



Radicado: 17001-23-33-000-2014-00138-01(22128)
Demandante: INDUSTRIA ECOLÓGICA DE RECICLAJE SAS

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la facultad de fiscalización e investigación de la Dian, consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 2 de mayo de 2019, Exp. 25000-23-37-000-2013-00398-01(22933) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 20 de septiembre de 2017, Exp. 15001-23-33-000-2012-00218-01(21372) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 5 de febrero de 2019, Exp. 08001-23-33-000-2013-00770-01(22240) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 19 de marzo de 2019, Exp. 25000-23-37-000-2013-01109-01(22453) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., cuatro (04) de julio de mil diecinueve (2019)

Radicación número: 17001-23-33-000-2014-00138-01(22128)

Actor: INDUSTRIA ECOLÓGICA DE RECICLAJE SAS

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 13 de agosto de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas que decidió (f. 544 c 2):

Declárase nula la Liquidación Oficial de Revisión nro. 102412013000083 del once (11) de diciembre de dos mil trece (2013) emitida por la DIAN- Seccional Manizales (...)

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, declárase en firme la declaración privada del impuesto sobre las ventas del periodo gravable correspondiente al 5.º bimestre del año dos mil once (2011), presentada el diez (10) de noviembre de esa misma anualidad por la sociedad Industria Ecológica de Reciclaje SAS.

Costas a cargo de la Unidad Administrativa Especial- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, las que serán liquidadas por la Secretaría en la oportunidad legal.

Fíjase como agencias en derecho, también a cargo de la entidad demandada y a favor de la parte actora, la suma de un millón seiscientos setenta y tres mil pesos (1.673.000) M/CTE.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA



El 10 de noviembre de 2011, la demandante presentó la declaración del IVA correspondiente al 5.º bimestre del año 2011, en la que determinó un saldo a favor de \$27.947.000 (f. 10 ca 2).

Previa expedición del requerimiento especial, la Administración tributaria expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 102412013000083, del 11 de diciembre de 2013, por medio de la cual modificó la declaración del 5.º bimestre del IVA del año 2011, en el sentido de disminuir las compras y el impuesto descontable, incrementar el impuesto a cargo, rechazar el saldo a favor y formular sanción por inexactitud. (ff. 517 a 534 ca 2B y 68 a 97 vto. c 1).

Con fundamento en el parágrafo del artículo 720 del ET, la sociedad actora demandó en *per saltum* la liquidación oficial señalada (ff. 2 a 64 c 1).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la sociedad Industria Ecológica de Reciclaje SAS formuló las siguientes pretensiones (f. 61 c 1)¹:

- 5.1. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 102412013000083 del 11 de diciembre de 2013 expedida por la jefe de División Gestión de Liquidación de la DIAN-Seccional Manizales-.
- 5.2. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza del denuncia correspondiente al impuesto sobre las ventas por el quinto bimestre del año gravable 2011 presentado por la sociedad Industria Ecológica de Reciclaje SAS.
- 5.3. Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

A esos efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 13, 29 y 83 de la Constitución; 485, 647, 671, 742, 743, 745, 772, 773, 774 y 777 del ET; 50, 51 y 59 del C de Co; 185 del CPC, y 3.2, 10, 137 y 138 del CPACA. El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 10 a 37 c 1):

En criterio de la demandante, la Administración transgredió el derecho a la igualdad y, de paso, el principio de confianza legítima, ya que por otros bimestres del año 2011 se abstuvo de modificar las declaraciones tributarias de la actora, mientras que en el presente caso optó por modificar el denuncia del 5.º período de esa anualidad, siendo que en todos los períodos gravables hubo identidad fáctica y jurídica, de manera que las decisiones absolutorios debieron ser uniformes.

Planteó que si la DIAN no varió las ventas declaradas por la contribuyente, resulta inconsecuente que desconociera las compras del material reciclable declaradas. Ello, en la medida en que la totalidad de la mercancía comprada a las proveedoras Reciclaje Gover SAS y Recolectora Sanmartín SAS, fue vendida a Productos Familia S. A.

Señaló que las pruebas que fundamentaron la calificación de simulación de las

¹ La demanda fue reformada en el sentido de adicionar pruebas testimoniales (ff. 409 a 411 c 2) y, mediante auto del 3 de septiembre de 2014, el tribunal admitió dicha reforma (f. 414 c2).



compras de reciclable incumplieron los requisitos de pertinencia, idoneidad y validez, de acuerdo con lo siguiente:

Del expediente administrativo nro. PD 2011 2012 188, la DIAN trasladó, en copia simple, el acta de la visita efectuada a la proveedora Reciclaje Gover SAS, en la ciudad de Cúcuta, así como la declaración juramentada rendida por quien dijo ser el encargado de atender esa diligencia.

Lo anterior, según la demandante, vulneró el debido proceso, puesto que las pruebas trasladadas debieron ser en copias auténticas y, en todo caso, aclaró que la demandante no compró material reciclable de *archivo, plega y periódico* a la sede de Reciclaje Gover SAS ubicada en Cúcuta, sino a su agencia ubicada en La Unión- Valle. De hecho, precisó que en Cúcuta la proveedora únicamente vende cartón y esto no fue lo que compró la actora.

Asimismo, adujo que el informe final de verificación o cruce, emitido el 15 de noviembre de 2012, perteneciente al expediente administrativo nro. AD 2011 2012 865, no se podía trasladar a la actuación administrativa demandada, puesto que la visita que se ordenó en aquel expediente no fue practicada por solicitud de Industria Ecológica ni con audiencia de ella.

En contraste a las pruebas obtenidas por la demandada, señaló que no fueron valoradas otras pruebas que sí eran pertinentes, tales como: (i) el acta de visita practicada por la Administración —en La Unión Valle— a Reciclaje Gover SAS, así como la declaración juramentada de la contadora de dicha agencia y (ii) el acta de visita a Recolectora Sanmartín SAS, junto con el testimonio rendido por el representante legal. Más aún, indicó que, de conformidad con el artículo 772 del ET, la autoridad tributaria debió valorar la contabilidad de la contribuyente.

Agregó que la capacidad operativa y financiera de los proveedores no se puede determinar a partir de una inspección, sino que tal aseveración requiere de un estudio técnico que la sustente y, de todas formas, no se puede atribuir responsabilidad a la demandante por los eventuales incumplimientos de las obligaciones y deberes tributarios de las proveedoras con las que negoció.

Cuestionó las pruebas indiciarias que se aducen en su contra, puesto que, a su entender, las conclusiones de la Administración provinieron de apreciaciones subjetivas acerca de la supuesta simulación de compra de material reciclable. Las dudas que sembró la demandada sobre la realidad de las transacciones deben resolverse a favor de la contribuyente, conforme al artículo 745 del ET.

Finalmente, explicó que comoquiera que no se incurrió en infracción alguna y que las compras declaradas sí se realizaron, no es procedente la sanción por inexactitud.

Contestación de la demanda

La DIAN, dentro de la oportunidad procesal para contestar la reforma de la demanda, se opuso a las pretensiones por las siguientes razones (ff.433 a 443 vto. c 2)²:

Precisó que las decisiones absolutorias en otros expedientes administrativos

² En la oportunidad para contestar la demanda, la DIAN guardó silencio.



adelantados contra la misma contribuyente no quebrantaron el derecho a la igualdad ni el principio de confianza legítima, toda vez que lo resuelto en los actos administrativos particulares no constituye precedente vinculante en las sucesivas actuaciones de la Administración.

Expresó que la Administración tiene competencia para trasladar las pruebas practicadas en otros expedientes administrativos y, a pesar de que fueron incorporadas en copia simple, la contribuyente tuvo la oportunidad de controvertirlas. Puntualmente, respecto del proveedor Reciclaje Gover SAS, las pruebas trasladadas provienen de la investigación adelantada en contra de la demandante por los periodos 4.º y 5.º del 2011 y 1.º del 2012, con lo cual, son totalmente pertinentes.

Adujo que las evidencias obtenidas sí constituyen indicios de la inexistencia de las compras efectuadas a las cuestionadas proveedoras. Al respecto, relacionó las pruebas recaudadas por la Administración en el marco del cruce de información con terceros, dentro de las que se encuentran las visitas a las instalaciones de las proveedoras (Reciclaje Gover SAS y Recolectora Sanmartín SAS), así como las correspondientes inspecciones a los establecimientos de las mismas y el testimonio rendido por el señor Rigoberto Marín Castaño, quien atendió la inspección efectuada en las instalaciones de Reciclaje Gover SAS, en la ciudad de Cúcuta.

Finalmente, insistió en la legalidad de la sanción impuesta.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Caldas accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las consideraciones que se exponen a continuación (ff. 523 a 544):

El *a quo* se abstuvo de analizar los argumentos de defensa que presentó la DIAN en la contestación de la reforma de la demanda, debido a que el extremo pasivo guardó silencio en la oportunidad para contestar el escrito inicial y pretendió revivir la oportunidad para hacer una contestación íntegra de la demanda, siendo que debió limitar su oposición a los aspectos reformados o adicionados por la actora.

Por otra parte, sostuvo que de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, las pruebas trasladadas por la DIAN cumplieron con el debido proceso (sentencia del 22 de septiembre de 2005, exp. 14559, MP: Ligia López Díaz).

Ahora bien, al analizar las pruebas, concluyó que respecto de la proveedora Reciclaje Gover SAS no existen elementos de juicio que permitan inferir la simulación de operaciones con dicha sociedad y, por el contrario, las pruebas ratifican la realidad de las compras.

Igualmente, según las pruebas practicadas que trasladó la DIAN a este proceso, la proveedora Reciclaje Sanmartín SAS tuvo capacidad operativa y financiera para vender reciclaje a la demandante y de esta forma se verificó la realidad de las operaciones. Advirtió que tales pruebas fueron obtenidas por la demandada a solicitud de la parte actora.

Finalmente, consideró que no era procedente la sanción por inexactitud, y condenó en costas y agencias en derecho a la demandada.



Recurso de apelación

El apoderado de la DIAN interpuso recurso de apelación contra la decisión del *a quo*, así (ff. 550 a 555 c 2):

Reprochó que el tribunal omitió analizar los argumentos de la contestación de la reforma de la demanda, puesto que en el término para contestar la adición se pueden ampliar los argumentos de defensa sin limitación (invocó el art. 93.5 CGP).

En otro punto, insistió en que las pruebas indiciarias demostraron la inexistencia de las transacciones de la sociedad demandante y que, en todo caso, la demostración de la simulación requiere que la valoración probatoria no se limite a las facturas de venta, pues estos documentos sirven de maniobras para disfrazar a las transacciones con una apariencia de realidad.

Por último, solicitó la revocatoria de la condena en costas por tratarse de un proceso en el que se ventila un interés público, además de que no fue probada su causación.

Alegatos de conclusión

La demandante y demandada reiteraron los argumentos de la demanda y de la apelación, respectivamente (ff. 591 a 595 y 596 a 613 c 2).

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Atendiendo a los cargos de apelación formulados por la DIAN contra la sentencia de primera instancia, mediante la cual se accedió a las pretensiones, la Sala debe decidir sobre la legalidad del acto demandado. Concretamente, se debe establecer si son reales las compras de material reciclado, con base en las cuales la demandante declaró el IVA del 5.º bimestre del 2011.

En lo pertinente, la Sala reiterará la posición jurídica asumida en decisiones análogas al tema debatido. Particularmente, las sentencias del 15 de junio y 20 de septiembre, de 2017 y del 5 de febrero, 19 de marzo y 02 de mayo, de 2019 (exps. 22933, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; 21372, 22240 y 22453, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y 22933, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto, respectivamente).

2- Previo a resolver el problema jurídico, la Sala precisa que la DIAN cuestionó que el *a quo* no tuvo en cuenta los argumentos de defensa de la contestación de la reforma de la demanda.

Verificado el proceso, se detalla que la DIAN guardó silencio en la oportunidad para contestar la demanda inicial y que, con ocasión del traslado de la reforma de la demanda, aprovechó para oponerse a la demanda inicial y a su adición. El tribunal de primera instancia advirtió que la demandada debió restringir su



oposición a los aspectos reformados por la actora, ya que la demanda inicial no había sido contestada.

3- En lo que atañe al estudio de fondo, en el 5.º bimestre del IVA del 2011, la actora declaró compras de material reciclable efectuadas a Recolectora Sanmartín SAS (en cuantía de \$92.664.000) y a Reciclaje Gover SAS (por valor de \$108.421.000). El IVA soportado por esos costos de ventas ascendió a \$32.173.616, el cual fue declarado como impuesto descontable.

La DIAN rechazó los valores de las anteriores compras, ya que, según pruebas directas e indiciarias, la demandante simuló la adquisición del material reciclable que hizo en el período discutido a esas sociedades. Asimismo, que disminuyó el impuesto descontable asociado a las compras rechazadas, equivalente a \$32.173.616, y redujo el saldo a favor inicialmente declarado por la contribuyente.

En criterio de la actora, la DIAN dio prevalencia a las pruebas indiciarias que restaron credibilidad a las compras, a pesar de que no desvirtuó las siguientes pruebas directas: (i) el acta de visita practicada por la Administración a Reciclaje Gover SAS, en La Unión- Valle, así como la declaración juramentada de la contadora de dicha agencia; (ii) el acta de visita a Recolectora Sanmartín SAS, junto con el testimonio rendido por el representante legal, y (iii) la contabilidad de la demandante.

3.1- De acuerdo con la normativa vigente para la época de los hechos, las ventas de material reciclable se encontraban gravadas con el IVA (art. 420, letra a, del ET). Por su parte, los contribuyentes del IVA podían, en sus declaraciones, disminuir el IVA causado al descontar el impuesto a las ventas soportado (pagado) por los costos y gastos asociados a la actividad económica que reputó en ingresos gravados con ese tributo (art. 488 *ibidem*).

En consonancia con lo anterior, en el caso debatido, la contribuyente disminuyó el IVA causado con el impuesto descontable asociado a las compras de material reciclable efectuado a Reciclaje Gover SAS y a Recolectora Sanmartín SAS.

Las compras de material reciclable fueron probadas con facturas de venta emitidas por sus proveedoras, además de otros medios probatorios (ff. 60 a 63 y 68 a 85 c 2). Sin embargo, la Administración no cuestionó las facturas, con base en los requisitos del artículo 771-2 del ET. En cambio, la DIAN, en ejercicio de su competencia para fiscalizar y a través de los medios probatorios previstos en el ET y en el CGP, obtuvo pruebas que la llevaron a inferir la inexistencia de las transacciones de compra de material reciclable, a partir de las cuales Industria Ecológica presentó la declaración del 5.º bimestre del IVA del 2011 en la que registró un saldo a favor por valor de \$27.947.000 (f. 68 c 1).

No sobra advertir que, sin perjuicio de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, la carga de probar los conceptos que aminoran el impuesto a cargo se atribuye a los contribuyentes, en los eventos en que la Administración haga requerimientos para comprobar los hechos declarados, tales como: los costos, gastos, las operaciones exentas, retenciones practicadas y los demás aspectos que incidirán en un menor impuesto a cargo o en un saldo a favor (art. 746 ET).

4- La Sala recapitulará la actuación administrativa y el acervo probatorio recaudado por la Administración y allegado por la actora, como a continuación se



expondrá:

4.1- A efectos de comprobar la realidad de las transacciones de compra de material reciclable que hizo la actora a las proveedoras Reciclaje Gover SAS y a Recolectora Sanmartin SAS, la DIAN investigó la declaración del 5.º bimestre del IVA del 2011 que presentó la actora y halló las siguientes pruebas relevantes:

4.2- Según el acta de visita del 08 de mayo de 2012, la Administración estuvo en las instalaciones de Reciclaje Gover SAS, ubicada en Cúcuta, pues la dirección del domicilio fiscal de la compañía se encontraba en esa ciudad, de acuerdo con el RUT. En la diligencia se constató (ff. 437 c 2b):

(...) una casa de habitación, con un área de aproximadamente 2 metros x 3 metros adecuada como oficina, en la cual se observa un computador, un televisor, un escritorio, 6 sillas, una impresora, dos AZ, un lote techado en piso de tierra de aproximadamente 9 mts x 18 mts aproximadamente se observa una máquina para prensar cartón, la cual no está en funcionamiento. No se exhibe aviso al público que identifique la empresa. No se observa ni existe mercancía en inventario, no se observa capacidad de producción, no posee empleados

El empleado de la proveedora que atendió la diligencia, Rigoberto Marín Castaño, rindió declaración juramentada ante la DIAN el mismo día de la visita y de forma pertinente adujo en su declaración (f. 445 c 2b):

Soy el encargado de despachar cartón para la ciudad de Cali, a la empresa Cartones América, mi labor consiste en recibir una llamada de la señora Carolina [representante legal de la empresa], quien me ordena contratar un camión para llevar la mercancía hasta la ciudad de Cali, ante lo cual yo consigno el vehículo y lo coloco en contacto con la empresa Reciclaje Gover SAS, luego elaboro la remisión, con los datos que me suministra el conductor del camión.

Al momento de preguntársele si conocía al personal encargado de realizar las compras de cartón, el objeto social de la empresa y el lugar de acopio de la mercancía, el declarante sostuvo que no tenía conocimiento sobre cada uno de esos particulares. De hecho, afirmó que trabajaba en Reciclaje Gover SAS «*hace un tiempito, pero no recuerdo exactamente cuánto*» (f. 446, c 2b).

En contraste con las afirmaciones del empleado de esa sociedad, la DIAN obtuvo de la representante legal de la compañía proveedora, la copia del acta de asamblea nro. 1, del 26 de julio de 2011, cuya sesión decidió abrir una agencia de la empresa en la ciudad de Cúcuta y nombrar administrador de esta al señor Rigoberto Marín Castaño (761 y 762 c 2c). En todo caso, la Administración advirtió que la anterior acta de asamblea, junto con las actas 1 y 2, no fueron inscritas en el registro mercantil, como lo exige la legislación comercial.

Asimismo, la DIAN advirtió inconsistencias en la declaración del señor Rigoberto Marín Castaño, pues, aun cuando este dijo ser el encargado de contratar el transporte para el envío de la mercancía, la representante legal de la compañía aseguró que el transporte de la mercancía lo hacía con vehículos de su propiedad, que fueron cedidos en usufructo a Reciclaje Gover SAS (memorial del 13 de julio de 2012, presentado a la DIAN de Cúcuta, folios 734 a 737 c 2c).

Según se extrae de los actos acusados y del acta de visita a la sociedad Reciclaje Gover SAS, la Administración requirió la entrega de una documentación contable que no fue allegada y que era necesaria para revelar la realidad de la transacción efectuada con la demandante. Tal información que no fue aportada correspondió



a: (i) movimiento auxiliar de la cuenta 11, 14, 22, 2408, 51, 52, 61 o 62; (ii) Kardex; (iii) recibos de caja, consignaciones, conciliaciones bancarias asociadas a la venta realizada a Industria Ecológica; (iv) identificación de las personas enlistadas como proveedores y clientes, y (v) guías de transporte de la mercancía tanto comprada como vendida. Por otra parte, de las pruebas allegadas, se advirtió que los libros de contabilidad no tenían la hoja inicial ni la final, como tampoco «*copia del movimiento del bimestre del libro Caja Diario*» (f. 863 vto. c 2c).

4.3- En relación con la proveedora Recolectora Sanmartín SAS, la DIAN recolectó la siguiente prueba:

De acuerdo con el Informe Final de Verificación o Cruce, del 15 de noviembre de 2012 (f. 468 c 2b), la demandada, el 14 de noviembre de 2012, visitó las instalaciones de la mencionada proveedora ubicada en Cúcuta, en la cual el funcionario comisionado dejó constancia de que: «*me dirigí a la dirección registrada en el RUT (...) encontrándose un galpón cerrado con candados y se encontraba un recibo del agua donde se verifica la dirección y se encuentra acumulado por tres meses en (sic) el mes de octubre a nombre del señor Alfonso Rivera Ramírez. Lo anterior, como prueba de que el galpón se encuentra desocupado*» (f. 469 c 2b).

Las anteriores pruebas fueron, fundamentalmente, los elementos de juicio que empleó la Administración para rechazar las compras, pues no se comprobó que las proveedoras de la demandante tuvieran capacidad operativa y financiera para haber vendido el material de reciclaje declarado en el 5.º bimestre de 2011. Es más, para la DIAN hubo serios indicios de que las transacciones de compras fueron simuladas.

5- Por su parte, la demandante, además de cuestionar las inferencias de la DIAN, censuró la valoración probatoria, que únicamente recayó sobre las anteriores visitas de fiscalización, puesto que, en su criterio, la Administración, a cambio de fundamentar su decisión en esas diligencias, debió valorar las visitas del 19 de enero de 2012 y del 17 de diciembre de 2012 que efectuadas en las sedes de cada una de las mencionadas proveedoras.

5.1- Al respecto, el 19 de enero de 2012, la demandada estuvo en la sede de Recolectora Sanmartín SAS y, a diferencia de la visita que intentó realizar el 15 de noviembre de 2012, esta vez se constató que la empresa funcionaba en las siguientes condiciones (f. 611 c 2c):

Es un galpón con un portón grande de color naranja, en la parte interna el área aproximada de 900 mts, en la que se encuentra una zona de descargue y una zona de bodega o almacenamiento. Se observa que hay material de papel prensado unos 17 arrumes o pacas cada una aproximadamente de 500 Kgr, al fondo de la bodega está la máquina prensadora la cual es de color verde.

Asimismo, el acta de la diligencia concluyó: «*se puede evidenciar que la empresa Recolectora Sanmartín SAS se encuentra ubicada en la dirección que registra en el RUT, que posee la capacidad instalada y operativa para desarrollar su actividad comercial mercantil, según las pruebas recaudadas y la declaración juramentada realizada por el señor Joan Manuel Sanmartín Ferreira como representante legal de la empresa Recolectora Sanmartín SAS, esta sí tiene vínculos comerciales con la empresa Industrias Ecológicas de Reciclaje SAS(...), realizó transacciones comerciales por la venta de material de oficina reciclado (...)*» (f. 612 c 2c).



Dicha empresa también demostró que el material vendido fue adquirido de Soluciones Intercontinentales SAS, tal como constaba en los cheques pagados y en las consignaciones bancarias (ff. 613 a 619 vto. c 2c).

5.2- En cuanto a las compras realizadas a Reciclaje Gover SAS, la actora, desde la sede administrativa y aún en vía judicial, insistió en que esa proveedora tuvo una sede en Cúcuta y una agencia en La Unión (Valle). Que las compras realizadas de archivo, periódico y «plega» no fueron en Cúcuta y que, por tal motivo, la visita de fiscalización que hizo la DIAN en la sede de Cúcuta no tuvo la entidad de desvirtuar las operaciones de compra efectuadas a la agencia de La Unión Valle.

En efecto, la Administración, el 17 de diciembre de 2012, visitó a la mencionada proveedora en La Unión y observó que (ff. 790 y 791 c 2c):

[E]xisten dos bodegas. Una donde se encuentra la oficina de contabilidad y administrativa con una bodega donde almacenan solamente chatarra recuperada, cuya área es de 12 de frente x 21 de fondo.

Existe la segunda bodega con un área de 12x18 mts. Allí se econtró un poco de papel periódico, un poco de cartón, metal. Adicional a la bodega cubierta de 12x18, se encuentra un lote abierto que se utiliza como bodega de reciclaje.

El mismo día se recibió la declaración juramentada de la contadora de esa empresa, quien afirmó lo siguiente (f. 792 c 2c):

Preguntado. Desde hace cuánto tiempo trabaja en esta sociedad? Contestado. Desde que iniciaron julio del 2011. Preguntado. A qué se dedica la empresa Reciclaje Gover SAS? Contestado. A la comercialización de material reciclable. Cuáles son sus clientes? Contestado. Cartones de América de Cali, Diaco de Yumbo, Industria Ecológica del Reciclaje de Chinchiná. (...). Preguntado. Cómo es la forma de pago de los clientes?. Contestado. Ellos nos pagan a 30 días y otros a 15 días. Preguntado. Si es en efectivo o en cheque? Contestado. Todo es por transferencia, excepto Industria Ecológica de Reciclaje que a veces nos hacen pagos pequeños en efectivo. Preguntado. De qué valor pueden ser esos pagos pequeños? Contestado. Más o menos corresponde a fletes entre \$300.000 y \$500.000. Antes más o menos a principio del año Industria Ecológica de Reciclaje nos hacía pagos grandes, es decir, facturas completas en efectivo. (...) Preguntado. El transporte [de la mercancía] lo hacen en vehículos propios o tienen que conseguir transporte? Contestado. La mayoría de los viajes lo hacemos en vehículos propios, pero también pagamos fletes. Preguntado. Cómo está conformada la parte administrativa y bodega de la sociedad Gover? Contestado. Hay 13 empleados directos, hay 3 por prestación de servicios y una pasante del SENA. (...) Preguntado. Los conductores que transportan el material están vinculados con la sociedad Reciclaje Gover SAS? Contestado. Sí, son empleados de la empresa (...). Preguntado. Con qué frecuencia le venden a Industria Ecológica de Reciclaje en el año 2012? Contestado. Más o menos como 6 o 7 viajes mensuales. Por producto: periódico \$8.327.000 y en archivo 593.000.000 sin IVA. (...)

También se destaca que la representante legal de la Reciclaje Gover SAS, en escrito dirigido a la DIAN el 24 de mayo de 2012, informó que tenía una relación comercial con la empresa demandante, a través de la cual vendía material reciclable desde su agencia ubicada en La Unión, mercancía que no era almacenada en la bodega que tenía en Cúcuta. Que Industria Ecológica realizó pagos en consignaciones a la cuenta del Banco de Occidente y solo en pocas ocasiones pagó en efectivo (f. 654 c 2c). Acompañó con su memorial copia de las facturas de venta, el extracto bancario, el contrato de arrendamiento del local donde opera la empresa y la relación de la nómina de empleados de la compañía (ff. 656 a 693 c 2c).

Sumado a lo anterior, la liquidación oficial acusada da cuenta de que, según Acta



nro. 3, del 26 de septiembre de 2011, la asamblea de Reciclaje Gover SAS aprobó cerrar de la agencia ubicada en Cúcuta y que la agencia y sede administrativa continuaría ubicada en La Unión Valle (f. 765 c 2c).

De acuerdo con las anteriores pruebas, la demandante consideró que los actos acusados omitieron valorar las pruebas pertinentes y conducentes que demostraban la realidad de las transacciones de compra con sus dos proveedoras.

6- Teniendo en cuenta la recapitulación de la actuación administrativa y del acervo probatorio revisado, la Sala analiza lo siguiente:

Se evidencia que los fundamentos probatorios de los actos demandados se afincaron, principalmente, en las visitas que realizó los días 08 de mayo de 2012 y 15 de noviembre de 2012 a las instalaciones de Reciclaje Gover SAS y de Recolectora Sanmartín SAS, respectivamente. Sin embargo, la Administración, con posterioridad, realizó nuevamente visitas a estas dos sociedades y en esas oportunidades se obtuvieron pruebas contables, declaraciones juramentadas y, con base en el principio de inmediatez, se dejó constancia de que el negocio de tales empresas era la comercialización de material reciclable y que las empresas tenían capacidad operativa.

Si bien la bodega que tenía Reciclaje Gover SAS en Cúcuta parecía vacía en el momento de la primera visita que se realizó, es lo cierto que el acta de asamblea nro. 3, del 26 de septiembre de 2012, de esa empresa, da cuenta de que se aprobó la cancelación de esa sede, a efectos de ubicar la agencia y la sede administrativa en la ciudad de La Unión Valle. Adicionalmente, la Sala encuentra que tanto la demandante como la proveedora explicaron que las compras del material reciclado fueron a la agencia de La Unión Valle, así que la visita que hizo la DIAN a la bodega de Cúcuta no sirvió para demostrar la inexistencia de la transacción.

Agréguese que, en la visita atendida por la proveedora en La Unión Valle, se aportaron copias de las facturas de venta de la mercancía con destino a Industria Ecológica de Reciclaje SAS —algunas de las facturas corresponden al 5.º bimestre del 2011— y también se adjuntaron los movimientos de cuentas auxiliares que registraron los pagos de la demandante (ff. 661 a 690 c 2c).

Estas evidencias fueron obtenidas por la propia DIAN en otros expedientes administrativos contra la demandante, de manera que ya eran conocidas por la Administración y al trasladarse a la presente actuación administrativa demandada, restan indicios de simulación de la compra de mercancía y, en cambio, ratifican la realidad de la operación y la procedencia del impuesto descontable declarado por la actora.

Respecto de la transacción de compra con la proveedora Recolectora Sanmartín SAS, en la segunda visita realizada se recaudó suficiente material probatorio para comprobar la realidad de la transacción con la demandante. En esa oportunidad, el funcionario de la demandada fue contundente en reconocer que la proveedora tenía capacidad operativa para vender material reciclado y que hizo transacciones con la sociedad demandante, según constaba en las facturas emitidas.

Por otra parte, la mercancía que adquirió la demandante de las anteriores dos proveedoras fue vendida a Productos Familia S. A. Por medio del Requerimiento



Ordinario nro. 1023822013000020, del 14 de febrero de 2013, la DIAN solicitó a esa sociedad que informara las compras de reciclaje que le hizo a Industria Ecológica durante 5.º bimestre de 2011 (ff. 473 a 475 ca 2b).

En respuesta al anterior acto administrativo, el revisor fiscal de Productos Familia S. A. certificó que la empresa hizo compras a la sociedad demandante, por valor de \$486.032.579, en las cuales se generó un IVA equivalente a la suma de \$72.004.827 y se practicó una retención en la fuente del 50 %, esto es, \$36.002.418. En apoyo de lo anterior, anexó los soportes detallados de dichas operaciones (ff. 477 a 484 ca 2B).

La información de Productos Familia S. A. fue reiterada en la audiencia de pruebas celebrada en la primera instancia, a través de los testimonios de Hugo Alberto Tabares Carmona, contador de la demandante, y de Blanca Gladys Morales Jiménez, empleada de esta (ff. 493 a 497 c 2).

Además, al compararse las facturas emitidas por Industria Ecológica a Productos Familia S. A., junto con las planillas de despacho de la mercancía (ff. 270 a 395 c 2a), se evidencia lo siguiente: (i) que las facturas se acompasan con la información certificada por el revisor fiscal de Productos Familia S. A. (ff. 481 a 483 c 2b) y (ii) que, en el período discutido, la demandante vendió a su cliente 410.630 kilogramos de material reciclable —por valor de \$486.032.579— el cual corresponde a casi el doble de lo que la actora compró a sus dos proveedoras³ (270.656 kg por valor de \$201.085.100).

Lo anterior permite inferir que la totalidad del reciclaje comprado a sus dos proveedoras cuestionadas se vendió a Productos Familia S. A. y el resto de la venta fue del material de reciclaje obtenido de las compras que no fueron rechazadas por la Administración (\$262.260.000).

Agréguese que la DIAN no desvirtuó la contabilidad de la demandante y la certificación que emitió su contador con indicación de los registros, los libros de contabilidad y los soportes de las compras realizadas a las proveedoras Reciclaje Gover SAS y Recolectora Sanmartín SAS (f. 572 ca 2b).

De acuerdo con todo lo analizado, la Sala encuentra que las pruebas que obran en el expediente corroboran la veracidad de las compras que hizo a la actora a sus proveedoras. No prosperan los cargos de apelación.

7- Sin perjuicio de lo anterior, esta corporación revocará la condena en costas impuesta y la fijación de las agencias en derecho a cargo de la demandada, en tanto que no se comprueban en ninguna de las dos instancias (arts. 188 del CPACA, en concordancia con el artículo 365.8 del CGP).

En todo lo demás, se confirmará la sentencia de primera instancia.

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,

³ Ff. 60 a 63 (Recolectora Sanmartín SAS) y 68 a 85 (Reciclaje Gover SAS) ca 2, respectivamente.



Radicado: 17001-23-33-000-2014-00138-01(22128)
Demandante: INDUSTRIA ECOLÓGICA DE RECICLAJE SAS

FALLA

1. **Revocar** la condena en costas y las agencias en derecho a cargo de la DIAN.
En su lugar:

Sin lugar a condena en costas.

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **Reconocer** personería a la abogada Yadira Vargas Roncancio, identificada con cédula de ciudadanía nro. 20.739.182 y TP nro. 122.360 del CSJ, para actuar en representación de la demandada, conforme al poder conferido (f. 667 c 2).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ