



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., cinco (5) de agosto de dos mil veintiuno (2021)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 73001-23-33-000-2013-00453-02 (22105)
Demandante AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN

Temas IVA. Liquidación Oficial de Revisión IVA del II Bimestre del año gravable 2008. Firmeza de la declaración cuando la declaración presenta saldo a favor.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación presentado por la demandante contra la sentencia del 31 de julio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que resolvió (fl.283):

PRIMERO: *NEGAR las pretensiones del medio de control presentado por la SOCIEDAD AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES -DIAN-, conforme a lo indicado en la parte considerativa de esta providencia.*

SEGUNDO: *Condenar en costas de esta instancia a la parte demandante, siempre y cuando se encuentren causadas y probadas. Fíjese como agencias en derecho el valor equivalente a un (1) salario mínimo legal mensual vigente.*

Liquidense de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 23 de mayo de 2008 la actora presentó oportunamente, la declaración de IVA del II bimestre del año gravable 2008, en la que registró un saldo a favor de \$137.123.000, del cual señaló como susceptible de devolución y/o compensación la suma de \$80.958.000.

El mismo 23 de mayo presentó solicitud de devolución de esa suma, que fue resuelta favorablemente por la DIAN Seccional Ibagué mediante Resolución No.164 del 5 de junio de 2008, a través de la cual ordenó devolver la suma de \$80.340.000 y compensó \$618.000.

El 21 de junio de 2011 se expidió el Requerimiento Especial No. 092382011000021, notificado el 23 de junio de 2011, mediante el cual, propuso la DIAN modificar la declaración del IVA del II Bimestre del año gravable 2008, generando un saldo a pagar por valor de \$363.001.000, y una sanción de inexactitud por \$272.611.000, actuación que fue respondida por la parte actora.



El 15 de marzo de 2012 se profirió Liquidación Oficial de Revisión Nro. 092412012000008, notificada el 17 del mismo mes y año, mediante la cual se modificó la declaración privada del IVA del periodo en cuestión, en los términos propuestos en el requerimiento especial. La demandante interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución 900156 del 10 de abril de 2013, notificada el 18 de abril de 2013, confirmando la decisión inicial.

Por su parte, la actora presentó la declaración de renta y complementarios del periodo gravable 2008 oportunamente, el día el 23 de abril de 2009, respecto de la cual, se notificó el 10 de abril de 2010, el Emplazamiento para Corregir 09238010000010 del 8 de abril del mismo año y se notificaron los Autos de Inspección Tributaria 092382009000074 del 24 de noviembre de 2009, el Auto de Inspección contable 092382009000051 del 24 de noviembre de 2009 y el Auto de Inspección Tributaria 09238201100036 del 11 de abril de 2011.

ANTECEDENTES PROCESALES

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), la demandante formuló las siguientes pretensiones (fl.29):

- 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 II (bimestre 2) del año gravable 2008, así: rechazo de \$753.789.000 por ventas realizadas a Comercializadora Internacional, desconocimiento de \$311'099.000 de compras, correspondientes a rechazo de la suma de \$49'776.000 por impuestos descontables, se modifica el total del saldo a favor de \$137'123.000 a un saldo a pagar por \$363'001.000 y se impuso sanción por inexactitud correspondiente al 160% del menor saldo a favor, esto es la suma de \$272'611.000:*
 - 1.1.1. *La Liquidación Oficial de Revisión No. 092412012000008 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. 900156 del 10 de abril de 2013, de la DIAN, expedida por la Subdirección de Gestión 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 II (bimestre 2) 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”.*

Con ese propósito invocó, como normas violadas, los siguientes artículos: 705-1, 730, 742, 743 y 745 del Estatuto Tributario, y 84 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de violación a esas normas, se resume así: (fls.32-36):

1. Firmeza de la declaración de IVA 2º bimestre de 2008 en virtud de la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2008

Explica que la declaración del impuesto sobre la renta del año 2008, en la que se determinó un impuesto neto de renta de \$55.506.000, fue presentada el 23 de abril



de 2009 y que la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007, en la que se determinó un impuesto neto de renta de \$45.122.000, fue presentada el 21 de abril de 2008.

Que en la declaración de renta del año gravable 2008 tuvo un incremento del 23,013%, respecto del impuesto neto de renta del año gravable 2007, y como la inflación en 2008 fue del 7,67%, cumplía con el supuesto del inciso 2º del párrafo 3º del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, (beneficio de auditoría) para que la declaración de renta quedara en firme en doce meses, esto es, el 23 de mayo de 2010 (sic). Sin embargo, el 8 de abril de 2010 se notificó emplazamiento para corregir, lo que conforme con lo previsto en el referido artículo hace que la declaración vuelva al término de firmeza general.

Señala que no obstante lo anterior, la Administración considera que la notificación de los dos autos de inspección tributaria respecto de la declaración de renta, uno del 25 de noviembre de 2009 y el otro del 8 de abril de 2010 (sic), suspendieron el término para la expedición del requerimiento especial 3 meses más, quedando la declaración en firme el 24 de agosto de 2011.

Sostiene que la declaración de renta del año 2008 quedó en firme el 23 de mayo de 2011 por las siguientes razones: *i)* Para que la inspección tributaria interrumpa el término de firmeza de la declaración, debe ocuparse específicamente del análisis del periodo gravable, situación que no ocurrió en este caso porque el requerimiento especial se fundamentó en hallazgos de la investigación adelantada por el IVA 5º periodo del año 2007 *ii)* Revisadas las actas y el contenido de las inspecciones tributarias realizadas en los años 2010 y 2011 respecto del impuesto sobre la renta del período gravable 2008, se encontró que las pruebas aducidas en el requerimiento especial para proponer la modificación de la liquidación privada, obedecen a una inspección contable, la cual no era susceptible de suspender el término de firmeza de la declaración.

Que conforme con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el término de firmeza de la declaración del IVA por el II bimestre del año gravable 2008 es el mismo de la declaración de renta del año 2008, motivo por el cual el requerimiento especial no tiene la posibilidad de interrumpir un término ya caducado.

2. Configuración de proveedor ficticio y operaciones irreales

Señala que las inconsistencias a partir de las cuales la DIAN calificó a la empresa VG COMERCIAL EU como proveedor ficticio, ponen de presente el incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios y contables de esa empresa, que en nada afectan la realidad de las operaciones de compra de materia prima que realizó Agroindustrial del Tolima S.A.

Estima que las aparentes irregularidades encontradas en la contabilidad de Agroindustrial no son ciertas, obedecen a problemas de liquidez y al reflejo de los negocios jurídicos celebrados entre los proveedores y personas relacionadas con la demandante, que nunca fueron ocultadas y de las que se entregó prueba a los funcionarios de la DIAN. Así mismo, dice que se desconoció el acuerdo de pago suscrito el 4 de enero de 2010 entre Agroindustrial y VG Comercial, y los soportes que acreditan su cumplimiento cabal, lo cual refleja la realidad de las operaciones y de las compras realizadas.



Que 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.

3. Certificados al proveedor (CP) expedidos por la sociedad Comercializadora Internacional Canditol S.A.

Cuestiona que se hayan determinado como inexistentes los certificados al proveedor (CP) expedidos por la Comercializadora Internacional Canditol S.A., con base en los cuales presentó solicitud de devolución, por obrar de manera manual y no estar incluidos en los Servicios Informáticos de esa entidad. Que esa situación nada tiene que ver con Agroindustrial del Tolima; que lo único que pone de presente ese hecho, es el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios por parte de esa Comercializadora, mas no de la empresa Agroindustrial.

No hizo reproche alguno con relación a la sanción por inexactitud.

Oposición a la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la actora para lo cual, sustentada en los argumentos que se resumen a continuación: (fls.166-184):

1. Firmeza de la declaración de IVA del II Bimestre del año gravable 2008, en virtud de la firmeza de la declaración de renta ese mismo año

Señala que el inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario que, extendía el beneficio de auditoría en renta a las declaraciones de IVA y de retención en la fuente del mismo período gravable, fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003. Por tanto, no es posible aplicar el término especial de firmeza de la declaración de renta del año gravable 2008 a la declaración del IVA del 2º bimestre de ese año. Que para determinar la firmeza de las declaraciones de IVA y Retención en la fuente, deben aplicarse los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, que son normas de carácter general, anteriores al inciso 2º del artículo 689-1.

Aduce que la declaración de renta del año 2008 quedó en firme el 24 de agosto de 2011, y no el 23 de mayo de 2011 como lo afirmó la actora, toda vez que el artículo 706 del Estatuto Tributario señala que el término para notificar el requerimiento especial se suspenderá *i)* cuando se practique inspección tributaria, por tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete, y *ii)* durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

Así, el 10 de abril de 2010 se notificó el emplazamiento para corregir, es decir, antes de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración de renta del año 2008, que vencían el 23 de abril de 2010. Con lo cual desapareció el beneficio de auditoría, por lo tanto, esa declaración quedaría en firme el 24 de abril de 2011.

Pero, como el 12 de abril de 2011 se notificó auto que decretó inspección tributaria respecto de la declaración de renta, significa que el plazo para notificar el requerimiento especial se suspendió entre el 24 de abril y hasta el 24 de julio de



2011, y por virtud de la notificación del emplazamiento para corregir, un mes más, hasta el 24 de agosto de esa anualidad, y el 14 de junio de 2011 se notificó el requerimiento especial de la declaración del impuesto a la renta del año gravable 2008.

En ese orden, dijo que la declaración del IVA por el II Bimestre del año gravable 2008, al igual que la de renta, quedaba en firme el 24 de agosto de 2011, y que el 23 de junio de 2011, se notificó el requerimiento especial respecto de la declaración privada del IVA el periodo en discusión, es decir, antes de quedar en firme.

Que de acuerdo con el material probatorio, la actuación administrativa realizada por la DIAN es procedente y no viola el derecho fundamental al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

Finalmente mencionó que, la declaración de renta del año 2008 fue objeto de discusión ante la jurisdicción contenciosa administrativa¹ quien confirmó la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre la renta, decisión contra la cual no se presentó recurso de apelación por parte de la actora.

2. Configuración de proveedor ficticio y operaciones irreales

Anotó que el desconocimiento de compras a la empresa VG COMERCIAL EU, no obedeció a que se le hubiera declarado proveedor ficticio, como lo afirmó la actora, sino por tratarse de operaciones comerciales irreales.

Que resultado del análisis de la prueba recopilada en la actuación administrativa se estableció que las operaciones de compra a ese proveedor en el segundo bimestre del año 2008, correspondían a transacciones simuladas o compras ficticias por valor de \$311.099.180, en consecuencia procedía el rechazo del impuesto descontable solicitado por valor de \$49.775.869. Que la determinación de rechazar compras y el descontable, fue resultado de la valoración de las pruebas que legalmente se acopiaron, derivadas de requerimientos ordinarios, de inspección tributaria respecto de la declaración del impuesto sobre las ventas finalizada el 16 de junio de 2011, del traslado de pruebas de otros procesos del contribuyente por temas similares, de las declaraciones del representante legal de la empresa VG COMERCIAL EU, y cruce de cuentas, entre otras.

3. Inexistencia de los certificados al proveedor CP expedidos por la sociedad Comercializadora Internacional Canditol S.A.

Explicó que, durante el bimestre en estudio, la demandante percibió ingresos señalados como exportaciones en cuantía de \$753.788.824, representados en las facturas de venta 08888 por \$367.963.200 y 08896 por \$285.825.624, expedidas por esa comercializadora, por lo que le fueron expedidos certificados al proveedor (CP) en forma manual, los cuales no pudieron ser verificados por la Administración.

Lo anterior porque, no obstante encontrarse la CI Canditol inscrita con Resolución Nro. 2579 del 16 de diciembre de 2004, al solicitar a la Subdirección de Tecnología de Información y Telecomunicaciones la correspondiente verificación, tal dependencia informó que los mismos no se encontraban en las bases de datos. Por

¹ Radicado 73001-23-33-004-2014-0014-00 Tribunal Administrativo del Tolima.



tanto, los CP fueron considerados como inexistentes, comprobándose así que, las transacciones de venta por la suma de \$753.788.824 no tenían el carácter de exentas. Lo que implicó su reclasificación en el renglón correspondiente, a ingresos brutos por operaciones gravadas.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Tolima negó las pretensiones de la demanda, y condenó en costas y agencias en derecho en las condiciones anotadas (fls.267-283), con fundamento en los siguientes planteamientos:

En lo relacionado con la firmeza de la declaración del IVA del II bimestre del año gravable 2008, dijo que el término para que quede en firme es el mismo previsto para la declaración de renta, respecto de los periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

En relación a la firmeza de la declaración de renta correspondiente al año gravable 2008, estableció que la actora presentó declaración el 23 de abril de 2009 y el vencimiento para hacerlo era el 24 de abril de 2009. Significa que la presentó en forma oportuna y el pago lo realizó dentro de los plazos fijados por el gobierno nacional, por eso, en principio, quedaría en firme el 24 de abril de 2011, y que la administración tenía hasta esa fecha para notificar el requerimiento especial.

Sin embargo, constató que el 10 de abril de 2010 se notificó emplazamiento para corregir, en virtud del cual se suspendió el término para emitir el requerimiento especial por un mes, esto es hasta el 24 de mayo de 2011, pero como el 12 de abril de 2011 se notificó auto que decretó inspección tributaria, se suspendió el término por 3 meses más. En consecuencia, la declaración de renta del año 2008 quedaba en firme el 24 de agosto de 2011. Término dentro del cual la DIAN notificó el requerimiento especial sobre el impuesto de renta, el 14 de junio de 2011.

Finalmente, y luego de citar el artículo 779 del Estatuto Tributario y jurisprudencia sobre el tema, precisó que el objeto y finalidad de la inspección tributaria como medio probatorio es amplio y, por lo tanto, puede incluir dentro de las tareas de verificación una inspección contable, así como también la declaración de terceros, cruce de cuentas, entre otros. Por lo cual, estimó que no tiene fundamento el argumento de la demandante, en el sentido que las inspecciones tributarias practicadas en los años 2010 y 2011 (en relación con el impuesto sobre la renta del período gravable 2008) obedecieron más bien a inspecciones contables y que no tenían la virtud de suspender los términos para notificar el requerimiento especial.

Precisado lo anterior, anotó que la autoridad tributaria tenía hasta el 24 de agosto de 2011 para notificar el requerimiento especial, respecto de la declaración del IVA por el II Bimestre del año gravable 2008 y que la administración notificó el requerimiento el 23 de junio de 2011, *“en consecuencia puede colegirse que para esa fecha no se encontraba en firme la declaración del IVA, en tanto no había quedado en firme la declaración de renta de ese mismo periodo”*. Motivo por el cual la autoridad tributaria se hallaba facultada para modificar la liquidación privada del IVA presentada por el contribuyente. Además estableció que contrario a lo afirmado por la demandante, las inspecciones tributarias practicadas dentro de la investigación, se ocuparon de investigar operaciones realizadas por el contribuyente durante el año 2008.



Por eso, negó el cargo relacionado con la firmeza de la declaración del IVA del bimestre objeto de controversia.

Tampoco aceptó el cargo relacionado con la configuración de proveedor ficticio y operaciones irreales, porque señaló que, de la valoración de las pruebas decretadas, practicadas e incorporadas en la actuación administrativa se evidencian inconsistencias relacionadas con esas operaciones². Que esas inconsistencias repercuten en la veracidad de las operaciones comerciales que alega la sociedad Agroindustrial del Tolima S.A., a título de costo, toda vez que no se ven reflejadas en la contabilidad, ni en los demás documentos del supuesto proveedor VG COMERCIAL EU. Falencias que no fueron desvirtuadas por la demandante. Por tanto, encontró procedente el desconocimiento de los impuestos descontables y la imposición de la sanción de inexactitud.

Negó también el cargo atinente a los certificados al proveedor CP expedidos por la sociedad Comercializadora Internacional Canditol S.A., al establecer que para efectos legales esos CP *-que respaldan las facturas de las ventas de la actora a esa comercializadora-* no deben ser manuales, sino incluidos en los servicios informáticos electrónicos de la DIAN. Y esto no lo hizo la comercializadora. Por lo tanto, precisó que, los CP manuales expedidos por esa comercializadora a la actora para respaldar las facturas de venta 08888 por \$367.963.200 y 08896 por \$285.825.62 se consideran inexistentes y que en consecuencia, esas operaciones constituyen en realidad ventas dentro del territorio nacional, que no están exentas de IVA.

Por último, advirtió que, en casos similares al presente el Tribunal ha despachado desfavorablemente las pretensiones de la sociedad Agroindustrial del Tolima S.A., al considerar que la modificación a la liquidación privada por parte de la DIAN no fue caprichosa sino sustentada en pruebas que desvirtúan lo afirmado en las declaraciones, tal es el caso de las declaraciones del IVA Bimestre IV y V del año 2008, decididas mediante sentencias del 18 de marzo y 15 de diciembre de 2014, expedientes 2013-00455-00 y 2013-00282-00.

Recurso de apelación

La demandante apeló el fallo del Tribunal, para que se revoque y en su lugar se acceda a las pretensiones de la demanda (fls.290-294).

Como sustento expuso los mismos puntos de inconformidad de la demanda, estos son: i) *la firmeza de la declaración de IVA 2º bimestre de 2008*, ii) *configuración de proveedor ficticio y operaciones irreales* y iii) *inexistencia de los certificados al proveedor CP expedidos por la sociedad Comercializadora Internacional Canditol S.A*, sustentados en los mismos argumentos expuestos en su demanda, razón por la cual no se vuelven a reseñar.

Alegatos de conclusión

La parte demandante, no presentó alegatos.

² En las páginas 25 y 26 del fallo destacó las inconsistencias (frente y reverso fl.279 cp).



La parte demandada, solicitó confirmar el fallo del Tribunal. En términos generales, reiteró lo expuesto en la contestación (fls.328-329).

Concepto del Ministerio Público

Solicitó confirmar el fallo apelado (fls.330-334), porque i) la declaración del IVA del 2º bimestre del año 2008 quedaba en firme el 24 de agosto de 2011 y el requerimiento especial se notificó antes de esa fecha, toda vez que se notificó el 23 de junio del 2011; ii) la demandante no allegó elementos de juicio para probar la realidad de las compras a la empresa VG COMERCIAL EU, por lo que procedía su rechazo y en consecuencia el de descontable pretendido.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De manera preliminar se advierte que mediante providencia del 4 de abril de 2019 se declaró fundado el impedimento manifestado por el consejero Julio Roberto Piza Rodríguez para conocer de este caso (fl.386).

Preliminarmente se había desintegrado el Quórum, por lo que la Sala sorteo conjuez mediante acta del diecisiete (17) de junio dos mil veintiuno (2021), correspondiéndole a la doctora Cecilia Montero Rodríguez.

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 II Bimestre del año gravable 2008.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe verificar si operó la firmeza de la declaración de IVA del II Bimestre del año gravable 2008. En caso de ser negativa la respuesta, la Sala deberá estudiar i) la procedencia del rechazo de las compras y en consecuencia de los correspondientes impuestos descontables, en las operaciones efectuadas con el proveedor VG Comercial EU, y ii) la procedencia de la adición del impuesto sobre las ventas en las ventas efectuadas a la sociedad Comercializadora Internacional Canditol S.A, por las que le habían expedido certificados de proveedor (CP).

1. Firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas

Como contexto, debe señalarse que la Ley 223 de 1995, con la finalidad que la autoridad tributaria pudiera efectuar una integral determinación de los tributos, unificó el término de firmeza de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente, con la firmeza de la declaración de renta del correspondiente período gravable.

Es así, como, el artículo 705-1, del Estatuto Tributario desde diciembre del año 1995 determina que, los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, a que se refieren los artículos 705 y 714 *ibídem*, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Conforme con los artículos 705 y 714 a los que remite esta disposición, según el texto vigente para la época del *sub lite*, la declaración de renta quedaba en firme si



no se notificaba requerimiento especial dentro de los dos (2) años siguientes a: *i)* el vencimiento del plazo para declarar (si son oportunas) o *ii)* la presentación de las declaraciones (si son extemporáneas) o *iii)* haberse presentado solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración.

En consecuencia, para determinar si la declaración de IVA del II Bimestre del año gravable 2008 se encontraba en firme al momento en que se notificó el requerimiento especial, es menester determinar el término de firmeza de la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008.

Previo a este análisis debe advertir la Sala que modificará el criterio precedente respecto de computar de manera independiente la firmeza de las declaraciones del impuesto sobre las ventas que tengan saldo a favor y sea solicitado, cuando la declaración del impuesto sobre la renta no genera saldo a favor. En su lugar se computará la firmeza de las declaraciones de IVA y Retención en la fuente junto con la declaración del impuesto sobre la renta del período con el cual coincidan, sin excepción.

Con relación al cambio de precedente judicial, esta Corporación ha señalado que en ejercicio de su autonomía las autoridades judiciales pueden apartarse del precedente judicial, incluso del propio, cuando se expongan de forma expresa los argumentos y razones que sirvieron de fundamento para adoptar dicha determinación. (Radicado 11001-03-15-000-2016-00380-00(AC). Sentencia del 11 de mayo de 2016, MP Jorge Octavio Ramírez).

En el mismo sentido, en Sentencia de Unificación SU406/16, la Corte Constitucional se refirió al cambio de precedente en el sentido de reconocer la posibilidad para los órganos de cierre de cambiar o modificar un precedente bajo una estricta exigencia argumentativa en tanto no reconocer esa posibilidad equivaldría a darle a sus fallos o al derecho mismo una inmutabilidad contraria a su naturaleza social, así:

“La vinculación al precedente judicial a la luz de los principios comentados, no significa, sin embargo, una inmutabilidad del derecho aplicable a partir de la interpretación fijada por la jurisprudencia. Ello equivaldría a reconocerle al Derecho una característica petrificante que le resulta ajena en cuanto a ciencia social. En sentido contrario, la aplicación judicial de la ley es el escenario ideal para que el ordenamiento jurídico pueda responder a los distintos cambios normativos y sociales.

En consecuencia, esta Corporación ha definido que, ante ciertas circunstancias específicas y bajo una estricta exigencia argumentativa, es posible que se modifiquen las reglas fijadas en los precedentes jurisprudenciales. Así las cosas, tales exigencias permiten, a su vez, reforzar los mismos principios de igualdad, buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima, en la medida en que impiden que el precedente judicial se convierta en una materia discrecional.

En estos términos, la hermenéutica constitucional ha señalado que resulta posible, por parte de los órganos de cierre, cambiar el precedente aplicable, siempre y cuando se cumpla con la carga argumentativa de demostrar las razones que justifican dicho cambio.”



En cumplimiento de lo anterior, la Sala procede a explicar las razones que motivan su rectificación y aclara la que en adelante será su posición.

Para la Sala, la norma especial y posterior aplicable en el caso concreto es el artículo 705-1 del Estatuto Tributario que dispone lo siguiente:

“Artículo 705-1. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.- Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.”

Hasta antes de la Ley 223 de 1995 que introdujo el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, la norma sobre la firmeza de las declaraciones preveía un término autónomo para cada declaración, que se computaba desde el vencimiento del plazo para declarar o desde su presentación cuando la declaración era extemporánea o desde la solicitud de devolución cuando la declaración presentaba un saldo a favor³.

Sin embargo, el legislador del año 1995 consideró que era necesario modificar el alcance de la disposición para unificar la firmeza de las declaraciones de renta, IVA y retención en la fuente al término de la declaración del impuesto de renta, tal como se observa en la ponencia para primer debate del proyecto de ley 026 Cámara, que se convirtió en la Ley 223 de 1995, así:

“De conformidad con la legislación vigente, el término para proferir el requerimiento especial tanto en renta, como en ventas y retención en la fuente, es de dos años contados a partir de la fecha en que vence el plazo para presentar la correspondiente declaración.

Este artículo nuevo busca que los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, sean los mismos que corresponden a la declaración de renta”⁴

Es decir, que el artículo 705-1 del Estatuto Tributario se introdujo en nuestro ordenamiento con el fin de unificar el término de fiscalización de la declaración de renta con el de las declaraciones de IVA y retención en la fuente del mismo período gravable sin consagrar excepción alguna, constituyéndose así en la norma especial, posterior en el tiempo y en consecuencia de prevalente aplicación respecto de la regla de firmeza de carácter general prevista en los artículos 705 y 714 *ibídem*.

Muy relevante destacar, para el caso concreto, que lo anterior no fue discutido por la parte actora, por el contrario, tanto este extremo, como su contraparte y el Tribunal, coinciden en señalar que el término de firmeza de la declaración de IVA del segundo bimestre de 2008 corría a la par con el término de firmeza de la declaración de renta del período gravable 2008.

Si bien preliminarmente el actor aludió a que su declaración habría podido acceder al beneficio de auditoría (que comporta un término especial de firmeza), esto quedó descartado en virtud de la notificación de un emplazamiento para corregir antes de

³ El término general de firmeza fue ampliado a 3 años por el artículo 276 de la Ley 1819 de 2016, pero se mantiene la estructura general del artículo 705 del Estatuto Tributario.

⁴ Cita realizada por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de junio de 2006, Expediente 15064, CP: María Inés Ortiz Barbosa.



que transcurriera el término para que operara el beneficio, amén de que el beneficio de auditoría, tampoco era extensivo a las declaraciones de IVA ni de retención en la fuente.

Lo que si debe considerarse es que el término previsto para la notificación del requerimiento especial puede suspenderse, por las razones y en las condiciones previstas en el artículo 706 ibídem, así:

“El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguientes a la notificación del emplazamiento para corregir.”

Efectuadas estas precisiones observa la Sala que, en el proceso se encuentran acreditados los siguientes hechos respecto de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008:

- El 23 de abril de 2009, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.
- El 10 de abril de 2010, la DIAN notificó el emplazamiento para corregir 092382201000010 del 8 de abril, respecto de la citada declaración⁵.
- Con fechas 24 de noviembre de 2009 y del 11 de abril de 2011, se decretó inspección tributaria de oficio, mediante autos 092382009000074 y 092382009000051, respectivamente, para investigar esta declaración.
- Con fecha 14 de junio de 2011, notificó la Administración el requerimiento especial mediante el cual propone modificar la declaración de Renta 2008.

Se tiene de lo anterior que, el contribuyente presentó oportunamente la declaración de renta del año gravable 2008, el 23 de abril de 2009, comoquiera que el vencimiento del plazo para declarar fue el día 24 de abril de la misma anualidad, conforme con el NIT 800.044.661.

Bajo este supuesto y siguiendo las reglas del artículo 714 del Estatuto Tributario, la firmeza de la declaración de Renta y Complementarios, sería el 24 de abril de 2011.

Para el actor la declaración al acogerse el beneficio de auditoría, quedaría en firme dentro de los doce (12) meses siguientes a su presentación, esto es el 23 de abril de 2010.

Sin embargo, como el 8 de abril de 2010 se profirió el emplazamiento para corregir número 092382201000010, notificado el 10 de abril de la misma anualidad, el beneficio de auditoría no operó y el término para notificar el requerimiento especial

⁵ Folios 618-630 c.a. 4 Renta.



bajo la regla de firmeza general de dos (2) años, se prorrogó por un mes, hasta el 24 de mayo de 2011, esto computado desde la fecha del vencimiento para declarar (24 de abril de 2009).

Adicionalmente, en virtud de la notificación del auto de inspección tributaria No. 092382009000051 del 11 de abril de 2011, efectuada el 12 de abril, el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres (3) meses, desplazándose así el término de firmeza de la declaración de renta de 2008, para el día 24 de agosto de 2011.

Así, siguiendo el mandato del artículo 705-1, la firmeza de las declaraciones del impuesto sobre las ventas, cuyos períodos coincidieran con el año gravable 2008, entre ellas la del II bimestre que nos ocupa, operaba igualmente el 24 de agosto de 2011.

Como se encuentra demostrado que a la sociedad actora, le fue notificado requerimiento especial, respecto de la declaración de IVA del II bimestre de 2008, el 23 de junio de esa misma anualidad, encuentra la Sala que tal actuación se surtió dentro del término que corresponde, antes de que operara la firmeza de la declaración de IVA.

Ahora bien, la parte actora alega que para que la inspección tributaria tuviera la virtud de suspender el término debía ocuparse específicamente del análisis de periodo gravable 2008, lo cual considera no fue así, habida cuenta de un traslado de pruebas y adicionalmente argumenta que, revisadas las actas de las inspecciones tributarias, en su opinión, obedecen a una verdadera inspección contable que no da lugar a la suspensión del término de firmeza.

Sobre este particular, advierte la Sala que, conforme con las pruebas obrantes en el proceso en la investigación por el impuesto de renta año gravable 2008 adelantada contra la demandante se expidió el Auto de Inspección Tributaria Nro. 092382009000074 del 24 de noviembre de 2009, notificado el 25 de noviembre de 2009 (fl.58 c.a Renta 1); Auto de Inspección Contable Nro. 092382009000051 del 24 de noviembre de 2009, notificado el 25 de noviembre de 2009 (fl.59 c.a Renta 1) y Auto de Inspección Tributaria Nro. 092382011000036 del 11 de abril de 2011, notificado el 12 de abril de 2011 (fls.984-985 c.a Renta 5).

Así también, consta en el expediente el acta de inspección tributaria de renta año 2008, suscrita el 31 de mayo de 2011 (fls.1118-1134 c.a. Renta 6), la cual da cuenta de que el día 10 de marzo de 2010 se profirió el Auto Comisorio No.01.09.201.238-0078 mediante el cual se facultaron funcionarios de la División de Gestión de Fiscalización para verificar la exactitud de las declaraciones tributarias del impuesto sobre la renta y ventas de los años gravables 2007, 2008 y 2009. Igualmente consta que, mediante auto de traslado de pruebas del 16 de diciembre de 2010 se incorporaron al proceso documentos que reposaban en el expediente PD-2008-2009-1883 relacionados con la investigación adelantada por el impuesto sobre las ventas, año gravable 2008. Así también que, mediante autos de traslados de pruebas del 3 de febrero y del 15 de febrero de 2011 se incorporaron al expediente documentos relacionados con investigaciones adelantadas al mismo contribuyente por el impuesto sobre las ventas año gravable 2008 y 2009 e impuesto sobre la renta año gravable 2009.



También se encuentra acreditado que la Administración adelantó diversas pruebas en desarrollo de la inspección tributaria sobre la declaración del impuesto sobre renta del período gravable 2008, como cruces de información, recepción de testimonios, prueba documental, verificación de soportes y registros contables, entre otros.

Lo anterior permite aclarar que, la referencia a otros períodos gravables que para la parte actora significa que no se circunscribió al año gravable 2008, corresponde a un traslado de pruebas que fue ordenado dentro del proceso, por tratarse de aspectos similares a los observados, de hallazgos que podían incidir en la investigación, lo cual no significa que no se hubieran adelantado las verificaciones y revisiones pertinentes respecto del período gravable investigado.

Ahora, en atención a la afirmación de la actora en el sentido que la inspección tributaria fue en realidad una inspección contable, advierte la Sala que en la actuación adelantada por la Administración, se decretó inspección tributaria y contable, teniendo solo la primera, la virtualidad de suspender el término de firmeza, como ocurrió en el *sub judice*. Sin embargo, debe precisarse que aún si no se hubiera decretado inspección contable, la Administración podía válidamente hacer verificaciones contables dentro de la inspección tributaria, habida cuenta de que su alcance es de muy amplio espectro. Es así, como en desarrollo de la misma puede hacerse uso de distintos medios probatorios, siempre que sean idóneos y pertinentes respecto de la investigación desarrollada.

Entonces, no puede afirmarse que por el hecho de revisar algunos aspectos contables en desarrollo de una inspección tributaria se modifique su naturaleza y en consecuencia la misma pueda tenerse como no practicada. Sobre el particular esta Sala ha dicho que *“aunque la inspección contable y la tributaria persiguen la misma finalidad (E.T., art. 779), se diferencian en cuanto al objeto sobre el cual recae la prueba. La inspección contable recae exclusivamente en la información contable del contribuyente o de un tercero, mientras que la inspección tributaria puede recaer sobre cualquier otro elemento o factor que conduzca a la certeza. Por ello, en la inspección tributaria se pueden acudir o decretar otros tipos de pruebas, como testimonios, cruces de información, etc. Es un medio probatorio amplio, en cuanto permite el recaudo de otros elementos de juicio, **incluidos los contables y por ello también se deben exhibir los libros si así lo exige la administración.**”*⁶

De ahí que, contrario a lo que afirma la demandante, para la Sala se encuentra establecido que la Administración efectivamente adelantó inspección tributaria, lo que se corrobora con el Acta del 31 de mayo de 2011, que da cuenta del despliegue probatorio efectuado dentro de la misma en desarrollo de los dos autos de inspección tributaria e inspección contable, como verificación de información y registros contables, requerimientos de información tanto a la sociedad actora como a terceros, análisis documental, entre otros.

Ahora, respecto de la manifestación efectuada por la parte actora en el sentido de que se profirieron dos autos de inspección tributaria por el impuesto sobre la renta año gravable 2008, verificado el cómputo efectuado por la Administración se evidencia que en el mismo solo fue considerada una suspensión del término de firmeza por tres (3) meses, como correspondía.

⁶ Sentencia del 30 de agosto de 2007 (Exp. 14684 CP. Héctor J. Romero Díaz.



Todo lo anterior confirma que el Requerimiento Especial Nro. 092382011000021 del 21 de junio de 2011, fue oportunamente expedido, por lo que estaba llamado a surtir los correspondientes efectos.

Por tanto, no prospera el cargo de apelación.

Superado el tema procedimental, entrara la Sala a revisar los aspectos de fondo que determinaron el mayor impuesto.

2. En relación al cargo de configuración de proveedor ficticio y operaciones irreales.

Si bien en los términos del artículo 746 del ET, las declaraciones privadas gozan de la presunción de veracidad, acorde con la cual, se consideran ciertos los hechos consignados en ellas, esto no significa que el contribuyente se releve de demostrar su realidad, en el evento que sea requerido para hacerlo o que se presenten circunstancias que desacrediten la información allí contenida.

Debe advertir la Sala que si bien la factura es la prueba documental idónea para la procedencia de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, artículo 771-2 del Estatuto Tributario, eso no impide que la Administración ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la operación. Por ende, si en ejercicio de esa facultad determina la inexistencia de las operaciones, aun cuando las mismas se encuentren acreditadas con facturas o documentos equivalentes, estaría legitimada para rechazarlas.

La realidad de la operación debe ser privilegiada sobre el soporte de la operación, de manera que prevalezca la verdad real sobre la formal. De manera que aún cuando la operación se encuentra soportada en los documentos idóneos, puede derivarse un rechazo, en la medida que la operación sea inexistente. Esta Sala se ha pronunciado sobre este tema, así⁷:

Así las cosas, al analizar en conjunto todas las pruebas, la Sala considera que dicho acervo probatorio le resta credibilidad a las facturas, en tanto desvirtúa la operación de compra de chatarra que esos documentos registran.

*Es cierto que las facturas son la prueba idónea en materia de costos e impuestos descontables. Pero de conformidad con el artículo 742 del Estatuto Tributario estos documentos **pueden ser desvirtuados por otros medios probatorios, directos o indirectos, que no estén prohibidos en la ley, como se presentó en este caso con las pruebas documentales y las visitas de verificación practicadas por la Administración.***

Por su parte en sentencia del 31 de mayo de 2018 (Exp. 20813 CP Julio Roberto Piza) esta Sala reconoció que si a través de verificaciones llevadas a cabo por la DIAN se desvirtúa la presunción de la declaración presentada, la carga probatoria quedará asignada al contribuyente, así:

“Para el caso en concreto, la Sala juzga que el despliegue recaudatorio de medios de prueba adelantado por la autoridad de impuestos, fue suficiente para llevar las operaciones cuestionadas a un nivel de duda razonable. En efecto, la administración a través de las verificaciones llevadas a cabo en el marco de las diligencias de cruce arriba indicadas,

⁷ Sentencia del 19 de mayo de 2016, Exp 21185; C.P: Jorge Octavio Ramírez.



desvirtuó la presunción reconocida a la declaración presentada, lo que llevó entonces a que la carga probatoria sobre la existencia de las operaciones declaradas, no se invirtiera sino simplemente quedase asignada al contribuyente.

Bajo esta premisa, opera el artículo 167 del CGP y por lo mismo, la Sala considera que la contabilidad y soportes allegados por parte de la actora, resultan insuficientes para comprobar la existencia de las operaciones debatidas.”

Para el caso, se observa que en el requerimiento especial por IVA del 2º periodo del año 2008 la DIAN advirtió que la empresa actora, presentó solicitud de devolución de los impuestos descontables por operaciones de compra a la sociedad VG COMERCIAL EU -Edgar Alirio Valenzuela Revelo, que de acuerdo con las pruebas obtenidas y la información suministrada durante la investigación, son inexistentes, o simuladas, pudo la Administración constatar lo siguiente:

- Que VG COMERCIAL EU y/o Edgar Alirio Valenzuela Revelo, aunque presentaba varias direcciones en la ciudad de Bogotá, no tenía un establecimiento de comercio. Carecía de la infraestructura necesaria para desarrollar la actividad económica de la magnitud que tenía con la actora, como una bodega de almacenamiento o establecimiento de comercio, como se deriva de declaraciones juramentadas de su propietario y representante legal Edgar Alirio Valenzuela Revelo (fl.805 c.a. 5, y fls.392-397 c.a 2).
- Que VG COMERCIAL EU no presentaba declaraciones tributarias de retenciones en la fuente, impuesto de renta y ventas por los años 2007, 2008, 2009 y 2010 (fl.805 c.a 5 y fls. 238-245 c.a 2).
- Que tal compañía no era reportada en medios electrónicos por las personas de quienes supuestamente había adquirido la mercancía que luego vendía a sus clientes, entre ellos a Agroindustrial del Tolima S.A. (fl.805 c.a5 y fls.338-341 c.a 2).
- Que VG COMERCIAL EU no llevaba contabilidad, no tenía libros de comercio y que nunca los había llevado, según declaración juramentada de su propietario y representante legal Edgar Alirio Valenzuela Revelo (reverso fl.391 c.a 2).
- Conforme con las declaraciones del representante legal de VG COMERCIAL E.U durante los años 2007 y 2008, vendió y facturó aproximadamente a la sociedad Agroindustrial del Tolima S.A., entre dos y dos mil doscientos millones de pesos respectivamente, no obstante, de manera contradictoria dice que su labor es de simple intermediación, por lo cual recibe entre el 2% y el 6%. (Folio 392 – 396 Cdo Antec. Administrativos IV).
- Igualmente dan cuenta las diligencias que el representante legal y propietario de VG COMERCIAL E.U no recuerda sus proveedores.
- Se destaca también que mientras los pagos efectuados por la actora a sus demás proveedores, se encuentran soportados con consignaciones, órdenes de compra, solicitud de cotizaciones, cotizaciones y en algunos casos con el documento de entrada de la mercancía al almacén, para el caso de VG COMERCIAL E.U no se observaron tales soportes.
- Asimismo, ponen de presente las diligencias que el procedimiento de la sociedad actora para efectuar las compras a VG COMERCIAL EU, fue a través del giro de los cheques que realiza a nombre de la persona natural Edgar Alirio Valenzuela Revelo, para ser cobrados por ventanilla, sin ninguna restricción,



pese a que se trata de cuantías en su mayoría superiores a \$20.000.000, los cuales, fueron cobrados por terceros, sin que la firma del endoso de los mismos correspondiera a la de Edgar Alirio Valenzuela Revelo. Terceros de los que obran declaraciones juramentadas en las que afirman no conocer al señor Edgar Alirio Valenzuela Revelo y/o haber tenido relación comercial con la empresa VG COMERCIAL EU (entre ellos, los testimonios de los señores Germán Cadena Garzón y Jhonathan Fernández Ceballos, fls 660,661 y fls.764-766 c.a 4).

Inclusive se evidencia el cobro de cheques por parte de personas que desarrollan oficios de mensajería, a quienes les eran entregados los cheques dentro de la entidad financiera y allí mismo hacían entrega de los recursos.

- También dan cuenta los antecedentes que inclusive, el representante legal de la sociedad Comercializadora Internacional Canditol S.A, Juan Manuel Niño Ballesteros, compañía que expidió los certificados de proveedor (CP) del siguiente cargo de apelación, también intervino en el cobro de cheques, lo cual explicó como un favor personal para el propietario de la sociedad VG COMERCIAL EU.

Para la Sala, estos aspectos que quedaron demostrados dentro de la actuación administrativa, desvirtuaban la presunción de veracidad de la declaración, comoquiera que pusieron de presente la irrealidad de las operaciones de venta.

Conforme lo señaló la Administración, no resulta congruente que un comerciante que realiza ventas de mercancías por cuantías significativas como las efectuadas por la sociedad VG COMERCIAL EU con la actora, no posea un establecimiento de comercio, no lleve contabilidad, no tenga soportes idóneos de las transacciones realizadas, no tenga libros de comercio, no presente declaraciones tributarias, no recuerde a quiénes le compró o quiénes son sus proveedores.

Por eso, aun cuando formalmente las facturas y soportes pudieran cumplir los requisitos previstos en la ley, el conjunto de hechos demostrados por la DIAN les descarta toda credibilidad.

Desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración, correspondía a la sociedad actora demostrar la existencia y veracidad de las operaciones respecto de las cuales reclamaba impuestos descontables, lo cual no hizo.

Se limitó la actora a alegar que las operaciones eran reales, sustentada en un acuerdo de pago privado suscrito el 4 de enero de 2010 con el supuesto proveedor (con posterioridad al período objeto de discusión), documento que no tiene ni la vocación ni la idoneidad para demostrar la realidad de las transacciones cuestionadas.

Finalmente, advierte la Sala que las operaciones con este proveedor VG COMERCIAL EU, ya ha sido objeto de cuestionamiento en oportunidades anteriores, bajo la misma acusación de tratarse de operaciones inexistentes o simuladas por concepto del IVA 5° bimestre de 2007 y 6° bimestre del año 2008, procesos definidos por esta Corporación, mediante sentencias del 7 de mayo de 2015 Exp.20680 CP Martha Teresa Briceño y del 5 de abril de 2018 (Exp. 21752 CP Jorge Octavio Ramírez, respectivamente), confirmando la actuación oficial.



Por todo lo anterior no prospere este cargo de apelación.

3. Operaciones realizadas con la sociedad Comercializadora Internacional Cánditol S.A

Para probar la venta de bienes de exportación, la actora aportó las facturas de venta 08888 y 08896 del 31 de marzo y del 18 de abril de 2008, de máquinas envasadoras a la Comercializadora Internacional Cánditol S.A., por valores de \$367.963.200 y 385.825.624 respectivamente (fls.38 y 41 c.a1), así como los Certificados al Proveedor CP-640, formulario Nro.149, sobre la factura de compra 08888 (fls.39-40 c.a 1), y el CP-640, formulario 174, sobre la factura de compra 08896 (fls.42-43 c.a 1), expedidos por la Comercializadora Internacional Cánditol S.A.

Censura la DIAN que estos certificados, expedidos en forma manual, no pudieron ser verificados porque no se encontraron en la correspondiente base de datos, según confirmación de la Subdirección de Tecnología de Información y Telecomunicaciones de MINTIC, lo cual derivó en su desconocimiento.

Conforme con el artículo 481 literal b) del E.T, son exentos los bienes corporales muebles que se vendan en el país a sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados.

A estos efectos, el Decreto 1740 de 1994, párrafos 1º y 2º del artículo 2º modificado por el Decreto 093 de 2003, señala que se presume que el proveedor efectúa la exportación desde el momento en que la Sociedad de Comercialización recibe las mercancías y expide el Certificado al proveedor -CP, resultando suficiente para la exención prevista en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario.

Si bien consagra la norma anterior una presunción de exportación en virtud de la entrega del CP al vendedor, debe precisarse que, por tratarse de una presunción legal, admite prueba en contrario.

Sobre este tema se ha pronunciado la Sala⁸, así:

“ 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 2 del Decreto 1740 de 1994 no limita la facultad comprobatoria de la Administración.

Por tal razón, aun cuando se pretenda acreditar las transacciones con el certificado al proveedor, si en ejercicio del control de cumplimiento de las obligaciones tributarias la DIAN requiere al contribuyente la comprobación de la realidad de esas operaciones, sin que la misma sea soportada, o aquella recauda pruebas que logran probar su inexistencia, la exención puede ser rechazada.

Lo anterior, independientemente de que sobre el certificado al proveedor recaiga una presunción de la exportación de las mercancías, puesto que al ser de carácter legal, puede ser controvertida por la agencia fiscal.”

Para el caso concreto, señalan los antecedentes que la DIAN solicitó a la Subdirección de Gestión de Tecnología de Información y Telecomunicaciones que

⁸ Sentencia 21762.del 1 de marzo de 2018. CP Jorge Octavio Ramírez



informara sobre los Certificados al Proveedor CP-640, formularios Nros. 174 y 179, que fueron expedidos a Agroindustrial del Tolima S.A por las referidas compras (fl.332 c.a 2), sin embargo, la respuesta fue negativa, habida cuenta de que no aparecía información sobre esos CP en cabeza de la sociedad (fl.342).

Considerado lo anterior, tenía la actora la carga de probar la operación por la cual reclamaba la exención de IVA, pues tal como lo precisó la Sala en la sentencia referenciada: “no puede perderse de vista que el interesado en hacer valer la presunción legal, no está exento de probar el hecho que el legislador señaló como probado (...)”.

Tratándose de una exención, resultaba perentorio demostrar que se cumplían las condiciones previstas en la ley para el efecto, conforme lo ordena el artículo 788 del Estatuto Tributario, así:

“Los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria, cuando para gozar de ésta no resulte suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso o del activo.”

No obstante, la parte actora se limitó a señalar que lo detectado por la DIAN respecto de que los CP no se encontraban en las correspondientes bases de datos, solo ponía de presente el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de la Comercializadora Internacional Canditol S.A., lo que en su sentir, para nada afectaba la realidad de las operaciones realizadas por ella, sin desplegar actividad probatoria alguna dirigida a demostrar la efectiva exportación exigida por el artículo 481 literal b) del Estatuto Tributario, como condición de la exención.

Al margen de ello, llama la atención la inactividad probatoria, cuando, según declaración juramentada del representante legal de la sociedad Comercializadora Internacional Canditol S.A, Juan Manuel Niño Ballesteros, el propietario de la comercializadora internacional era Fernando Aragón Rubio, quien fungía como representante legal principal de la actora (Agroindustrial del Tolima).

Por todo lo expuesto, no prospera el cargo.

Finalmente advierte la Sala respecto de la sanción de inexactitud, que siendo esta consecuencia del mayor impuesto determinado que por esta providencia se confirma, procede a disminuirla al 100% del mayor impuesto, en aplicación del principio de favorabilidad previsto en la ley 1819 de 2016 artículo 288⁹.

En consecuencia la sanción quedará así:

Base sanción	Sanción inexactitud 100%
170.382.000	170.382.000

4. Condena en costas

No se condenará en costas en esta instancia, por no obrar prueba de su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA

⁹ Para el año 2008 no se encontró evidencia que de que el proveedor VG Comercial E.U hubiera sido declarado proveedor ficticio; consultada la página de la DIAN la declaratoria fue efectuada mediante Resolución 900003 del 31 de julio de 2012.



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

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

1. **Modificar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, para declarar la nulidad parcial de los actos demandados: Liquidación Oficial de Revisión No. 092412012000008 del 15 de marzo de 2012 de la División de Gestión de Liquidación y la Resolución 900.156 del 10 de abril de 2013 de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, para modificar la sanción de inexactitud, la cual se fija en la suma de \$170.382.000.
2. Confirmar en lo demás la sentencia apelada, lo que incluye la condena en costas impuesta en primera instancia, decisión que no fue objeto de apelación.
3. Reconocer personería al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, para actuar como apoderado de la DIAN (fl.404).

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente
Aclara el voto

(firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Aclara el voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
CECILIA MONTERO RODRIGUEZ
Conjuez