebas directas. Solo ante la falta de estas puede acudir a los indicios, que deben ser valorados en conjunto. La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Todos los indicios mencionados, analizados en conjunto, llevan a la conclusión inequívoca de que

fueron inexistentes las compras a la Comercializadora Nissi BHPS E.U. que incluyó la demandante en la declaración de IVA del bimestre 5º de 2010. En efecto, no fue posible encontrar al proveedor, la demandante no le pagó ninguna de las facturas que expidió, pues aunque existe un pago menor frente al monto de las facturas, este se hizo a una persona diferente. Asimismo, el proveedor tiene una cuenta de ahorros sin ningún movimiento, lo que resulta inexplicable porque solo con la actora tuvo supuestamente operaciones por más de \$700.000.000.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 248 Y CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 250

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., trece (13) de agosto de dos mil quince (2015)

Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00600-01(20822)

Actor: FERRETERIA DISTUVAL S.A.S.

Demandada: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de octubre de 2013 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

El 18 de noviembre de 2010, FERRETERÍA DISTUVAL S.A.S., en adelante DISTUVAL, presentó la declaración del IVA por el 5 bimestre del año 2010, en la que liquidó un saldo a favor de \$309.060.000 y un saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución de \$183.591.000².

¹ Folios 238 a 250 c.p.

² Folio 9 c.a.

El 7 de diciembre de 2010, DISTUVAL pidió la devolución de los \$183.591.000³.

Previo auto de suspensión de términos⁴, la DIAN expidió auto de apertura 322402011000151 de 28 de enero de 2011⁵, por el que ordenó iniciar investigación por las presuntas inexactitudes advertidas en la declaración del IVA del 5 bimestre del año 2010.

En diligencia de inspección contable a DISTUVAL, realizada entre el 8 de abril y el 10 de mayo de 2011, y teniendo en cuenta, además, documentos allegados por terceros, la DIAN verificó inconsistencias en la contabilidad de la actora en relación con el proveedor COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U.

Previo requerimiento especial⁶ y su respuesta⁷, por Liquidación Oficial de Revisión 322412012000022 de 20 de febrero de 2012, la DIAN modificó la declaración de IVA del bimestre 5 de 2010 presentada por la actora en el sentido de rechazar compras y servicios gravados por \$717.731.250 por operaciones con el proveedor COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U., al igual que impuestos descontables por \$114.837.000. Además, impuso sanción por inexactitud de \$183.739.000⁸.

DISTUVAL prescindió del recurso de reconsideración con fundamento en el artículo 720 parágrafo del E.T.

DEMANDA

DISTUVAL, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁹:

³ Folio 1 c.a.

⁴ Folio 63 c.a.

⁵ Folio 66 c.a.

⁶ Folios 695 a 710 c.a.

⁷ Folios 729 a 742 c.a.

⁸ Folios 746 a 771 c.a.

⁹ Folios 3 y 4 y 139 y 140 c.p.

“A. PRETENSIÓN PRIMERA PRINCIPAL:

Que se declare la nulidad total del siguiente Acto administrativo:

- Liquidación Oficial de Revisión Número 322412012000022 del 20 de febrero de 2011 (sic), proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, División de Gestión de Liquidación, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

B. PRETENSIÓN SEGUNDA PRINCIPAL:

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de **FERRETERÍA DISTUVAL S.A.S.**, en los siguientes términos:

1. Que se declare que la Declaración del Impuesto sobre las ventas del quinto (5°) bimestre del año gravable 2010 con Formulario 3007649441702 y Adhesivo 91000100216954 debidamente presentada el día 18 de noviembre de 2010, fue elaborada de conformidad con la información contable y financiera de **FERRETERÍA DISTUVAL S.A.S.**

2. Que se declare que **FERRETERÍA DISTUVAL S.A.S.** no debe a la Administración de Impuestos suma alguna por concepto de sanciones e intereses relacionados con la Declaración del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al periodo quinto del año gravable 2010.

3. Que se le reconozca a **FERRETERÍA DISTUVAL S.A.S.** los valores solicitados por concepto de devolución y/o compensación presentada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el día 07 de diciembre del año 2010, radicada con el número DI 101024036 por un valor de **CIENTO OCHENTA Y TRES MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y UN MIL PESOS M/CTE (\$183.591.000).**

Que fruto de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos que aquí se demandan se archive el expediente correspondiente a la Declaración del Impuesto sobre las ventas, del periodo 5° del año 2010, que reposa en la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá en el expediente AD 2010 2011000151”.

Citó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83, 95 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 495, 617, 683, 705, 705-1, 706, 714, 742, 745, 746, 771-2, 781 y 787 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación del debido proceso

La DIAN violó el debido proceso de la actora, pues no valoró debidamente las pruebas presentadas durante el proceso de investigación que se realizó, con la finalidad de determinar la viabilidad de la devolución del saldo favor solicitado por la demandante. Además, desconoció operaciones económicas reales, a pesar de que existe certeza de estas.

En efecto, la Administración no tuvo en cuenta las facturas 1584, 1587 y 1591 porque, en su criterio, obedecían a un negocio inexistente o simulado entre la actora y la COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U., proveedora de los bienes. No obstante, las facturas fueron presentadas y debidamente contabilizadas por la demandante.

La DIAN desconoció la existencia de las operaciones con base en indicios, como que el proveedor no tenía actualizado el RUT, lo cual se explica porque, efectivamente, tiene obligaciones tributarias insolutas.

Además, los funcionarios de fiscalización determinaron que la oficina 346 de la CRA 28 No. 11-65, dirección que figura en las facturas expedidas por el proveedor, no tenía la infraestructura suficiente para el almacenamiento de los productos. No obstante, el hecho de que el proveedor no tenga espacio suficiente para almacenar sus productos no significa que la compañía no exista porque puede valerse de diversos negocios jurídicos para ejercer su actividad.

Asimismo, la demandada olvidó que no es obligación de la actora asumir la responsabilidad por los métodos empleados por el proveedor para el desarrollo normal de sus negocios, pues en el contrato de compraventa es suficiente el acuerdo entre la cosa y el precio para que dos personas decidan ejecutarlo.

Por tanto, la demandante tiene el derecho al descuento en el impuesto sobre las ventas por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, pues cumplió los requisitos del artículo 488 del Estatuto Tributario. Por lo mismo, tiene derecho a la devolución del IVA por el periodo gravable en discusión.

De otra parte, los hechos y valores consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a estas y en las respuestas a los requerimientos se presumen ciertos y en caso de presentarse una duda proveniente de un vacío probatorio,

debe resolverse a favor del contribuyente, según el artículo 745 del Estatuto Tributario.

Nulidad por violación al principio de la buena fe y a la presunción de veracidad de la información

Las actuaciones de los particulares ante las autoridades públicas están cobijadas por el principio constitucional de la buena fe, consagrado en el artículo 83 de la Constitución Política.

Así, se presume que todas las personas actúan de buena fe, por lo que es necesario probar cuándo la otra parte ha actuado de mala fe, pero la prueba debe soportarse en hechos reales. En consecuencia, el juez debe verificar que el comportamiento de las partes se desarrolló dentro de los parámetros establecidos jurídicamente.

La existencia de las operaciones

Está demostrado que entre DISTUVAL y la COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U. se celebró un contrato de compraventa para la adquisición de unos metros de tubería de 24 pulgadas. También está probada la existencia del proveedor, pues se constituyó como empresa unipersonal mediante documento privado del 15 de agosto de 2007, como aparece en el certificado de la Cámara de Comercio de Bogotá.

La DIAN desconoció la procedencia del IVA descontable solicitado por la actora por la presunta inexistencia de un establecimiento de comercio. No obstante, no existe norma que obligue a los comercializadores a contar con una infraestructura capaz de almacenar todo lo que comercializan y distribuyen.

De otra parte, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario prevé que para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 de la misma normativa. En este caso se cumplieron los requisitos exigidos para las facturas y no fueron desvirtuados por la DIAN.

No obstante, de manera arbitraria, la Administración desconoció las facturas de venta que prueban la existencia y cuantía de las operaciones que generaron el saldo a favor. La decisión se fundamentó en la ausencia de relación de causalidad en la adquisición de los bienes gravados y la actividad generadora de renta de DISTUVAL, con lo cual se desconocieron las pruebas que están en el expediente.

La DIAN se limitó a tomar decisiones con base en supuestos y hechos que no se encuentran debidamente probados y que fueron descartados con los libros de contabilidad y los soportes de estas. Además, los errores contables que encontró la DIAN frente a la factura 1591 habían sido subsanados con notas débito y crédito y así lo constató esa entidad.

La demandada desconoció el artículo 747 del Estatuto Tributario, conforme con el cual la determinación de impuestos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que estén demostrados, pues partió de indicios para concluir que hubo simulación de transacciones económicas.

No es procedente la sanción por inexactitud porque el artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que la falta de pruebas y las diferencias de criterio no originan esta sanción, a menos que esté probada la inexistencia, falsedad o simulación, que desvirtúan la presunción de veracidad de la declaración tributaria. Lo anterior no sucede en este caso porque los supuestos fácticos y jurídicos que tuvo en cuenta la DIAN no coinciden con la realidad y con los documentos aportados al proceso.

Nulidad por falsa motivación

De conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁰ y de la Corte Constitucional¹¹, la motivación de los actos es un elemento esencial para su validez y eficacia, pues la Administración no puede actuar caprichosamente sino que debe hacerlo tomando en consideración las circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso la determinen a tomar una decisión.

En este caso, el acto demandado es nulo, toda vez que fue motivado con fundamento en pruebas que carecen de validez jurídica y que son violatorias del

¹⁰ Sentencia de 4 de julio de 1984 y 21 de marzo de 1997, exp. 8205.

¹¹ Sentencias T-297 de 1994, C-054 de 1996 y T-576 de 1998.

debido proceso. Lo anterior se evidencia en que la DIAN no tuvo en cuenta las facturas 1584, 1587 y 1591 que demuestran la existencia y cuantía de las operaciones que dan lugar al saldo a favor.

Además, para justificar la inexistencia de la compañía proveedora, se cuestionó su infraestructura para el almacenamiento de los productos y se alegó que no tenía la documentación necesaria para su funcionamiento. No obstante, tales conclusiones se pueden controvertir porque la DIAN no tuvo acceso a las oficinas del proveedor y el hecho de que no tenga espacio para almacenar mercancías no significa que la compañía no exista, pues puede valerse de diferentes negocios jurídicos para el desarrollo de su actividad.

Contabilización del IVA

De acuerdo con el artículo 496 del Estatuto Tributario, cuando se trate de responsables que deben declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables solo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

En el presente caso, la factura se encuentra registrada por un menor valor en la cuenta *“EXISTENCIAS DE BODEGA”*, pero esto no quiere decir que exista un fraude, pues haciendo uso de las notas débito y crédito, la factura solo estaba descontando una parte de su totalidad, pero no de manera fraudulenta, sino utilizando las herramientas que el ordenamiento jurídico y las normas contables le permiten a los contribuyentes para hacer más eficiente el pago de las cargas fiscales.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual, sostuvo, en síntesis, lo siguiente¹²:

¹² Folios 171 a 197 c.p.

Con fundamento en los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, el 7 de diciembre de 2010 la actora solicitó la devolución del saldo a favor de la declaración del IVA del 5 bimestre de 2010. Sin embargo, la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá decidió suspender los términos de la solicitud de devolución, por la existencia de indicios de inexactitud que se originaron en el análisis y confrontación de los valores contabilizados y los declarados por DISTUVAL.

De acuerdo con la relación de compras y servicios que se anexaron a la solicitud de devolución, en septiembre y octubre de 2010 la actora efectuó compras a proveedores nacionales por \$1.616.633.975.

La DIAN realizó cruces de información con los proveedores. Como resultado de este cruce, advirtió que la COMERCIALIZADORA NISS BHPS E.U. vendió a la actora mercancía por \$717.731.250 y con un IVA de \$114.837.000, según las facturas 1584, 1587 y 1591.

En consecuencia, se dirigió a la dirección del proveedor informada en el RUT y encontró que allí había un edificio de 5 pisos, constituido por nueve apartamentos de vivienda familiar. La visita fue atendida por la aseadora, quien informó que en dicho edificio nunca ha funcionado una empresa.

Teniendo en cuenta que no se encontró al proveedor en la dirección del RUT, la DIAN decidió efectuar la visita en la dirección que aparece en las facturas (Cra. 28 No. 11-65 oficina 346). En esa dirección funciona el edificio Centro Empresarial Ricaurte y la oficina estaba cerrada, por lo que la DIAN indagó con los vecinos del lugar, quienes manifestaron que casi nunca abren dicha oficina. Asimismo, el administrador del edificio señaló que la oficina está arrendada a Boris Hugo Perdomo Sánchez, representante legal del proveedor.

Al consultar el RUT, esta persona aparece con actividad económica 5190 *“Comercio al por mayor de productos diversos ncp”* y registra como dirección fiscal

la Carrera 24 No. 50-62, la misma dirección fiscal que registra el proveedor en el RUT. Además, el proveedor figura como omiso del IVA por los bimestres 2, 3, 4 y 5 de 2010 y de retención en la fuente por los períodos 1 a 4, 6, 8, 9 y 10 de 2010.

Igualmente, como resultado de la inspección contable se encontró que de las compras al proveedor por \$1.804.948.000 solo se habían realizado abonos de \$8.706.000, con comprobante de egreso 4964 de 15 de diciembre de 2010 y cheque 000333 del Banco BBVA y de \$10.000.000, con comprobante de egreso 4963 de 22 de noviembre de 2010 y cheque 332 del mismo banco.

Según certificación del Banco BBVA, el cheque 333 fue cobrado por ventanilla por Boris Hugo Perdomo Sánchez y el otro cheque fue consignado a la cuenta de ahorros personal de esta misma persona, según información de CIFIN. En consecuencia, los cheques fueron girados a Boris Hugo Perdomo Sánchez, que es el representante legal del proveedor y no a la COMERCIALIZADORA, como proveedor con quien se realizó la transacción comercial.

Asimismo, en la inspección contable se determinó que la contabilidad de la actora registra un menor valor en la cuenta 140505001 denominada "*EXISTENCIAS EN BODEGA*", por valor de \$23.131.250 y la factura está por \$240.700.000. Por tanto, en la contabilización de los inventarios existe una diferencia de \$217.568.750. Además, en la cuenta 240805005 "*IVA DESCONTABLE*" el registro fue por \$3.701.000, siendo lo correcto \$38.512.000. Por ende, existe una diferencia de IVA descontable de \$34.811.000.

El representante legal, la contadora y el revisor fiscal de la demandante certificaron que se informó un menor valor de la factura de compra 1591 para que la declaración quedara bien registrada y que luego esa información se reversó con la nota de contabilidad 048 y que se llevaron a la cuenta de inventarios \$217.568.750, y al IVA descontable \$34.811.000, valores que se reflejaron en el periodo 6 de 2010.

El procedimiento anterior no cumple lo dispuesto en el Decreto 2649 de 1993, que prevé que cuando se registra una factura se debe hacer por el valor que esté plasmado en esta, pues no se puede fraccionar para contabilizarla en periodos diferentes.

Asimismo, el artículo 496 del Estatuto Tributario señala que cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables solo pueden contabilizarse en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del periodo en el cual se haya efectuado su contabilización.

Nulidad por falsa motivación

Los artículos 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo disponen que las decisiones de la Administración que afecten a particulares deben ser motivadas, aunque sea en forma sumaria, en sus aspectos de hecho y de derecho.

En liquidación oficial de revisión, la DIAN expuso las razones por las que modificó la declaración del IVA del 5 bimestre de 2010 y estableció que la demandante no tiene derecho a las compras realizadas con el proveedor COMERCIALIZADORA NISS BHPS E.U., ni a pedir los impuestos descontables, por cuanto no se pudo verificar la realidad económica de estas transacciones.

La decisión adoptada por la DIAN se fundamentó en aspectos de hecho y derecho reales, verídicos y exactos. No se configuró la falsa motivación alegada por la actora, pues no se dieron razones engañosas, simuladas o contrarias a la realidad, sino que el acto demandado se basó en el principio de legalidad, la certeza de los hechos, la debida calificación jurídica y apreciaciones razonables.

Violación al debido proceso

En cumplimiento de los artículos 48 del Decreto 4048 de 2008 y 688 del Estatuto Tributario, los funcionarios de la DIAN realizaron las investigaciones y allegaron las pruebas de acuerdo con las autorizaciones y comisiones otorgadas por el Jefe de Fiscalización. Así, la Administración estaba autorizada para decretar y valorar pruebas, entre ellas, las documentales, como la contabilidad de la demandante y de terceros, al igual que testimonios e indicios, con el fin de llegar al convencimiento acerca de la existencia del hecho económico.

Con la notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión se garantizó el debido proceso, toda vez que se dieron a conocer a la demandante los hechos económicos y las pruebas que dieron lugar a las obligaciones tributarias. Además, en la contestación al requerimiento y en el recurso de reconsideración tuvo la oportunidad de controvertirlas.

De la investigación adelantada en contra de la actora se pudo establecer que no fueron reales las compras efectuadas por DISTUVAL al proveedor COMERCIALIZADORA NISS BHPS E.U., pues a partir de indicios se desvirtuaron las transacciones comerciales, pues tales operaciones no se limitan a la emisión de documentos como facturas, recibos de caja y comprobantes de egreso, sino que se demuestran con la existencia de las mercancías, su almacenamiento, el soporte de los fletes y el respectivo pago.

A partir de las pruebas aportadas por la actora y las recaudadas en la visita de verificación, se estableció la existencia de hechos que constituyen inexactitud en la declaración del IVA del 5 bimestre del año 2010, motivo por el cual se desconocieron las compras y los impuestos descontables y se impuso sanción por inexactitud.

Asimismo, la investigación se efectuó dentro del término legal, teniendo en cuenta que la declaración se presentó el 18 de noviembre de 2010, la inspección contable se decretó el 11 de febrero de 2011, el requerimiento especial se expidió el 25 de

mayo de 2011 y la liquidación oficial de revisión se expidió el 20 de febrero de 2012.

En consecuencia, en cada una de sus actuaciones, la DIAN cumplió lo previsto en las normas y preservó el derecho de defensa y el debido proceso. Además, la actora no aportó ningún elemento probatorio para desvirtuar la presunción de legalidad de la liquidación oficial de revisión.

Presunción de veracidad de la información

La presunción de veracidad de las declaraciones tributarias (artículo 746 del Estatuto Tributario), puede ser desvirtuada por la DIAN a través de los diferentes medios probatorios, como en este caso. En efecto, en la investigación fiscal se estableció la inexistencia de las compras efectuadas al proveedor, por lo que procedía el rechazo de estas y de los impuestos descontables solicitados.

La actora no desvirtuó la presunción de legalidad de la liquidación oficial de revisión. Solo reiteró los argumentos expuestos en la contestación del requerimiento especial, que tampoco lograron desvirtuar las conclusiones a las que llegó la DIAN después de una profunda investigación que consta en cada una de las actas de inspección y cruces de información con sus proveedores. Además, no se demostraron las operaciones de compraventa entre DISTUVAL y el proveedor, pues se presentaron inconsistencias por la falta de documentos que permitieran confirmar la realidad económica.

Si bien la operación comercial cuenta con los registros contables respectivos, los soportes externos (facturas) y soportes de pago (cheques), estos documentos no necesariamente indican la existencia de la operación, pues esta debe ser observada desde el punto de vista de la sustancia económica. Así lo precisó la Corte Constitucional en sentencia C-105 de 1993 (sic).

La DIAN no rechazó los impuestos descontables por la inexistencia del proveedor, sino por la inexistencia de las operaciones por compras. Lo anterior, con base en los indicios, declaraciones, inspecciones y testimonios que desvirtuaron la contabilidad de la actora.

Por lo demás, no se encontró al proveedor en el domicilio fiscal ni en el comercial. Tampoco había actualizado el RUT y tenía deudas tributarias. Asimismo, el pago incompleto de las compras, los abonos realizados a una persona natural y no al proveedor y las inconsistencias en la contabilidad originaron el rechazo de las compras y de los impuestos descontables respectivos.

De acuerdo con el artículo 250 del Código de Procedimiento Civil, los indicios son suficientes para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria. En este caso, con base en indicios se demostró la inexistencia de las operaciones que invoca la actora como soporte de su saldo a favor.

Por último, procede la sanción por inexactitud, pues en la declaración privada se registraron compras gravadas e impuestos descontables con base en operaciones simuladas que originaron un saldo a favor improcedente, conducta que debe ser sancionada según el artículo 647 del E.T, pues, además, no existió diferencia de criterios.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda¹³. Las razones de la decisión se sintetizan así:

El artículo 746 del Estatuto Tributario consagra la presunción de veracidad de los hechos denunciados en las declaraciones tributarias. El alcance de esta

¹³ Folios 238 a 250 c.p.

presunción está limitado por las normas que facultan a la Administración para solicitar información detallada de los registros consignados en los formularios, en ejercicio de las potestades de investigación y fiscalización.

De conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado, una vez desvirtuada la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones privadas, se invierte la carga de la prueba¹⁴. Por tanto, es al contribuyente a quien corresponde desvirtuar los hechos que se le imputan (artículo 177 de C.P.C.).

Asimismo, la presunción de buena fe de las actuaciones de los particulares no impide la verificación real de las operaciones registradas por los contribuyentes en las declaraciones tributarias.

La actora alegó que la DIAN le rechazó compras y el IVA descontable porque rechazó las facturas 1584, 1587 Y 1591 originadas en la adquisición de bienes de su proveedor COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U. solo con base en indicios y presunciones, que no son idóneas para desvirtuar la realidad de las operaciones entre ella y su proveedor.

Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que el conjunto de indicios contundentes puede llevar a la DIAN a la conclusión de que las operaciones de los contribuyentes son simuladas y que constituye carga de estos acreditar que las operaciones sí existieron, con fundamento en el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil¹⁵.

En el presente caso, con la finalidad de verificar la realidad de las operaciones comerciales, la DIAN realizó cruces de información con los proveedores de la demandante y encontró que la COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U. vendió a la actora bienes muebles por \$717.731.250, operación que generó un IVA descontable de \$114.837.000, según facturas 1584, 1587 y 1591.

¹⁴ Sentencias de 15 de abril de 2010, exp. 16571, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁵ Exp. 12946, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

En ejercicio de las facultades de investigación y fiscalización, la DIAN efectuó todas las actuaciones posibles para verificar la realidad de las transacciones comerciales entre la sociedad actora y el proveedor.

En efecto, verificó que en la dirección del RUT que informó el proveedor no funcionaba la empresa. Igualmente, en la dirección que aparecía en las facturas de venta del proveedor, constató que la oficina eventualmente la abren y, que el día en que hizo la visita estaba cerrada.

A su vez, advirtió que en el RUT del representante legal del proveedor figura la misma dirección que aparece en el RUT de la empresa, en la cual esta no funciona y que la COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U., es omisa en las declaraciones de IVA (bimestres 2 a 5 de 2010) y retenciones periodos 1 a 4 y 6 a 10 de 2010. Además, según acta de inspección contable, la DIAN encontró que la actora había contabilizado indebidamente la factura 1591.

Además, la DIAN constató que la demandante no pagó el valor total de la mercancía que compró de contado, pues de las compras efectuadas según las facturas 1584, 1587 y 1591 solo pagó \$18.706.000, en dos cheques. Asimismo, los cheques fueron girados a Boris Hugo Perdomo Sánchez, representante legal de la empresa y no a favor del proveedor COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U. con quien la actora realizó la transacción comercial.

En consecuencia, la DIAN dedujo la inexistencia de las transacciones comerciales entre la demandante y el proveedor con base en un conjunto de indicios contundentes.

Además, con fundamento en tales en indicios, concluyó que la contabilidad de la actora no ofrecía credibilidad para demostrar los datos registrados en ella, aunque formalmente cumpliera los requisitos y se hubieran subsanado los errores contables con notas débito y crédito, pues las pruebas obtenidas durante la

investigación desvirtuaron la realidad de los asientos contables. En consecuencia, la contabilidad de la demandante no podía ser prueba suficiente, como prevé el artículo 774 del Estatuto Tributario.

Al haberse desvirtuado la presunción de autenticidad de la declaración privada y la realidad de los registros contables, le correspondía a la demandante aportar los elementos probatorios tendientes a demostrar la realidad de sus operaciones.

Sin embargo, la actora se limitó a afirmar que las presunciones eran a su favor y que no era su responsabilidad que el proveedor no cumpliera los requisitos para su constitución y funcionamiento. En consecuencia, no demostró la existencia real de las operaciones cuestionadas, como era su deber, conforme con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso el recurso de apelación, con base en los siguientes argumentos¹⁶:

Existencia de la compraventa

De acuerdo con el artículo 746 del Estatuto Tributario, los datos consignados en la declaración privada gozan de la presunción de veracidad, que puede ser desvirtuada por la Administración a través de los medios probatorios que no estén prohibidos en la ley.

En este caso, las pruebas que tuvo en cuenta el Tribunal para negar las pretensiones no desvirtúan la declaración del IVA del 5 bimestre de 2010, porque:

- El testimonio de Natividad Baquero Baquero, en su calidad de aseo de la casa del edificio ubicado en el Carrera 24 No. 50-62, no acredita la inexistencia del proveedor, pues esta testigo no tiene la facultad de representar al proveedor.

¹⁶ Folios 252 a 264 c.p.

- La dirección que aparece en las facturas es diferente a la registrada en el RUT, porque, como lo constató la DIAN, el proveedor no ha actualizado el RUT y tiene varias obligaciones insolutas por concepto de impuestos.
- El testimonio de la persona que se encontraba al lado de la oficina 346 de la Carrera 28 No. 11-65, que es la dirección que aparece en las facturas, no puede tenerse en cuenta, comoquiera que no se identificó en debida forma en la diligencia ordenada por el auto comisorio.
- El certificado de existencia y representación legal del proveedor hace constar que la empresa unipersonal se constituyó el 15 de agosto de 2007, que no se encuentra disuelta y que tiene un término de duración hasta el 15 de agosto de 2027.
- En la inspección contable se dedujo equivocadamente que la compraventa era simulada o inexistente y se descartaron los libros de contabilidad con sus soportes porque había errores formales en el registro contable. Tal hecho no es cierto, pues el único error en la factura 1591 se subsanó con notas débito y crédito, que la DIAN también verificó.
- La factura 1591 se registró por un menor valor en la cuenta “*existencias en bodega*”, pero no se trata de un fraude, pues haciendo uso de las normas contables, la factura solo estaba descontando una parte de su totalidad para hacer más eficiente el pago de las cargas fiscales.
- El incumplimiento de las obligaciones tributarias del proveedor no puede ser asumido por la demandante, pues no se le puede responsabilizar por la omisión de las obligaciones tributarias de un tercero.

Violación al debido proceso

El artículo 684 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 750 del mismo ordenamiento, dispone que la DIAN tiene facultad para requerir a los contribuyentes o terceros y solicitar informes o contestar interrogatorios, que pueden ser tenidos como testimonios, siempre y cuando se sujeten a los principios constitucionales de contradicción y publicidad.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca¹⁷ y del Consejo de Estado¹⁸, los testimonios de terceros que se obtienen al realizar cruces de información sin la presencia del contribuyente para controvertirlos,

¹⁷ Sentencia de 18 de agosto de 2011, exp. 2009-00045.

¹⁸ Sentencia de 9 de diciembre de 1986, exp. 1323.

carecen de legitimidad. Por tanto, la pruebas testimoniales no pueden tenerse en cuenta en este proceso, ya que no fueron públicas ni controvertidas por la actora.

En este caso, la prueba testimonial que sirvió de base para negar las pretensiones no fue pública ni sometida a contradicción.

Carga de la prueba

No se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada, ni mucho menos de los registros contables, por lo que no se puede invertir la carga de la prueba, máxime si se tiene en cuenta que los testimonios no cumplieron los principios de publicidad y contradicción.

La DIAN pretende vulnerar la presunción de veracidad para invertir la carga de la prueba y no demostrar los hechos que le corresponde acreditar, es decir, pretende transferir las funciones de fiscalización al contribuyente investigado. En consecuencia, viola el artículo 742 del Estatuto Tributario, que prevé que las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos probados.

La DIAN tenía la obligación de valorar las pruebas conforme con las reglas del Estatuto Tributario y del Código de Procedimiento Civil y en caso de presentarse algún vacío probatorio, debió resolverlo a favor del contribuyente, según el artículo 745 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso¹⁹.

La **DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda²⁰.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

¹⁹ Folios 284 a 292 c.p.

²⁰ Folios 273 a 283 c.p.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala establece si procede el rechazo de compras por operaciones efectuadas por la actora con el proveedor COMERCIALIZADORA NISS BHPS E.U. en la declaración de IVA presentada por el bimestre 5 de 2010, al igual que el rechazo de \$114.837.000 por el IVA descontable correspondiente a dichas compras y la imposición de la sanción por inexactitud.

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

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

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

En el mismo sentido, ha señalado que la Administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del Estatuto Tributario²².

Así, con fundamento en los artículos 746 y 684 del Estatuto Tributario y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la Administración tiene la carga de desvirtuar dicha presunción. No obstante, en ejercicio de la facultad de

²¹ Sentencia de 1 de marzo de 2012, exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

²² Ver la misma sentencia.

fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a cargo del contribuyente en dos eventos: cuando la DIAN solicita una comprobación especial o cuando la ley exige tal comprobación²³.

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

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

Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria. Los indicios se pueden definir como la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido. El indicio hace parte de la prueba a través de otros medios de prueba, es decir, debe ser probado.²⁵

De acuerdo con el artículo 248 del Código de Procedimiento Civil, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso.

Por su parte, el artículo 250 del mismo ordenamiento dispone que el juez debe apreciar **los indicios en conjunto**, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia y su relación con las demás pruebas que existan en el proceso.

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

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

²⁵ Parra Quijano, Jairo. Manual de Derecho Probatorio. Bogotá 2002. Pag 563

Así, en materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria pues suplen la falta de pruebas directas. Solo ante la falta de estas puede acudir a los indicios²⁶, que deben ser valorados en conjunto

La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto²⁷. Por esa razón, sostuvo que ante la contundencia de los indicios “*se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió*”, pues la demandante se limitó a “*esgrimir las presunciones a su favor y **omitió demostrar la existencia real de las operaciones mercantiles cuestionadas, como era su deber***”.

En el presente caso, se encuentran probados los siguientes hechos:

El 18 de noviembre de 2010, DISTUVAL presentó la declaración del IVA por el 5 bimestre del año 2010, en la que determinó un total de compras de \$1.616.633.975, impuestos descontables de \$258.866.000 y liquidó un saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución de \$183.591.000²⁸.

Mediante liquidación oficial de revisión, la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por la actora, para rechazar compras gravadas por \$717.731.000 e impuestos descontables por \$114.837.000 derivados de dichas compras. Además impuso sanción por inexactitud.

²⁶ Elizabeth Whittingham García. “*Las pruebas en el proceso tributario*”. Temis 2005, pág 68

²⁷ Sentencia de 13 de marzo de 2003, exp 12946 C.P María Inés Ortiz Barbosa. En esa oportunidad, al analizar los asientos contables de las operaciones que realizó la demandante con otras sociedades, la Sala precisó que la Administración encontró un conjunto de indicios que llevaban a la conclusión de que las operaciones no fueron reales. Ello, porque el NIT de las sociedades estaba errado, estas no habían renovado la matrícula mercantil, no existían las direcciones suministradas de tales empresas y de los establecimientos comerciales o no estaban ubicadas en esas direcciones y tampoco fue posible localizarlas en otro lugar. Además, porque no habían declarado renta por el año gravable que se discutía y eran omisas en las declaraciones de algunos periodos de IVA por el mismo año gravable.

²⁸ Folio 9 c.a.

Las compras rechazadas fueron las que figuraban como efectuadas a la COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U. Para verificar las operaciones realizadas entre la demandante y la COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U., en su calidad de proveedor de bienes (tuberías y bridas), la DIAN practicó las siguientes diligencias:

- Visita de verificación al domicilio fiscal de la COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U., esto es, Carrera 24 No. 50-62²⁹, ordenada por auto de verificación 46 de 17 de enero de 2011. En el acta de visita del mismo día, suscrita por el funcionario de la DIAN y quien atendió la visita, se dejó constancia de lo siguiente³⁰:

“Al ubicarme en la Carrera 24 No. 50-62 de la ciudad de Bogotá, encontré en esta dirección y nomenclatura un edificio pequeño de cuatro (4) pisos. Siendo las dos y quince minutos, abrió la puerta principal del edificio el señor Edgar Ruiz Gordillo, a quien se le informó el motivo de la diligencia de la DIAN, según el auto 46 de cruce del 17/01/2011. Ante lo cual informó que en ese edificio no funcionan oficinas de la empresa COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U. Que en el edificio existen apartamentos de uso residencial. Que él es propietario del apartamento 401. El señor Edgar Ruíz Gordillo.

Se le reiteró la pregunta si funcionan oficinas de la empresa NISSI BHPS E.U. contestando que no los conoce. El señor Edgar Ruíz Gordillo informa que no existen oficinas de la Empresa COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U. en la dirección Cra. 24 No. 50-62 – Bogotá”.

- En el informe de visita de la funcionaria comisionada para la visita en mención consta lo siguiente:

*“En cumplimiento del Auto de Verificación y/o cruce No. 46 del 17/01/2011, expedido por el Jefe de la División Gestión de Recaudo, de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, la funcionaria competente se hizo presente en la dirección antes indicada para efectuar la respectiva visita de verificación, siendo atendida por el propietario del apartamento 401 del Edificio ubicado en la **CARRERA 24 No. 50-62**, señor **EDGAR RUÍZ GORDILLO**.*

²⁹ Folio 58 c.a.

³⁰ Folios 59 a 60 c.a.

[...]

Previamente se verificó la información contenida en el RUT, referente a la nomenclatura exacta y los números telefónicos registrados, de lo cual se confirmó lo siguiente:

- 1- El número telefónico 2358130 no contesta la llamada.
- 2- El número telefónico 3114548896 lo responde, un Señor Hugo quien informa que ya esa línea no pertenece a la empresa **COMERCIALIZADORA NISSI BHPS EU** y que fue recibido como parte de pago de unas deudas, que informará a la esposa del propietario de esa empresa, para que se comunique. Recibiendo posteriormente una llamada del número 3002018231 de la señora **PATRICIA RODRÍGUEZ**, quien informa que la empresa cerró y que su esposo propietario de la misma se encuentra desaparecido, por el sinnúmero de deudas que se le presentaron y que no tiene la contabilidad para suministrar información, que tratará de localizar al Contador y que las direcciones que le mencionó no las conoce como sede de la empresa”.

- Por auto de verificación o cruce de información 3224020110000865 de 14 de abril de 2011, la DIAN ordenó una visita al proveedor, a la dirección que tiene registrada en el RUT (Carrera 24 No. 50-62)³¹. En acta de visita de 27 de abril de 2011, consta lo siguiente³²:

“La visita fue atendida por la señora NATIVIDAD BAQUERO BAQUERO identificada con la cédula de ciudadanía No. 41.463.910 de Bogotá, en calidad de aseo del edificio ubicado en la Cra 24 No. 50 -62. La señora Natividad Baquero informó que en este edificio no funciona ni ha funcionado ninguna empresa. En este edificio son nueve (9) apartamentos pero de familia. La señora Natividad Baquero vive hace diez años en el edificio pero en estos años no ha funcionado la empresa COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U., lo que le dije que este edificio son solamente apartamentos de vivienda familiar. [...]”

- Por Auto Comisorio 2320 de 19 de mayo de 2011³³ y debido a que no se ubicó al proveedor en la dirección informada en el RUT, la DIAN ordenó la visita a la dirección que aparece registrada en las facturas de venta expedidas

³¹ Folio 349 c.a.

³² Folio 350 c.a.

³³ Folio 641 c.a.

por este (Carrera 28 No. 11 – 65 oficina 346). En el acta de visita de 19 de mayo de 2011 se dejó consignado lo siguiente³⁴:

“Siendo las 2:15 de la tarde me hice presente en la oficina ubicada en la Cra. 28 No. 11 – 65 of 346, el día 19 de mayo de 2011 y se encontraba cerrada, pregunté en la oficina de al lado y comentaron que esa oficina casi no la abren. Me dirije (sic) a la Administración del edificio llamado “Centro Empresarial Ricaurte ubicado en la oficina 516 y me atendió el señor Jorge Enrique Restrepo Quiñonez, identificado con la cédula de ciudadanía No. 73.085.695 de Cartagena en calidad de administrador [...] al cual se le preguntó acerca de la oficina 346 quién es el propietario o arrendador, el cual respondió que esa oficina es de la doctora Piedad Tavera, la cual la tiene arrendada al señor Boris Hugo Perdomo Sánchez, [...] La tiene arrendada al señor Boris más o menos desde el 2008 [...]”.

Además, la DIAN consultó en el sistema MUISCA el estado de cuenta del proveedor y advirtió que figura como omiso del impuesto a las ventas de los bimestres 2, 3, 4 y 5 del año 2010 y retención en la fuente de los periodos 1 al 4, 6, 8, 9 y 10 del año 2010³⁵.

El 12 de diciembre de 2010, el proveedor expidió a la actora la factura 1584 por **\$360.296.000** (incluido el IVA) con fecha de vencimiento de ese mismo día. La mercancía vendida era tubería nueva de 24 pulgadas y bridas con las especificaciones allí indicadas. En la factura consta que la forma de pago era de contado³⁶.

Igualmente, el 19 de diciembre de 2010, el proveedor expidió a la actora la factura 1587 por **\$445.440.000** (incluido el IVA) con fecha de vencimiento de ese mismo día. La mercancía vendida era tubería nueva de 24 pulgadas y bridas con las especificaciones allí indicadas. En la factura consta que la forma de pago era de contado³⁷.

³⁴ Folios 642 a 643 c.a.

³⁵ Folios 647 y 648 c.a

³⁶ Folio 351 c.a

³⁷ Folio 352 c.a

Y, el 25 de diciembre de 2010, el proveedor expidió a la actora la factura 1591 por **\$279.212.000** (incluido el IVA) con fecha de vencimiento de ese mismo día. La mercancía vendida era tubería nueva de 24 pulgadas y bridas con las especificaciones allí indicadas. En la factura consta que la forma de pago era de contado³⁸.

A pesar del valor de las operaciones y de que las ventas fueron de contado, en la contabilidad de la actora la DIAN encontró solo dos comprobantes de egreso que acreditaban el pago de las facturas: los comprobantes 4963, por \$10.000.000 y 4964 por \$8.706.000, ambos por concepto de *“Abono fact Comercializadora Nissi”* y firmados por el beneficiario del pago³⁹. En consecuencia, en relación con las facturas 1584, 1587 y 1591 estaba acreditado solo el pago de \$18.706.000.

No obstante, la actora no pagó los \$18.706.000 a la Comercializadora Nissi BHPS E.U., que es una empresa unipersonal, y, por ende, una persona jurídica independiente⁴⁰ con quien supuestamente realizó la negociación, sino a su representante legal, Boris Hugo Perdomo Sánchez.

Al investigar la cuenta de ahorros 658250 del Banco Davivienda, perteneciente a la COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U., la DIAN encontró que no registra movimientos⁴¹. Y en cumplimiento del auto comisorio 2322 de 19 de mayo de 2011, el Banco BBVA informó a la DIAN que la actora giró a Boris Hugo Perdomo Sánchez dos cheques, precisamente por los valores de los comprobantes de egreso 4963 y 4964⁴²:

- Cheque 000333 de 15 de diciembre de 2010, que dice *“PÁGASE A BORIS HUGO PERDOMO, la suma de ocho millones setecientos seis mil pesos*

³⁸ Folio 353 c.a

³⁹ Folios 357 y 358 c.a

⁴⁰ Artículo 71 de la Ley 222 de 1995. Mediante una empresa unipersonal una persona natural o jurídica que reúna las calidades requeridas para ejercer el comercio, podrá destinar parte de sus activos para la realización de una o varias actividades de carácter mercantil. **La empresa unipersonal, una vez inscrita en el registro mercantil, forma una persona jurídica.**

⁴¹ Folios 666 a 667 c.a.

⁴² Folios 651 a 656 c.a.

M7Cte (\$8.706.000). El cheque se giró para consignar en la cuenta del primer beneficiario.

- Cheque 0000332 de 23 de noviembre de 2010, dice: "PAGUESE A: BORIS HUGO PERDOMO, la suma de Diez Millones de pesos M/cte (\$10.000.000). El cheque se giró para pagar por ventanilla.
- Ambos cheques aparecen consignados en la cuenta de ahorros de 009300209963 de DAVIVIENDA, perteneciente a Boris Hugo Perdomo⁴³.

Todos los indicios mencionados, analizados en conjunto, llevan a la conclusión inequívoca de que fueron inexistentes las compras a la Comercializadora Nissi BHPS E.U. que incluyó la demandante en la declaración de IVA del bimestre 5º de 2010.

En efecto, no fue posible encontrar al proveedor, la demandante no le pagó ninguna de las facturas que expidió, pues aunque existe un pago menor frente al monto de las facturas, este se hizo a una persona diferente. Asimismo, el proveedor tiene una cuenta de ahorros sin ningún movimiento, lo que resulta inexplicable porque solo con la actora tuvo supuestamente operaciones por más de \$700.000.000.

En relación con la contabilización de la factura 1591 de 25 de diciembre de 2010, en el acta de la inspección contable que se practicó a la actora entre el 8 de abril y el 10 de mayo de 2011, se dejó constancia de lo siguiente⁴⁴:

"Igualmente se encontró que en la contabilidad del contribuyente Ferretería Distuval Ltda., la factura No. 1591 de fecha 25-10-10, del proveedor COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U. de fecha 25-10-2010, fue registrada por menor valor en la cuenta 140505001 – Existencias en bodega, lo registraron por \$23.131.250 y la factura está por valor de \$240.700.000, lo cual habría una diferencia en la contabilización de los inventarios por valor de \$217.568.750 y en la cuenta No. 240805005 – IVA Descontable la registraron por valor de \$3.701.000, siendo lo correcto \$38.512.000, lo cual habría una diferencia en el IVA descontable por \$34.811.000.[...] Acerca de estas diferencias se le preguntó a la señora

⁴³ Folios 668 a 670 c.a

⁴⁴ Folios 637 a 639 c.a.

YOLANDA GUECHA SARMIENTO asistente administrativa, y en el momento de la visita ella no supo explicar la contabilización de la factura, ya que comento que los registros contables los efectúa la contadora NANCY LINEY PIÑEROS SARMIENTO.

[...]

Se solicitó certificación de la contabilización de las facturas del proveedor COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U., NIT 900.172.351-2, y se solicitó la explicación de la contabilización de la factura No. 1591 de fecha 25-1-2010, ya que se verificó que el quinto bimestre del 2010, esta factura quedo registrada por menor valor, igualmente la contabilización de las importaciones efectuadas en el quinto bimestre del 2010”

Con respecto a la contabilización del proveedor COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U., NIT. 900.172.351-2, la Contadora certificó que al momento de subir la información al medio magnético de la declaración del período 5 de 2010, se tomó un menor valor de la factura de compra No. 1591 de Comercializadora Nissi Bhps \$217.568.7000 como inventario y \$34.811.000 de IVA descontable que se llevó a la cuenta 280505, (anticipo tercero impuestos) para que la declaración quedara correctamente registrada, esta información se reversó con la nota de contabilidad No. 048 se llevaron a la cuenta de inventarios \$217.568.750 y al IVA descontable \$34.811.000 en el mes de noviembre reflejados en el periodo 6 de 2010”.

En consecuencia, la DIAN advirtió que por el bimestre en discusión la actora había contabilizado la factura 1591 de 25 de diciembre de 2010 por un valor inferior al que corresponde y aunque la demandante alegó que subsanó el error, al analizar en conjunto todos los indicios que existen en este caso, la Sala considera que aun cuando formalmente la contabilidad pudiera cumplir los requisitos previstos en la ley, el conjunto de indicios existentes impedía darle credibilidad. Ello, por cuanto si bien la prueba contable es suficiente, puede ser desvirtuada por otros medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos en la ley, como lo prevé el artículo 774 del Estatuto Tributario.

Así lo precisó la Sección al concluir que, de acuerdo con el conjunto de indicios que había en esa oportunidad, eran inexistentes las operaciones que celebró una sociedad con sus proveedores, pues sostuvo que⁴⁵:

“Todos estos indicios, condujeron a la Administración a considerar que la contabilidad, pese a que formalmente cumplía los requisitos, por los aducidos medios no prestaba credibilidad, es decir que no se dio uno de los requisitos que establece del artículo 774 del Estatuto Tributario para que pueda servir de prueba: “No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.

Como consecuencia de lo anterior se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió.”

De otra parte, afirma la actora que la DIAN rechazó las compras y los impuestos descontables con base en testimonios que no podían ser tenidos en cuenta porque no se cumplieron los requisitos de publicidad y contradicción.

La Sala precisa que los testimonios que la DIAN recibió en las visitas, que daban cuenta de que el proveedor no se encontraba ni en la dirección registrada en el RUT ni en la dirección que aparecía en las facturas, fueron solo parte de los indicios que la DIAN tuvo en consideración para rechazar las compras por inexistentes. Asimismo, la DIAN, directamente, corroboró que el proveedor no pudo ser ubicado para verificar la realidad de las transacciones realizadas con la demandante, como consta en las actas de visita.

Por lo demás, con la notificación del requerimiento especial la actora conoció los documentos que soportaban la investigación de la DIAN y las actuaciones que esta llevó a cabo para verificar la exactitud de la declaración de la actora.

⁴⁵ Sentencia de 13 de marzo de 2003, exp 12946 C.P María Inés Ortiz Barbosa

En esas condiciones, con base en un sólido conjunto de indicios, la DIAN determinó que eran inexistentes las operaciones comerciales entre DISTUVAL y la COMERCIALIZADORA NISSI BHPS E.U., por lo cual la demandante no tenía derecho a solicitar, en la declaración de IVA del bimestre en discusión, los impuestos descontables derivados de las referidas operaciones.

En consecuencia, la demandada desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración y se invirtió la carga de la prueba en cabeza de la actora, quien debió demostrar la realidad de las operaciones. No obstante, se limitó a sostener que su declaración se presumía veraz y que no debía responder por el incumplimiento de las obligaciones tributarias del proveedor.

Por lo anterior, procedía el rechazo de compras y del impuesto descontable declarados por la actora.

Sanción por inexactitud

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario: *“Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable”.*

La sanción por inexactitud impuesta a la actora es procedente, pues en la declaración de IVA del bimestre 5 de 2010 incluyó compras inexistentes que dieron lugar a impuestos descontables, lo cual constituye una conducta

sancionable, conforme con la disposición citada. En consecuencia, se mantendrá la sanción impuesta en el acto acusado.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

