



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., cinco (05) de agosto de dos mil veintiuno (2021)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-00884-01 (22715)  
**Demandante:** Tonemax SAS (actualmente, Tonemax SAS en liquidación)  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** IVA. 2.º bimestre de 2011. Rechazo de compras e IVA descontable.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 19 de mayo de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que dispuso (ff. 259 y 260 cp):

Primero. Declarar la nulidad de los actos administrativos contenidos en las resoluciones nros. 322412013000457, del 15 de julio de 2013, y 900.084, del 31 de marzo de 2014, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante los cuales se modificó la declaración privada presentada por la sociedad Tonemax SAS, correspondiente al impuesto sobre las ventas del 2.º bimestre del año fiscal 2011, rechazando parcialmente el valor del IVA descontable, de conformidad con los argumentos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

Segundo. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho se declara la firmeza del denuncia privado presentado por Tonemax SAS, correspondiente al impuesto sobre las ventas del 2.º bimestre del año gravable 2011.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000457, del 15 de julio de 2013, la demandada modificó la liquidación privada del IVA del 2.º bimestre de 2011, de la actora, para: rechazar compras de chatarra por \$524.775.256 e impuestos descontables en cuantía de \$83.964.041; producto de ello, se disminuyeron las compras gravadas de \$2.675.561.000 a \$2.150.786.000 y los impuestos descontables de \$424.906.000 a \$340.942.000, se impuso sanción por inexactitud en cuantía \$134.342.000 y se determinó un menor saldo a favor (ff. 44 a 60 cp); acto que, fue confirmado al desatar el recurso de reconsideración por la Resolución nro. 900.084, del 31 de marzo de 2014 (ff. 62 a 82 cp).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso



Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 7 crd)<sup>1</sup>:

7.1. Que se declare la nulidad del acto administrativo conformado por la Liquidación Oficial de Revisión número 322412013000457, del 15 de julio de 2013, y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración número 900.084, del 31 de marzo de 2014, acto administrativo proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

7.2. Que, como consecuencia de la nulidad del acto demandado, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene reconocer la firmeza de la declaración privada presentada por Tonemax SAS por concepto del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre del año 2011.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 6.º, 29 y 83 de la Constitución, y 683, 742, 745 y 856 del Estatuto Tributario (ET). El concepto de violación de estas disposiciones se resume así (ff. 8 a 44 crd):

Aseveró que la sociedad tiene como objeto social la compra y venta de materia prima e insumos, principalmente: chatarra, para el proceso siderúrgico del grupo Gerdau Diaco S. A., que tuvo operaciones con noventa y seis proveedores, de los cuales, cinco fueron los cuestionados por la DIAN, lo que es indicativo de que no es una empresa de papel constituida con el único fin de obtener impuestos descontables, como lo sugiere la DIAN, lo cual, es violatorio del debido proceso. Las operaciones de compra de chatarra glosadas por la demandada están debidamente soportadas en facturas con el cumplimiento de los requisitos del artículo 771-2 del ET, tiquetes de báscula, informes de revisoría fiscal, estados financieros, certificaciones de transferencias bancarias de los proveedores que demuestran el pago efectuado a los proveedores; operaciones que, además, se ven respaldadas por la existencia de copias de contratos laborales y de pagos de aportes a la seguridad social, declaraciones del ICA, entre otros documentos, de manera que el hecho de que algunos proveedores no pudieron ser ubicados por el ente fiscalizador, ello no debía conducir al desconocimiento de las operaciones de compras de chatarra, como de forma errada fue valorado y concluido por la autoridad fiscal, máxime si se tenía en cuenta que la actividad económica de los chatarreros no se desarrolla en establecimientos de comercio fijos o permanentes como ocurre en otras actividades económicas.

Agregó que el informe técnico de ingeniero metalúrgico, adjunto a la demanda, daba certeza de que los sistemas de pesaje eran adecuados, que el software utilizado era el mejor del mercado, y que el certificado de la contadora de la sociedad Diaco, denominado «*balance de masas*», demostraba que la totalidad de chatarra adquirida por Tonemax para posteriormente ser vendido a aquella sociedad fue utilizada en la producción de palanquilla.

Por último, expresó que no procede la sanción por inexactitud, porque los datos declarados son verdaderos y completos, no existieron proveedores ficticios ni operaciones simuladas, y las modificaciones realizadas obedecen a un error de apreciación de las pruebas y a diferencias de criterio sobre la norma aplicable.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 103 a 126 y 145 a 168 cp). Con ese fin, reiteró que lo que condujo a concluir el rechazo de las compras de chatarra efectuadas a cinco de los proveedores de la actora, en el bimestre discutido, provino de que al constatar las direcciones registradas en el RUT de algunos de ellos no se pudieron

<sup>1</sup> La actora presentó reforma de la demanda incorporada en el cuaderno de reforma a la demanda (crd), que fuere admitida mediante auto del 16 de julio de 2015 (f. 138).



ubicar y, en todo caso, las operaciones no coincidían con las reportadas por la actora. Tampoco estos proveedores atendieron los cruces y requerimientos de información, de modo que fue imposible ubicarlos, verificar su existencia física, su capacidad económica y operativa, así que ello devino en desconocer las compras y los impuestos descontables. Si bien las operaciones de compra de chatarra estaban debidamente registradas y soportadas en la contabilidad y en documentos externos (facturas), el hecho de que no se hubiere podido verificar externamente la realidad de estas operaciones con los terceros involucrados y a través del manejo de otros indicios llevó al convencimiento de la inexistencia de las operaciones por la falta de comprobación en la información registrada.

En cuanto a la sanción por inexactitud, consideró satisfecha la demostración de la comisión del hecho infractor previsto en el artículo 647 del ET, sin que hubiere lugar a valorarse alguna causal de exculpación.

### **Sentencia apelada**

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y declaró la nulidad de los actos demandados y no condenó en costas (ff. 225 a 260 cp). En contexto al debate puso de presente que, de noventa y seis proveedores de chatarra, la DIAN solo cuestionó la realidad de las transacciones efectuadas con cinco de ellos, cuyas compras equivalían al 19.75% del total de acopio de chatarra en ese período. En ese orden del debate, la actora aportó dos dictámenes periciales controvertidos en audiencia; con base en el primero de ellos rendido por contador público se evidenció que las transacciones descritas en los registros contables y los soportes fueron bancarizadas, atendiendo a las certificaciones de las entidades financieras que acreditaban las operaciones de compra y venta realizadas por la demandante durante el periodo objeto de discusión. A su turno, con la segunda experticia adelantada por un analista metalúrgico se explicaron los sistemas empleados por la demandante al momento de ingresar en su inventario la chatarra comprada a sus proveedores, el procedimiento utilizado para vender chatarra a sus clientes y la modalidad de pago con sus proveedores. De acuerdo con ese dictamen, corroboró que el software Stone empleado por la demandante fue diseñado para controlar el ingreso y salida de chatarra, así que por cada compra de chatarra se emitió un tiquete de compra y su pago se hizo a través de transferencia electrónica, lo cual era concordante con la contabilidad y los documentos soporte.

Debido a los anteriores medios de pruebas, el tribunal estimó que no era razón suficiente para desconocer las operaciones llevadas a cabo con estos proveedores el que no hubieren podido ser ubicados porque, de un lado, tal situación no era imputable a la contribuyente y, de otro, los mismos sí existen, prueba de ello es que estaban registrados en el RUT, tenían cuentas bancarias en el que se pagó la adquisición de chatarra, a cuatro de estos proveedores se les pagó mediante transferencia bancaria electrónica. Lo anterior, sumado a la contabilidad llevada en debida forma y a la existencia de facturas con el lleno de los requisitos del artículo 771-2 del ET, permitieron establecer la existencia de las operaciones de compra de chatarra con estos proveedores. Anotó que, aunque no se advierte prueba del pago por medios electrónicos a uno de los proveedores cuestionados, ello no significaba que la transacción fue inexistente, puesto que el software Stone, da cuenta del movimiento de chatarra comprada a este proveedor realizándole la correspondiente retención, la cual fue declarada en el periodo siguiente (tercer bimestre de 2011) y el pago de ese material se efectuó en mayo de 2011, esto es, en el periodo siguiente. De esta forma, halló que las compras de chatarra fueron reales y no procedía su desconocimiento.



## Recurso de apelación

La demandada apeló la sentencia a efectos de que se revocara y se negaran las pretensiones de la demanda (ff. 309 a 315 cp). En primer lugar, señaló que hubo violación del debido proceso porque el *a quo* incorporó al proceso como medio prueba un dictamen pericial allegado el 15 de marzo de 2016, sin previamente habersele dado traslado para su contradicción, dado que ya se encontraba vencido el periodo probatorio y el proceso se encontraba al despacho para sentencia de primera instancia. A continuación, defendió el rechazo de las compras porque las pruebas acreditan la inexistencia de estas operaciones, tal como se reafirma de las pruebas indiciarias descritas en la contestación, sin que el sustento del rechazo de las compras haya radicado en cuestionamientos a la contabilidad de la actora, los documentos que la soportan, ni los pagos efectuados por la sociedad a sus proveedores, sino que el fundamento de ese rechazo provino de que no fue posible ubicar a los presuntos proveedores a efectos de corroborar la realidad de los hechos económicos documentados, motivo suficiente para desconocer estas operaciones. Añadió que, la prueba técnica analizada por el tribunal fue valorada por la Administración en sede administrativa y censuró que el *a quo* la hubiere antepuesto y privilegiado a las pruebas en las que se fundó el desconocimiento de las compras de chatarra, puesto que tales documentos no lograban acreditar la existencia de dichas operaciones.

## Alegatos de conclusión

La actora reprodujo los argumentos expuestos en la demanda; con todo, precisó que el dictamen pericial que la parte apelante aduce haberse incorporado cuando había precluido las oportunidades probatorias, en realidad era una copia de la experticia adjunta con la demanda, de la que se dio el oportuno traslado y su contradicción (ff. 332 a 354 cp).

Por su parte, la demandada insistió en las alegaciones planteadas en etapas anteriores (ff. 355 a 359 vto. cp).

El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia y negar las pretensiones de la demanda debido a que el *a quo* no podía fundarse en unos dictámenes que solo limitaron el análisis a la contabilidad, que no fue objetada por la DIAN, pues, esta entidad intentó verificar directamente con los proveedores la realidad de las operaciones de compra de chatarra, siendo imposible su comprobación porque estos no se pudieron ubicar. Además, solicitó mantener la sanción por inexactitud por la inclusión de impuestos descontables impropios y la utilización de datos falsos en la declaración tributaria (ff. 360 a 366 vto. cp).

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos enjuiciados, atendiendo a los precisos cargos de apelación formulados por la parte demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primer grado, que accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas. En primer lugar, corresponde estudiar si hubo violación del debido proceso por incorporarse al proceso un dictamen pericial cuando había precluido el periodo probatorio y sin surtirle su traslado para contradicción. Seguidamente, se determinará si de las pruebas practicadas por la demandada puede colegirse que las operaciones de compra de chatarra a cinco proveedores que dieron lugar a los impuestos descontables eran inexistentes o, lo que es lo mismo, fueron operaciones simuladas de forma absoluta.





1.1. En relación con primer punto del problema jurídico planteado, la Sala advierte que, mediante memorial del 15 de marzo de 2016, estando el proceso al despacho para fallo de primera instancia, la contadora que suscribió el dictamen pericial contable aportó en medio magnético «*dictamen pericial allegado ante su despacho*» (ff. 223 y 224 cp), pero esta se trata de una copia digital de la misma experticia agregada a la demanda, decretada como prueba y controvertida judicialmente (f. 185 cp), de tal forma que al no tratarse de una nueva prueba no era necesario su traslado ni se vulneró el debido proceso. No prospera el cargo de apelación.

2- Sobre el fondo del asunto, la DIAN, en calidad de apelante única, insiste en que, a pesar de que las compras de chatarra rechazadas efectuadas a los cinco proveedores, están amparadas en la contabilidad, en facturas, y sin desconocer los pagos electrónicos realizados a estos proveedores, la veracidad de la ocurrencia de dichas transacciones se desvirtuó en la medida que esos proveedores no pudieron ser ubicados físicamente por los funcionarios de fiscalización, a efectos de poder comprobar la realidad de la operación de compra. Por su parte, la demandante sostiene que el acervo probatorio judicial permitió demostrar la realidad de las operaciones de compra de chatarra glosadas por la DIAN y, que, aunque los proveedores no pudieron ser ubicados por el ente fiscalizador, ello no era motivo suficiente para desconocer las transacciones.

2.1- Para decidir, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en las sentencias del 30 de mayo de 2019 (exp. 23072, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 19 de febrero de 2020 (exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y, en particular, las sentencias del 27 de mayo de 2021 (exp. 23330, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 02 de octubre de 2019 (exp. 24359 y 22682, CP: Milton Chaves García), que decidieron asuntos de similares características, entre las mismas partes, pero en relación con otros bimestres del tributo en discusión.

Dado que el rechazo de la compra de chatarra y del impuesto descontable estuvo sustentado en la inexistencia o simulación de dichas transacciones con cinco de los noventa y seis proveedores de la sociedad demandante, la Sala estima pertinente realizar las siguientes precisiones sobre la acreditación de la simulación en materia tributaria.

2.2- En aras de atender esa cuestión, se debe partir de considerar que la simulación es una anomalía negocial en la que las partes dan al negocio que procuran celebrar una apariencia jurídica distinta, con el propósito de no revelar ante terceros el verdadero contenido del negocio llevado a cabo. Por eso, se trata de una ocultación fáctica, pues los sujetos involucrados esconden la realidad de su relación contractual bajo la apariencia de otra figura o encubren mediante un negocio la ausencia de todo ánimo negocial. Con lo cual, el fenómeno simulatorio es una pura cuestión de hecho, que versa sobre la realidad de los acontecimientos y no sobre su calificación jurídica, por lo cual debe ser demostrado por el interesado en cada caso concreto.

2.3- Ahora bien, ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba para acreditar la existencia de la simulación, de ahí que su demostración se enmarque en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 175, inciso 1.º, del CPC, hoy recogido por el artículo 165 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012) y, en consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET), que para el caso sería la inexistencia de las operaciones de compra cuestionadas.

Es por eso que el indicio sirve como medio de prueba en materia de simulación,



comoquiera que quienes simulan, usualmente, no conservan evidencia que dé cuenta directa de la manifestación real que oculta el negocio simulado. De suerte que, la simulación debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, esta se colija. Así, un hecho base debe estar plenamente demostrado en el proceso mediante otros medios de prueba; al paso que, dicho hecho indicador debe tener la propiedad de demostrar otro (*i. e.* el hecho indicado), mediante un proceso de inferencia lógica, con fundamento en reglas de la experiencia.

2.4- A su vez, el principio general de la carga de la prueba contenido en el artículo 177 CPC, reiterado por el artículo 167 CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. *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.

Ello obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Ahora, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante (sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

3- En torno a la comprobación de las operaciones de compra de chatarra que hiciera la demandante a cinco proveedores en el 2.º bimestre del IVA del año 2011, por valor de \$524.775.000, la Sala encuentra pertinente mencionar los siguientes hechos y pruebas relevantes:

(i) La actora presentó la declaración del 2.º bimestre del IVA del año 2011, en la que registró compras y servicios gravados por \$2.675.561.000 e impuestos descontables de \$424.906.000 y un saldo a favor de \$239.538.000 (f. 29 caa1). Mediante Auto de Apertura nro. 322402012005383, del 21 de noviembre de 2012, la DIAN inició investigación a la demandante (f. 1 caa1) y, tras no poder ubicar a cinco de sus noventa y seis proveedores, mediante el Requerimiento Especial nro. 322402012000306, del 26 de noviembre de 2012, propuso desconocer las compras de chatarra efectuadas a estos proveedores (Diana Karina Fajardo Saa, José Reinel Cometa Bocanegra, Materiales Industriales M&M SAS, Darío Villegas Trujillo y Ángela María Parra Arce), las cuales sumaban un total de \$524.775.256, con derecho a impuestos descontables por \$83.964.041. De los actos demandados se extrae que no se cuestionó la idoneidad de la contabilidad y de los documentos internos y externos que amparan las operaciones de compra del material reciclable.

(ii) Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000457, del 15 de julio de 2013, se modificó la liquidación privada de la actora en los términos propuestos en el requerimiento especial; producto de ello, se rebajaron las compras gravadas de \$2.675.561.000 a \$2.150.786.000 y los impuestos descontables de \$424.906.000 a \$340.942.000, se impuso sanción por inexactitud en cuantía \$134.342.000 y se fijó el saldo a favor luego de sanción en \$21.232.000 (ff. 44 a 60 cp); acto que, tras la interposición del recurso de reconsideración, fue confirmado por la Resolución nro. 900.084, del 31 de marzo de 2014 (ff. 62 a 82 cp).

(iii) Con el objeto de rebatir la glosa de la DIAN, con la respuesta al requerimiento



especial, la actora aportó dos pruebas documentales que denominó «*dictamen pericial contable*», rendido por contadora pública e «*informe de dictamen sobre compra de materia prima (chatarra) durante los años 2011 y enero y febrero de 2012 y su posterior venta a Diaco*», rendido por un ingeniero metalúrgico, pruebas que, a su vez, fueron incorporadas al proceso judicial, en calidad de dictámenes periciales de parte, los cuales fueron aceptados como tales por el *a quo* en audiencia inicial (f. 185). La demandada no objetó los dictámenes periciales dentro de la oportunidad procesal indicada ni se opuso a su decreto.

Estas pruebas y las demás aportadas en sede administrativa, dan cuenta, entre otros aspectos, de lo siguiente:

a) Según el dictamen pericial del ingeniero metalúrgico, por el bimestre fiscalizado, la actora utilizó el sistema o software Stone en las básculas, el cual permitía llevar el control absoluto de la cantidad de chatarra comprada a proveedores, sistema utilizado también por entidades como el IDU, Cine Colombia, Siderúrgica Nacional S. A., entre otros. Con base en el peso de la chatarra que arrojaba la báscula y el precio, se generaba automáticamente un ticket el cual era «*el único documento soporte para el pago*» (f. 763 c. dictamen pericial). Este profesional dictaminó que, según la seguridad del software «*no era posible que Tonemax pudiera adulterar los procedimientos para ingresar mayores cantidades de chatarra a las realmente adquiridas de los proveedores. En el caso una cifra mayor era imposible porque DIACO pagaba sobre ticket de ingreso en báscula y su clasificación determinaba cantidades que eran descargadas e iban automáticamente a un inventario físico y del sistema*» (ff. 763 y 764 c. dictamen pericial). Asimismo, señaló que «*estos software son muy seguros y tienen rastreabilidad sobre cualquier intrusión al sistema, para el cual cada persona tiene un usuario único y personal que de acuerdo con las atribuciones según el perfil puede realizar y acceder a las transacciones que requieren, dejando de paso el rastro y datos de las personas que participaron en las diferentes partes del proceso no es posible realizar adulteración alguna a los tickets o cualquier información ingresada anteriormente al sistema*» (f. 765 c. dictamen pericial). Igualmente indicó que los tickets «*permiten validar los datos del proveedor, transportista, vehículo, calidad de la chatarra y peso de la misma*» (f. 765 c. dictamen pericial).

b) Por su parte, el dictamen rendido por la contadora pública, reveló la siguiente información concerniente a las compras de chatarra efectuadas a los cinco proveedores discutidos en el 2.º período del IVA del 2011:

(1) Al primero de estos proveedores la cantidad de 267.910 kilos de chatarra por un valor de \$156.120.720 (f. 554 c. dictamen pericial). Según certificación de Davivienda, a través de su sistema bancario, en el periodo fiscalizado, desde la cuenta corriente nro. 005569996977 de la demandante y hacia la cuenta Bancolombia nro. 71464090287 —del proveedor—, la actora le realizó pagos al proveedor por valor de \$174.382.813 (f. 710 c. dictamen pericial). Igualmente, aparece acreditado que este proveedor declaró el IVA por los bimestres 6.º de 2010 y 1.º a 6.º de 2011 (ff. 390 a 396 caa2). Particularmente, por el segundo bimestre de 2011, reportó un total de ingresos gravados de \$765.428.000, compras gravadas de \$419.343.000, impuesto generado por operaciones gravadas de \$122.468.000, impuestos descontables de \$65.975.000 y retenciones de IVA practicadas por \$48.491.000, para un saldo a pagar de \$8.002.000 (f. 392 caa2). Se advierte que las facturas expedidas por este proveedor, cumplen los requisitos fijados en el artículo 771-2 del ET (ff. 1629, 1638, 1639, 1640, 1642, 1643, 1644 y 1645 caa9).

(2) Al segundo de los proveedores la sociedad compró 275.810 kilos de chatarra





por valor de \$158.964.830 (f. 554 c. dictamen pericial) y le realizó transferencia bancaria desde la cuenta corriente Davivienda nro. 005569996977 de la actora y hacia la cuenta bancaria Bancolombia nro. 71468485723 del proveedor, por valor de \$87.341.059 (f. 712 c. dictamen pericial). También aparece demostrado en el expediente que ese proveedor declaró IVA por los bimestres 2.º a 6.º de 2011 y 2.º de 2012 (ff. 106 a 111 caa1). En lo que respecta al segundo bimestre de 2011, reportó un total de ingresos gravados de \$115.470.000, compras gravadas de \$107.364.000, impuesto generado por operaciones gravadas de \$18.475.000 e impuestos descontables de \$16.977.000, para un saldo a pagar de \$1.498.000 (f. 106 caa1). Las facturas expedidas por este proveedor cumplen los requisitos del artículo 771-2 del ET (ff. 1672, 1676, 1678, 1681, 1698, 1710 y 1721 caa9).

(3) Del tercer proveedor adquirió 217.265 kilos de chatarra por valor de \$113.433.685 (f. 554 c. dictamen pericial). Según certificación de Davivienda, la actora le realizó transferencias por \$118.753.293, desde la cuenta corriente nro. 005569996977 de ese banco a la cuenta bancaria del proveedor BBVA nro. 72014467 (f. 714 c. dictamen pericial). Aparece demostrado que el proveedor declaró IVA por los bimestres 2.º y 3.º de 2007, 2.º y 5.º de 2008, 4.º y 5.º de 2011 (ff. 129 a 134 caa1). Según la DIAN, por el segundo bimestre, fue omisa (f. 52 cp). En la visita realizada el 08 de noviembre de 2012, no se pudo ubicar a esta proveedora (ff. 144 y 145 caa1). La Sala constata que las facturas expedidas por la proveedora y aportadas al proceso cumplen los requisitos exigidos en el artículo 771-2 del ET (ff. 1531, 1551, 1574, 1582 y 1599 caa8; 1613 y 1626 caa9).

(4) Al cuarto proveedor le compró la cantidad de 172.680 kilos por valor de \$83.588.800 (f. 554 c. dictamen pericial). Según certificación de Davivienda, se hicieron en el bimestre transferencias por \$80.295.518 desde la cuenta corriente nro. 005569996977, de propiedad de Tonemax a la cuenta bancaria Davivienda nro. 16090548997, de propiedad de la referida proveedora (ff. 719 y 720 c. dictamen pericial). Aparece acreditado que la proveedora señora Ángela María Parra Arce declaró IVA por los bimestres 1.º de 2007, 1.º a 3.º de 2009, 6.º de 2010, 1.º a 6.º de 2011, y 1.º y 3.º de 2012. En lo que respecta al segundo bimestre de 2011, reportó un total de ingresos gravados de \$35.546.000, compras gravadas de \$35.520.000, impuesto generado por operaciones gravadas de \$5.687.000 e impuestos descontables de \$5.683.000 para un saldo a pagar de \$4.000 (ff. 372 a 385 caa2). Las facturas que soportan estas compras de chatarra cumplen los requisitos del artículo 771-2 del ET (ff. 1727, 1734, 1748, 1753, 1782 y 1796 caa9; 1812, 1835 y 1837 caa10).

(5) Por último, la quinta proveedora le adquirió la cantidad de 26.365 kilos y por valor de \$12.785.800 (f. 554 c. c. dictamen pericial). Aunque no se evidencian transferencias bancarias por el bimestre fiscalizado, según certificación de Davivienda, aparecen trasferencias efectuadas desde la cuenta corriente nro. 005569996977, de propiedad de Tonemax a la cuenta bancaria Davivienda nro. 451500062059, de propiedad de la referida sociedad proveedora por los meses de mayo a septiembre de 2011, en cuantía de \$1.144.532.676 (ff. 723 y 724 c. dictamen pericial). Aparece demostrado que esta proveedora declaró renta por el año gravable 2011, con un total de ingresos netos gravables de \$1.505.963.000, costos de ventas \$1.281.139.000 y deducciones de \$206.560.000, renta líquida de \$18.264.000, retenciones de \$52.642.000, impuesto a cargo de \$6.027.000 y saldo a favor de \$46.615.000 (f. 413 caa3). No se allegaron al expediente las declaraciones del IVA. En la visita realizada 19 de noviembre de 2012, a la dirección registrada en el RUT, se halló la presencia de la representante legal de esta sociedad reportada en el RUT, quien manifestó que cumplió esa función hasta junio





de 2011 y que por ello no tenía la documentación de la sociedad, puesto que esta la debía tener el contador, del que dijo desconocer en ese momento su ubicación (ff. 485 y 486 caa3). La factura expedida por esta proveedora cumple los requisitos del artículo 771-2 del ET (f. 1648 caa9).

(c) Para rendir su experticia, la perito contadora se apoyó en el informe rendido por un analista metalúrgico, el cual dio cuenta de que, por cada compra que realizó Tonemax a sus proveedores se emitió un tiquete de báscula en el sistema Stone, que registró la fecha de llegada, la placa del vehículo y el pesaje obtenido, los cuales obran en el plenario. Este informe también revela que el pago de la chatarra se realizó mediante transferencia electrónica a cuentas bancarias cuya titularidad previamente había sido acreditada por el proveedor, pues este debía entregar esa información al momento de su creación como proveedor en ese sistema. De acuerdo con lo anterior, la perito concluyó que el procedimiento utilizado por la actora para la recepción y pesaje de la chatarra, es idóneo y permite realizar el ingreso y el retiro del inventario, así como el registro contable de la facturación a clientes de forma correcta y depurada (ff. 634 a 640 c. dictamen pericial).

(d) De igual manera, la revisora fiscal designada por Deloitte & Touche Ltda. presentó el informe respecto de los estados financieros de Tonemax, en el que precisó que esta sociedad en el bimestre 2.º del año gravable 2011 «*ha llevado su contabilidad conforme con las normas legales y a la técnica contable; las operaciones registradas en los libros de contabilidad y los actos de los administradores se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea de Accionistas; la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones se llevan y se conservan debidamente; y el informe de gestión guarda la debida concordancia con los estados financieros básicos*» (ff. 438 y 439 c. anexos demanda).

(e) Asimismo, el revisor fiscal Price Waterhouse Cooper (PWC) certificó respecto de la contabilidad de la sociedad actora lo siguiente (f. 460 c. anexos demanda):

1. Que de acuerdo con registros contables, facturas de ventas, documento de salida de kardex, y documento de causación contable suministrados por la administración de la Compañía durante el período comprendido entre el 17 de febrero y el 31 de diciembre de 2011, se realizaron transacciones por los concepto de ventas de chatarra y prestación de servicios por industrialización de chatarra con el contribuyente Diaco S.A. identificado con Nit 891.800.111-5, como se detalla en el anexo 1 preparado por la administración de la Compañía, denominado “Resumen de Transacciones por ventas y servicios con Diaco S.A. durante el periodo comprendido entre el 17 de febrero y el 31 de diciembre de 2011” adjunto a esta certificación.

2. Que de acuerdo con registros contables, Cámara de Comercio del proveedor, factura del proveedor, documento de entrada a Kardex, documento de causación contable y documento de transferencia de pago al proveedor suministrado por la administración de la Compañía, durante los periodos comprendidos entre el 1º de marzo al 30 de junio de 2011 y de 1º de septiembre al 31 de octubre de 2011, la Compañía realizó transacciones por concepto de compras de chatarra de los proveedores que se detallan en el Anexo 2 preparado por la administración de la Compañía, denominado “Resumen de Transacciones por compras de chatarra discriminado por los bimestres 2, 3 y 5 del año 2011”, adjunto a esta certificación.

(f) En el anexo 2 allegado por PWC se encuentra discriminado el proveedor, el valor de la compra y del IVA, el período en que se realizó, entre los cuales está el bimestre discutido. Los proveedores que allí se relacionan son aquellos frente a los cuales la DIAN desconoció las compras consignadas en la declaración privada presentada por la sociedad actora (f. 462 c. anexos demanda).

3- De acuerdo con el análisis de la anterior información, en contraste con la relación de hechos descritos en los medios de prueba periciales y documentales la DIAN basó la



inexistencia de las compras de chatarra en la imposibilidad de ubicar a los cinco proveedores de chatarra, pues en algunos casos las direcciones registradas en los respectivos RUT, o bien no existían o allí no se ubicaban, lo que condujo a la Administración a concluir que no era posible constatar otra serie de situaciones que, en su criterio, permitían validar la realidad de la compraventa de chatarra, tales como la constatación de bodegas o del lugar de despacho de la chatarra; no obstante, se advierte que la Sala, al decidir un caso análogo entre las mismas partes, pero en relación con el 5.º bimestre del año fiscal 2011, concluyó que tal circunstancia, por sí sola, en el caso específico *«no puede conducir (...) al rechazo de los impuestos descontables de la actora»*, en atención a que *«las facturas, las facturas de cobro de transporte de fletes de chatarra, los tiquetes de pesaje o báscula y la certificación del banco Davivienda, son pruebas idóneas que permiten tener certeza de las compras realizadas por TONEMAX a los (...) proveedores cuestionados por la DIAN»* (sentencia del 02 de octubre de 2019, exp. 22682, CP: Milton Chaves García). En este caso, al igual que el analizado en el comentado fallo, la contabilidad, que no fue objetada por la DIAN, los dictámenes periciales aportados al proceso, la certificaciones de Deloitte & Touche Ltda y PWC, las facturas, las declaraciones tributarias presentadas por los proveedores y, en mayor relevancia, las transferencias bancarias realizadas por la actora a cada uno de los proveedores, sirvieron para acreditar el pago de la chatarra comprada y su adquisición para posterior venta a la compañía Diaco, lo que ofrece la certeza de la existencia de las operaciones puestas en duda por la autoridad demandada. No prospera el cargo de apelación; por ende, se confirmará el fallo apelado.

4- De conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP, no se condenará en costas en esta instancia, en la medida en que no existe prueba de su causación.

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

## FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**