

SENTENCIA 2012-00442 DE 31 DE MAYO DE 2018

## CONSEJO DE ESTADO

CONTENIDO: LA CARGA PROBATORIA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. SE PRECISA QUE EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS SURTIDOS A INSTANCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS, LA CARGA PROBATORIA ESTÁ PREVISTA EN EL ARTÍCULO 746 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO Y A QUE ESTABLECE QUE LO CONSIGNADO EN LAS DECLARACIONES DE IMPUESTOS SE PRESUME COMO CIERTO, EXCEPTO EN AQUELLOS CASOS DONDE NO SE SOLICITE COMPROBACIÓN ESPECIAL NI LA LEY LO HAYA EXIGIDO. DE OTRA PARTE, EL ARTÍCULO 742 DEL ET PREVÉ UN MANDAMIENTO DIRIGIDO A LA AUTORIDAD, PUES IMPONE QUE SUS DECISIONES HAN DE FUNDARSE EN HECHOS DEBIDAMENTE PROBADOS A TRAVÉS DE LOS MEDIOS RESPECTIVOS. EN ESE SENTIDO, ES DABLE CONCLUIR PRIMA FACIE QUE RECAE SOBRE LA ADMINISTRACIÓN QUIEN A TRAVÉS DE LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN OBLIGACIÓN, LA OBLIGACIÓN DE DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE LA DECLARACIÓN A MODIFICAR. SIN EMBARGO, SE ACLARA QUE LA CARGA PROBATORIA ASIGNADA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO ES ABSOLUTA, PUES UNA VEZ SE ENTIENDE DESVIRTUADA LA PRESUNCIÓN DE LA DECLARACIÓN, EN RAZÓN DEL ARTÍCULO 742 DEL ET, ENTRAN A OPERAR LAS INSTITUCIONES PROBATORIAS DEL ARTÍCULO 167 DEL CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO - CGP, POR LO QUE EN AQUELLOS CASOS EN DONDE MEDIE UN DESPLIEGUE PROBATORIO CUYA VOCACIÓN PERMITA CUESTIONAR LA VERACIDAD DE LOS HECHOS DECLARADOS, EL LLAMADO A COMPROBARLOS ES EL SUJETO PASIVO O DECLARANTE DEL CASO. LO DICHO RESULTA RELEVANTE EN LO QUE RESPECTA A LA PRUEBA DE LOS ASPECTOS NEGATIVOS DE LA BASE IMPONIBLE (COSTOS, GASTOS, IMPUESTOS DESCONTABLES, COMPRAS), EN CUYO CASO, SEGÚN LAS VOCES DEL ARTÍCULO 167 DEL CGP, LA CARGA DE PRUEBA RECAE EN CABEZA DEL SUJETO PASIVO, PUES ES QUIEN LOS INVOCA. A CONTRARIO SENSU, EN AQUELLOS CASOS EN DONDE SE PRETENDA ALTERAR EL ASPECTO POSITIVO DE LA BASE GRAVABLE (ENTIÉNDASE ADICIÓN DE INGRESOS U OPERACIONES SOMETIDOS A TRIBUTACIÓN), LA CARGA SE ASIGNA A LA AUTORIDAD QUIEN DE IGUAL MANERA, SE CONSTITUYE COMO EL SUJETO QUE INVOCA A SU FAVOR LA MODIFICACIÓN DEL CASO.

TEMAS ESPECÍFICOS: OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, DIAN, MEDIOS DE PRUEBA, CONTRIBUYENTE, VALORACIÓN DE LA PRUEBA, CARGA DE LA PRUEBA, CONTRIBUYENTE DECLARANTE, ESTATUTO TRIBUTARIO, IMPUESTO ACREDITABLE, ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, VALOR DEL IMPUESTO

SALA: CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION: CUARTA

PONENTE: PIZA RODRÍGUEZ, JULIO ROBERTO

**Sentencia 2012-00442/20813 de mayo 31 de 2018**

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Rad.: 08001 23 33 000 2012 00442 01

Número interno: 20813

Demandante: C.I. Green Line S.A.S.

Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Tema: IVA 4B 2008

Consejero Ponente:

**Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez**

Bogotá D.C., treinta y uno de mayo de dos mil dieciocho.

**Sentencia segunda instancia**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad C.I. Green Line S.A.S. en contra de la sentencia del 15 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que

decidió:

PRIMERO: Deniéguense las súplicas de la demanda, de conformidad a las razones que antecede.

SEGUNDO: Sin costas.

TERCERO: Notificar personalmente esta decisión a la correspondiente procuraduría judicial delegada ante esta corporación.

(...)

### **Antecedentes de la actuación administrativa**

La sociedad C.I. Green Line S.A.S., presentó declaración de impuesto al valor agregado correspondiente al bimestre 4 del periodo gravable 2008, el día 13 de noviembre de ese año, arrojando un saldo a favor de \$ 139.997.000 (fl. 2 c.a. 1).

Mediante liquidación oficial de revisión 022412011000174, del 12 de septiembre de 2011, la dirección seccional de impuestos de Barranquilla, modificó la declaración presentada desconociendo compras e impuestos descontables, así como, imponiendo sanción de inexactitud (fls. 82 a 93).

El día 2 de noviembre de 2011, la sociedad, interpuso recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión, por lo que, fue proferida la Resolución 900.212 del 4 de octubre de 2012, confirmando el acto impugnado en su integridad (fls. 49 a 80).

### **Antecedentes procesales**

#### **Demanda.**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad C.I. Green Line S.A.S. —en adelante Green Line—, formuló las siguientes pretensiones:

1.1. Declárese la nulidad de la liquidación oficial de revisión 02241201100174 del 10 de octubre de 2011, proferida por la división de gestión de liquidación de la DIAN.

1.2. Declárese la nulidad de la Resolución 900.212 de 4 de octubre de 2012, por medio de la cual se decide un recurso de reconsideración, proferida por el jefe de división de gestión jurídica de la DIAN.

1.3. Como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene el archivo del expediente.

1.4 Que se condene a la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales —DIAN—, a pagar los perjuicios económicos ocasionados a mi poderdante, así mismo a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 2º, 29, 209 y 363 de la Constitución Nacional, 3º, 103, 104 y 138 del Código Contencioso Administrativo, 488, 495, 671, 683, 742, 743, 745, 746, 772 a 777 y 782 del estatuto tributario y 4º, 174, 187, 248, 249 y 250 del Código de Procedimiento Civil. El concepto de la violación planteado se resume así:

#### 1. Violación del principio de espíritu de justicia

Consideró que la DIAN violó el debido proceso y el derecho de defensa con fundamento en los

siguientes argumentos: (i) durante el proceso de gestión tributaria fueron aportados todos los documentos y pruebas tendientes a corroborar la procedencia de los valores declarados y fiscalizados; (ii) las cifras presentadas en la declaración tributaria en discusión, son verídicas y corresponden a la realidad económica de la empresa; y (iii) el acta de inspección contable es nula porque no está suscrita por el representante legal de la contribuyente.

## 2. Violación del régimen probatorio en materia tributaria

Señaló que la administración expidió los actos de determinación oficial del impuesto, con base en indicios de los cuales no se deriva prueba directa que desvirtúe la veracidad de las transacciones económicas celebradas con sus proveedores, desconociendo así lo previsto en el artículo 742 del E.T. Destacó que, los indicios construidos por la DIAN no cumplen con los requisitos y presupuestos allí previstos para fungir como prueba, con fundamento en la sentencia proferida por la Corte Suprema de Justicia (Exp. 053 de 2002).

Por el contrario, adujo haber allegado a la autoridad de impuestos pruebas contables, órdenes de compras, relación de pago y facturas de venta ajustadas a los requisitos legales, que permiten corroborar la existencia de las operaciones económicas sostenidas con los señores Rafael Beleño Bohórquez y Emilio Guillermo Castillo Villanueva.

Afirmó que los artículos 495 y 671 del E.T., establecen un procedimiento previo a seguir por parte de la DIAN, cuando pretenda alegar el desconocimiento de compras e impuestos descontables por la existencia de proveedores ficticios. Argumentó que, el trámite en comento no tomó lugar y por lo mismo, no procede el desconocimiento de los impuestos descontables por las compras realizadas a los citados proveedores.

Mencionó que la no presentación de la información contable por parte de los proveedores respectivos, no constituye prueba suficiente para desestimar la relación comercial existente, pues en su opinión, tal omisión es ajena a su responsabilidad.

Puso de presente, relación detallada de las facturas expedidas por cada proveedor (fls. 21 a 26), discriminando fecha de expedición, orden de entrada, número de la factura, subtotal, IVA generado y el valor a pagar. También se relacionaron los comprobantes de pago discriminados por proveedor, número de cheque —Bancolombia y BBVA— y valor. Afirmó que estas pruebas, se aportaron en sede administrativa.

Por otro lado, advirtió que se cumplieron los requisitos exigidos para la procedencia de los impuestos descontables, en los términos del artículo 488 del E.T.

Recalcó que la autoridad no elevó análisis alguno de cara a desvirtuar lo anterior y en cambio, desconoció las pruebas que para el efecto se allegaron.

Enfatizó en la violación al régimen probatorio en materia tributaria, en la medida que no se otorgó el valor procedente a las pruebas contables aportadas a lo largo del procedimiento de liquidación oficial del impuesto a cargo. Por lo anterior, indicó que la presunción de veracidad predicable del denuncia tributario presentado no se desvirtuó de manera alguna.

## 3. Sanción por inexactitud

Finalmente, en lo relativo a la imposición de la sanción de inexactitud, recalcó su improcedencia pues a la luz de jurisprudencia proferida sobre el tema en sentencia del 15 de julio de 1997 (Exp. 8507) la declaración presentada: i) tiene consignados datos y cifras verdaderas; ii) no refleja maniobras fraudulentas; y iii) no contiene omisiones de ingresos. Similar argumento aludió para efectos de

apartarse de la imposición de la sanción prevista en el artículo 658-1 del E.T., pues a su juicio, no se tipifica la conducta descrita como sancionable en la norma citada.

### **Contestación de la demanda.**

El apoderado de la **DIAN** contestó la demanda en los siguientes términos:

Expresó, que el principio de justicia no se puede invocar cuando los hechos demostrados no permiten reconocer el derecho a descontar impuestos pagados, máxime cuando no está probada eficaz y realmente, la transacción comercial.

Agregó que la veracidad de la contabilidad y de los soportes exhibidos por el contribuyente fue desvirtuada por la administración y consecuencia de ello, es la inexistencia de las operaciones allí reflejadas. En ese sentido, añadió que la parte demandante no aportó prueba diferente a su propia contabilidad de cara a comprobar las operaciones en discusión.

Indicó que la actuación adelantada por la DIAN, dio prevalencia a la verdad material de la operación y no se limitó a considerar la mera verdad formal de la misma, contenida en los documentos y soportes contables allegados al acervo probatorio.

Destacó, de conformidad con pronunciamiento emitido por la Corte Constitucional (Sentencia C-377 del 26 de agosto do 2013), que la mera factura no es suficiente para llevar al convencimiento sobre las operaciones comerciales declaradas por los sujetos pasivos de la obligación tributaria, si las mismas no han sido cotejadas y controvertidas por otros medios de prueba.

De otro lado, se opuso a la tesis esgrimida por la parte actora cuando le resta valor probatorio a los indicios en los que se funda la determinación oficial del impuesto. Adujo que el análisis de las pruebas recaudadas a lo largo del procedimiento adelantado, permite configurar la existencia de fraude fiscal, pues las operaciones declaradas con los proveedores no encontrados nunca tuvieron lugar.

Enfatizó que de los cruces y visitas adelantadas a los Señores Rafael Beleño Bohórquez y Emilio Guillermo Castillo Villanueva, cuyo objetivo fue verificar su actividad económica, domicilio fiscal, flujo de caja, cumplimiento de obligaciones fiscales, pagos realizados por parte de la actora, información contable y financiera e infraestructura para proveer materiales enajenados, resulta evidente la existencia de una cadena de simulación de costos y operaciones falsas.

Aclaró que los proveedores arriba señalados, no residían en las direcciones reportadas en el RUT, ni fue posible ubicarles a través del registro empresarial CIFIN. Añadió que, al revisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias predicables del Señor Emilio Guillermo Castillo, se pudo advertir la no presentación de las declaraciones de IVA pese a que se encontraba obligado a hacerlo por pertenecer al régimen común. Así mismo, advirtió que al constatar su dirección, quien atendió la diligencia dijo que le conocía como auxiliar de conducción y no como negociante.

De igual forma, precisó que fueron verificados los pagos realizados por parte de la demandante a los proveedores en comento y se encontró que los cheques girados eran cobrados por terceros diferentes. De ahí entonces, aseveró la inexistencia de pagos verdaderos por concepto de mercancías enajenadas.

En lo correspondiente a la inobservancia del procedimiento para controvertir operaciones realizadas con terceros calificados como proveedores ficticios, precisó que en este caso no se impuso una sanción al proveedor ficticio o insolvente, sino que se desconocieron compras e impuestos descontables con distinto fundamento jurídico, obedeciendo principalmente a la necesidad de establecer la realidad económica de las operaciones en que se sustenta la declaración respectiva (sentencia del 11 de

noviembre de 1998, expediente 9156; C.P. Carmen Teresa Ortiz).

De otra parte, en lo relativo a la no verificación de los requisitos establecidos en el artículo 488 del E.T., insistió en que el fundamento de las modificaciones propuestas es la inexistencia y simulación de las operaciones.

Agregó que las pruebas practicadas a instancia de la administración desvirtuaron la presunción de veracidad reconocida a la declaración presentada por la actora. Producto de lo anterior, señaló que hubo inversión de la carga probatoria, pues le incumbía probar a la parte demandante la veracidad de las operaciones declaradas.

Finalmente, sostuvo que la imposición de la sanción de inexactitud resulta procedente, ya que se declararon compras e impuestos descontables inexistentes, generándose así un mayor saldo a favor. Calificó la conducta desplegada por la actora como una indebida aplicación del derecho o desconocimiento del mismo, situación que hace inaplicable la causal de exoneración prevista en el artículo 647 del E.T.

Así mismo, aseguró que en los actos administrativos demandados no se impuso la sanción prevista en los artículos 658-1, 659-1 y 660 del E.T. Por el contrario, su definición se condicionó a la decisión que sobre el asunto, pudiese haber tomado el Director Seccional de Impuestos competente.

### **Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

Habida cuenta que la parte actora elevó escrito de demanda, en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, esta última entidad solicitó se declarara la falta de legitimación en la causa por pasiva, toda vez que la llamada a responder en este caso, es la UAE-DIAN, organismo con personería jurídica y con autonomía administrativa y patrimonial.

### **Sentencia apelada.**

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

En primer lugar, declaró probada la excepción de falta de legitimación en la causa incoada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público durante audiencia inicial.

Expresó a renglón seguido, que en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la autoridad de impuestos está facultada para verificar la exactitud de las declaraciones y la existencia de los hechos gravados, con el objeto de determinar la procedencia de las sumas devueltas por medio de acto administrativo.

Analizó el valor probatorio de las pruebas contables allegadas a la administración por la parte demandante, para concluir que no obstante la contabilidad y los soportes manifiestan la realidad de la empresa, no es menos válida la verificación que sobre los datos allí consignados pueda llevar a cabo la DIAN.

Así las cosas, y tras citar apartes de las actas de las visitas realizadas tanto a los proveedores materia de cruce como a la misma parte actora, el *a quo* concluyó que efectivamente se trató de transacciones simuladas, afirmando que en aquellos casos en donde se pretenda controvertir la configuración de simulación de operaciones, la información contable y financiera no resulta ser el medio de prueba idóneo.

Expresó, con base en la jurisprudencia emitida por esta corporación en sentencia del 19 de marzo de 1999 (Exp. 9154; C.P. Julio Enrique Correa Restrepo), que no resulta necesaria la declaración de

proveedor ficticio de que trata el artículo 671 del E.T. para desconocer compras frente a impuestos descontables.

Finalmente, sostuvo que contrario a los demás procesos allí cursados en los que por idéntica causa, las mismas partes se enfrentaron, en el presente, el acta de inspección contable contaba con la firma del representante legal. De esta manera, se hizo necesario estudiar de fondo la controversia planteada.

Por demás, no condenó en costas.

### **Recurso de apelación.**

La demandante interpuso recurso de apelación en contra de la sentencia proferida por el tribunal. Las razones de su inconformidad se resumen a continuación.

Insistió en la vulneración del espíritu de justicia, en la medida que la administración le exigió más de lo impuesto por la misma ley. Materializó su argumento así: i) precisó que al momento de realizar operaciones comerciales, la ley requiere del comprador la obligación de solicitar factura, pero no la de verificar la dirección del proveedor; ii) señaló que se pretende invertir la carga probatoria con meros indicios, cuando la misma en virtud de la ley, recae en cabeza de la DIAN; y iii) afirmó que se quiere calificar la operación como ficticia son haber agotado el procedimiento señalado para el efecto.

De otra parte, y sobre la valoración probatoria de la prueba indiciaria, expresó que el tribunal de primera instancia centró su decisión en indicios no probados. Recabó en la naturaleza del negocio de compra venta de chatarra, para asegurar que las pruebas cuyo fundamento fungieron como óbice para tomar la decisión apelada, no revisten indicios de gravedad.

Agregó que en Colombia no existe industria de chatarra y su fase inicial de comercialización toma lugar con un grupo de personas como vendedores ambulantes y personal dedicado al reciclaje. Por lo anterior, es habitual que los mismos no tengan definido domicilio permanente. Anotó que, la administración fue facilista al tratar de ubicar a los proveedores concernientes, pues no efectuó búsquedas a través de periódicos o edictos. De igual forma, adujo que la entidad competente para definir la inexistencia de una dirección reportada en el RUT es el Instituto Geográfico Agustín Codazzi y no la DIAN.

Advirtió que el *a quo* desconoció el artículo 752 del E.T. al valorar los testimonios practicados por la administración en el marco de las diligencias, pues no se constituyen como las pruebas pertinentes para probar lo pretendido por la DIAN. Sostuvo que el mérito otorgado a la prueba indiciaria, trasgrede el régimen de los artículos 742, 743, 745 y 746 del E.T.

De manera subsiguiente, trajo a colación las pruebas allegadas de su parte a lo largo del procedimiento de gestión y discusión, y cuestiona el obrar de la DIAN quien desconoce algunos gastos pero no los ingresos declarados. Así, a su juicio se vulneran las normas tributarias que consignan que a todo ingreso le es imputable un gasto o compra.

Finalmente, citó de manera textual lo que parece ser pronunciamiento de la administración en el marco de expediente AD 20082009004256 (fl. 215), en el cual y por similares causas, se reconoció a su favor que el hecho de no ubicar al proveedor respectivo sin haber desplegado de manera diligente acciones tendientes a su ubicación, no implica inexistencia de las operaciones con él celebradas.

En suma, solicitó se revoque la decisión proferida en primera instancia y se acceda a las pretensiones de la demanda.

### **Alegatos de conclusión.**

La demandante reiteró lo dicho en el recurso de apelación.

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

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público no rindió concepto.

### **Consideraciones de la Sala**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, le corresponde a la Sala pronunciarse sobre la sentencia de primera instancia que no accedió a las pretensiones de la demandante.

Concretamente, se debate en el plenario sobre: (i) la carga de probar los hechos aducidos en la declaración objeto de debate y la indebida valoración probatoria de los indicios estructurados por la administración, (ii) el desconocimiento de la operación por considerar que se trata de proveedores ficticios, sin haber surtido el procedimiento para declararlos como tal; (iii) el desconocimiento de compras e impuestos descontables, sin pronunciarse respecto de los ingresos generados por las operaciones rechazadas; y (iv) la imposición de la sanción de inexactitud prevista en el artículo 647 del E.T. y la prevista en los artículos 658-1 de la misma disposición normativa.

1. En los procedimientos administrativos surtidos a instancias de la administración de impuestos, una aproximación inicial acerca de la carga probatoria es la prevista en el artículo 746 del E.T. Allí se establece que lo consignado en las declaraciones de impuestos se presume como cierto, excepto en aquellos casos en donde no se solicite comprobación especial ni la ley lo haya exigido. A su vez, el artículo 742 del E.T. prevé mandamiento dirigido a la autoridad, pues impone que sus decisiones han de fundarse en hechos debidamente probados a través de los medios respectivos.

De las normas citadas, es lógico concluir que una primera noción de carga de la prueba, recae sobre la administración quien a través de las facultades de fiscalización, está en la obligación de desvirtuar la presunción predicable de la declaración a modificar, por medio de los medios probatorios para el efecto previstos.

A pesar de lo anterior, la Sala entiende que la carga probatoria asignada a la DIAN no es absoluta, pues una vez se entienda desvirtuada la presunción reconocida a la declaración, en virtud al artículo 742 del E.T. operan las instituciones probatorias previstas en el procedimiento civil y en particular, el artículo 167 del Código General del Proceso, que dispone que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

La anterior conclusión, obedece al hecho de que la administración lleva a cabo una actividad de verificación y control respecto de la debida liquidación del impuesto a cargo, sin perder de vista que en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en donde medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos declarados, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante del caso.

Lo dicho resulta relevante en lo que respecta a la prueba de los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), en cuyo caso, según las voces del artículo 167 *ibíd*, la carga de prueba recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. A *contrario sensu*, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad quien de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso.

Habida cuenta de lo anterior, y remitiéndonos al caso que acá nos ocupa, en las comprobaciones realizadas a través de las visitas realizadas al domicilio fiscal de los proveedores Rafael Roberto Beleño Bohórquez y Emilio Guillermo Castillo Villanueva, se concluyó (fls. 141, 142, 151 y 152 c.a.) que:

1. No residen en el domicilio fiscal reportado o el mismo no existe.
2. No fue posible ubicarlos, tras haberse valido de bases datos y otras fuentes de información.

3. Para el caso del sr. Castillo Villanueva, según declaración tomada por el funcionario comisionado, se obtuvo información asegurando que el proveedor respectivo no residía en lugar reportado en el RUT desde tiempo atrás y ciertamente, no se le conocía como comercializador sino como conductor.

4. Tras haberla solicitado, los proveedores en mención no allegaron información sobre libros principales y auxiliares de contabilidad, los documentos soportes internos y externos (facturas de compras, facturas de ventas, medios de pagos, etc.) y demás documentos que demuestren o soporten la real existencia de las operaciones o transacciones comerciales con el contribuyente investigado C.I. Green Line S.A. (fls. 560 a 561 c.a.).

5. En cuanto a las compras que la actora presuntamente efectuó a Rafael Beleño Bohórquez, se advierte que existe copia de cheques girados a su favor por valor de \$ 276.616.238 (fls. 723 a 769 y 801 a 902 c.a.). Sin embargo, los mismos fueron entregados a personas diferentes del proveedor en comento, entre ellos a Jorge Ovidio Pérez, Iván Darío Gómez y Guillermo Montaña, sin que mediara autorización para ello. Por demás, no existe prueba de que tales cheques hubieran sido consignados o cobrados por el señor Beleño Bohórquez.

6. El incumplimiento de las obligaciones fiscales asignadas a los proveedores respectivos.

Por su parte, la demandante allegó como soportes y prueba de las compras e impuestos descontables:

1. Copia del RUT del sr. Emilio Castillo Villanueva.
2. Listado de entrada de mercancías del sr. Emilio Castillo Villanueva.
3. Copia de las facturas expedidas por el sr. Emilio Castillo Villanueva, con su correspondiente orden de entrada y documento de imputación contable.
4. Comprobantes de pago efectuados al sr. Emilio Castillo Villanueva.
5. Copia del RUT del sr. Rafael Beleño Bohórquez.
6. Listado de entrada de mercancías del sr. Rafael Beleño Bohórquez.
7. Copia de las facturas expedidas por el sr. Rafael Beleño Bohórquez con su correspondiente orden de entrada y documento de imputación contable.
8. Comprobantes de pago efectuados al sr. Rafael Beleño Bohórquez.

Con todo, la Sala observa que este debate jurídico, entre las mismas partes y por las mismas razones, ya se había dado en otros contenciosos relativos a los actos administrativos con los cuales la DIAN liquidó el IVA del demandante por el primer y segundo bimestre de 2006.



En lo pertinente, se reiterará aquí el precedente judicial fijado en esas oportunidades por esta Sección en las sentencias proferidas el 14 de julio de 2016 (expediente 20556; C.P. Martha Teresa Briceño) y el 15 de septiembre de 2016 (expediente 20555; C.P. Jorge Octavio Ramírez) habida cuenta de que existe identidad en los hechos y en el derecho aplicado y de que no se advierten en el expediente circunstancias particulares que lleven a apartarse de lo allá considerado y decidido.

En el pronunciamiento de fecha 14 de julio de 2016, se expresó textualmente:

Con fundamento en los artículos 746 y 684 del estatuto tributario y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la administración tiene la carga de desvirtuar dicha presunción.

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, 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.

Al respecto, el ordenamiento tributario ciertamente otorga validez a la factura y prueba contable. No obstante, esta corporación ha manifestado que este medio de prueba puede llegar a ser desvirtuado a través de otros medios idóneos (sentencia del 19 de mayo de 2016, Exp. 21185; C.P. Jorge Octavio Ramírez).

Así las cosas, mientras que la tarea probatoria desplegada por parte de la DIAN, estuvo dirigida a desvirtuar la presunción de la declaración, cuestionando la ocurrencia de las operaciones, la carga desplegada por el apelante tan solo llevó al convencimiento formal de las mismas. De hecho, la parte demandante además de invocar a su favor las pruebas referenciadas, no realiza esfuerzo probatorio alguno que permita llevar al fallador de instancia a un convencimiento que resulte favorable a sus intereses.

En ese contexto, no proceden los efectos previstos en el artículo 745 del E.T., toda vez que, las dudas o vacíos probatorios respecto de la existencia de las operaciones llevadas a cabo con los proveedores del caso, provienen del incumplimiento objetivo de los deberes establecidos en virtud de la atribución de la carga procesal al contribuyente del caso y no de la práctica de pruebas por parte de administración y contribuyente (sentencia del 19 de mayo de 2016, Exp. 21185; C.P. Jorge Octavio Ramírez).

**2.** Por otro lado, el criterio decantado por esta corporación en diferentes pronunciamientos, ha sido el de señalar que el desconocimiento de compras e impuestos descontables, procede sin perjuicio que el proveedor sea o no declarado proveedor inexistente<sup>14</sup>. Lo dicho guarda sentido, pues la modificación realizada por la DIAN proviene de la verificación de la ocurrencia de la transacción comercial, momento en el cual no se sabía que el proveedor tenía tal naturaleza. Así las cosas, el argumento no está llamado a prosperar.

**3.** De otra parte, respecto a la tesis aducida por el apelante cuando señala que la administración pretende rechazar compras e impuestos, sin desconocer igualmente el respectivo ingreso que aquellas generaron, este tribunal considera que se trata de una interpretación errónea en la medida en que, el desconocimiento de las expensas procede por la falta de certeza probatoria sobre su existencia. De ese modo, se trata de operaciones que desde una perspectiva práctica no afectaron positivamente la base

del impuesto pues no produjeron ingreso alguno. Concurrentemente, su desconocimiento es totalmente ajustado a derecho.

4. Finalmente, en lo relativo a la imposición de la sanción de inexactitud, conviene realizar las siguientes precisiones.

El ordenamiento jurídico colombiano, a la luz del régimen constitucional previsto en los artículos 1º y 29, proscribire cualquier forma de culpabilidad objetiva o regímenes de responsabilidad sin culpa (sentencia de la Corte Constitucional C-690 de 1996).

Tesis extensiva al régimen tributario sancionador, pues tal y como lo ha señalado la misma Corte, los principios del derecho penal —como forma paradigmática de control de la potestad punitiva— se aplican con ciertos matices, a todas las formas de actividad sancionadora del Estado (sentencias C-599 de 1992, C-390 de 1993, C-259 de 1995 y C-244 de 1996). Entonces, como un desarrollo del derecho al debido proceso establecido en la Constitución en el artículo 29, la imposición de sanciones por infracciones fiscales debe atender a la concurrencia de la tipificación legal preexistente al acto imputado, a la manifestación evidente del contenido material de antijuridicidad y a la culpabilidad de la conducta (Sentencia Corte Constitucional C-690 de 1996).

Con fundamento en lo anterior, el contenido del régimen de responsabilidad subjetiva en materia fiscal se ve materializado en: (i) una imputación bajo la observancia de las categorías dogmáticas de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad; y (ii) la consagración de causales excluyentes de responsabilidad como el error, el caso fortuito o la fuerza mayor.

Bajo la anterior conclusión, la sanción impuesta en el caso *sub examine*, no solo proviene de la comisión de una conducta tipificada como sancionable en virtud del artículo 647 del E.T., sino también comporta un actuar fraudulento llevado a cabo con total conocimiento de su desvalor e ilicitud.

De esta manera, procede la imposición de la sanción determinada por la autoridad de impuestos, haciendo la salvedad que se dará aplicación al principio de favorabilidad consagrado en materia tributaria, previsto en el artículo 640 del E.T. modificado por ley 1819 de 2016. Por lo tanto, el valor de la sanción a confirmar a través del presente fallo, es del 100% de la diferencia de la que habla el inciso primero del artículo 648 del E.T. y no del 160%.

Conforme con lo expuesto, la sanción en comentario se determina así:

SALDO A FAVOR SEGÚN LIQUIDACIÓN PROPUESTA	\$ 139.997.000
SALDO A FAVOR SEGÚN LIQUIDACIÓN PRIVADA	\$ 69.768.000
DIFERENCIA	\$ 70.229.000
TARIFA	100%
SANCIÓN POR INEXACTITUD	\$ 70.229.000

Se advierte que en los actos acusados la DIAN no impuso al representante legal ni al revisor fiscal de la demandante la sanción del artículo 658-1 del estatuto tributario.

5. Por último, con relación a la condena en costas, el artículo 188 del CPACA establece la regla de que en la sentencia el juez debe pronunciarse sobre la condena en costas, con excepción de los asuntos de interés público; y que la liquidación y ejecución de la eventual condena se regirá por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

Por su parte, la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso), dispone en el artículo 365, entre

otras, las siguientes reglas:

(...)

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación. (Se resalta).

En el presente asunto, se está ante la circunstancia prevista en el numeral octavo, toda vez que la Sala no advierte que las mismas se hayan causado. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición.

En consecuencia, la Sala considera que se deben negar las pretensiones de la demanda en lo que tiene que ver con este aspecto. Sin embargo, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados para en su lugar, determinar una sanción por inexactitud de \$ 70.229.000, equivalente al 100% de los valores desconocidos por la administración como se expuso.

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,

FALLA:

1. REVOCAR la sentencia del 15 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por C.I. Green Line S.A. contra la UAE-DIAN. En su lugar,

DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución 022412011000174 del 12 de septiembre de 2011 y de su confirmatoria, la Resolución 900.212 del 4 de octubre de 2012, mediante las que la DIAN modificó la declaración de IVA presentada por C.I. Green Line S.A. por el cuarto bimestre de 2008.

2. A título de restablecimiento de derecho, ESTABLECER como sanción por inexactitud a cargo de la demandante la suma de \$ 70.229.000.

3. RECONOCER a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que le fue conferido (fl. 246).

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

**Consejeros:** *Milton Chaves García*, Presidente—*Stella Jeannette Carvajal Basto*—*Julio Roberto Piza Rodríguez*—*Jorge Octavio Ramírez Ramírez*.

1 *Ibíd.*