



Radicación: 76-001-23-33-001-2014-00687-01 (27089)
Demandante: CIM Comerciar S.A.S.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., nueve (9) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76-001-23-33-001-2014-00687-01 (**27089**)
Demandante: CIM COMERCJAR S.A.S.
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
-DIAN-
Temas: Impuesto sobre las Ventas – Cuarto bimestre de 2011. Rechazo de compras y descuentables.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 31 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que en su parte resolutive dispuso¹:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos: i) Liquidación oficial de revisión No. 052412013000006 del 5 de febrero de 2013 y ii) Resolución No. 900.010 del 4 de marzo de 2014, expedidos por la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, que modificaron la declaración de IVA presentada por la actora por el bimestre 4º de 2011, en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sanción por inexactitud corresponde al valor de \$150.979.000, conforme se indicó en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: La sentencia deberá cumplirse dentro de los términos previstos en el artículo 192 de la Ley 1437 de 2011, en cuanto se den los supuestos de hecho allí determinados.

QUINTO: NO CONDENAR en costas en esta instancia, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones de la presente sentencia (...).”

ANTECEDENTES

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412013000006 del 5 de febrero de 2013, por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del año 2011 presentada por CIM Comerciar S.A.S. el 6 de septiembre de 2011 con un saldo a favor de \$92.011.000. La administración determinó oficialmente un saldo a pagar por

¹ Folio 12 del c. p.



Radicación: 76-001-23-33-001-2014-00687-01 (27089)

Demandante: CIM Comerciar S.A.S.

FALLO

\$452.957.000, al desconocer compras, impuestos descontables e impuso sanción por inexactitud.

El 5 de abril de 2013, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 900.010 del 4 de marzo de 2014, modificando el acto recurrido en el sentido de aceptar parcialmente compras e impuestos descontables, y determinando un saldo a pagar de \$300.534.000.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y 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, CIM Comerciar S.A.S, formuló las siguientes pretensiones²:

I. Que se declaren nulas por ser contrarias a la Constitución y a la Ley, la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412014000006 del 5 de febrero de 2013 y la Resolución No. 900.1010 del 4 de marzo de 2014, producida la primera por la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, y la segunda por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, actos administrativos por medio de los cuales se desconocen impuestos descontables incurridos por mi representada e impone sanción por inexactitud.

II. Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, se disponga expresamente y ordene que CIM COMERCIAR S.A.S. no está obligada al pago de ninguna suma de dinero a favor de la Nación-DIAN por concepto de Impuesto sobre las Ventas del cuarto bimestre del año 2011 y por tanto se declare la firmeza de la declaración de IVA de dicho periodo fiscal.”

Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 1, 2, 29, 209 y 363 y el preámbulo de la Constitución Política de Colombia; 437-1, 484-1, 617, 683, 742, 771-2 y 772 del Estatuto Tributario Nacional; 51 y 58 del Código de Comercio; 50 de la Ley 1437 de 2011 y 12 del Decreto 2649 de 1993.

Concepto de la violación³

Como **concepto de la violación** expuso que, contrario a lo aducido en los actos administrativos demandados, estaba probada la realidad de las compras y la procedencia del IVA descontable registrado en la declaración del cuarto bimestre del año 2011, en tanto se acreditaron los pagos a los proveedores como contraprestación a la mercancía vendida a través de la sociedad Tubos de Occidente S.A. La administración vulneró el debido proceso por indebida valoración probatoria de las facturas, que cumplen los requisitos exigidos por el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y demuestran la existencia del producto o insumo adquirido y el pago de la obligación al vendedor.

² Folio 554 c. p. índice 2 SAMAI.

³ Folios 522 a 554 c. p.



Sostuvo que la DIAN incurrió en falla en el servicio al no expedir y notificar oportunamente la resolución sancionando y declarando como ficticios a los proveedores que son los responsables por las inconsistencias en la información. Este incorrecto ejercicio de la labor de vigilancia y control por parte de la administración tributaria no puede extenderse a la contribuyente que actuó de buena fe.

Aseguró que no tener un establecimiento físico para almacenar mercancías no desnaturaliza la realidad de las compras, ni constituye indicio en contra para endilgarle responsabilidad a la demandante por operaciones simuladas, pues así se acostumbra en las operaciones de las empresas del sector, como tampoco lo sería utilizar a un tercero -Tubos de Occidente- para efectuar pagos.

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. En todo caso, indicó que existió diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁴:

Para la procedencia de los impuestos descontables se requiere la expedición de las facturas con el cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 y 618 del ET, y la verificación de que las operaciones económicas sean reales y demostrables. De manera que el cumplimiento de los requisitos formales de las facturas o documentos equivalentes como soporte de las transacciones no obsta para que la administración realice las verificaciones correspondientes, y las desvirtúe mediante otros medios probatorios.

La DIAN no vulneró el debido proceso ni existe falsa motivación de los actos, en razón a que estos se sustentan en la valoración de las pruebas recaudadas en las visitas de verificación y los requerimientos ordinarios que permitieron constatar irregularidades en las compras reportadas con los proveedores Logística Manantial S.A.S., Edward Guillermo Velandia Acevedo y Luz Katherine Rincón Olivares. Tampoco existió claridad sobre la relación entre la contribuyente y la sociedad Tubos de Occidente.

El conjunto de indicios y el acervo probatorio recaudado desvirtúan las facturas aportadas por la demandante y la realidad de las operaciones de compra de mercancía, puesto que no se constató la capacidad operativa de los proveedores; por el contrario, se estableció que la demandante no tenía infraestructura, ni bodegas propias, no tiene movimientos de efectivo ni cuentas bancarias que permitan comprobar la actividad económica de comercialización de productos plásticos de la sociedad CIM Comerciar, con lo cual se desvirtuó la veracidad de las facturas aportadas y dio lugar a su rechazo y, en consecuencia, a la improcedencia de los impuestos descontables.

La inclusión de impuestos descontables inexistentes imputables a operaciones que no fueron comprobadas y la inclusión de datos falsos que derivaron en un mayor saldo a

⁴ Folios 595 a 618 c. p., índice 2 SAMAI.



Radicación: 76-001-23-33-001-2014-00687-01 (27089)

Demandante: CIM Comerciar S.A.S.

FALLO

favor constituye un hecho sancionable por inexactitud, en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo del Valle del Cauca** declaró la nulidad parcial de los actos demandados para aplicar favorabilidad a la sanción por inexactitud, sin condenar en costas⁵, porque las actuaciones administrativas, anexos contables e indicios recaudados dan cuenta de que no procedía el IVA descontable reclamado, pues la demandante, aun teniendo la carga de la prueba, no demostró la realidad de sus operaciones con los proveedores Edward Guillermo Velandia Acevedo, Luz Katherine Rincón Olivares y Logística Manantial S.A.S.

El tribunal analizó las pruebas en conjunto, y estableció que las facturas aportadas por el demandante como soporte de las compras no desvirtuaron los indicios que llevaron a la DIAN a determinar la inexistencia de las operaciones económicas, por lo que también procede la sanción por inexactitud, en tanto el registro de impuestos descontables inexistentes derivó en un mayor saldo a favor. Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, liquidó la sanción al 100% de la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado por la DIAN.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**⁶ insistió en que las operaciones comerciales realizadas con los proveedores sí fueron reales y se encuentran soportadas con documentos idóneos (las facturas aportadas al expediente), por lo que constituyen prueba suficiente para probar las compras y los impuestos descontables.

Consideró que las irregularidades advertidas por la DIAN son simples indicios, como la falta de establecimiento físico para almacenar mercancías, que no desvirtuaron la presunción de legalidad de su declaración tributaria y no prueban la inexistencia o simulación de las operaciones de compra, pues así operan varias empresas del sector, y tampoco lo es que utilice a Tubos de Occidente (un tercero) para efectuar pagos. Los supuestos indicios encontrados por la demandada además se referían a conductas desplegadas por sus proveedores, de modo que no son fundamento para desconocer las compras adquiridas en ejercicio de su actividad económica.

La DIAN violó el debido proceso por indebida valoración probatoria, y los principios de confianza legítima y legalidad, porque está probada la realidad formal y material de las operaciones de compra con facturas que cumplen los requisitos para la procedencia del IVA descontable.

No procede sanción por inexactitud, pues los hechos declarados son ciertos y están probados en el proceso.

⁵ Folios 2 al 10 c.p. índice 2 SAMAI.

⁶ Folios 1 a 12, c. p. índice 2 SAMAI.



Radicación: 76-001-23-33-001-2014-00687-01 (27089)

Demandante: CIM Comerciar S.A.S.

FALLO

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte **demandada** se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandante, y reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda. Agregó que la sentencia apelada analizó todas las pruebas que demuestran la inexistencia de las operaciones.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6.º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala procederá a determinar si es procedente el rechazo de impuestos descontables efectuado por la DIAN en los actos demandados.

Se anticipa que la Sala reiterará lo resuelto en las sentencias del 16 y 23 de marzo de 2023⁷ y del 13 de abril de 2023 dentro de otros procesos nulidad y restablecimiento del derecho, tramitados por las mismas partes, con base en los mismos argumentos fácticos y jurídicos debatidos en el presente proceso.

De conformidad con el artículo 771-2 del ET, la factura o el documento equivalente expedida con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617, literales b), c), d), e), f) y g), y 618 *ib.* constituye prueba idónea de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas. Sin embargo, ello no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN logra probar la inexistencia de las transacciones, aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los impuestos descontables pueden ser rechazados.

El artículo 742 del ET establece que para la determinación de los tributos y la imposición de sanciones, la administración debe fundarse en hechos probados, y para ello, el ente de fiscalización podrá utilizar los medios de prueba señalados tanto en las leyes tributarias como en las procesales generales, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias. Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria, que consiste en una inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido, se llega a conocer otro hecho desconocido.

La Sección ha reconocido⁸ que un conjunto de indicios contundentes es suficiente para determinar con certeza que el contribuyente simuló operaciones, lo cual logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Y ante la contundencia de los indicios, corresponde al contribuyente demostrar, en aplicación del artículo 167 del CGP, que las operaciones con esos proveedores fueron reales.

⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 16 y 23 de marzo de 2023, exs. 27057 y 27092, 13 de abril de 2023, exp. 27119, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁸ Ver entre otras, las sentencias del 5 de mayo de 2022, exp. 25759 CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 18 de noviembre de 2021, exp. 25474, CP. Milton Chaves García y del 29 de julio de 2021, exp. 24827, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Radicación: 76-001-23-33-001-2014-00687-01 (27089)

Demandante: CIM Comerciar S.A.S.

FALLO

En este caso, la DIAN controvirtió la realidad de los impuestos descontables con fundamento en que no pudo constatar la existencia de las compras de mercancía a los siguientes proveedores por los siguientes montos:

Proveedor	Valor compras	Valor IVA	Total
Luz Katherine Rincón Olivares	\$307.224.000	\$49.152.000	\$356.376.000
Logística Manantial SAS	\$446.483.850	\$71.437.416	\$517.921.266
Edward Guillermo Velandia Acevedo	\$189.932.500	\$30.389.200	\$220.321.700
TOTAL	\$943.640.350	\$150.978.616	\$1.094.618.966

El desconocimiento de las compras se sustentó en indicios de inexistencia de las operaciones declaradas, la imposibilidad de localizar a los proveedores, y en la falta de claridad en la relación comercial entre CIM Comerciar SAS y Tubos de Occidente S.A.

Así, en visita a la contribuyente el 28 de febrero de 2012⁹, se determinó que la dirección informada en el RUT por CIM Comerciar S.A.S. también corresponde al domicilio fiscal de las empresas Comestibles Aldor y Tubos de Occidente S.A.

Se estableció que la demandante no cuenta con infraestructura física ni financiera propia; no tiene manejo de inventarios y no recibe ni efectúa pagos, pues no posee bodegas, ni establecimiento de comercio; su único cliente es Tubos de Occidente (su vinculado económico), a quien se le envía directamente la mercancía por las compras realizadas a los proveedores en Cúcuta, y este a su vez es quien efectúa todos los pagos por anticipos a los terceros. La sociedad CIM Comerciar S.A.S. registra mediante notas internas de contabilidad la causación y el uso de préstamos, pero no hay movimientos de efectivo ni transacciones bancarias.

En la visita realizada¹⁰ a la dirección de la proveedora Luz Katherine Rincón Olivares, la administración pudo constatar que esta corresponde a una ferretería denominada Distrihierros del Norte de propiedad de Carmen Beatriz Acevedo, y no se evidenció una infraestructura física proporcional y adecuada para el desarrollo de la actividad económica registrada en el RUT de “comercialización al por mayor de materiales de construcción, vidrio, artículos de ferretería, equipo y materiales de fontanería”¹¹. En efecto, en la visita, la DIAN encontró que tal infraestructura se limitaba a una oficina, y que la proveedora no contaba con capacidad para almacenar la mercancía en el volumen de las operaciones que la demandante registró en su declaración. Además, no contaba con personal para ejercer dicha actividad ni con vehículos para su transporte.

En respuesta al requerimiento de información¹², la señora Rincón presentó los comprobantes de egreso y las facturas de compra a Inversiones Jobego EU y Operador Logístico de Importación y Exportación Frontex Nort S.A.S, declaraciones de importación, facturas de venta a la demandante 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

⁹ Folios 69 y 70 c.a.

¹⁰ Folios 840 a 843 c.a.

¹¹ Folio 338, c.a.

¹² Folios 172 a 209 c.a.



Radicación: 76-001-23-33-001-2014-00687-01 (27089)

Demandante: CIM Comerciar S.A.S.

FALLO

por cobrar de CIM Comerciar S.A.S. Sin embargo, no existe soporte de las consignaciones o extractos bancarios que acrediten la realidad de las transacciones con la sociedad CIM Comerciar, aunado a que no cuenta con la infraestructura para el almacenamiento de la cantidad de kilogramos del producto informado como vendido.

Respecto a la sociedad Logística Manantial S.A.S., en las visitas realizadas en la dirección registrada en el RUT, la administración tributaria no pudo ubicar al proveedor. En el acta de visita quedó consignado lo siguiente¹³:

“El día 11, 12 y 15 de julio de 2011 se realizó visita de verificación, dirigiéndome a la dirección registrada en el RUT Av. Camilo Daza 21 99 OF. 204 ED. EMYCAR URB PRADOS DEL NORTE del municipio de Cúcuta, al llegar a la dirección se observó una oficina de aproximadamente 3 por 5 metros, con paredes estucadas de color amarillo, con una puerta de color madera, sin aviso exhibido al público que identifique empresa alguna, en su interior se observó una recepción, dos puestos de trabajo, una mesa de juntas de 4 puestos y una oficina tipo gerente cerrada. Allí fui atendido por la señora CONSUELO PÉREZ VERGEL, quien manifestó ser la secretaria de la empresa OPERADOR LOGÍSTICO TORRES OVALLOS EU, con Nit. 900.227.642 y dijo que allí eventualmente se ubicaba la señora Nelly Contreras, quien era la propietaria de la empresa MANANTIAL SAS, pero que desconocía el movimiento de la empresa y no suministró información alguna. Por lo cual no fue posible ubicar al contribuyente LOGÍSTICA MANANTIAL SAS y mucho menos verificar la documentación proferida”.

El requerimiento realizado por la administración a la dirección registrada en el RUT no obtuvo respuesta, de manera que no pudo establecer la realidad de dichas operaciones económicas. Aunado a ello, se estableció que este proveedor no posee establecimiento de comercio, bodega o sitio de acopio de las mercancías que comercializa.

Idéntica situación se presentó con el proveedor Eduardo Guillermo Velandia Acevedo, dado que no fue posible localizarlo en la dirección inscrita en el RUT. Se envió requerimiento ordinario 052382012000043 del 22 de febrero de 2012 a la dirección registrada¹⁴, y pese a la debida notificación conforme con la prueba de entrega, el proveedor no dio respuesta al requerimiento.

De la verificación con los anteriores proveedores no se pudo establecer el origen de la mercancía comprada por la demandante, en tanto no se aportó la información de los proveedores, los soportes documentales de las compras del “compuesto de PVC sin plastificar en presentación en polvo” y su contabilización, ni comprobantes de pago de la mercancía vendida a la contribuyente, que demostraran la realidad de dichas transacciones.

Por lo anterior, para la Sala, el acervo probatorio en los que se fundamenta los actos; esto es, las facturas aportadas por la contribuyente, junto con indicios como la imposibilidad de ubicar a los proveedores, pues allí funcionan otros establecimientos de comercio u oficinas sin la capacidad operativa, y la omisión en las respuestas a los requerimientos de información, permiten inferir razonablemente la inexistencia de las operaciones económicas, que desvirtúan la realidad de las compras de las que se

¹³ Folios 345 a 348 c.a.

¹⁴ Folio 65 c.a.



derivan los impuestos descontables en discusión y que, por lo mismo, restan credibilidad a las facturas aportadas por la demandante.

De manera que, analizadas en conjunto las pruebas que obran en el expediente bajo las reglas de la sana crítica, la Sala observa que las facturas de venta aportadas no permiten acreditar la realidad de las operaciones comerciales que dice el contribuyente realizó en el bimestre 4 del año 2011 con los proveedores que no fueron ubicados en la dirección registrada en la dirección del Rut, por tratarse de oficinas y no de establecimientos que demostraran tener una infraestructura y capacidad operativa para la compra y venta del material supuestamente comercializado en las cantidades declaradas. Lo anterior se añade a que dichas irregularidades no permitieron establecer la trazabilidad de las operaciones de compra del compuesto de PVC sin plastificar en presentación en polvo, rechazadas por la administración.

Así, 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 que¹⁵, 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, dieron lugar a descontar impuestos, y las circunstancias dentro de las que se verificaron las irregularidades antes mencionadas llevaron a la administración a la conclusión justificada 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 consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

En el caso concreto, se demostró que la demandante registró en su declaración privada impuestos descontables improcedentes que derivaron en un menor impuesto a cargo al que le correspondía, razón por la que procede la sanción por inexactitud reducida al 100% conforme fue liquidada por el Tribunal en primera instancia.

Finalmente, conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condena en costas en esta instancia.

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 15 de octubre de 2020, Exp. 23974, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Radicación: 76-001-23-33-001-2014-00687-01 (27089)

Demandante: CIM Comerciar S.A.S.

FALLO

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,

F A L L A

PRIMERO: **Confirmar** la sentencia de primera instancia del 31 de mayo de 2022 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: **No se condena en costas** en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN