



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2018-00407-01 (25737)
Demandante	PROCESOS Y GESTIÓN ECOLÓGICA PROGECOL S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Tema	IVA. Tercer bimestre 2013. Impuestos descontables. Prueba de la existencia de las operaciones de venta. Sanciones.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 25 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412016000045 del 2016/12/01 y en la Resolución No. 052362017000008 del 2017/12/12, ambas proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en cuanto impusieron sanción por no informar al contribuyente Procesos y Gestión Ecológica SAS sobre el valor total por compras y no únicamente frente a las suma sobre la cual el contribuyente no suministró la información exigida, como era lo correcto, de conformidad con lo analizado en la parte considerativa de esta sentencia.

SEGUNDO. Consecuencialmente, **declarar** que la sanción por informar impuesta por la DIAN al contribuyente Procesos y Gestión Ecológica SAS a través de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412016000045 del 2016/12/01 y la Resolución No. 052362017000008 del 2017/12/12, sólo asciende a la suma de \$41.631.704.

TERCERO: Denegar las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Sin condena en esta instancia, por lo arriba expuesto.

QUINTO: Una vez ejecutoriada la presente Sentencia, hágase devolución de los remanentes por gastos del proceso obrantes dentro del expediente”.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previa expedición del requerimiento especial y su respuesta, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 052412016000045 del 01 de diciembre de 2016, por la cual modificó la declaración del IVA, del 3 bimestre de 2013, rechazando parte de los impuestos descontables por compras gravadas a la tarifa general, e impuso sanción por inexactitud y por no informar.

El contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. 052362017000008 del 12 de diciembre de 2017, que modificó el acto de liquidación únicamente en lo relativo a la tarifa de la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad.



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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 (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones:

“Primera. - Sean declaradas nulas las resoluciones, la primera, proferido (sic) por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Seccional de Impuestos de Cali, Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas-Revisión No.052412016000045 correspondiente al Periodo 3 año 2013 de fecha 2016/12/01 y el segundo proferido por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, Resolución Recurso de Reconsideración que modifica No.052362017000008 de fecha 2017/12/12, por medio de las cuales se modificó la Declaración del Impuesto sobre las Ventas-IVA del Periodo 3 del año gravable 2013.

(sic) 2. Que, a título de restablecimiento del derecho, solicito que se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas presentado en fecha 2013/07/22 por medio del formulario No.3009604616961 y adhesivo No.91000188676789 y se deje sin efectos la sanción por no informar del artículo 651 del Estatuto Tributario, impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión y la Sanción por Inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario, modificada con ocasión de la Resolución del Recurso de Reconsideración que Modifica.

(sic) 3. Condenar en costas a la demandada”.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29, 83 de la Constitución Política; 4 de la Ley 1429 de 2010; 617, 623 y ss, 639, 647, 648, 651, 742, 744, 745, 746, 788 del Estatuto Tributario; 251 del Código de Procedimiento Civil; 243 al 247 del Código General del Proceso; 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 6 y 9 del Decreto 4910 de 2011.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

Sostuvo que se violó el principio de buena fe toda vez que dentro de la investigación tributaria se cuestionó la realidad de las compras de reciclaje efectuadas al proveedor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez, con fundamento en las inconsistencias de carácter operativo y tributarias encontradas en el tercero, las cuales no podían ser trasladadas al contribuyente, en tanto que la obligación tributaria es de carácter personal, y en este caso, está probado que la misma cumplió con sus obligaciones fiscales.

Resaltó que la demandante se constituyó como sociedad en el año 2013, para formalizar la actividad de reciclaje, no solo al interior de la empresa, sino también en cuanto a sus proveedores y clientes. Que por eso, instó a sus proveedores, entre ellos, al señor Bonilla, a cumplir con los deberes tributarios correspondientes, como un condicionamiento para realizar negocios con Progecol S.A.S.

Efectuó un recuento de la actividad de reciclaje que desarrolla la actora, explicando sus procedimientos administrativos y de producción, para concluir que la buena fe se encontraba probada, en la medida en que dentro de la declaración del IVA del 3 bimestre de 2013, se informaron con exactitud los ingresos obtenidos por ventas en operaciones gravadas a la tarifa general, como se constata en las facturas que se allegaron al proceso. Que además, la DIAN no modificó los renglones 53 y 55 de la



liquidación privada, y *“en ningún momento dentro de la investigación tributaria, tacha o desconoce el valor total de compras debidamente declarado”*.

Advirtió que la decisión administrativa se funda en *“conjeturas e indicios”*, por lo que debió darse aplicación a lo dispuesto en el artículo 745 del Estatuto Tributario y resolver los vacíos probatorios en favor de la actora.

Cuestionó que la Administración omitió considerar hechos y documentos que comprobaban la realidad de la operación con el proveedor, tales como las facturas y los recibos de caja por las compras pagadas en efectivo, expedidos por el señor Bonilla. Además, precisó que *“la empresa demostró la trazabilidad del conocimiento del proveedor”* pues le solicitó al proveedor la copia de la cédula de ciudadanía, certificado de existencia y representación, RUT y resolución de facturación expedida por la DIAN.

Adujo que la sociedad registró en la contabilidad las partidas desconocidas por la DIAN, y por tanto, debieron ser aceptados los impuestos descontables.

Discutió que la Administración le exigiera como prueba de las operaciones, el ticket de registro de báscula, el formato de control de mercancías, y los comprobantes de egreso por transferencias bancarias o cheques, porque esto desconoce que las compras de reciclaje se realizan en un 80% en efectivo, y que normalmente el pesaje de esa mercancía se realiza en los centros de acopio.

Advirtió que la DIAN no practicó la inspección tributaria solicitada por el contribuyente, la cual tenía la finalidad de verificar el manejo operacional de la sociedad y la costumbre mercantil que atañe a este tipo de negocio. Que aun cuando la norma no exigía que la Administración debía efectuar la diligencia, tal negativa no podía afectar el derecho de defensa de la actora.

Sostuvo que contrario a lo señalado por la DIAN, la demandante sí presentó su reporte de medios magnéticos, el cual registra las compras totales efectuadas al proveedor, como se constata en el prevalidador del año 2013 que se anexa con la demanda.

Precisó que no se desvirtuó la presunción de veracidad consagrada en el artículo 746 del Estatuto Tributario, ya que con el material probatorio aportado se evidencia la realidad de las operaciones de la sociedad.

Advirtió que el contribuyente cumplió con todas las obligaciones tendientes a mantener el beneficio tributario de la Ley 1429 de 2010 (que consagraba la progresividad del impuesto sobre la renta para empresas pequeñas que iniciaran su actividad económica principal desde la promulgación de la norma). Que sin embargo, la Administración actuando como juez y parte, calificó la pérdida o improcedencia del beneficio, cuando el mismo resulta irrelevante en materia del impuesto sobre las ventas.

Se refirió a la sanción por inexactitud indicando que era improcedente, ya que los datos registrados eran reales y se demostraron en el plenario. Que en gracia de discusión, debió liquidarse a la tarifa del 100% según el principio de favorabilidad.

Adujo que la sanción por no enviar información no era procedente, en la medida que la información solicitada se allegó, pero fue desestimada con base en indicios y *“conclusiones subjetivas”* de los funcionarios de la DIAN.



Señaló que el artículo 651 del Estatuto Tributario, indicaba que la base de la sanción se debía calcular respecto de las sumas de las cuales no se suministró la información exigida o se hizo de forma errónea o extemporánea. Sin embargo, la DIAN tomó el valor total de las compras, el cual no había sido objetado ni modificado dentro de la investigación. Que en justicia, el cálculo de la sanción *“deberá ser realizado a partir de la suma de las compras desconocidas, que asciende a la suma de \$717.788.000”*.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la actora, con base en los siguientes argumentos:

Indicó que, si bien el contribuyente soporta las compras realizadas al señor Bonilla en la contabilidad y las facturas, no allegó las pruebas que demuestran la realidad de dichas operaciones.

Dijo que a pesar de que la Administración solicitó a la actora los documentos que respaldan las transacciones, ésta únicamente aportó un balance de comprobación.

Señaló que en relación con las transacciones comerciales con el proveedor Bonilla se evidenció que no había trazabilidad en el proceso de compras de materiales, ni registro de entradas en el almacén de las compras efectuadas, y tampoco existían tiquetes de básculas a nombre del proveedor. Que además, no aparecían comprobantes de egreso para constatar el pago, o los extractos bancarios que demostraran el retiro del dinero para efectuar los pagos.

De igual forma, en relación con el tercero, resaltó que no tenía establecimiento de comercio, ni se pudo ubicar, en tanto la dirección registrada en el RUT corresponde a una vivienda familiar. También advirtió que el señor Bonilla solo declaró IVA por los años 2013-2014, que había iniciado operaciones el 18 de julio de 2013, y que la información exógena del actor no señalaba información respecto del proveedor.

Manifestó que el principio de buena fe admite prueba en contrario, y que en este caso se recaudaron pruebas suficientes y contundentes para comprobar la simulación de las compras. Que además, la actora tenía conocimiento de que el proveedor no cumplía con sus responsabilidades tributarias, como lo reconoce en la demanda.

Comentó que aun cuando el contribuyente aporta facturas o documentos equivalentes, los costos e impuestos descontables deben ser rechazados, porque se evidenció con un conjunto de indicios la inexistencia de las operaciones. De ahí que no haya lugar a la aplicación del artículo 745 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que no procedía el decreto de la inspección tributaria solicitada, por cuanto la simulación de las compras, está soportada en las pruebas recaudadas en la investigación tributaria, y en las trasladadas del expediente del impuesto de renta del año 2013 que incluye la *“inspección tributaria”* practicada en ese proceso. Agregó que, aunque el contribuyente puede solicitar pruebas y aportó algunas de forma extemporánea, se evidencia que en el proceso se recaudaron todas las necesarias para modificar la declaración.

Advirtió que, durante la investigación no se obtuvo la contabilidad del proveedor para verificar las transacciones.



Frente al beneficio de la renta progresiva, dijo que la actora no había cumplido el requisito de pago oportuno de impuestos exigido para aplicar tal subvención.

Declaró que, revisada la información exógena de 2013, no se probaba reporte alguno sobre las transacciones celebradas con el proveedor.

En relación con el artículo 746 del Estatuto Tributario, argumentó que no existía evidencia de la materialización del hecho económico y que se probó que el tercero no tenía establecimiento de comercio para desarrollar los objetos sociales que informaba en el RUT. Adicionalmente, existían inconsistencias en la facturación del proveedor, entre estas, que se elaboraban en *“forma consecutiva diariamente”*, y se emitieron con anterioridad a la resolución de autorización de la DIAN.

En relación con la sanción por no enviar información, dijo que debía mantenerse, en la medida que *“el contribuyente no aportó la totalidad de la información solicitada en el requerimiento ordinario, ni en el Requerimiento Especial”*.

Frente a la sanción por inexactitud manifestó que el contribuyente declaró compras inexistentes y, en consecuencia, un mayor valor por impuestos descontables, que conlleva a que sea válida su imposición.

Finalmente, señaló que no procedía la condena en costas, ya que se discutía un asunto de interés público.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con base en lo siguiente:

Relacionó las pruebas aportadas al expediente y concluyó que no estaban debidamente soportadas las operaciones realizadas con el señor Bonilla, ya que lo único que aportó el demandante corresponde a varios documentos que exhibían un sello de cancelado de *“Mundial de Distribuciones y Servicios”*, donde se señalaba el supuesto pago en efectivo de facturas por múltiples valores, sin que se discriminaran las mismas.

Sostuvo que, si bien el artículo 746 del Estatuto Tributario indicaba que se consideraban ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, la DIAN tenía la facultad de invertir la carga de la prueba solicitándole al contribuyente la demostración de la veracidad de las operaciones comerciales con el proveedor.

Adujo que la actora no allegó más pruebas en sede judicial y pretendió que se le diera credibilidad a sus manifestaciones bajo el principio de buena fe.

En relación con la inspección tributaria, explicó que, el contribuyente podía demostrar la realidad de las compras con otros medios de pruebas, y en todo caso, en el expediente existían suficientes soportes que desvirtuaban tales operaciones, como, las inconsistencias de carácter operativo y tributario constatadas por la DIAN.

Respecto de la sanción por inexactitud sostuvo que fue liquidada correctamente en los actos demandados en la tarifa del *“160%”*, porque el contribuyente declaró impuestos descontables *“no probados”*, y en la medida que no ha operado una diferencia de criterios, sino el desconocimiento del derecho aplicable.



Frente a la sanción por no informar, disminuyó el valor determinado en los actos demandados porque se omitió afectar las compras, que servían de base de los impuestos descontables. Así, precisó que el actor al momento de solicitarle información mediante requerimiento ordinario, respecto del beneficiario Pedro Nolasco Bonilla omitió reportarla. Que no obstante, la base de la sanción no corresponde al valor total de las compras, sino únicamente sobre las cuales el contribuyente no suministró información, esto es, las que fueron efectuadas al citado proveedor. Y mantuvo la tarifa del 5% aplicada en los actos. De manera que declaró la nulidad parcial de los actos demandados, únicamente en lo que tiene que ver con la base de la sanción por no informar.

Finalmente, no condenó en costas porque se accedió parcialmente a las súplicas de la demanda.

Recurso de apelación

La parte **demandante** advirtió que, contrario a lo señalado por el Tribunal en cuanto a que el actor se limitó aportar una única prueba, se debe dejar claro que *“con la demanda se aportaron todos los documentos necesarios para demostrar la trazabilidad del conocimiento del cliente señor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez”*.

Reiteró los argumentos relacionados con la formalización de los proveedores en el negocio del reciclaje, y recalcó que se presentaron los documentos que daban cuenta de la real existencia del proveedor, así como de los negocios realizados con la demandante.

Adujo que la Administración no tuvo en cuenta los documentos allegados con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, en donde se aportaron facturas del 11 al 27 de mayo y del 1 al 29 de junio del 2013.

Sostuvo que las notas de contabilidad, comprobante de egresos, y los recibos de caja servían de documento equivalente, y soportaban los pagos en efectivo realizados por las operaciones.

Reprodujo los argumentos de la demanda relacionados con los documentos requeridos como soporte por la DIAN, la contabilidad como prueba, el sistema de información exógena, la falta de desconocimiento de los ingresos y de las compras declaradas y, el principio de buena fe.

Finalmente, cuestionó que el *a quo* no aplicó el principio de favorabilidad en la sanción por inexactitud, desconociendo que el mismo ya había sido atendido en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en la que se ajustó el valor de la penalidad al 100%.

La **demandada** insistió que se probó que la información solicitada en relación con el proveedor no fue atendida de manera completa por el contribuyente y, por lo tanto, procedía la sanción por no informar.

Que lo anterior, porque la demandante envió la información de su contabilidad y los documentos soporte del beneficiario Centro Comercial Chipichape, omitiendo remitir la relativa al señor Pedro Nolasco Bonilla.

Explicó que la base de la sanción radica en el valor total por compras, porque la infracción se origina por no contestar el requerimiento ordinario que solicitaba



“relación detallada de las compras y gastos”, por tanto, sobre esa suma se debe liquidar la tarifa del 5%, la cual no admite gradualidad desde la Ley 1819 de 2016.

Alegatos de conclusión

La **demandante** no presentó escrito.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación y en el recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Atendiendo los cargos de apelación formulados por las partes, le corresponde a la Sala analizar la legalidad de los actos demandados. En especial, corresponde establecer si: *i)* los medios de prueba allegados acreditan la realidad de las operaciones que originaron los impuestos descontables rechazados en los actos acusados; y en caso de proceder, *ii)* se deberá analizar si había lugar a la imposición de las sanciones por inexactitud y por no enviar información.

1. Procedencia del IVA descontable

La demandante señaló dentro de su recurso que existió una violación al debido proceso y la buena fe, ya que la DIAN desconoció los impuestos descontables originados en las operaciones de compra con su proveedor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez, habida cuenta del incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del tercero, y no obstante que el contribuyente había demostrado la realidad de las operaciones mediante con varios documentos, entre estos, las facturas de venta, recibos de caja, comprobantes de egreso y la contabilidad. Mas todavía, cuando la Administración no desconoció los ingresos y compras gravadas declaradas.

Agregó que, contrario a lo afirmado por la demandada, sí reportó a su proveedor en la información presentada en medios magnéticos, hecho que no fue valorado en el sub examine.

Por su parte, la Administración sostiene que al verificar la realidad de las compras que originaron los impuestos descontables cuestionados, encontró indicios sobre la simulación de tales operaciones, análisis que respaldó el Tribunal.

Para decidir la controversia, en lo pertinente la Sala reiterará el criterio expuesto en las sentencias del 16 de febrero de 2023, exp. 26321, C.P. Wilson Ramos Girón, y del 10 de noviembre de 2022, exp. 26829, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que decidieron asuntos de similares características al que convoca la litis bajo estudio, entre las mismas partes y operaciones (compras al proveedor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez), en relación con las declaraciones del IVA del 5 bimestre del año 2013, y del impuesto de renta CREE de dicha vigencia fiscal.

En la sentencia del 16 de febrero de 2023, se señaló lo siguiente:



*“Sobre el asunto debatido, esta Sección¹ ha precisado que para corroborar la existencia o inexistencia de las operaciones cuestionadas, la Administración puede practicar los distintos medios de prueba previstos en las leyes tributarias, o en el CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), en cuanto estos sean compatibles con aquellos, según lo señala el artículo 742 del ET, ya que ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba conducentes para acreditar la existencia de dichas operaciones, de ahí que su demostración se enmarque en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del CGP. **De tal forma que, la eficacia probatoria 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 sería, en el presente caso, la existencia o realidad de las operaciones de compra en cuestión, situación en la que los indicios adquieren preponderancia, dado que, si la operación económica es inexistente, por obvias razones no habrá evidencia directa de ese tipo de afirmación indefinida (i.e. inexistencia). De modo que, la inexistencia o simulación de operaciones económicas debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, estas se colijan. Bajo esta premisa, el hecho base debe estar acreditado en el proceso con otros medios de prueba y el hecho indicado debe tener la aptitud de demostrar el hecho desconocido mediante un proceso de inferencia lógica²”.*** (Énfasis propio).

En esa oportunidad, la Sala también precisó que, en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 Código General del Proceso, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible, tales como pasivos, costos, gastos, impuestos descontables, compras, ya que es quien los invoca a su favor, para lo cual puede acudir a todos los medios probatorios previstos en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos, de acuerdo a lo señalado en el artículo 742 del Estatuto Tributario. Por tanto, la actora debe acreditar la realidad de las operaciones o desvirtuar probatoriamente los indicios de la DIAN.

Ahora bien, en el expediente se encuentra probado lo siguiente:

- En la declaración del IVA del 3 bimestre de 2013, la actora registró: *i)* total ingresos netos por \$1.218.256.000, *ii)* total compras por \$1.193.985.000, *iii)* total impuesto generado de \$197.085.000, y *iv)* “impuestos descontables por compras a la tarifa general”, la suma de \$139.607.000 y en el renglón de “total de impuestos descontables” \$150.315.000³. Al respecto, la DIAN desconoció el valor de \$114.846.000, que corresponde al valor solicitado como impuesto descontable, que se origina de las transacciones ejecutadas con el señor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez⁴.
- El 23 de diciembre de 2015, la DIAN mediante requerimiento ordinario de información solicitó a la actora: *i)* balance de comprobación de saldos acumulado por subcuentas de mayo y junio de 2013, *ii)* relación de ingresos y el IVA generado; *iii)* relación detallada de las compras y gastos que constituyen costos o deducción, *iv)* documentos soportes de contabilidad que respaldan las transacciones con el señor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez, incluidas facturas de compra de mercancía, tiquete oficial de báscula, factura de transporte, comprobante de egreso y extracto de cuenta bancaria, *v)* documentos soporte de las transacciones celebradas con el Centro Comercial Chipichape Propiedad Horizontal, y *vi)* registro de contabilidad a nivel de cuenta auxiliar por el III bimestre

¹ Sentencia del 11 de mayo de 2017 (exp. 21373, CP: Milton Chaves García); del 05 de marzo de 2018 (exp. 21783, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 25 de abril de 2018 y del 07 de octubre de 2021 (exp. 21088 y 23149, CP: Julio Roberto Piza).

² Sentencias del 19 de febrero de 2020 y del 05 de agosto de 2021, exps. 23296 y 22478, CP: Julio Roberto Piza.

³ FI 41 CP

⁴ FI 334 CP



de 2013 de las compras y pagos realizados a Pedro Nolasco Bonilla y el Centro Comercial Chipichape Propiedad Horizontal⁵.

- En respuesta a lo anterior, mediante escrito radicado el 26 de enero de 2016, la demandante manifestó que *“por el volumen de los documentos soportes de contabilidad que respaldan las transacciones correspondientes al 2013 consistente en facturas de compra y tiquetes de bascula con el beneficiario (...) nos acogemos al decreto 019 de 2012 de la ley anti tramites (...)”*. Así, entregó únicamente una copia del balance de prueba por cuentas del período fiscalizado, y la relación de documentos soporte respecto del Centro Comercial Chipichape Propiedad Horizontal⁶.
- Del expediente de renta del año 2013 seguido a la misma contribuyente, se trasladaron los siguientes documentos:
 - El Requerimiento Ordinario Nro. 052382015000185 del 18 de septiembre de 2015, que la Administración emitió al señor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez, solicitando información sobre las operaciones efectuadas con la demandante⁷. Sin obtener respuesta.
 - El Acta de visita del 28 de septiembre de 2015, practicada al proveedor cuestionado, en la dirección informada en el RUT, con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones formales del impuesto sobre la renta del año 2013. Diligencia que no se surtió, porque no se logró ubicar al tercero, y se constató que la dirección correspondía a una vivienda familiar⁸.
- En el marco de la investigación tributaria, la DIAN determinó la existencia de los siguientes indicios de simulación de las operaciones realizadas por el contribuyente con el proveedor Bonilla, los cuales fueron relacionados en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración así⁹:
 1. *No hay trazabilidad en el proceso de compra de materiales.*
 2. *No hay registro en las entradas de almacén de las compras efectuadas.*
 3. *No existen tiquetes de báscula a nombre del proveedor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez.*
 4. *No aparecen comprobantes de egreso para constatar el pago de la compra.*
 5. *No aparecen extractos bancarios donde demuestren el retiro del dinero para efectuar los pagos.*
 6. *No hay formato de control de ingreso de la mercancía.*
 7. *No hay cheques girados ni transferencias bancarias de pago al proveedor.*

Por otro lado al verificarse la situación económica y comercial del proveedor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez NIT 6087033 se encontró:

 1. *No tiene establecimiento de comercio*
 2. *No fue posible ubicar al Sr. Pedro Nolasco Bonilla Vásquez*
 3. *La dirección reportada en el RUT es habitación familiar pero nadie dio razón de él.*
 4. *Solamente declaró impuesto a las ventas año gravable 2013-2014*
 5. *Inició su actividad el 18/07/013*
 6. *En la información exógena reportada por PROCESOS Y GESTIÓN ECOLÓGICA PROGECOL S.A.S. NIT 900.583.670-0 no figura Pedro Nolasco Bonilla Vásquez NIT 6087033”.*
- Por su parte, en la vía gubernativa, la actora aportó los siguientes documentos¹⁰:
 - (a) Certificado de Cámara de Comercio de la sociedad¹¹.
 - (b) Copia de la cedula de ciudadanía, del RUT y certificado de Cámara de Comercio, del señor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez¹².

⁵ Fls 20 a 21 caa1

⁶ Fls 23 a 69 caa1

⁷ Fls 72 y 73 caa1

⁸ Fls 78 a 79 caa1

⁹ Fls 353 y 353 vto caa1.

¹⁰ Fls 98 a 200 caa1.

¹¹ Fls 112 a 114 caa1.

¹² Fls 115 a 117 vlto caa1.



- (c) Resolución de facturación Nro. 50000339265 del 23 de mayo de 2013, en la que la DIAN autorizó al proveedor la numeración de facturas o documentos equivalentes desde el número 5001 al 20000, por una vigencia de dos años¹³.
 - (d) Copia de las facturas de compra de “cartón corrugado” y otros productos, expedidas por el proveedor durante los meses de mayo y junio de 2013¹⁴.
 - (e) Documentos (entradas de almacén, registro de báscula, entrega de material expedidos por Progecol S.A.S.) respecto de las compras realizadas en los meses de mayo a junio de 2013¹⁵.
 - (f) Reporte de entradas de almacén detallado¹⁶.
- Con el escrito de la demanda, el actor allegó el prevalidador formato 1001 del año 2013 en el que relaciona que realizó pagos al señor Bonilla¹⁷, y los recibos de caja expedidos por el mismo proveedor¹⁸.

De lo expuesto y teniendo en cuenta que la Administración discute la realidad de las operaciones realizadas por Progecol S.A.S. con uno de sus proveedores, la Sala encuentra que las pruebas que aportó la demandante, no acreditan los hechos económicos que originaron el impuesto descontable. Lo anterior, porque se limitó a allegar facturas de ventas, registros contables, informes de entradas al almacén, recibos de caja, el prevalidador de la información exógena, y otros documentos, que se encuentran desvirtuados con el conjunto de indicios recabados por la Administración, que evidencian la inexistencia de las operaciones comerciales, en tanto llevan a establecer que el proveedor no tenía infraestructura física y operativa para desarrollar las actividades económicas, ni reportó compras ni ventas de mercancías en el año 2013, entre otras irregularidades.

De igual forma se resalta que en la sentencia del 16 de febrero de 2023, se aclaró que:

“(…) la Sala verifica que una vez la Administración, a través de los indicios, desconoció las operaciones de compra que dieron lugar a los impuestos descontables glosados, la actora no allegó prueba que permitiera validar o corroborar la existencia de las operaciones comerciales calificadas como simuladas en los actos demandados; por el contrario, aun cuando se le otorgaron diferentes oportunidades procesales para entregar la información requerida, guardó silencio. Así, limitó su defensa a afirmar y pretender acreditar la existencia de las operaciones mediante las pruebas documentales que las soportaron formalmente, siendo que la Administración no rebatió la existencia de las facturas de venta, sino que los negocios jurídicos en realidad no fueron celebrados, pese a que contablemente la demandante hubiera registrado lo contrario y contara con la apariencia formal de haber celebrado los negocios al documentarlos en las facturas.

Ahora, contrario a lo señalado por la actora, considera la Sala que la autoridad fiscal puede requerir a terceros para que rindan informes o declaraciones a efectos de comprobar, real y adecuadamente, los hechos económicos de los que se derivan obligaciones tributarias. Con lo cual, no se infringe la autonomía privada de los sujetos que celebraron el negocio jurídico, pues, lo que se pretende es revelar la verdadera operación comercial que fue ocultada mediante la apariencia de una declaración contractual, esto es, la compraventa aparente que la contribuyente quiere hacer valer por el hecho de estar soportada en facturas”.

En efecto, si bien el contribuyente aportó documentos que en apariencia dan formalidad a las operaciones, debe tenerse en cuenta que la Administración no pudo verificar directamente el desarrollo de la actividad comercial en la dirección informada en el RUT del señor Bonilla, ni constatar con este proveedor las ventas

¹³ FI 118 caa1.

¹⁴ Fls 121 a 200 caa1: 1 caa2 al 1472 caa8

¹⁵ Fls 1473 caa8 al 7611 caa39.

¹⁶ Fls 7613 al 7756 caa39.

¹⁷ CD 1 archivo denominado “4_ED_CDFOLIO1_COPIADEPREVALIDADO”

¹⁸ Fls 361 a 395 CP



realizadas al contribuyente o el pago obtenido por las mismas. Circunstancias que además no fueron comprobadas en la información exógena del tercero.

Súmese a lo anterior, que tampoco se pudo verificar el destino de las mercancías, toda vez que la Administración no obtuvo información sobre los adquirentes, ni prueba de las ventas. De igual forma, no se encontró un registro y soporte del transporte de los productos.

En relación con la discusión que plantea el apelante sobre la exigencia como prueba de los tiquetes de registro de báscula, el formato de control de mercancías, y los comprobantes de egreso por transferencias bancarias o cheques, argumentando que desconoce que las compras de reciclaje se realizan en un 80% en efectivo y que normalmente el pesaje de esa mercancía se realiza en los centros de acopio, la Sala observa que su falta de aportación no fue la única irregularidad que tuvo en cuenta la DIAN para glosar los impuestos descontables, y que en todo caso, el contribuyente no demostró la realidad de las operaciones, pues los soportes aportados fueron desvirtuados con los indicios que evidenciados durante la investigación tributaria.

Al respecto, se destaca lo señalado en el mencionado precedente:

“En ese contexto, la Sala considera que por sí solas las facturas aportadas por la actora no permiten acreditar la realidad de las operaciones económicas glosadas. Aunque la factura sea el documento soporte necesario para la procedencia de los costos (artículo 771-2 del ET), esto no impide que la autoridad adelante investigaciones respecto de la operación documentada en la factura, a fin de comprobar su veracidad, correspondiéndole al obligado tributario desplegar la actividad probatoria necesaria para demostrar la realidad y características de la transacción. (...)

Así, se advierte que no le asiste razón a la actora sobre las garantías constitucionales vulneradas, pues la calificación de simulación por la autoridad de impuestos tuvo efectos fiscales, a partir de la comprobación de indicios que permitían inferir la simulación del negocio jurídico”.

Por lo expuesto, las pruebas recaudadas por la DIAN permiten colegir que las operaciones fueron simuladas, conclusión que se reitera de los fallos ya emitidos respecto de la actora, en donde se juzgó la realidad de las mismas operaciones de compra, pero respecto del impuesto sobre la renta CREE del año 2013 y el 5 bimestre de IVA del mismo periodo.

Frente a la buena fe y el trasladado de los efectos negativos por el incumplimiento de deberes a cargo del tercero, se reitera que la demandante no allegó prueba idónea alguna que dé cuenta de la realidad de las operaciones en discusión, pues los documentos aportados resultan desacreditados a partir de la falta de capacidad operativa del proveedor y los indicios recabados por la Administración. Esto no significa que se esté trasladando la responsabilidad del tercero a la sociedad, pues la actora tenía la carga probatoria de demostrar la sustancia de las transacciones comerciales.

Por último, el apelante sostiene que los impuestos descontables se respaldan en el hecho de que los ingresos y compras declaradas no fueron desconocidos por la DIAN. Al respecto, la Sala advierte que, si bien esos conceptos (ingresos y compras) no fueron modificados en la declaración tributaria, lo cierto es que el fundamento para desconocer los impuestos descontables radica en que la demandante no probó la realidad de las operaciones en que estos se originaron, lo que fue constatado por la Sala en esta providencia. De manera que, en la medida que las compras al señor



Bonilla no fueron debidamente soportadas, no proceden los impuestos descontables solicitados respecto de estas.

En consecuencia, la Sala encuentra que el contribuyente no desvirtuó que las operaciones con el proveedor fueran inexistentes y, por lo mismo, no se evidencia la vulneración de las garantías fundamentales invocadas en la demanda.

No prospera el cargo de apelación.

2. Sanción por inexactitud y por no informar

Frente a la sanción por inexactitud, discute la actora que el Tribunal la modificó tomando la tarifa del 160%, sin atender al principio de favorabilidad, el cual ya había sido aplicado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Al respecto, se señala que el tipo infractor del artículo 647 del Estatuto Tributario describe como hecho infractor, entre otros, la inclusión de impuestos descontables inexistentes; de manera que, conforme con lo expuesto en el cargo anterior, se encuentra demostrada la configuración de la conducta típica, sin que la apelante hubiera esgrimido y probado alguna causal exculpatoria.

En cuanto al principio de favorabilidad, la Sala advierte que le asiste razón al apelante, cuando sostiene que el mismo fue aplicado en la Resolución Nro. 052362017000008 del 12 de diciembre de 2017, mediante la cual la DIAN resolvió el recurso de reconsideración, determinando el valor de la sanción en el 100% de la diferencia del saldo a pagar declarado y el determinado por la DIAN. No obstante, el Tribunal sostuvo que confirmaba la sanción impuesta en los actos demandados, en la tarifa del “160%”.

De ahí que, la Sala advierte que el *a quo* incurrió en un error, pues en este caso, lo procedente era confirmar la sanción por inexactitud tasada en el 100% en los actos acusados, en aplicación del principio de favorabilidad. En consecuencia, se mantiene la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN en la tarifa del 100%.

En lo que respecta a la **sanción por no enviar información**, la Administración sostiene que el demandante no envió la información correspondiente a la relación detallada de las compras y gastos, la cual tenía una cuantía de \$1.193.985.000, valor sobre el cual se debía tasar la sanción.

Verificada la actuación administrativa, se encuentra que mediante el Requerimiento Ordinario Nro. 052382015000247 del 23 de diciembre de 2015, la DIAN le solicitó a la actora información relacionada con las compras del bimestre 3 del año 2013, y en especial, respecto de las transacciones realizadas con el señor Pedro Nolasco Bonilla Vásquez, (incluidas facturas de compra de mercancía, tiquete oficial de báscula, factura de transporte, comprobante de egreso y extracto de cuenta bancaria), y con el Centro Comercial Chipichape Propiedad Horizontal.

Respecto a lo solicitado, en el requerimiento especial se puso de presente que el actor omitió allegar los documentos relacionados con las operaciones celebradas con el señor Bonilla¹⁹.

A partir de lo expuesto, en los actos demandados, la DIAN procedió a sancionar al demandante por no informar tomando como base la siguiente:

¹⁹ Página 6 del Anexo al Requerimiento Especial Nro. 052382016000013 del 20 de abril de 2016.



Concepto	Valor
Total compras	\$ 1.193.985.000
Impuestos descontables	\$ 114.846.000
Valor base para sanción	\$ 1.308.831.000
Sanción 5%	\$ 65.442.000

Por su parte, el *a quo* modificó la base de la sanción, limitándola a la suma respecto de la cual el contribuyente no suministró la información exigida, y que corresponde a “las compras efectuadas al proveedor Pedro Nolasco Bonilla, en concordancia con los impuestos descontables rechazados”. Así, determinó el valor de la sanción en los siguientes términos:

Concepto	Valor
Compras (proveedor Pedro Nolasco Bonilla)	\$ 717.788.000
Impuesto descontable rechazado	\$ 114.846.000
Valor base para sanción	\$ 832.634.080
Porcentaje	5%
Sanción 5%	\$ 41.631.704

Para la Sala, la base de la sanción solo puede cuantificarse con las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, que en este caso, fueron las operaciones que realizó la actora con el señor Bonilla, como dan cuenta los mismos actos. Y ello es así, porque la actuación demandada no alude a que la información omitida sea respecto de todas las compras, sino únicamente la concerniente a dicho proveedor.

Dentro de dicha base de liquidación, tampoco procede incluir los impuestos descontables, pues frente a este concepto no se requirió información en el citado requerimiento ordinario, sino únicamente sobre las operaciones o transacciones realizadas entre el contribuyente y el señor Bonilla.

Adicionalmente, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad, en el sentido de determinar la tarifa de la sanción conforme con el artículo 651 del Estatuto Tributario, por ser la norma sancionatoria más beneficiosa para el actor. Esta disposición señala:

“ARTÍCULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN O ENVIARLA CON ERRORES. <Artículo modificado por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción.

- 1. Una multa que no supere siete mil quinientas (7.500) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:*
 - a) El uno por ciento (1%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida; (...)*

Al respecto, se reitera la sentencia aplicable al caso en donde se indicó lo siguiente:

“(..).Con todo, a efectos de determinar la sanción pertinente le corresponde a la Sala atender al mandato superior consagrado en el artículo 29 constitucional, bajo el cual se «aplicará de preferencia» la norma que resulte más favorable, aun cuando sea posterior a la comisión de la infracción; lo anterior, en la medida en que la disposición que regula la consecuencia punitiva para la infracción en la que incurrió la actora fue modificada, desde el momento en que se llevó a cabo la conducta, hasta el presente.



Concretamente, el no aportar la información requerida por la autoridad de impuestos pasó de castigarse con una multa equivalente al 5% de la cuantía de la información omitida²⁰ a reprimirse, por mandato del artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 –que dotó de una nueva redacción al artículo 651 del ET–, solo con un punto porcentual (1%) de la misma base de cálculo de la multa, sin que en ningún caso esta pueda superar la cifra fija de 7.500 UVT (unidades de valor tributario). Vistas ambas normas, a todas luces resulta más favorable la posterior, motivo por el que, por prescripción constitucional, conforme a ella se debe determinar la multa a imponer a la demandante por la infracción en la que incurrió al no haber atendido el requerimiento de información hecho por la autoridad tributaria”.

En la medida en que el Tribunal calculó la sanción aplicando el monto porcentual fijado en la disposición vigente al momento de la comisión de la conducta, esto es del 5%, la Sala fijará la multa en aplicación del principio de favorabilidad.

Las pruebas que obran en el expediente permiten establecer que la cuantía de los datos solicitados no suministrados, ascienden a la suma de \$717.788.000, sobre la que procede el cálculo de la sanción por no informar a la tarifa del 1% prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario vigente, así:

Concepto	Valor
Valor de la información solicitada no suministrada	\$717.788.000
Porcentaje	1%
Sanción por no informar	\$7.178.000 ²¹

Atendiendo a las consideraciones expuestas, la Sala modificará la sentencia para reducir el valor de la sanción por no enviar información. En lo demás, se confirmará.

3. **Condena en costas**

Finalmente, en esta instancia, no habrá lugar a condena en costas porque prosperaron parcialmente las pretensiones de la demanda y porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Modificar el ordinal segundo** de la sentencia proferida el 25 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar se dispone:

“A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sanción por informar impuesta en los actos acusados al contribuyente Procesos y Gestión Ecológica Progecol SAS, asciende a la suma de \$7.178.000”.

²⁰ Así, de acuerdo con el criterio de aplicación unificado que la sentencia de unificación 2019CE-SUJ-4-010, dictada por esta Sección el 14 de noviembre de 2019 (exp. 22185, CP: Julio Roberto Piza), le dio a la redacción original del artículo 651 del ET, precepto que a su vez procedía del artículo 61 del Decreto 2503 de 1961.

²¹ En el año 2013 la UVT correspondía a la suma de \$26.841, por tanto, el límite de las 7.500 UVT para el año 2013 era de \$201.308.000.



2. En lo demás, **confirmar** la sentencia de primera instancia.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>