



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., dieciséis (16) de marzo dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 76001-23-33-000-2015-01471-01 (27057)  
**Demandante:** CIM COMERCIAL SAS  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** IVA Bimestre 5 de 2011. Rechazo de compras e IVA descontable.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 31 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió<sup>1</sup>:

«**PRIMERO.- NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

**SEGUNDO.- CONDÉNASE** en costas de la primera instancia a la parte accionante. **FÍJANSE** para el efecto las agencias en derecho en un porcentaje del uno por ciento (1%) del valor de las pretensiones denegadas en la sentencia».

**ANTECEDENTES**

CIM COMERCIAL SAS presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 5 del año gravable 2011, en la que liquidó compras y servicios gravados por \$995.130.000, impuestos descontables por operaciones gravadas de \$159.221.000 y saldo a favor de \$77.600.000, el cual se solicitó en devolución el 11 de enero de 2012<sup>2</sup>.

Previo Requerimiento Especial 052382013000101 del 29 de noviembre de 2013, y respuesta al mismo<sup>3</sup>, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali expidió la Liquidación Oficial de Revisión 052412014000033 del 16 de junio de 2014, en la que desconoció la totalidad de compras y servicios gravados y los impuestos descontables declarados, con lo cual determinó el saldo a pagar por impuesto de \$81.621.000, impuso sanciones por \$254.754.000<sup>4</sup>, y fijó el total a pagar en \$336.375.000.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, decidido negativamente por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante Resolución 006723 del 15 de julio de 2015.

<sup>1</sup> Expediente híbrido. Versión electrónica, índice 2 Samai.

<sup>2</sup> Solicitud concedida mediante Resolución de Devolución y/o Compensación No. 1451, en la cual se ordenó devolver la suma de \$77.600.000 a CIM Comercial SAS.

<sup>3</sup> Radicada el 3 de marzo de 2014.

<sup>4</sup> Resultante de la suma del saldo a favor declarado (\$77.600.000) más el saldo a pagar determinado (\$81.621.000) = \$159.221.000 x 160 % = \$254.753.600



## DEMANDA

CIM COMERCIAR SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

*«Que se declare la nulidad de los actos administrativos contenidos en: La Liquidación Oficial de Revisión No. 052412014000033 del 16 de junio de 2014 y la Resolución por la cual decide un recurso de reconsideración No. 006723 del 15 de julio de 2015, de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, y la División Gestión Jurídica de la DIAN respectivamente, actos administrativos por medio de los cuales la entidad demandada desconoció el saldo a favor pagados por CIM COMERCIAR SAS, rechazó impuestos descontables pagados por la Sociedad e impuso sanción por inexactitud.*

*Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos atrás individualizados se restablezca en su derecho a CIM COMERCIAR SAS, declarando lo siguiente:*

- a) *Que la liquidación privada presentada por el contribuyente y correspondiente al Impuesto sobre las Ventas, Quinto Bimestre del año 2011, se encuentra en firme por ser ajustada a la ley tributaria.*
- b) *Que se cancelen los registros contables que la DIAN hubiere abierto a CIM COMERCIAR SAS como deudora del Impuesto sobre las Ventas por el Quinto Bimestre de 2011».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Preámbulo y artículos 1, 2, 29, 209 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 437-1, 484-1, 617, 683, 742, 771-2 y 772 del Estatuto Tributario
- Artículos 51 y 58 del Código de Comercio
- Artículo 50 de la Ley 1437 de 2011
- Artículo 12 del Decreto 2649 de 1993

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos acusados vulneraron las normas superiores *-falta de aplicación-* y adolecen de expedición irregular *-falta de motivación-* y desviación de poder, pues son producto de actuaciones administrativas arbitrarias, infundadas e incoherentes.

Se violó el debido proceso por indebida valoración probatoria, pues las operaciones de compra se soportaron en facturas, cumplen requisitos formales para la procedencia de descontables, y demuestran las compras y la existencia real del producto o insumo adquirido, así como el pago de la obligación al vendedor. Además, se transgreden los principios de confianza legítima, legalidad, equidad y eficiencia, pues la sociedad solicitó facturas de soporte a sus proveedores, como era su obligación.

La contribuyente no puede ser sancionada por las omisiones de sus proveedores, con quienes realizó transacciones respaldadas en documentos formales que dan certeza de las operaciones. La DIAN incurrió en *falla en el servicio*, al no ejercer en debida forma su labor de vigilancia y control sobre tales proveedores y no sancionarlos oportunamente; tampoco expidió y notificó resolución declarándolos como ficticios.

Que la sociedad no tenga establecimiento físico para almacenar mercancías no constituye indicio en su contra, pues así operan varias empresas del sector. Tampoco puede ser indicio que, en vez de girar directamente recursos, utilice a Tubos de



Occidente (*tercero*) para hacerlo, pues ello no desnaturaliza la realidad de las compras, y no hay pruebas que permitan endilgarle responsabilidad por operaciones simuladas.

No procede sanción por inexactitud, pues los hechos declarados son ciertos, están probados en el proceso y no se causó daño al Estado con la actuación de la sociedad. Existió diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable<sup>5</sup>.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

No se configuraron los defectos atribuidos a los actos acusados, pues se motivaron en las pruebas recaudadas en la investigación adelantada, por la cual se desvirtuaron las operaciones que dieron lugar al IVA descontable declarado.

Se garantizó el debido proceso y la presunción de inocencia de la actora, quien tuvo la oportunidad de presentar las pruebas pertinentes. No se violaron los principios de confianza legítima, legalidad, equidad y eficiencia, pues la actora no podía desconocer la realidad de los hechos económicos, para aplicar compras e impuestos descontables inexistentes. La actora actuó de mala fe, al aprovechar su propia omisión de verificar si sus proveedores tenían capacidad para realizar las ventas cuestionadas.

No se pueden imputar responsabilidades a terceros, en tanto la contribuyente debe asumir la carga que le corresponde por el desarrollo su actividad comercial, máxime cuando en la investigación se advirtió que los proveedores no tenían capacidad operativa para realizar las transacciones de las que se derivaron los descontables registrados en la declaración privada, con lo cual se desvirtuó la veracidad de las facturas aportadas. Así mismo, no existe claridad de la relación entre la contribuyente y la sociedad Tubos de Occidente, con quien compartió el mismo revisor fiscal, el domicilio y el hecho de que no presentaron libros de contabilidad, circunstancias que constituyen indicio en su contra.

Tampoco existe omisión de la DIAN en sus deberes de fiscalización e investigación, porque desde el inicio de la investigación desvirtuó la realidad de las operaciones declaradas. Por ello, la carga de demostrar tal omisión le correspondía a la sociedad.

Hay lugar a imponer sanción por inexactitud, por la inclusión de impuestos descontables inexistentes en la declaración privada.

## AUDIENCIA INICIAL

En audiencia inicial del 21 de junio de 2018, el Tribunal precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares. Al encontrarse saneado el proceso, decretó las pruebas pertinentes, dio traslado a las partes para alegar de conclusión y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos acusados.

<sup>5</sup> La cual no fue sustentada.



## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas, por las siguientes razones:

No se violó el debido proceso, pues la demandante tuvo la oportunidad de presentar pruebas y controvertir los hallazgos de la Administración, sin lograr desvirtuarlos.

Las actuaciones administrativas, anexos contables y declaraciones del proceso, entre otros elementos, dan cuenta que, para el bimestre discutido no procedía el IVA descontable reclamado en la liquidación privada.

La actora no demostró la realidad de las operaciones con sus clientes; por el contrario, se determinó que canalizaba operaciones a través de la sociedad Tubos de Occidente, porque se probó que: «i) la sociedad actora tiene cuentas bancarias, no obstante, para el manejo de sus transacciones comerciales y económicas utiliza a su cliente Tubos de Occidente, quien tampoco cuenta con infraestructura, es más, la mercancía fue encontrada en las instalaciones del cliente; ii) en su contabilidad se reflejan cruces de cuentas y préstamos con su único cliente -Tubos de Occidente- donde este último es quien finalmente termina pagando a sus proveedores y de la prueba no se identifica al beneficiario de los pagos; iii) la DIAN realizó inspección al proveedor involucrado y concluyó que no tiene capacidad operativa ni estructura para llevar a cabo su actividad; iv) se confirmó que el proveedor Logística Manantial fue sancionado por realizar operaciones ficticias; y v) según las declaraciones rendidas por el representante legal suplente de la sociedad actora, conocía a los intermediarios y al proveedor de su mercancía, de hecho, insiste en la búsqueda de precios más bajos «siendo demasiado suspicaz en la referencia a una posible denuncia ante la Superintendencia de Industria y Comercio, por efecto de la competencia en el manejo de los precios más bajos en su mercancía».

Procede la sanción por inexactitud, porque la actora declaró impuestos descontables inexistentes, de los que derivó un mayor saldo a favor. Condenó en costas, conforme al artículo 188 del CGP, que debían ser liquidadas en los términos del artículo 366 *ib.*

## RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

El análisis probatorio del *a quo* fue incompleto, incoherente y ajeno a la normativa aplicable, y no tuvo en cuenta los cargos de «violación a normas superiores por falta de aplicación, desviación de poder y expedición irregular por falta de motivación».

La DIAN violó el debido proceso por indebida valoración probatoria, y los principios de confianza legítima, legalidad, equidad y eficiencia que motivaron la actuación de la sociedad, porque las operaciones de compra están soportadas en facturas y cumplen requisitos para la procedencia del IVA descontable, sin que sean simuladas.

La contribuyente no puede ser sancionada por conductas de sus proveedores, con quienes desarrolló transacciones respaldadas en documentos formales que dan certeza de la operación comercial. La DIAN no ejerció en debida forma su labor de vigilancia y control de dichos proveedores, para sancionarlos oportunamente.

La falta de establecimiento físico para almacenar mercancías no constituye indicio en contra de la compañía, pues así operan varias empresas del sector, y tampoco lo es que, en vez de girar recursos directamente, utilice a Tubos de Occidente (*tercero*) para



hacerlo, pues ello no desnaturaliza la realidad de las compras, ni hay pruebas que permitan concluir que las operaciones fueron simuladas.

No procede sanción por inexactitud, pues los hechos declarados son ciertos, están probados en el proceso y existió diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable<sup>6</sup>. Si se mantiene la decisión de primera instancia, se debe reducir la sanción por inexactitud al 100 %, de acuerdo con el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016<sup>7</sup>.

## TRAMITES PROCESALES DE SEGUNDA INSTANCIA

Comoquiera que no se requirió decretar pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión -art. 247 CPACA-. El **Ministerio Público** no emitió concepto y la DIAN solicitó confirmar la decisión de primera instancia.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 5 de 2011, de CIM COMERCIAR SAS.

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandante, como apelante única, se debe establecer *i)* si procede el desconocimiento de compras e impuestos descontables por operaciones simuladas o inexistentes de compra de materiales y, *ii)* si procede imponer sanción por inexactitud.

### Compras e impuestos descontables

El artículo 772-1 del Estatuto Tributario establece que, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta así como de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requiere la presentación de facturas con el cumplimiento de los requisitos previstos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del ET; o de documentos equivalentes expedidos con el lleno de los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 *ibidem*.

No obstante, la existencia de facturas no impide que la Administración ejerza sus facultades de fiscalización para comprobar la realidad de las operaciones que reflejan. Esto es así, porque la Administración puede «comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas»<sup>8</sup> y así, asegurar la correcta y oportuna determinación de los tributos.

La Sala dijo que «aunque la factura sea un requisito necesario a efectos del reconocimiento de los impuestos descontables, lo cierto es que su exhibición no implica, indefectiblemente, que el descuento sea procedente, puesto que la Administración está facultada para adelantar investigaciones respecto de la operación documentada en la factura, a fin de desvirtuarla. Evento en el cual, corresponderá también al contribuyente desplegar la actividad probatoria necesaria para demostrar la realidad y características de la transacción cuestionada mediante los medios de prueba señalados en la ley»<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Diferencia de criterios que tampoco fue sustentada en esta oportunidad procesal.

<sup>7</sup> La sociedad no apeló la condena en costas que le fue impuesta en la sentencia de primera instancia.

<sup>8</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-33-000-2013-90353-01(23072). Sentencia del 30 de mayo de 2019. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>9</sup> Sentencias del 5 de febrero de 2019, exp. 22240. CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 27 de agosto de 2020, exp. 21852, CP Julio Roberto Piza Rodríguez..



Adicionalmente, sin perjuicio de la presunción de veracidad que ampara las declaraciones tributarias, en los casos en que la Administración realice requerimientos para comprobar la veracidad de los hechos declarados, la carga de probar los conceptos que aminoran el impuesto a cargo, como compras, impuestos descontables, costos y gastos, entre otros, le corresponde al contribuyente.

### Caso concreto

Del análisis de los actos acusados, se advierte que la DIAN desconoció compras gravadas e impuestos descontables, al determinar que las operaciones entre la actora y sus proveedores en el bimestre 5 del año 2011, eran inexistentes. Lo anterior, con fundamento en visitas a la actora, cruces de información con sus proveedores (*Rincón Oliveros Luz K, Acevedo Salcedo Régulo A y Logística Manantial*) y con terceros, y en los documentos aportados y recaudados en la actuación administrativa.

CIM Comerciar SAS se constituyó con documento privado del 7 de mayo de 2010, inscrito en la Cámara de Comercio de Cali el 11 de mayo de 2010, bajo el N.º 5645 del libro IX, y entre otras, registró como actividades «*la producción, compra, venta, distribución, comercialización, importación y exportación de productos plásticos y de aditivos e insumos para la industria plástica*»<sup>10</sup>. En el RUT registró la actividad económica 2529 -*FABRICACIÓN DE ARTÍCULOS DE PLÁSTICO NCP*-, con inicio de actividades el 1.º de junio de 2010<sup>11</sup>.

La DIAN desconoció el total de las compras declaradas por \$995.130.000, valor que aparece discriminado de la siguiente manera en la liquidación oficial y no fue objeto de discusión por las partes<sup>12</sup>:

Proveedor	Compras gravadas	Valor IVA	Total
Rincón Oliveros Luz K	\$374.400.000	\$59.904.000	\$434.304.000
Acevedo Salcedo Régulo A.	\$312.000.000	\$49.920.000	\$361.920.000
Logística Manantial	\$308.730.000	\$49.397.000	\$358.127.000
<b>Total</b>	<b>\$995.130.000</b>	<b>\$159.221.000</b>	<b>\$1.154.351.000</b>

El desconocimiento de las compras se sustentó en los siguientes hechos detectados por la Administración:

#### 1. Relación comercial entre CIM COMERCIAR SAS y TUBOS DE OCCIDENTE SA

Mediante Auto de Inspección Tributaria 05238201300070, Auto de Inspección Contable 052382013000004, ambos del 6 de noviembre de 2013 y Auto de Verificación o Cruce 052382012000442 del 4 de junio de 2012, funcionarios comisionados de la DIAN se hicieron presentes en la dirección informada en el RUT por CIM COMERCIAR SAS, la cual corresponde al domicilio fiscal de la empresa COMESTIBLES ALDOR. Allí fueron atendidas por el Jefe de Impuestos de las sociedades. En dicha verificación se constató:

- Que la sociedad CIM Comerciar SAS **no posee bodegas, ni establecimiento de comercio**. Presentó libros de contabilidad y soportes en los que se advierte que la actividad económica es la comercialización del producto denominado «*compuesto de PVC sin plastificar*».
- Que el **único cliente de CIM COMERCIAR SAS es su vinculado económico TUBOS DE OCCIDENTE**.

<sup>10</sup> Folios 3-5 c.p.1.

<sup>11</sup> Folio 20 LOR.

<sup>12</sup> Fls.66 y 67 c.p.1.



- Que las compras de mercancías efectuadas a los terceros en Cúcuta se envían directamente a la sociedad TUBOS DE OCCIDENTE ubicada en el municipio de Yumbo.
- CIM COMERCIAR SAS fue creada para venderle a la sociedad TUBOS DE OCCIDENTE compuesto de PVC sin plastificar.
- CIM COMERCIAR SAS no realiza movimientos de dinero, no efectúa transacciones bancarias, no recauda dinero por las ventas, ni efectúa desembolsos por los pagos. Todos los pagos a los proveedores son efectuados por medio de anticipos que efectúa directamente TUBOS DE OCCIDENTE a los proveedores de CIM COMERCIAR SAS en la ciudad de Cúcuta. La sociedad CIM COMERCIAR SAS registra por medio de notas internas de contabilidad la causación y uso de préstamos, pero no hay movimientos de efectivo ni transacciones bancarias.
- CIM COMERCIAR SAS no posee infraestructura propia -oficinas o bodegas-. Funciona dentro del mismo domicilio fiscal de COMESTIBLES ALDOR y de TUBOS DE OCCIDENTE. La mercancía comprada llega directamente a TUBOS DE OCCIDENTE, quien realiza los pagos y acopia la mercancía.

Lo anterior permitió a la DIAN establecer que CIM COMERCIAR SAS **no cuenta con infraestructura física ni financiera propias, que no tiene manejo de inventarios, no recibe ni efectúa pagos.** Por ello, concluyó que la única función de la sociedad era cumplir formalidades para figurar como proveedor de la materia prima a favor de su vinculado económico, TUBOS DE OCCIDENTE.

## 2. Hallazgos sobre los proveedores cuestionados y otros

### - Rincón Oliveros Luz Katherine

Tiene registrado en el RUT un establecimiento de comercio denominado Suministros, Compuestos y Servicios Cúcuta. Su actividad económica principal es la 5141 -Comercio al por mayor de materiales de construcción, vidrio, artículos de ferretería y equipo y materiales de fontanería y calefacción-, y la actividad secundaria es la 5153 -Comercio al por mayor de productos químicos básicos, plástico y caucho en formas primarias. Está inscrita en la Cámara de Comercio de Cúcuta desde el 15 de febrero de 2011.

**No fue posible localizarla en la dirección inscrita en el RUT**, pues allí funciona una ferretería denominada DISTRIHIERROS DEL NORTE, lo cual impidió verificar las transacciones presuntamente llevadas a cabo con la demandante y tener acceso a la contabilidad. No posee establecimiento de comercio, bodega o sitio de acopio de las mercancías que comercializa.

De acuerdo al volumen de operaciones y al valor de las mismas realizadas durante el año 2011, se advierte la **falta de capacidad económica y operativa** para poder soportar las mismas.

La DIAN destacó que **no presentó declaración de renta por el año 2010** y, para el año 2011, sí la presentó, registrando ingresos netos por \$1.464.971.000, de los cuales \$1.437.817.500 están facturados a CIM Comerciar SAS. Presentó la declaración de IVA respecto 5 bimestre del año 2011, en la que declaró ventas por \$374.400.000 efectuadas en su totalidad a CIM Comerciar SAS.

En respuesta a requerimiento de información, presentó relación y copia de facturas de venta expedidas a la sociedad actora por el bimestre 5 de 2011, por concepto de *compuesto PVC sin plastificar presentación en polvo Ref. EXEP 4008*, comprobantes de ingreso que registran la contabilización de pagos recibidos en caja (efectivo) y bancos con abono a las cuentas por cobrar de CIM Comerciar SAS, libro auxiliar, relación y detalle de operaciones con sus proveedores, factura de compra a sus proveedores -Operador logístico de importación y exportación Frontex-Nort SAS y Comercializadora Internacional Vencol CA, domiciliada en Uruëña, Venezuela<sup>13</sup>. (Se subraya)

### - Acevedo Salcedo Régulo Antonio

Tiene registrado en el RUT el establecimiento de comercio Compuestos y Suministros del Oriente. Su actividad económica principal es la 8519 -Otras actividades relacionadas con la salud humana-, y la

<sup>13</sup> Fls. 170-224 c.p.1.



actividad secundaria es la 5153 -Comercio al por mayor de productos químicos básicos, plástico y caucho en formas primarias-, registrada a partir de abril de 2011.

La DIAN destacó que no presentó la declaración de renta por el año 2010 y, para el año 2011, sí la presentó, en la que registró patrimonio de \$179.653.000 e ingresos netos por \$1.519.413.000, de los cuales \$1.479.096.000 están facturados a CIM Comerciar SAS. Presentó la declaración del IVA respecto del 5 bimestre del año 2011, en la que declaró ventas por \$312.000.000 efectuadas a CIM Comerciar SAS.

En respuesta a requerimiento de información anexó relación y copia de facturas de venta expedidas a la sociedad actora por el bimestre 5 de 2011, por concepto de *compuesto PVC sin plastificar presentación en polvo Ref. EXEP 4008*, comprobantes de ingreso que registran la contabilización de pagos recibidos en caja (efectivo) y bancos con abono a las cuentas por cobrar de CIM Comerciar SAS, libro auxiliar, relación y detalle de operaciones con sus proveedores, factura de compra a sus proveedores -Operador logístico de importación y exportación Frontex-Nort SAS y Comercializadora Internacional Vencol CA-, domiciliada en Urueña, Venezuela<sup>14</sup>. (Se subraya).

**- Logística Manantial**

Se encuentra registrada en el RUT desde marzo de 2010, con actividad económica principal 5190 -comercio al por mayor de productos diversos-.

La DIAN destacó que presentó la declaración de renta por el año 2010 extemporáneamente. Para el año 2011 presentó declaración de renta, en la que registró patrimonio bruto de \$1.724.318.000, inventarios de \$1.100.000.000, pasivos de \$1.468.073.000 e ingresos por \$19.165.054.000. **No declaró ventas por los bimestres 5 y 6 de 2011.**

En respuesta a requerimiento de información, anexó relación y copias de facturas de venta expedidas a la sociedad actora por el bimestre 5 de 2011, por concepto de *compuesto PVC sin plastificar presentación en polvo Ref. EXEP 4008*, declaraciones de importación que registran como importador a la sociedad Logística Manantial y como exportador a la COMERCIALIZADORA NETSAYA de la ciudad de San Antonio, República de Venezuela.

Mediante Resolución Sanción 900.005 del 18 de septiembre de 2013<sup>15</sup>, LOGÍSTICA MANANTIAL SAS fue declarada Proveedor Ficticio, conforme con el artículo 671 literal a) del ET.

**Declaraciones juramentadas rendidas por los proveedores en el marco de la investigación**

También se practicaron diligencias de verificación a los tres proveedores, el 29 de mayo de 2012, en las que se rindieron declaraciones juramentadas, de las que se resalta lo siguiente:

Luz Katherine Rincón Olivares	Régulo Antonio Acevedo Salcedo	Logística Manantial
«PREGUNTADO: ¿Desde cuándo comercializa con la empresa CIM COMERCIAR SAS, y qué tipo de productos comercializa? CONTESTADO: Empecé a trabajar con ellos desde finales de marzo de 2011, les proveo compuesto para PVC. PREGUNTADO: Explique cómo se realiza la transacción con dicha empresa. CONTESTADO: Yo me pongo en contacto con ellos y les ofrezco el producto, ellos me realizan el pedido vía telefónica y entonces yo programo el	Rindió declaración juramentada la señora Carmen Beatriz Acevedo Salcedo, por autorización del proveedor, quien manifestó: «[...] PREGUNTADO: Qué tipo de productos comercializa con la empresa CIM COMERCIAR SAS. CONTESTADO: Compuesto de PVC, el cual es una materia prima para la elaboración de tubería de PVC. PREGUNTADO: Cómo se realizan las transacciones con dicha empresa. CONTESTADO: Mediante conversación telefónica se programan los pedidos. Así mismo se llama al proveedor para de acuerdo a la cantidad de material que tenga poder nosotros despachar los pedidos. Cuando el proveedor nos informa que el material está listo, nosotros nos comunicamos con la empresa de transporte para que ellos lo recojan y despachen el material, el cual va	Rindió declaración juramentada el señor Jesús Fernando Casadiego Cañas, quien funge como Jefe de Operaciones de la sociedad, el cual manifestó: «PREGUNTADO: Cuál es el cargo que desempeña en la empresa y desde cuando lo ejerce. CONTESTADO: Jefe de operaciones y he ocupado el cargo desde que inició la empresa. PREGUNTADO: Quien figura como representante legal de la empresa es la señora Nelly Sánchez Contreras y en oportunidades anteriores no se ha podido ubicar, ¿sabe usted si ella tiene algún domicilio donde se pueda ubicar? O con cuánta periodicidad se presenta en esta oficina? CONTESTADO: Por su trabajo tiene que estar en Venezuela y Colombia consiguiendo mercancía solicitada por los clientes. El martes 19 ella se puede presentar en horas de la tarde. PREGUNTADO: Sírvase

<sup>14</sup> Fls. 170-224 c.p.1.

<sup>15</sup> Antes de la expedición de los actos cuya legalidad se analiza en este caso.





<p>pedido con mi proveedor Operador logístico de importación y exportación Frontex-Nort SAS (CARMEN ÉLIDE ORTEGA). Cuando el material está listo me pongo en contacto con la empresa transportadora TRANSPORTES CÓNDROR LTDA., quienes recogen el pedido donde diga doña Carmen y lo transportan hasta Cali a la empresa CIM COMERCIAR SAS. PREGUNTADO: En qué forma realiza los pagos CIM COMERCIAR SAS y cuánto es el plazo establecido para el mismo. CONTESTADO: Ellos hacen transferencia a mi cuenta corriente del Banco Davivienda, dentro del plazo de ocho a quince días después de que reciben la mercancía».</p>	<p>acompañado por la factura de venta. PREGUNTADO: Cuáles son los términos de la negociación con la empresa CIM COMERCIAR SAS. CONTESTADO: Una vez despachada la mercancía el pago se produce entre ocho y quince días después de recibida. A veces cuando requerimos dineros nos dan anticipos. PREGUNTADO: Qué medios utilizan para realizar los pagos. CONTESTADO: Ellos realizan transferencias o depósitos a nuestra cuenta corriente de Bancolombia. Una vez consignado el dinero se elabora el comprobante de ingreso. PREGUNTADO: Quiénes le proveen a ustedes el material. CONTESTADO: Nosotros inicialmente le comprábamos a la empresa JOBEGO, pero a partir de mayo aproximadamente de 2011 nos provee la empresa Operador logístico de importación y exportación Frontex-Nort SAS. PREGUNTADO: Qué soportes de las ventas les presenta Frontex-Nort SAS. CONTESTADO: La factura de venta y copia de la declaración de importación. [...]».</p>	<p>informar el procedimiento de la empresa para la compra de mercancías del exterior, tipo de mercancía y los proveedores más representativos. CONTESTADO: Nosotros tenemos un solo proveedor en el exterior, corrijo, son dos, Inversiones C y T C.A. y COMERCIALIZADORA NETSAYA C.A. ubicados en San Cristóbal y San Antonio – Venezuela, respectivamente. Con C y T C.A. manejamos todos los productos de hierro, acero, chatarra, tubería, etc, y con NETSAYA los productos plásticos como compuestos de PVC. Ellos nos entregan la mercancía exportada en el Puente Internacional Francisco de Paula Santander, nosotros realizamos la importación por medio de dos agencias de aduanas Joandyfer e Interstaff. [...]PREGUNTADO: Los pagos realizados por MANANTIAL a los proveedores en el exterior cómo los realizan? CONTESTADO: Nosotros realizamos la parte logística, es decir los trámites de importación, los pagos los realiza directamente CIM COMERCIAR SAS a través de Casas de Cambio autorizadas. PREGUNTADO: Los pagos de la mercancía que ustedes venden a CIM COMERCIAR cómo se realizan? CONTESTADO: Ellos pagan en cheque y nosotros los consignamos en la casa de cambio. La casa de cambio gira al exterior y nos devuelve el valor de la comisión que, por lo general, es del 3% del valor de la factura.</p>
---	---	--

La DIAN también realizó verificaciones a los proveedores de los proveedores de CIM COMERCIAR SAS, esto es, al OPERADOR LOGÍSTICO DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN FRONTEx NORTH SAS, a la COMERCIALIZADORA DIMA EU, a la COMERCIALIZADORA NETSAYA y a la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL VENCOL CA.

En el marco del convenio multilateral sobre cooperación y asistencia mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, aprobado el 11 de noviembre de 1981 y adoptado en Colombia mediante leyes 16 de 1989 y 763 de 2002, y con el propósito de agilizar los procedimientos, el Gerente de Aduana de San Antonio del Táchira, a solicitud del Intendente Nacional de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria -SENIAT- de la República Bolivariana de Venezuela, en certificación fechada de mayo de 2012, indicó que la empresa COMERCIALIZADORA NETSAYA no está incluida en las empresas que presentan Registro de Información Fiscal RIF, lo que evidenció la inexistencia de la sociedad de presunta nacionalidad venezolana.

Ahora bien, de la factura aportada por la sociedad Logística Manantial se advirtió que NETSAYA no es una sociedad, sino el nombre comercial de una persona natural: NÉSTOR JOSÉ SÁYAGO JAMES quien, realizada la consulta en el RIF, posee a su nombre dos firmas personales: Cerrajería y Mensajería Netsaya FP y Comercializadora Netsaya, **con actividad económica de información no disponible.**

Pudo verificarse, además, que no presentan registros de importación durante los años 2008, 2009, 2010 y 2011.

También se advirtió que la COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL VENCOL e INVERSIONES HTM **no están registradas en el RIF y tampoco presentan exportaciones de los años 2008 a 2011.**

Mediante Auto de Verificación o Cruce 072382012000103 del 29 de mayo de 2012, se comisionó a funcionarios de la DIAN para efectuar visita al OPERADOR LOGÍSTICO DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN FRONTEx NORTH SAS, **quien no pudo ser ubicado.** En la dirección registrada en el RUT se advirtió «es una casa de cemento, de tres pisos, paredes rosadas y puerta de hierro color blanco, en la cual se encuentra una placa metálica con el número de la nomenclatura. No existen letreros que identifiquen la existencia de alguna empresa en la edificación. La puerta se encuentra cerrada y asegurada con candados [...] al indagar con algunas personas de los alrededores, manifiestan que la casa se encuentra cerrada hace mucho tiempo, que no conocen personas que alguna vez ocuparan el



*inmueble, que el papel pegado en la puerta indica que la correspondencia se entrega en la puerta siguiente, pero esta también se encuentra con candado».*

La Administración confrontó los documentos aportados por la contribuyente con las declaraciones de terceros, las visitas a los proveedores y a los proveedores de los proveedores, las respuestas a los requerimientos de información, los certificados de existencia y representación legal de los proveedores y el reporte de las entidades transnacionales, de los cuales concluyó:

- **Los proveedores** de la citada mercancía no son los importadores directos, sino personas que actúan como agentes comerciales o brókeres, quienes **no poseen infraestructura física ni capacidad financiera para la ejecución de operaciones en los volúmenes y cuantías que facturaron.**
- En la diligencia de cruce de información con TUBOS DE OCCIDENTE, se advirtió que esta es la destinataria de la mercancía, la recibe directamente del proveedor en la ciudad de Cúcuta y realiza los pagos correspondientes. En sus bodegas se encontró el producto denominado «compuesto de PVC sin plastificar».
- El representante legal suplente de CIM Comercial declaró que **el compuesto de PVC, adquirido por la demandante, se importó de la República de Venezuela y se compró a unas empresas venezolanas, entre ellas la Comercializadora Internacional Vencol CA, la Comercializadora Netsaya e Inversiones HTM, pero estas empresas no registran exportaciones por los años 2008 a 2011 y las dos últimas -Netsaya e Inversiones HTM- no presentan registro de información fiscal RIF, según certificación del SENIAT, máxima autoridad tributaria y aduanera de Venezuela.**
- Según la prueba RILO los bultos exhibidos en Tubos de Occidente, rotulados como **PVC en polvo no provienen de Venezuela.**
- **Los proveedores de CIM Comercial no tienen capacidad logística, financiera ni operativa para realizar las transacciones declaradas con la contribuyente.** Además de registrar establecimientos de comercio en fechas coincidentes con la constitución de la actora, pudo evidenciarse que dichos proveedores se ven en la necesidad de recurrir a anticipos (por no tener capital propio); anticipos que, a su vez, trasladan en efectivo a la sociedad INVERSIONES JOBEGO, la cual aparece como proveedor inicial y se registra como importadora de las mercancías que facturan.
- LOGÍSTICA MANANTIAL SAS fue declarada Proveedor Ficticio mediante Resolución Sanción 900.005 del 18 de septiembre de 2013, conforme con el artículo 671 literal a) del ET, antes de la expedición de la Liquidación Oficial de Revisión cuya legalidad se analiza en este caso.
- **Los comprobantes contables, facturas y documentos, aportados por CIM Comercial SAS como prueba de las transacciones cuestionadas carecen de firmas de elaborado, revisado y aprobado, tampoco cuentan con soportes externos.**
- **Los proveedores de proveedores no presentan registro de información fiscal o actividades de exportación durante los años 2008 a 2011.**

Los hallazgos encontrados en esas diligencias dan cuenta de irregularidades en la capacidad operativa, logística y financiera de los proveedores, que desvirtúan la existencia de las operaciones de compraventa de compuesto para PVC.

En efecto, en visitas a los proveedores de la actora, la DIAN encontró que carecían de capacidad locativa para almacenar la mercancía en el volumen de las operaciones de compra y venta de «compuesto de PVC sin plastificar formulado en polvo» registradas. Además, de la investigación adelantada, se pudo establecer que los proveedores no cuentan la infraestructura financiera necesaria para llevar a cabo las operaciones de compra reportadas. Al seguir la trazabilidad de la operación, consultados los proveedores de proveedores, pudo concluirse la inexistencia de estos o su inactividad operativa durante los años 2008 a 2011.



A lo anterior se suma que la actora no aclaró su relación con la sociedad TUBOS DE OCCIDENTE, quien es su único cliente y de quien es vinculada económica, poseen el mismo revisor fiscal y forman parte del mismo colectivo, que es COMESTIBLES ALDOR.

Así, al valorar en conjunto de las pruebas del proceso, bajo las reglas de la sana crítica, se establece que la Administración probó que las operaciones de la demandante con terceros son inexistentes, lo cual resta valor probatorio a las facturas aportadas por la demandante como soporte de las mismas.

Al respecto, se advierte que la sociedad demandante no demostró, por otros medios, las operaciones que a su juicio había realizado, por lo que no logró desvirtuar la presunción de legalidad que ampara a los actos acusados, como era su carga en virtud del artículo 167 del CGP.

Se reitera que<sup>16</sup>, en procesos de fiscalización, no se pretende exigir al contribuyente obligaciones adicionales a las establecidas por la ley, y menos respecto de sus proveedores o terceros. Por el contrario, el deber de la Administración es verificar la realidad de las operaciones que, como en este caso, dan lugar a descontar impuestos, circunstancias dentro de las que se verificaron las irregularidades antes mencionadas, que llevaron a la conclusión de la inexistencia de las operaciones con los referidos proveedores.

En ese orden, se descarta la vulneración de los principios de confianza legítima, legalidad, equidad y eficiencia, toda vez que, la demandada actuó en desarrollo de sus facultades de fiscalización, sin desconocer los principios alegados como violados y dentro del marco del postulado constitucional de contribuir a la financiación de las cargas estatales.

En suma, el acervo probatorio que fundamenta los actos acusados, además de soportarse en indicios contundentes, también lo hizo en pruebas directas que desvirtúan la realidad de las compras de material para fabricar PVC, de las que se derivan los impuestos descontables en discusión y que, por lo mismo, restan credibilidad a las facturas aportadas por CIM Comerciar SAS.

### **Sanción por inexactitud**

El artículo 647 del ET establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se omiten ingresos y se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor.

En este caso se considera procedente la sanción, porque la parte demandante registró en su declaración compras e impuestos descontables inexistentes, lo cual derivó en un mayor saldo a favor, circunstancia que constituye inexactitud sancionable<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Entre otras, sentencia del 15 de octubre de 2020, exp. 23974, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>17</sup> La demandante no alegó diferencia de criterios ni con la demanda ni con el recurso de apelación.



En desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>18</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el párrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*». Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario<sup>19</sup>, fue modificada por la Ley 1819 de 2016<sup>20</sup>, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

Por lo tanto, se establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto por la DIAN, y se practicará la liquidación de la misma, así:

Saldo a pagar determinado sin sanciones	\$81.621.000
Más Saldo a favor declarado	\$77.600.000
Base de cálculo sanción	\$159.221.000
Tarifa sanción	100%
Sanción por inexactitud	\$159.221.000

Finalmente, de conformidad con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso<sup>21</sup>, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso. Se mantendrán las costas impuestas en la sentencia de primera instancia, por cuanto no fueron materia de apelación.

En ese entendido, la Sala modificará el ordinal primero de la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos acusados, en relación con la sanción por inexactitud impuesta que se reduce, a título de restablecimiento del derecho la fijará en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, y negará las demás pretensiones de la demanda. En lo demás, la confirmará.

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

<sup>18</sup> «Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones».

<sup>19</sup> E.T. «Artículo 647. Sanción por inexactitud. (...) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente».

<sup>20</sup> Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del ET

<sup>21</sup> C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



## FALLA

**1.- MODIFICAR** el ordinal primero de la sentencia del 31 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, el cual queda así:

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 052412014000033 del 16 de junio de 2014, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali, y de su confirmatoria, la Resolución 006723 del 15 de julio de 2015, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en relación con la sanción por inexactitud impuesta que se reduce.

A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud a cargo de CIM COMERCIAR SAS, en relación con el impuesto sobre las ventas por el Bimestre 5 del año gravable 2011, en la suma de CIENTO CINCUENTA Y NUEVE MILLONES DOSCIENTOS VEINTIÚN MIL PESOS M/CTE (\$159.221.000).

**DENEGAR** las otras pretensiones de la demanda.

**2.- CONFIRMAR** en lo demás la sentencia apelada.

**3.-** Sin condena en costas en esta instancia.

**4.- RECONOCER** personería al abogado Carlos Fernando Rodríguez Rojas como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder registrado en el índice 10 de Samai.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cumplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**



## SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

<b>Referencia.-</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Accionante.-</b>	CIM COMERCIAL SAS
<b>Apoderado.-</b>	Santiago Meza Mafla
<b>Accionado.-</b>	DIAN
<b>Apoderado.-</b>	María Isabel Ochoa Medina – Carlos Fernando Rodríguez Rojas
<b>Tribunal de origen.-</b>	Tribunal Administrativo del Valle del Cauca
<b>M P</b>	Fernando Augusto García Muñoz
<b>Tema</b>	IVA Bimestre 5 de 2011. Rechazo de compras e IVA descontable.

**Demanda:** Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por el bimestre 5 del año gravable 2011 a CIM COMERCIAL SAS, para desconocer compras e impuestos descontables.

**Tribunal:** Negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas al demandante.

**Proyecto:** **REVOCA** y anula parcialmente para aplicar favorabilidad a la sanción por inexactitud.

- La demandante no logró probar la realidad de las operaciones con sus proveedores, de los que logró establecerse no tenían capacidad operativa, logística y financiera de los proveedores, que logran desvirtuar la realidad de las operaciones de compraventa de compuesto para PVC.
- La Administración encontró elementos de prueba que demuestran la inexistencia de las operaciones cuestionadas con los señores *Rincón Oliveros Luz Katherine, Acevedo Salcedo Régulo Antonio y Logística Manantial*. La actora no acreditó la realidad de las mismas por medios distintos a la relación de facturas, las cuales, fueron desvirtuadas, con lo cual se pone en evidencia que las compras no existieron, por lo que es procedente el desconocimiento del IVA descontable por las compras inexistentes a dichos proveedores, en los términos de la liquidación oficial de revisión.
- Reduce sanción por inexactitud al 100% por favorabilidad.
- Sin condena en esta instancia.