

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., abril cinco (5) de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 73001-23-33-000-2013-00455-02 (21752)

Demandante: AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A.

Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Término de firmeza de la declaración de IVA que presenta saldos a favor solicitados en devolución. Procedencia de los costos e impuestos descontables.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de diciembre de 2014,

proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima. La sentencia dispuso:

“Primero: Negar las pretensiones del presente medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formulado por la sociedad Agroindustrial del Tolima S.A. en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Condénase en costas a la parte demandante, incluyendo las correspondientes agencias del derecho, conforme a lo considerado en este fallo. Por Secretaría realícese la correspondiente liquidación, en los términos del artículo 366 del C.G.P.

Tercero: En firme la presente decisión, archívese el expediente previas constancias de rigor y anotaciones en el Sistema Informático Siglo XXI”.

I) ANTECEDENTES

El 26 de enero de 2009, la sociedad AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2008, en la que registró costos por compras gravadas por \$342.898.000, impuestos descontables por operaciones gravadas por \$54.864.000, para determinar un total

saldo a favor de \$49.870.000, del cual era susceptible de devolución la suma de \$8.256.000.

El 26 de marzo de 2009, la sociedad solicitó la devolución del saldo a favor por la suma de \$8.256.000. Esa petición fue aprobada mediante la Resolución No. 156 del 4 de mayo de 2009.

Mediante requerimiento especial, **la Administración** propuso la modificación de la liquidación privada, en el sentido de desconocer los costos por \$300.001.000 e impuestos descontables por \$48.000.000 por derivarse de *operaciones simuladas*. Con base en ello, liquidó un saldo a pagar de \$49.719.000 y una sanción por inexactitud de \$76.800.000.

El contribuyente presentó respuesta al anterior requerimiento, alegando que la declaración de IVA del período 4 del año 2009 se encuentra en firme.

Todo, porque el acto preparatorio de IVA fue proferido por fuera del término de firmeza de la declaración de renta del mismo período, desconociendo lo dispuesto por el artículo 705-1 del Estatuto Tributario. Además, discutió el desconocimiento de los costos e impuestos descontables.

Mediante liquidación oficial de revisión, **la Administración** modificó la declaración de IVA del bimestre 6 de 2008 en los términos propuestos en el requerimiento especial.

En ese acto, también se precisó que el requerimiento especial de IVA se profirió en forma oportuna, esto es, dentro del término de firmeza de la declaración de renta del mismo período. Pero que

debe tenerse en cuenta que ese plazo fue objeto de suspensión por la práctica de una inspección tributaria.

Contra esa decisión, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Administración en el sentido de confirmar el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. solicitó:

"1.1. Se solicita que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos mediante los cuales se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas periodo VI (bimestre 6) del año gravable 2008, a partir del desconocimiento de \$300.001.000 de compras, correspondientes al rechazo de la suma de \$48.000.000 por impuestos descontables, se modifica el total del saldo a favor de \$49.870.000 a un saldo a pagar por \$126.519.000 y se impuso sanción por inexactitud correspondiente al 160% del menor saldo a favor, esto es la suma de \$76.800.000.

1.1.1. La Liquidación Oficial de Revisión No. 092412012000005 de fecha 15 de marzo de 2012, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué, y

1.1.2. La Resolución No. 900157 del 10 de abril de 2013, de la DIAN, expedida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de División de Gestión Jurídica, notificada el 18 de abril de 2013.

1.2. A título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas periodo VI (bimestre 6) del año gravable 2008 y se condene al demandado al pago de las costas y agencias en derecho con motivo del trámite de este proceso".

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 705-1, 730, 742, 743 y 745 del Estatuto Tributario y, 84 del C.C.A.

Firmeza de la declaración de IVA

De acuerdo con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones de IVA y de retenciones, serán los mismos que correspondan a la declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Por tanto, la liquidación privada de IVA del bimestre 6 de 2008 tiene el mismo término de firmeza de la declaración de renta del año gravable 2008, que culminaba el 23 de mayo de 2011.

Ese término no se interrumpió con la notificación del auto de inspección tributaria. Lo anterior, porque no es viable que la inspección tributaria realizada para el IVA del bimestre 5 del año 2007, suspenda el término de firmeza de la declaración de renta del año gravable 2008.

Además, del requerimiento especial se advierte que la prueba que fundamenta la modificación propuesta de la declaración privada es la inspección contable, que no es susceptible de suspender el término de firmeza de la declaración.

Procedencia de los costos e impuestos descontables

AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. realizó transacciones comerciales con la empresa VG COMERCIAL EU, de la compra de materia prima.

La DIAN sostuvo que VG COMERCIAL EU es un proveedor ficticio porque tuvo dificultad para encontrar el domicilio de esta empresa. Sin embargo, esta dificultad fue superada al corroborar la dirección suministrada por la Cámara de Comercio de Bogotá.

De acuerdo con las afirmaciones del proveedor, la empresa unipersonal ya no presta la actividad de intermediación comercial de las materias primas que utiliza AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. Tampoco lleva contabilidad sino un archivo de facturas de ventas y compras, ni ha presentado las declaraciones de impuestos y retenciones en la fuente.

Tales afirmaciones no tienen relación con la actora, pues el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios y contables del proveedor, no afecta la realidad de las operaciones de compra de materia prima que esta realizó.

Las aparentes irregularidades que la Administración encontró en la contabilidad de la demandante obedecen a los problemas de liquidez. Lo que llevó a que AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. celebrara un acuerdo de pago con VG COMERCIAL EU, el cual se cumplió a cabalidad; hecho que demuestra la realidad de las operaciones.

En este caso, la diligencia que practicó la DIAN fue una inspección contable y no una inspección tributaria. Además, la Administración omitió el análisis de la entrada y salida de inventario de mercancías, que acreditaba la real existencia de las operaciones de compra entre la actora y el proveedor.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Con fundamento en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el término de firmeza general de la declaración de renta se aplica a la liquidación privada de IVA del mismo período. Por tanto, esas declaraciones adquirirían firmeza el 24 de abril de 2011.

Pero, ese término se amplió con la expedición del auto de inspección tributaria para verificar las inconsistencias en la declaración de renta de 2008, pues suspendió, por tres meses, el plazo para notificar el requerimiento especial.

En consecuencia, la notificación del requerimiento especial del 23 de junio de 2011 -por concepto de IVA del 6 bimestre de 2008- se hizo dentro del término legal.

En lo que tiene que ver con el desconocimiento de costos e impuestos descontables, la glosa se encuentra sustentada en los documentos allegados por la actora en desarrollo de la inspección

tributaria y contable, así como con los cruces de información, las consultas a los sistemas de la entidad y lo expuesto por el representante legal de la empresa VG COMERCIAL E.U., pruebas que desvirtúan la apariencia de las compras declaradas por el contribuyente.

Lo anterior, porque esos documentos permitieron comprobar que las compras declaradas se pagaron con cheques que posteriormente fueron anulados. Además, mediante Resolución 90003 de 31 de julio de 2012, la DIAN declaró a VG COMERCIAL E.U. como proveedor ficticio.

No es procedente que se aduzca como prueba el acuerdo de pago celebrado en el año 2011 entre el contribuyente y VG COMERCIAL EU, porque ese documento fue constituido tres años después de la declaración del impuesto discutido.

En consecuencia, procede la sanción por inexactitud, porque se incluyeron compras e impuestos descontables inexistentes, en tanto los documentos aportados por la actora no demuestran la realidad de las compras realizadas por la actora en el periodo en discusión.

IV) LA SENTENCIA APELADA

En audiencia inicial del 15 de diciembre de 2014, el Tribunal Administrativo del Tolima dictó sentencia en el sentido de negar las pretensiones de la demanda y condenar en costas a la parte demandante, con fundamento en las siguientes consideraciones:

En este caso, la liquidación privada de IVA del bimestre 6 de 2008 se rige por el mismo término de firmeza general de la declaración de renta del año 2008. Por tanto, ambas declaraciones quedaban en firme el 24 de abril de 2011.

Sin embargo, la notificación del emplazamiento para corregir suspendió por un mes el término para notificar el requerimiento especial y la notificación de la inspección tributaria por tres meses más, por tanto, el término de firmeza se extendió hasta el 24 de agosto de 2011.

La inspección tributaria tuvo la virtualidad de suspender el término en tanto tuvo el propósito de recaudar información que permitiera constatar la inexactitud dentro del proceso de fiscalización.

En consecuencia, la notificación del requerimiento especial efectuada el 23 de junio de 2011 se hizo dentro del término legal y no permitió que operara la firmeza de la declaración privada.

Debe mantenerse el desconocimiento de los costos e impuestos descontables, porque en el expediente se encuentra demostrado que VG Comercial EU, en calidad de proveedor, registraba varias direcciones, no tenía establecimiento de comercio, no llevaba contabilidad ni soportes formales de las operaciones de comercio. Tampoco presentó las declaraciones de renta e IVA de 2008.

Los cheques girados a favor de VG COMERCIAL EU fueron cobrados en ciudades diferentes a Bogotá e Ibagué y por personas que no tienen vínculo con la empresa unipersonal que, según su perfil, son mensajeros que cambian cheques dentro de la entidad bancaria.

Además, algunos cheques fueron anulados mediante notas de contabilidad sin que se hayan reversado las transacciones iniciales.

Súmese a lo expuesto que la demandante no probó la realidad de las operaciones económicas con el proveedor. Por lo mismo, procede la sanción por inexactitud.

Por último, en aplicación del artículo 188 del CPACA se condena en costas a la demandante y, se fija como agencia en derecho a su cargo, la suma de un salario mínimo legal mensual vigente.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los mismos argumentos expuestos en la demanda.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. por el bimestre 6 del año 2008.

1. Problema jurídico

1.1. En concreto, se discute:

- i) Si la declaración privada se encuentra en firme
- ii) Si los costos e impuestos descontables se derivan de operaciones simuladas y,
- iii) La procedencia de la sanción por inexactitud

2. Firmeza de la declaración de IVA

2.1. El apelante afirmó que la liquidación privada de IVA del bimestre 6 de 2008 se encuentra en firme. Todo, porque el requerimiento especial fue notificado por fuera del término de firmeza general, que en este caso, correspondía al mismo de la declaración de renta del 2008.

Agregó que, ese término no se suspende con la inspección tributaria practicada en el proceso de fiscalización del IVA del 5 bimestre del 2007 porque se trata de un tributo y período diferente.

Además, las pruebas recaudadas en esa diligencia no sustentan los actos acusados.

2.2. Las partes señalan que la firmeza de la declaración de IVA discutida corresponde a la misma del impuesto de renta del 2008¹, supuesto regulado en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 705 y 714 ibídem.

2.3. La Sala advierte que la contribuyente presentó solicitud de devolución del saldo a favor declarado en el impuesto sobre las ventas del 6 bimestre del año 2008, **para cuyo caso los artículos 705 y 714 citados, establecen que la firmeza se cuenta a partir de la presentación de dicha solicitud.** Veamos:

2.3.1. El artículo 705-1 del Estatuto Tributario señaló que el término general de firmeza de las declaraciones de IVA y retentiva, es el mismo que corresponda a la firmeza de la declaración de renta del año gravable.

Dado que en relación a una vigencia gravable se presentan declaraciones de retención en la fuente y de IVA durante el mismo período y, de renta en el año siguiente al denunciado, esta norma unificó los términos de firmeza de esas declaraciones, con la finalidad de darle la oportunidad a la Administración de modificar el IVA y las retenciones, cuando encontrara hallazgos en la liquidación privada de renta.

De tal manera que, el término de firmeza y de notificación del requerimiento especial de la declaración de IVA y de retención en la

¹ La Sala pone de presente que en la declaración de renta del año 2008 se solicitó el beneficio de auditoría, pero este se perdió debido a que la DIAN notificó el emplazamiento para corregir dentro del término de firmeza anticipada. Por tanto, la declaración de renta se rige por el término de firmeza general de dos años, hecho que es aceptado por las partes. Fls. 33 y 64-65 c.p.

fuente, es igual al de la liquidación privada de renta del mismo año gravable.

2.3.2. Pero en aquellos casos que las declaraciones presenten un saldo a favor y este se solicite en devolución, los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario consagran que el término de firmeza de dos años empieza a correr desde la presentación de dicha solicitud.

Sobre el particular, la Sala ha señalado que “cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración de ventas sí, para la Sala, el término de firmeza de la declaración de ventas se debe contar **a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor**, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del E.T”².

Así pues, las declaraciones tributarias en las que se presente saldo a favor y este se solicite en devolución quedan en firme si dentro de los 2 años siguientes a la presentación de la solicitud de devolución o compensación, la Administración no notifica requerimiento especial.

2.3.3. Por consiguiente, esta última regla –firmeza a partir de la solicitud de devolución de saldos- debe aplicarse a la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2008, aunque eso implique que los términos de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y de ventas corran de manera independiente.

² Sentencias del 5 de diciembre de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17428; del 8 de junio de 2016, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez, expediente No. 21354 y; del 25 de octubre de 2017, C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, expediente No. 20762.

A esa misma conclusión llegó esta Sección, en la sentencia del 13 de octubre de 2016, en la que declaró la firmeza de la liquidación privada de IVA del período 4 de 2008 presentada por AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A.³. En esa providencia se anularon los actos acusados porque el requerimiento especial fue expedido después de los dos años contados a partir de la presentación de la solicitud de la devolución del saldo a favor de IVA.

2.3.4. En consecuencia, el requerimiento especial por concepto de la declaración de IVA del bimestre 6 de 2008 debió notificarse a más tardar dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor originado en dicha liquidación privada.

Como la firmeza de la declaración de IVA del bimestre 6 del año 2008 es independiente a la declaración de renta del año 2008, aquella no se ve afectada con la inspección tributaria decretada en este último tributo, razón por la cual, la Sala no se pronunciará sobre la discusión planteada por las partes respecto de esa diligencia.

En este caso, se advierte que el término de firmeza de la declaración de IVA del bimestre 6 del año 2008 se vio afectado con la práctica de una inspección tributaria decretada en el mismo tributo, como pasa a explicarse.

2.4. En los antecedentes administrativos se encuentra que el 26 de enero de 2009, la sociedad presentó la declaración de IVA del bimestre 6 del año 2008, en la que registró un saldo a favor por valor de \$49.870.000, del cual era susceptible de devolución la suma de \$8.256.000⁴.

³ Expediente No.21007, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴ Fl 2 c.a.1.

Posteriormente, **el 26 de marzo de 2009** el contribuyente solicitó la devolución del saldo a favor en cuantía de \$8.256.000. Esa devolución fue ordenada mediante Resolución No. 156 del 4 de mayo de 2009⁵.

El 18 de enero de 2010, la DIAN profirió el Auto de Inspección Tributaria No. 092382010000007, por concepto del **IVA del bimestre 6 del año 2008**⁶. En desarrollo de esta diligencia, se realizaron visitas de verificación a la sociedad AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A., cruces de información con terceros, y se ordenó el traslado de las pruebas recaudadas en otros procesos de fiscalización seguidos en contra del contribuyente, que llevaron a la modificación del tributo⁷.

El 23 de junio de 2011, la Administración notificó el requerimiento especial del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2008⁸.

2.5. Así las cosas, como la declaración de IVA del bimestre 6 de 2008 presenta un saldo a favor susceptible de devolución de \$8.256.000, que fue solicitado en devolución el 26 de marzo de 2009, a partir de esa fecha debe contarse la firmeza de esa declaración, que vencía el 26 de marzo de 2011.

2.5.1. Pero, como en el proceso de fiscalización del IVA del bimestre 6 de 2008 se practicó de oficio una inspección tributaria,

⁵ Fls 1, 117-120 c.a.1.

⁶ Fls 125-126 c.a.1.

⁷ Fls 155-157 c.a.1., 832-842, y 856-892 c.a.5. y, 16-26, 42-81.

⁸ Fl 893 c.a.5.

el término de firmeza se suspendió por tres meses, como lo dispone el artículo 706 del Estatuto Tributario.

Esa inspección tiene la virtualidad de suspender el término de firmeza, toda vez que se practicó respecto del IVA discutido -6 bimestre de 2008-, y las pruebas recaudadas en desarrollo de esa diligencia sustentan la modificación del tributo.

2.5.2. Adicionalmente se precisa que, el artículo 706 del Estatuto Tributario también prevé que el término de notificación del requerimiento especial se ve afectado por la expedición del emplazamiento para corregir.

Pero ese supuesto no se presenta en este caso, puesto que la Administración profirió emplazamiento para corregir respecto del impuesto de renta del año 2008⁹ y, como se explicó, el término de firmeza de la declaración de IVA del 6 bimestre de 2008 es independiente al de aquel tributo, por haberse presentado una solicitud de devolución de saldo a favor.

2.6. Así las cosas, en virtud de la inspección tributaria practicada en el proceso de fiscalización de la declaración de IVA del 6 bimestre de 2008, el término de firmeza de esa liquidación privada **se extendió hasta el 26 de junio de 2011.**

Por consiguiente, **el requerimiento especial notificado el 23 de junio de 2011 se profirió dentro del término legal.**

En consecuencia, no prospera el cargo para la apelante.

⁹ Fl 767-778 c.a.4

3. Procedencia de los costos e impuestos descontables

3.1. La DIAN desconoció costos por valor de \$300.001.000 e impuestos descontables por \$48.000.000, relativos a la compra de materia prima que realizó AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. a VG COMERCIAL EU, por derivarse de operaciones simuladas.

3.2. Según el apelante, la DIAN y el Tribunal concluyeron que la persona jurídica VG COMERCIAL EU es un proveedor ficticio, a partir de inconsistencias en la información del domicilio de la citada empresa, que fueron solucionadas con la remisión de la dirección suministrada en la Cámara de Comercio.

Alegó que se encontraron inconsistencias contables del proveedor que no tienen relación con la actora, razón por la cual no afectan las operaciones de compra de materia prima que celebró con dicho proveedor.

Dijo que la DIAN desconoció el acuerdo de pago suscrito entre la sociedad y el proveedor, así como los soportes que acreditan la realidad de las operaciones efectuadas con el proveedor.

Adicionalmente, manifestó que las presuntas irregularidades encontradas en la contabilidad de la demandante, obedecen a problemas de liquidez.

3.3. En relación con los costos e impuestos descontables el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que la factura y los documentos equivalentes constituyen la prueba documental idónea para soportar esos conceptos.

Lo anterior, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esa medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la Administración.

Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN logra probar la inexistencia de las transacciones aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los costos e IVA descontable pueden ser rechazados.

Para ello, cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias¹⁰.

3.4. Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que el motivo por el cual la Administración rechazó los impuestos descontables fue la existencia de pruebas que desvirtuaban las facturas y soportes contables por concepto de la compra de materia prima que supuestamente realizó el contribuyente al proveedor VG COMERCIAL EU¹¹. **Pruebas que, fueron obtenidas en desarrollo de unas inspecciones tributaria y contable practicadas por el IVA discutido¹²** -bimestre 6 de 2008-, en la que se verificó las siguientes inconsistencias:

3.4.1. *Inconsistencias en la operación comercial realizada por el proveedor VG COMERCIAL EU con el contribuyente:*

¹⁰ Artículo 742 del Estatuto Tributario. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquéllos.

¹¹ Fls 94-99 c.a.1.

¹² Fls 125 y 127 c.a.1

(i) Informe del funcionario de fiscalización en el que da cuenta de que VG COMERCIAL EU registra direcciones diferentes en el RUT, en la Cámara de Comercio y en los escritos remitidos a la DIAN y, que en esas direcciones no funciona la mencionada empresa. Pero, sí pudo ser ubicado el representante legal de la empresa, el señor Edgar Valenzuela Revelo¹³.

(ii) Declaración juramentada rendida por el representante legal de VG COMERCIAL EU - Edgar Valenzuela Revelo- acerca de las transacciones comerciales realizadas con el contribuyente. En esa diligencia se manifestó¹⁴:

Relación de los hechos: "Se solicitaron **los documentos soporte de la contabilidad por los años 2007 y 2008, a lo que respondió que no tiene los libros oficiales porque nunca los ha llevado**, pero que los documentos soporte como facturas de venta, facturas de compra, comprobante de egreso, consignaciones y extractos bancarios, entre otros; se pueden verificar mañana en horas de la mañana, en la presente dirección.

Se verifica y se deja constancia que en el lugar de la visita funciona el establecimiento de comercio denominado KAMIZETAS SPORT EU, NIT. 900.278.324-1".

Declaración juramentada: "PREGUNTADO: **A cuanto ascendieron el valor de las ventas.** RESPONDE: En el año **2007 y 2008 le vendí y facturé a la empresa AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. más o menos entre \$2.000.000.000 y \$2.200.000.000.** [...]

PREGUNTADO: **Como es la forma de pago de su cliente AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A.** RESPONDE: **En cheques girados a nombre de Edgar Valenzuela o VG COMERCIAL, los cuales endosé para evitar el pago del 4%, las personas a las que le endosé los cheques eran mis proveedores y ellos cobraban los cheques.**

PREGUNTADO: Como entregaba la mercancía a AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A.? RESPONDE. A veces venían los carros de

¹³ Fl 333 vuelto c.a.2.

¹⁴ Fls 300-304 y 333, c.a.2

AGROINDUSTRIAL A recoger la mercancía o sí no yo directamente enviaba por VELOTAX o RÁPIDO TOLIMA cancelando yo el flete [...].

PREGUNTADO: Presentó usted declaración de IVA del año 2007 y siguientes. RESPONDE: **No. nunca he presentado esas declaraciones, ni de renta ni redefuente**".

Continuación de la diligencia, 20 de noviembre de 2009: "Se le **solicita al señor Valenzuela poner a disposición de la visita todos los documentos soportes de la contabilidad de la empresa que se había comprometido en el día de ayer [...], a lo que el señor Valenzuela manifestó que no fue posible** debido a que se encuentra dicha papelería en la oficina 302 ubicada en la Cll 43 Sur No. 73-65 a cargo del señor Luis Osorio, quien tiene las llaves por ser él quien la está utilizando bajo su exclusiva responsabilidad y solo le está haciendo el favor de guardar unas cajas con papelería y algunos muebles de VG COMERCIAL EU, sin que haya sido posible localizarlo

[...]

PREGUNTADO: **Que actividad desarrolla VG COMERCIAL EU?**

RESPONDE: **Una comercializadora de productos varios** o sea labor de intermediación comercial o sea comisionista.

PREGUNTADO: La empresa solo ganaba una comisión?. En qué consistía esta y que porcentaje?.

RESPONDE: El porcentaje era relativo entre un 2% y un 6% [...] **aclaro yo compraba a un precio y lo vendía a otro según las necesidades del cliente**".

(iii) En el sistema MUISCA se ratificó que VG COMERCIAL EU no había declarado las operaciones que supuestamente realizó con AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A.¹⁵

(iv) **En la información exógena suministrada a la DIAN por terceros** en medios electrónicos por el año 2008, se observa que **la empresa VG COMERCIAL EU no aparece reportada por ningún proveedor o fabricante, pero si aparece reportada por terceros por ventas a clientes en el año**

¹⁵ Fl 129 c.a.1, 704 y 705 c.a.4, y 834 c.a.5.

2008 por \$7.100.083.368, de los cuales \$1.174.019.250 figuran a nombre de AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A¹⁶.

(v) Publicación en el periódico La República de la Resolución No. 90003 del 31 de julio de 2012, que **impuso sanción de declaración de proveedor ficticio a VG COMERCIAL EU**, prevista en el artículo 671 del Estatuto Tributario¹⁷.

3.4.2. Inconsistencias en los cheques girados por AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. para el pago de las compras de materias primas adquiridas de VG COMERCIAL EU:

(i) En el acta de inspección contable se dejó constancia que algunos de los cheques girados por el contribuyente figuraban sin cobrar en diciembre de 2009¹⁸:

“[D]urante la práctica de las inspecciones tributarias, se encontraron inconsistencias en materia fiscal correspondiente a solicitud de impuestos descontables por compras en los años 2007, 2008 y 2009 al proveedor VG COMERCIAL EU NIT. 830.075.224, canceladas mediante giro de cheques por concepto de anticipos, los cuales figuraron pendientes de cobro hasta diciembre de 2009, según conciliaciones y extractos bancarios de la cuenta corriente del Banco Bancolombia”.

La Administración verificó que el registro contable de esos cheques fue anulado mediante notas de contabilidad, **que no**

¹⁶ Fl 720 vuelto c.a.4. Requerimiento especial del impuesto sobre la venta del período 5 del año 2007. Prueba trasladada con ocasión del auto de inspección tributaria proferido en este proceso.

¹⁷ Fl 151 c.p.

¹⁸ Fls 292 c.a.2.

reversaron las operaciones sino que afectaron a otras cuentas que no tenían ninguna relación con el registro contable o con la transacción inicialmente efectuada¹⁹.

(ii) En desarrollo de la inspección tributaria, la DIAN verificó la realidad del pago de los cheques: a) requiriendo a las entidades bancarias, las copias de esos títulos²⁰ y; b) mediante cruce de información con los terceros que los cobraron²¹, advirtiendo lo siguiente:

“De acuerdo con todos los cruces personales realizados con terceros ubicados en diferentes ciudades del país, quienes cobraron los cheques girados en el año 2008 por la sociedad AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. a favor de Edgar Alirio Valenzuela, en calidad de anticipo por la compra de materia prima a la sociedad VG COMERCIAL EU, [...] estableciéndose que **en su mayoría fueron cobrados por terceros que no desarrollan la misma actividad, ni tienen vínculo comercial con el representante legal de VG COMERCIAL EU**”.

(iii) Algunos terceros no pudieron ser contactados porque no residían en la dirección informada en el RUT, o la dirección no existe, o los residentes del inmueble no los conocían²².

3.5. Para la Sala, se trata de pruebas directas de carácter documental y de declaraciones de terceros, que desvirtúan la realidad de las operaciones -compras de materia prima al proveedor VG COMERCIAL EU- de las cuales se derivan los costos e impuestos descontables solicitados por el contribuyente.

¹⁹ Fls 718-720 c.a.4; y 941 c.a.5. Prueba trasladada del impuesto de IVA del período 5 del año 2007, con ocasión del auto de inspección tributaria proferido en este proceso.

²⁰ Fls 310-346, 349, y 384-400 c.a.2; 373-433 y 465-481 c.a.3.

²¹ Fls 460-462, 489-492 y 538-600 c.a.3; 671-672, 780-782 y 791-795 c.a.4.

²² Fls 585-588 c.a.5 y 611-642 c.a.4.

3.5.1. La simulación de las compras de materia prima, fue demostrada con la declaración de proveedor ficticio de VG COMERCIAL EU, las visitas de verificación de la DIAN, las declaraciones del proveedor y las de los terceros que reclamaron los cheques utilizados como medio de pago de esas operaciones.

(i) Las pruebas demuestran que el proveedor no tenía capacidad operativa para realizar las ventas de materia prima a AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A.

En la diligencia, el proveedor afirmó que era un comercializador de productos que, en los años 2007 y 2008, realizó ventas a AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. por un valor aproximado de \$2.200.000.000, y que no llevaba contabilidad.

Esa afirmación se desvirtúa con la Resolución No. 90003 del 31 de julio de 2012 que impuso sanción de declaración de proveedor ficticio a VG COMERCIAL EU.

Lo que se ratifica en este proceso, en el hecho de que VG COMERCIAL EU vendió al contribuyente mercancías por cuantías tan significativas, sin llevar contabilidad ni soportes de las transacciones de comercio realizada y, omitiendo presentar declaración de renta, IVA ni redefuente.

Así mismo, se encuentra que VG COMERCIAL EU, **siendo comercializador de productos, y no productor, no fue reportado por sus proveedores por los bienes que luego vendió al contribuyente.** Pero sí aparece reportado por terceros

por las ventas que realizó en el 2008, por valor de \$7.100.083.368, de los cuales \$1.174.019.250 corresponden a AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A.

Súmese a lo expuesto que, la DIAN trató de ubicar a VG COMERCIAL EU en las direcciones informadas, sin poder constatar que en estas hubiere funcionado el establecimiento de comercio del proveedor. Tampoco existe prueba del transporte o entrega de la mercancía vendida a AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A.

Estas inconsistencias se relacionan con AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. porque demuestran que su proveedor VG COMERCIAL EU no tenía los medios comerciales ni contables para realizar transacciones con aquél.

(ii) **Las pruebas desvirtúan la realidad de los pagos por las compras de materia prima que realizó AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. a VG COMERCIAL EU.**

En la contabilidad y extractos bancarios del contribuyente se advierte que éste giró cheques a VG COMERCIAL EU y, que algunos figuraron pendientes de cobro hasta diciembre de 2009.

La DIAN verificó un manejo contable irregular de los registros contables de los cheques, porque estos eran anulados con notas de contabilidad que no reversaban el registro inicial, sino que afectaban cuentas que no tenían relación con el mismo.

Pero adicionalmente, la DIAN verificó las personas que le fueron endosados los cheques, encontrando que la mayoría fueron cobrados por terceros que no desarrollaban la misma actividad, ni

tenían vínculo comercial con VG COMERCIAL EU. Las demás personas, no pudieron ser contactadas porque o no residían en la dirección informada en el RUT, o la dirección no existe, o los residentes del inmueble no los conocían.

Estos hechos, prueban la inexistencia de las operaciones que invoca como soporte de los costos e impuestos descontables declarados.

3.5.2. Así las cosas, las anteriores inconsistencias comprobadas por la Administración, no fueron desvirtuadas por la actora.

La actora se limitó a afirmar que las operaciones eran reales con fundamento en documento privado –acuerdo de pago- suscrito en el año 2011, entre ésta y el supuesto proveedor, esto es, con posterioridad al período objeto de discusión -IVA Bimestre 6 de 2008-. Sin embargo, ese documento no es idóneo para demostrar la realidad de las transacciones cuestionadas, pues se expidió varios años después.

3.6. Por lo expuesto, se mantiene el rechazo de costos e impuestos descontables ordenado en los actos demandados.

4. Sanción por inexactitud

4.1. Según la demandante, no es procedente la sanción por inexactitud porque los datos declarados son reales. En este caso, se presenta una diferencia de criterio en cuanto a la aplicación del derecho aplicable.

4.2. El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones 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.

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

4.3. La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de costos e impuestos descontables inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas²³.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

²³ Esta conducta también se encuentra sancionada en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 647 del Estatuto Tributario.

4.4. La Sala pone de presente que si bien, mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²⁴, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Y, que al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario²⁵, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, se aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

Esa situación no es aplicable en el presente caso, toda vez que se encuentra demostrado que la sanción por inexactitud **se deriva de compras efectuadas a un proveedor ficticio declarado por la DIAN**, supuesto en el cual el artículo 648 numeral 2^o²⁶, establece que el valor de la sanción será del 160%.

4.5. En consideración a lo anterior, la Sala confirma la sanción del 160% impuesta en los actos demandados.

5. Se mantiene la condena en costas impuestas en primera instancia, en tanto esa decisión no fue objeto del recurso de apelación.

²⁴ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

²⁵ **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

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.

²⁶ Modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016.

En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

Por tanto, en segunda instancia no hay lugar a condenar en costas.

6. Por lo anteriormente expuesto, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Adicionalmente, ordenará no condenar en costas en esta instancia.

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

FALLA

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

SEGUNDO. Sin condena en costas en esta instancia.

TERCERO: RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Clara Patricia Quintero Garay, de conformidad con el poder que obra en el folio 221 del expediente.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

