

La valoración probatoria para desvirtuar configuraciones formales en el Derecho tributario. Análisis jurisprudencial del caso chatarreros

The Value Evidence to subvert Formal Configurations in the Tax Law. Jurisprudential Analysis of the Scrap Dealer's Case

A avaliação probatória para distorcer configurações formais na lei tributária. Análise da jurisprudência do caso de sucata

JENNIFER LORENA VILLAMIL RIVERA¹

Resumen

El presente trabajo tiene como objeto analizar la jurisprudencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, respecto a los casos en los que se examinó la modalidad del negocio de chatarra en el IVA, específicamente respecto al estudio de la valoración de las pruebas que se efectuó para concluir que la expedición de facturas con el lleno de los requisitos legales no es prueba idónea para corroborar la existencia de las operaciones de chatarra (por ende, del reconocimiento

de impuestos descontables) y cuál fue la actividad probatoria de la Administración para demostrar la inexistencia de estas operaciones.

Palabras clave: Pruebas; Presunciones; Indicios; Jurisprudencia; IVA; Simulación.

Abstract

This work has as objective to analyze the jurisprudence of the Section Fourth of the Council of State, regarding the law main

¹ Abogada especialista en Derecho Tributario, de la Universidad Externado de Colombia. Actualmente trabaja en la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Investigadora CEEF. Correo-e: jl.villamil@hotmail.com DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n16.06>

cases of the VAT in the business of scrap. Specifically, concerning the analysis of the assessment of the proofs that was made in order to determine that the issue of invoices compliant with the legal requirements is not a suitable proof to verify the existence of the scrap operations (therefore the acknowledgment of deductible taxes) and which was the probatory activity of the Administration to prove the inexistence of those transactions.

Keywords: Evidence; Presumptions; Clues; Jurisprudence; VAT; Simulation.

Resumo

O objetivo deste artigo é analisar a jurisprudência do Conselho de Estado, Quarta Seção, referente aos casos em que foi examinada a modalidade do negócio de sucata no IVA, especificamente no estudo da avaliação dos testes realizados para concluir que a emissão de faturas com todos os requisitos legais não é uma evidência adequada para confirmar a existência de operações de sucata (daí o reconhecimento de impostos descontáveis) e qual foi a atividade probatória da Administração para demonstrar a ausência dessas operações

Palavras-chave: Evidências; Pressupostos; Pistas; Jurisprudência; IVA; Simulação.

Introducción

Según los informes de prensa, desde el año 2007 hasta el 2009, se constituyó toda una red de corrupción cuya finalidad consistía en efectuar solicitudes a la Administración

Tributaria respecto de los saldos a favor generados en operaciones de compra de chatarra inexistentes, por lo que toda la actividad probatoria que realizó la Administración se dirigió a demostrar la inexistencia de dichas operaciones —objeto de prueba— a pesar de que en principio las facturas que allegaba el contribuyente hubieran cumplido con todos los requisitos de ley para que se tuvieran como prueba de las operaciones y por consiguiente fuera procedente aplicar los impuestos descontables de la operación, en los términos del artículo 771-2 del ET.

Adicionalmente, los artículos de prensa² afirman que dentro de la Administración Tributaria varios funcionarios se encargaban de hacer las supuestas constataciones de la existencia del saldo a favor, en los hipotéticos casos en que las mencionadas solicitudes fueran seleccionadas para verificación de conformidad con el artículo 856 del ET.

Toda esta situación implicó necesariamente que en el proceso de fiscalización existiera una carga probatoria alta por parte del Administración y en algunas ocasiones también por parte del contribuyente. La cual, para los primeros, necesariamente conllevó la presentación de pruebas directas como a la construcción de indicios para el desconocimiento de las operaciones. Y para los segundos, la aportación de pruebas que controvirtieran las allegadas por la Administración.

Por lo anterior, el presente trabajo tiene como finalidad identificar los principales

² Ver entre otras fuentes: Revista Semana (2016); Noticias Caracol (2015); RCN (2016).

problemas que se discutieron en el proceso respecto a la valoración de la prueba en materia tributaria y el desconocimiento de la factura como prueba idónea de los costos y descontables (art. 771-2 ET). Una vez individualizados dichos problemas, se analizará la calificación que se les dio a los medios probatorios aportados, los fundamentos para su aceptación, rechazo y alcance. Para que posteriormente, se estudie la exactitud en dicha calificación, el respeto a las reglas técnicas aplicables a cada caso y la necesidad del reconocimiento de presunciones y la construcción de indicios en dichos casos, si los señalados por la Administración son suficientes o que medios de prueba resultan ser conducentes, pertinentes y útiles para probar la existencia o inexistencia de las operaciones. Si pueden desvirtuarse o en realidad nos encontramos en presencia de una prueba diabólica.

Respecto a la metodología, en el primer lugar se reseñarán el modelo de negocio de la chatarra, sus beneficios en materia tributaria y la contextualización del principal problema que se generó, es decir, la inexistencia de las operaciones que generaron saldos a favor. Posteriormente, se analizará la prenotada jurisprudencia del Consejo de Estado. Para el efecto, los años bajo análisis se circunscribieron desde 2016 a la actualidad, los cuales comprenden los periodos gravables de IVA desde el año 2008 a 2011, con la finalidad de decantar la presente posición de la Sala. En total se encontraron 29 sentencias que analizan el mencionado impuesto.

Ahora bien, es menester aclarar que en este escrito no se realizó un estudio de líneas jurisprudenciales bajo la metodología propuesta por el profesor López Medina,

puesto que se partió del estudio de un caso concreto (hechos) y a partir de estos se determinaron varios problemas relacionados con las pruebas. Sin embargo, las sentencias estudiadas se refieren a un mismo asunto, esto es, la procedencia de los impuestos descontables asociados a las compras de chatarra, pero del mismo, se encontraron controversias en materia de pruebas que se pueden analizar separadamente: en primer lugar, se presentan todas aquellas controversias por vulneración al derecho de defensa y contradicción (relacionados con las pruebas allegadas por la DIAN al expediente y las solicitadas por las partes) y, en segundo lugar, se analizan las pruebas presentadas ante el Consejo de Estado para efectos de concluir que las operaciones de compra de chatarra son inexistentes.

Adicionalmente, para el análisis de la controversia en razón a la inexistencia, las sentencias se dividirán en dos grupos. El primer grupo de 18 providencias está dado por la ausencia de pruebas adicionales a las facturas y contabilidad por parte de los contribuyentes, puesto que su defensa se centra en controvertir la actividad probatoria efectuada por la Administración, sin realizar ninguna labor probatoria adicional a la mencionada.

Por su parte, el segundo grupo de 11 providencias está compuesto por aquellos pronunciamientos en los que durante el proceso administrativo y judicial allegaron pruebas adicionales, con el fin de desvirtuar las pruebas aportadas por la Administración.

Para terminar, se expondrán las conclusiones que se suscitan de la investigación realizada, respecto a la medición, clasificación

y valoración de los medios de prueba efectuada por la jurisprudencia en el caso *sub examine*. La necesidad de la construcción de indicios, su relevancia en materia de presunciones, y su diferencia con la carga de la prueba.

I. Modalidad del negocio de chatarra, sus beneficios en materia tributaria y principal problema que se presentó y dio lugar a su análisis en vía judicial

El negocio de la chatarra es un modelo de empresa que tiene como objeto la comercialización del reciclaje de materiales ferrosos (hierro puro, acero y fundiciones) y no ferrosos (cobre, aluminio, estaño, zinc, latón, bronce, magnesio, titanio y níquel).

La ejecución del negocio tiene, en principio, una dinámica informal, toda vez que los productos que son objeto de comercialización en este modelo económico son aquellos bienes muebles reciclados que, inicialmente, se consideran desechos, por lo cual, los proveedores de esos materiales en muchos casos pueden ser personas naturales que recogen los bienes de las calles, que no cuentan con establecimientos, no están bancarizados y no cumplen con sus deberes con la Administración, como lo es, entre otros, la inscripción en el Registro Único Tributario (RUT).

Ahora bien, es menester resaltar que esta práctica de informalidad es una problemática que afecta la economía colombiana en general. Al respecto, conforme con estadísticas del DANE, el porcentaje de informalidad en las 23 ciudades y áreas metropolitanas, en este último periodo fue de 47% (DANE, 2019). Por lo tanto, se puede evidenciar que

la informalidad en Colombia no solo es un problema de este modelo de negocio, sino una dificultad que afecta, en promedio, a casi la mitad de las actividades en el país.

Por su parte, las grandes empresas de chatarra, una vez compran los materiales a los proveedores, dirigen dicha actividad a la exportación de estas materias primas. Sobre el particular, de conformidad con las estadísticas del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, para el año 2015 el negocio de chatarra representó en ventas un monto de US\$393 millones y han llegado a exportarse más de 40 millones de toneladas.

Por el anterior enfoque de negocios, muchas de las empresas que se dedicaban a esta actividad se organizaron a través de sociedades que eran reconocidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como Comercializadoras Internacionales (CI), que son sociedades que se constituyen de conformidad con las reglas del Código de Comercio y para el momento de los hechos eran autorizadas por la DIAN para actuar de esta manera (art. 40-1 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 2.º del Decreto 380 de 2012).

Ahora bien, la razón de crear esta autorización especial para las sociedades tiene su origen en el numeral 22 del artículo 120 de la Constitución, el cual faculta al Gobierno para otorgar incentivos especiales a las sociedades nacionales o mixtas que tengan por objeto la comercialización de productos colombianos en el exterior.

En desarrollo de la prenotada disposición, la Ley 67 de 1979 autorizó al Gobierno Nacional para otorgarles a dichas sociedades

incentivos fiscales y aduaneros, que para efectos del problema objeto de análisis de este trabajo consiste en que son bienes exentos del IVA los bienes corporales muebles que se exporten (Decreto 3541 de 1983, compilado en el artículo 479 del ET).

Por su parte, el artículo 27 de la Ley 49 de 1990, que modificó el inicial artículo 481 del ET, señaló que entre los bienes exentos de IVA están:

- a) Los bienes corporales muebles que se exporten;
- b) Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado.

Esta exención de las ventas a Comercializadoras Internacionales y a las exportaciones debe analizarse de manera conjunta con el hecho de que la compra de la chatarra por personas diferentes a las CI hasta el año 2012 estuvo gravada con un IVA del 16%. Situación que daba lugar a que los proveedores de las comercializadoras tuvieran una venta exenta, que a su vez permite impuestos descontables, y por consiguiente todos los costos pagados por la adquisición de la chatarra se convertían en saldos a favor, que podían ser objeto de devolución bimestral en los términos del artículo 481 del

ET. Situación que dio lugar a los siguientes problemas.

Según los informes de prensa³, desde el año 2007 a 2009, se constituyó toda una red de corrupción cuya finalidad consistía en efectuar solicitudes a la Administración Tributaria respecto de los saldos a favor generados en operaciones inexistentes de compra de chatarra.

La operación básicamente consistía en crear empresas, las cuales efectuaban compras de chatarra a proveedores que en principio cumplían con todas las especificaciones de ley, entre ellas, se encontraban inscritas en el RUT y expedían las facturas con el lleno de los requisitos de los artículos 617 (literales b a g) y 618 del ET. Lo que, a primera vista, a voces del artículo 771-2 *ejusdem*, permitía la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables.

Pero, las empresas lo que realmente hacían era que no efectuaban compras de chatarra, pero sí lograban que terceras personas les expidieron facturas que cumplían con todos los requisitos de ley, entre ellos la discriminación del IVA que generaba la supuesta operación, para que estas sirvieran de soporte de compras inexistentes, con lo que, a la luz de los mencionados artículos, generarían impuestos descontables.

Con posterioridad, teniendo soportes de las supuestas compras, acordaban con las comercializadoras internacionales la expedición de certificados de proveedor, por supuestamente venderles la chatarra que

³ Ver entre otras fuentes: Revista Semana (2016); Noticias Caracol (2015); RCN (2016).

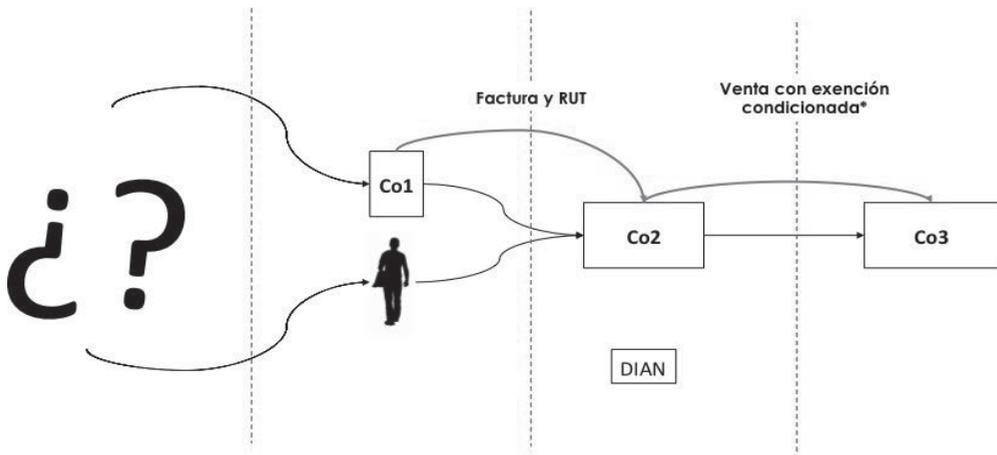
habían comprado, operación que nunca se efectuaba, pero, como ya se mencionó, en los términos del artículo 481 del ET, constituía una venta de un bien mueble exento con derecho a devolución.

Ahora bien, bajo los anteriores supuestos, las empresas presentaban sus correspondientes declaraciones de IVA, en las cuales (i) incluían los impuestos que conforme con las prenotadas facturas habían pagado en la adquisición de la chatarra, y (ii) por otra parte, cuando calculaban el impuesto generado este era igual a 0, puesto que las supuestas ventas las hacían a C. I., lo que conllevaba

que se tratara de una operación exenta de IVA pero con derecho a devolución bimestral. Así, generando saldos a favor en todos los periodos.

Una vez contaban con estas declaraciones con saldos a favor, presentaban las solicitudes de devolución dentro del término previsto por el artículo 854 del ET, obteniendo de este modo que el fisco les entregara por concepto de devolución de saldos a favor, sumas que se generaron por operaciones inexistentes. Esta operación se ilustra en la siguiente gráfica:

Gráfica 1.



Fuente: Elaboración propia.

Por lo anterior, la Administración Tributaria inició procesos de fiscalización a las empresas que tenían como modelo de negocio la comercialización de chatarra, con el fin de corroborar la existencia de las correspondientes compras, y así verificar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, en los términos del artículo 771-2 *ibídem*.

Bajo esta contextualización, a continuación se efectúa el análisis de la jurisprudencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, respecto a los casos en los que se analizó la modalidad de negocio de chatarra en el impuesto de IVA, bajo la metodología planteada desde la introducción de este escrito.

II. Desarrollo jurisprudencial de los problemas judiciales más usuales de esa modalidad de negocio. Derecho de defensa, contradicción y valoración de las pruebas

Este acápite tiene como finalidad presentar el problema jurídico común en las sentencias seleccionadas que analizan la modalidad de negocio de los chatarreros, para que a partir del mismo se condensen las controversias que se bifurcan en materia de vulneración del derecho de defensa y de contradicción, relacionadas con los medios de prueba, y se identifique cuál es la construcción de los indicios que ha efectuado el Consejo de Estado para efectos de concluir que las operaciones de compra de chatarra son inexistentes.

En otras palabras, se pretende concluir cuáles son los criterios adoptados por parte del Consejo de Estado para estructurar los indicios que dan lugar al desconocimiento de egresos dentro de la actividad económica de los chatarreros. Si estos son suficientes. Si pueden desvirtuarse. Y, finalmente, si son respetuosos del derecho al debido proceso, en específico, al de defensa.

En la construcción del presente trabajo se analizaron las sentencias emitidas por la alta Corporación entre julio de 2016 y julio de 2019, con la finalidad de decantar la presente posición de la Sala, es decir, la de los miembros que en la actualidad son los magistrados de dicha corporación. En total se encontraron 29 sentencias. Estas se relacionan a continuación:

Gráfica 2.

n.º	Fecha	Expediente	M. Ponente	Demandante
1	14 de julio de 2016	20556	MTB	Green line
2	19 de mayo de 2016	21185	JORR	Efraín Aguilar
3	15 de septiembre de 2016	20555	JORR	Green line
4	20 de febrero de 2017	21089	JORR	Óscar Enrique Pérez
5	29 de junio de 2017	21332	MCG	William Faustino Acosta
6	20 de septiembre de 2017	21372	JORR	Jhon Jairo Hernández
7	5 de marzo de 2018	21783	JORR	Jair Rodríguez Pineda
8	25 de abril de 2018	21260	JRPR	Óscar Enrique Pérez
9	25 de abril de 2018	21088	JRPR	Óscar Enrique Pérez
10	14 de junio de 2018	21738	JRPR	Lito S. A.
11	20 de septiembre de 2018	22144	JORR	Comercializadora el Metal SAS
12	24 de octubre de 2018	21746	MCG	William Faustino Acosta
13	15 de noviembre de 2018	22214	SJCB	William Faustino Acosta
14	28 de noviembre de 2018	20883	JORR	CI Almaseg S. A.
15	28 de noviembre de 2018	21851	SJCB	William Faustino Acosta
16	31 de mayo 2018	20813	JRPR	Green line
17	5 de febrero de 2019	22240	JORR	Caribbean Company SAS
18	28 de febrero de 2019	20844	MCG	CI Mundo Metal S. A.

n.º	Fecha	Expediente	M. Ponente	Demandante
19	02 de mayo de 2019	22933	SJCB	Cooperativa de fomento de la construcción
20	30 de mayo de 2019	23072	SJCB	Caribbean Company SAS en liquidación
21	3 de mayo de 2019	21244	JORR	Daniel Reyes
22	10 de mayo de 2019	22885	MCG	Metal Trade SAS
23	24 de mayo de 2019	23047	SJCB	Cooperativa de fomento de la construcción
24	24 de mayo de 2019	23456	SJCB	Cooperativa de fomento de la construcción
25	31 de mayo de 2019	23007	MCG	CI Metal Trade
26	31 de mayo de 2019	22265	SJCB	CI Green Line
27	14 de junio de 2019	22512	MCG	CI Metal Comercio
28	21 de junio de 2019	22737	JRPR	Metalfox
29	5 de julio de 2019	22899	JRPR	Metalfox

Fuente: Elaboración propia.

Del estudio de las mencionadas providencias, se evidenció un problema jurídico que era común en todas ellas, este es, el de estudiar el desconocimiento de impuestos descontables para efectos de IVA como consecuencia de la falta de sustento de dichas operaciones.

Alrededor de este problema jurídico, se presentaron argumentos en relación con la vulneración al derecho de defensa y contradicción, y respecto a la construcción de los indicios que dan lugar al desconocimiento de las compras.

En primer lugar, se abordarán los argumentos de defensa que son comunes a todas las sentencias, los cuales se centran en el análisis del derecho de defensa y contradicción, lo anterior teniendo como finalidad evidenciar la solución planteada por el Consejo de Estado para los mismos.

Por otra parte, se reitera que, si bien todas las sentencias analizadas guardan una relación con el problema objeto de controversia, para efectos del análisis de los indicios, las mismas se pueden clasificar en grupos de acuerdo a las pruebas de que el

contribuyente allega al proceso. El primer grupo de providencias está dado por la ausencia de pruebas adicionales a las facturas y contabilidad por parte de los contribuyentes, puesto que su defensa se centra en controvertir la actividad probatoria efectuada por la Administración, sin realizar ninguna labor probatoria adicional a la mencionada.

Por su parte, el segundo grupo de providencias está compuesto por aquellos pronunciamientos en los que durante el proceso administrativo y judicial allegaron pruebas adicionales, con el fin de desvirtuar las pruebas aportadas por la administración.

A. Problemas de derecho de defensa y contradicción que se presentan en las sentencias y solución planteada por el Consejo de Estado. La presunción de veracidad de las declaraciones

Respecto de las pruebas y el derecho de defensa, los argumentos de las demandas se concretaron en:

(i) Las facturas son la prueba idónea de la existencia de la operación;

(ii) Las solicitudes de pruebas testimoniales y traslado de pruebas de otro proceso (los iniciados a los clientes del contribuyente) no se resolvieron o se resolvieron en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, por lo que no pudo interponer ningún recurso respecto de ellos;

(iii) La violación al derecho de defensa por la negativa de la Administración de practicar pruebas que demuestran la venta del material (testimonio de clientes y transportadores, traslado de pruebas de un proceso contra el cliente);

(iv) La prueba de las exportaciones es prueba de que existieron compras.

Pero, antes de entrar a resolver cada uno de los planteamientos reseñados, en primer lugar es menester resaltar que, si bien no fue un problema común de todas los fallos analizados, en algunos de los fallos señalados, se mencionó sumariamente como argumento de la demanda la presunción de veracidad de la declaración (art. 746 del ET) de IVA que presentaron los contribuyentes, por lo cual concluían que la carga de la prueba se encontraba en cabeza de la Administración. Cargo que era descartado por la jurisdicción a partir de las potestades de fiscalización de la Administración y la valoración de las pruebas allegadas. Por lo que, en primer lugar, es menester analizar esta categoría y sus implicaciones respecto a la carga de la prueba.

1. La presunción de veracidad de las declaraciones

De conformidad con Marín-Barnuevo (2018), para poder clasificar una figura jurídica en la categoría de presunción jurídica,

las características de la misma deben ceñirse a los elementos que definen una presunción, puesto que es común encontrar que los operadores jurídicos utilicen dicho vocablo indiscriminadamente para referirse únicamente a su uso cotidiano como una sospecha o conjetura (son las que se denominan presunciones vulgares o ajurídicas), o para describir figuras legales que no cumplen con las características propias de dicho concepto. Es así como dentro de la categoría que erróneamente encontramos denominada como presunción se encuentran: (i) las vulgares o ajurídicas, (ii) normas supletivas y (iii) verdades interinas (Marín-Barnuevo, 2018).

En palabras de Marín-Barnuevo (1996), la “presunción [jurídica] es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que los vincula, o al mandato contenido en una norma”. Un ejemplo de este último tipo de presunciones son los criterios para definir la residencia de alguien a partir de su centro de interés, entre el que está, el domicilio de su familia.

Es comúnmente aceptado en la doctrina que existen dos tipos de presunciones jurídicas, que son las legales y judiciales: las primeras son las establecidas por ley, presunciones relativas (*iuris tantum*) y presunciones absolutas (*iuris et de iuris*). Por su parte, las presunciones judiciales son las que no han sido establecidas por el texto legal, sino que, en los términos de Marín-Barnuevo (2018), son las aplicadas por el órgano encargado de fijar los hechos jurídicamente relevantes basándose en su particular

apreciación del principio de normalidad. En otras palabras, la presunción judicial es la consecuencia de un silogismo fundado en premisas que se llaman indicios, y a su vez, estos últimos se apoyan en hechos reales, precisos, concordantes y probados que nos llevan al convencimiento de que determinados hechos sucedieron de una manera precisa (Falcón, 2003). Estas presunciones serán objeto de análisis al momento de estudiar los indicios en la jurisprudencia.

Ahora bien, para el estudio de la denominada presunción de veracidad de las declaraciones solo son relevantes las presunciones legales, puesto que las judiciales están encaminadas al silogismo que implica la construcción de los indicios.

De lo anterior se puede concluir que la presunción es una institución jurídica propia de la fase probatoria, que se constituye en un mecanismo para facilitar la prueba, que implica que el hecho que se va a indicar está constituido por hechos distintos de aquellos que deben ser objeto de prueba. Es decir que las presunciones son una facilitación de la prueba en cuanto cambian lo que debe ser objeto de prueba para que, a su vez, se entienda probado un hecho diferente que no fue objeto de prueba. Así, permitiéndole a quien las estime la realidad sobre un hecho no probado (Marín-Barnuevo, 2018). Pero que cambiar el objeto de prueba no implica que esté efectuando una variación en el sujeto que está obligado a probar. Es decir que las presunciones no tienen ningún efecto en la carga de la prueba.

De conformidad con las características reseñadas, se concluye que la presunción de veracidad no es una presunción jurídica,

pues no tiene los elementos propios de esta figura, toda vez que no tiene lugar en la etapa probatoria de un proceso y no está cambiando el objeto de prueba para tener por probado un hecho diferente, con la finalidad de facilitar la prueba. Adicionalmente, se vuelve a advertir, si esta figura se pudiera clasificar en esta categoría en todo caso no tendría ninguna injerencia en la carga de la prueba, puesto que la finalidad de la misma es solo facilitar la prueba más no excluirla.

De igual forma, se advierte que tampoco se encuentra clasificada como una norma supletiva o una verdad interina. Las primeras, puesto que son aquellas que implican previamente un ejercicio o actividad probatoria, pero una vez agotada esta fase, las pruebas recaudadas no son suficientes para el régimen jurídico general, por lo que el legislador lo que hace es determinar un régimen jurídico propio. Es decir que la característica propia de esta figura es la insuficiencia de la pruebas (Marín-Barnuevo, 2018). Y en el supuesto de la presunción de veracidad no estamos en presencia de un ejercicio insuficiente de la prueba, puesto que no hay actividad probatoria.

Por su parte, respecto a la verdad interina, se precisa que esta categoría hace referencia a la exoneración de la prueba, no a un cambio del objeto de prueba o insuficiencia de la misma, sino precisamente a eximir de la prueba. Por lo tanto, son las verdades interinas las que tienen reglas sobre la carga de la prueba, es decir, respecto de las consecuencias que se derivan de la falta de la prueba, puesto que no tienen que desplegar actitud probatoria alguna y su mera alegación desencadena los actos que le son propios, salvo que se acrediten otros hechos que son

incompatibles. Un ejemplo de esta categoría es la presunción de inocencia.

Una de las principales características de esta categoría es que sin ejecutar ninguna actividad probatoria su alegación desencadena las consecuencias jurídicas propias, salvo que se acrediten otros hechos que son incompatibles. En el caso de la prenotada presunción de veracidad, en los términos del artículo 746 del ET, su existencia está supeditada a que sobre los hechos incluidos en la declaración no se solicite una comprobación especial, mas no a la obligación de acreditar hechos que son incompatibles con los declarados.

Es decir que la existencia de la denominada presunción de veracidad se supedita a que la Administración no solicite una comprobación respecto de lo declarado, sin necesidad de una prueba que contradiga lo mismo. Por lo que, acudiendo a las reglas generales sobre carga de la prueba, a partir de la mencionada comprobación, corresponde a cada parte probar el supuesto de hecho de la norma cuya consecuencia jurídica persigue. Es decir que en este supuesto alegar la veracidad de las declaraciones es insuficiente para efectos de la presunción, con lo cual, la figura anteriormente analizada tampoco se clasifica como una verdad interina.

Por lo anterior, se concluye que la presunción de veracidad de la declaración, únicamente se trata de una presunción vulgar o ajurídica, en el uso de la categoría como una acepción cotidiana, para referirse a sospechar o conjeturar, que no tiene nada que ver con la carga de la prueba. Lo anterior, puesto que se trata de un grado de convicción que de antemano cuenta con una demostración

contraria de la realidad, pero que tras vacilar, se pronuncia decididamente por una de las dos soluciones (Hedeman, 1904). Así, se evidencia que la única finalidad de esta acepción cotidiana es la de resaltar su carácter de título ejecutivo y todas las consecuencias jurídicas que se pueden enervar del mismo.

Teniendo presente el carácter de presunción ajurídica de la veracidad de las declaraciones tributarias, se analizarán respecto de las pruebas y el derecho de defensa, los argumentos de las demandas anteriormente reseñados.

2. Factura de venta para procedencia de impuestos descontables (art. 771-2 del et)

Respecto del primer argumento de defensa, todas las sentencias estudiadas están de acuerdo en que, si bien, de conformidad con el artículo 771-2 del ET, la factura con el lleno de los requisitos exigidos por el artículo 617 (letras b a g), es la prueba idónea para la procedencia de costos e impuestos descontables, dicha normatividad no limita las potestades de fiscalización de la Administración.

Frente a la idoneidad de la factura como medio de prueba, precisan que la anterior disposición debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en el artículo 618 *ibídem*, el cual establece la obligación en cabeza de los clientes, adquirentes o compradores, para el caso concreto, de los bienes corporales muebles, de exigir la factura o documento equivalente y de exhibirlas cuando el fisco así lo solicite.

Pero, a pesar de la idoneidad dada por los artículos 617 y 618 *eiusdem*, las providencias

explican que de conformidad con el artículo 742 del ET, la Administración Tributaria puede realizar la determinación de tributos, y para el efecto puede practicar todos los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o el Código General del Proceso y los mismos deben allegarse al respectivo expediente.

Con lo cual, en el caso objeto de debate, resaltan que no se está discutiendo si las facturas (e incluso la contabilidad y soportes) incumplen las exigencias formales impuestas por la ley, sino por el contrario, del análisis de los demás medios de pruebas se desvirtúa la credibilidad de las mismas al dar fe de que las operaciones nunca se realizaron. Conclusión que se construye a partir de los indicios y se desarrollará más adelante conforme la estructura ya señalada.

Al respecto, se comparte la posición adoptada por la jurisprudencia, pero adicionando que al momento de efectuar la valoración de la prueba, en materia tributaria se está frente a la libre apreciación de la prueba en los términos del artículo 742 del ET, que indica que “la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos”.

Por lo que, si bien el artículo 771-2 del ET señala que para la procedencia de costos e impuestos descontables se requiere facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617 (letras b a g) y 618 del ET. Esta exigencia lo que implica no es la consagración de una tarifa legal

como prueba única que permita condicionar la existencia o inexistencia de las operaciones, sino, por el contrario, es una exigencia del cumplimiento de los deberes de exigir factura como prerequisite para la pertinente procedencia. Esto es, se impone como requisito necesario para la procedencia de la deducción de costos e impuestos descontables, pero no quiere decir que en la libre apreciación que se debe hacer al momento de valorar las pruebas no se puedan analizar los demás medios que den fe de la existencia o inexistencia de las mismas.

Teniendo en cuenta dicha precisión, se resalta que en algunas ocasiones, como en las sentencias 19 de mayo de 2016 (exp. 21185), 20 de febrero de 2017 (exp. 21089), la jurisprudencia precisa que dentro de las facturas que allegan como pruebas no se efectuó la discriminación del correspondiente IVA. Situación que, a la luz del artículo 771-2 del ET, implica el incumplimiento del requisito que habilita para la procedencia del descontable, por lo que no habría lugar a analizar los demás medios de prueba relacionados con este problema. Sin embargo, el Consejo de Estado nunca tiene en cuenta este punto y los respectivos desconocimientos los hace a partir de la construcción de indicios, que, a su juicio, dan fe de la inexistencia de toda la operación.

3. Violación al debido proceso por rechazo de pruebas

Cuando se analizó el segundo cargo de la demanda, sobre el hecho de que las solicitudes de pruebas testimoniales y traslado de pruebas de otro proceso (los iniciados a los clientes del contribuyente) no se resolvieron o se resolvieron en la resolución

que resuelve el recurso de reconsideración, por lo que no pudo interponer ningún recurso respecto de ellos; la sentencia del 20 de febrero de 2017 (21089), resolvió este argumento: al respecto dispuso que no toda irregularidad en el decreto y valoración de la prueba, conlleva *per se* la nulidad de los actos enjuiciados, puesto que debe tratarse de un tema esencial que desvirtúe las glosas objeto de discusión.

Y al respecto concluyó que en el presente caso la solución estaba soportada en pruebas idóneas que sí fueron controvertidas y no se trata de pruebas que desvirtúen las glosas objeto de discusión.

4. La violación al derecho de defensa por la negativa de la Administración de practicar pruebas que demuestran la venta del material (testimonio clientes y transportadores, traslado de pruebas de un proceso contra el cliente)

La prenotada sentencia, igualmente, concluyó que el rechazo de las pruebas no resulta ser violatorio al derecho de defensa. Lo anterior, lo sustentó en tanto que la prueba no resultaba ser idónea ni conducente. Respecto a la idoneidad o conducencia (entendiendo esta como el cotejo de la prueba aportada y la exigida por la ley, Parra (2011) señaló que de conformidad con el artículo 771-2 del ET existe una prueba conducente que corrobora la existencia de las operaciones y esta es la factura con el lleno de los requisitos legales, por lo tanto deben ser corroboradas por este medio de prueba idónea.

Continúa precisando que por la acotación a los hechos que deben ser objeto de prueba (la compra de chatarra que efectúa

la correspondiente demandante) y cuáles no (la venta de chatarra que efectúan los contribuyentes –demandantes– a sus clientes), la prueba solicitada es impertinente, pues la misma daría fe de la existencia de un hecho que no es objeto de controversia en los casos analizados.

Al respecto, es menester precisar que en las sentencia del 25 de abril de 2018 (exp. 21260), de igual forma el Consejo de Estado estuvo de acuerdo en que no hay vulneración del derecho de defensa, pero, en ese momento, cambió la posición argumentativa para señalar que, a su juicio, la negativa de los testimonios de los terceros está dada por lo siguiente:

En consonancia con lo anterior, la Sala observa que las pruebas solicitadas por el actor tampoco eran útiles, como quiera que para la procedencia de los costos y el IVA descontable declarados, no bastaba con demostrar mediante testimonios, la venta de la chatarra.

Así, modificando el criterio de conducencia o idoneidad, que implica la constatación de la prueba con la exigencia legal, por el de la utilidad de la prueba, que implica que, el medio de prueba solicitado sí está probando de una forma idónea los hechos de la demanda, pero que ese hecho ya se encuentra con suficiencia probado dentro del proceso y dicha prueba no traería un valor adicional. De igual forma, en sentencia del 25 de abril de 2018 (exp. 21088) se señaló:

(...) frente a los testimonios solicitados por el demandante, se detalla que la demandada motivó las razones para que estos fueran negados, entre otros aspectos, debido a la falta

de conducencia e idoneidad para demostrar una situación que debía probarse a través de otros medios de convicción, como lo eran los documentos (contabilidad, declaraciones tributarias de terceros, entre otros).

En este sentido, se concluye que, a pesar de que en el aparte citado menciona que el rechazo de la prueba está dado por no ser conducente, la realidad de la afirmación implica un desconocimiento de la factura como prueba idónea, en los términos del artículo 771-2. Lo anterior, en tanto que concluye que los testimonios se negaron porque las pruebas que debió solicitar para probar que vendió la chatarra eran los documentos (contabilidad, declaraciones tributarias de terceros, entre otros).

Conclusión que se comparte (desconocimiento de la factura como prueba idónea), pero no por los argumentos planteados, sino, porque cuando el contribuyente pretende traer testimonios de la operación de venta, su finalidad es allegar contra-indicios de la realidad o existencia de la operación.

Lo anterior, puesto que inicialmente allegó las facturas de las compras de chatarra que les daban lugar a procedencia de los costos, pero estas se desconocieron porque la Administración Tributaria presentó indicios que demostraban la inexistencia de la operación. Por esto, la única forma que tenía el contribuyente de controvertir los prenotados indicios es a través de contra-indicios, de los que se pudiera concluir la existencia de las operaciones. Supuesto que legalmente no tiene una prueba idónea que permita demostrar la realidad de una operación, porque la factura tiene esta característica pero para efectos de procedencia de

costos en Renta y descontables en IVA, no para comprobar la existencia o realidad de un negocio.

Una vez se ha precisado cuáles son los argumentos de la demanda que dieron lugar a que el Consejo de Estado efectuara análisis de controversias por presuntas vulneraciones al derecho de defensa y contradicción, ahora se procederá a presentar el examen de las sentencias con el objetivo de determinar la construcción de los indicios que realizó la corporación para concluir que las compras de chatarra eran inexistentes.

III. La construcción de los indicios para efectos de concluir que las operaciones de compra de chatarra fueron inexistentes

En relación con los indicios, en primer lugar se resalta que para que exista la legalidad del indicio, o en otras palabras, para que exista el indicio como medio de prueba, es necesario que confluyan todos los elementos del mismo, los cuales son: (i) la prueba del hecho base; (ii) la regla de la experiencia, la cual, en algunas ocasiones, al ser obvia no es necesario su desarrollo; (iii) la inferencia o racionio, y (iv) el hecho indicado (Parra Quijano, 2011).

Adicionalmente, en una hipotética construcción del indicio, es pertinente resaltar que los mismos como presupuestos del silogismo de las presunciones judiciales, encuentran su validez en la relación lógica existente entre el hecho indicado y el hecho indicador. Puesto que el hecho que se busca no está siendo observado directamente por el juez, pero con el hecho indicador, los elementos de la racionalidad y las reglas de la

experiencia nos indican el buscado. Es decir que tendrá fuerza en su conjunto, previa individualización. Entonces, primero se prueba el hecho base, se individualiza cada indicio (pero no pueden dividirse), se estudian en conjunto, para que de los mismos se pueda evidenciar si son precisos y tienen concordancia (concuerdan entre sí los indicios, ensamblan los unos con los otros en las modalidades de tiempo, lugar y acción) y convergencia (llevan a la misma conclusión) y gravedad (son la causa más probable del hecho indicado o son los que tienen una relación lógica inmediata de la realidad—real, objetivo e independiente de quien lo piensa—).

Ahora bien, respecto del estudio de la construcción de los indicios que dieron lugar al desconocimiento de compras e impuestos descontables, como se mencionó anteriormente, las correspondientes sentencias se pueden clasificar en dos grupos de acuerdo con las pruebas que el contribuyente allegó al proceso. El primer grupo de providencias está dado por la ausencia de pruebas adicionales a las facturas y contabilidad por parte de los contribuyentes, puesto que su defensa se centra en controvertir la actividad probatoria efectuada por la Administración, sin realizar ninguna labor probatoria adicional a la mencionada.

Por su parte, el segundo grupo de fallos está conformado por aquellos pronunciamientos en los que durante el proceso administrativo y judicial allegaron pruebas adicionales, con el fin de desvirtuar las pruebas aportadas por la Administración.

En el primer grupo se encuentran las sentencias del 19 de mayo de 2016 (exp.

21185), 20 de febrero de 2017 (exp. 21089), 20 de septiembre de 2017 (21372), 5 de marzo de 2018 (21783), 24 de octubre de 2018 (exp. 21746), 15 de noviembre de 2018 (exp. 22214), 28 de noviembre de 2018 (exp. 21851), 2 de mayo de 2019 (exp. 20844) y 24 de mayo de 2019 (exp. 23047 y 23456).

A su turno, el segundo grupo está conformado por las providencias del 29 de junio de 2017 (21332), 25 de abril de 2018 (exp. 21260 y 21088), 20 de septiembre de 2018 (22144), 28 de noviembre de 2018 (exp. 20883), 5 de febrero de 2019 (exp. 22240), 28 de febrero de 2019 (exp. 20844), 3 de mayo de 2019 (21244), 30 de mayo de 2019 (exp. 23072), 31 de mayo de 2019 (exp. 22265 y 23007), 14 de junio de 2019 (exp. 22512).

Ahora bien, respecto al grupo uno, el análisis de las sentencias mencionadas nos lleva a concluir que la construcción de las consideraciones por parte del Consejo de Estado, se desarrolla de la siguiente manera:

(1) Respecto a las facturas, tal como se desarrolló con anterioridad, esa alta corporación concluyó que a pesar de la idoneidad como medio de prueba que les da los artículos 617 y 618 *ejusdem*, de conformidad con el artículo 742 del ET, la Administración puede practicar todos los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o el Código General del Proceso y de los mismos derivar la inexistencia de las operaciones a pesar de que formalmente se cumplan las exigencias de ley.

Y en todo caso, en algunas ocasiones, como en las sentencias del 19 de mayo de 2016 (exp. 21185) y del 20 de febrero de

2017 (exp. 21089), precisan que dentro de las facturas que allegan como pruebas no se efectuó la discriminación del correspondiente IVA.

(2) En las providencias de este grupo, construyeron la *ratio decidendi* a partir de la descripción de 5 pruebas diferentes, que en principio podrían clasificarse así:

a. Las facturas expedidas por los proveedores no tienen discriminación del IVA, y llevaban la contabilidad indebidamente.

b. Inspección tributaria al contribuyente: en la que el asistente contable rindió testimonio en el que afirmó que aparte de las facturas no existen más soportes contables de las compras y que todos los pagos se hicieron en efectivo.

c. Actas de visitas de verificación a los proveedores: en los que se dejó constancia de que en la dirección informada en el RUT no se encontró a los proveedores, las direcciones no existían o vecinos afirmaron no conocerlos.

En otros casos, donde sí encontraron la dirección informada, se constató que:

– Al momento de la inspección la dirección correspondía a una gasolinería o taller.

– Afirma que no realizó venta de chatarra, pero que el garaje lo tuvo arrendado y que ahí sí se desarrolló esa actividad.

– Quien atendió la inspección afirma que no tiene conocimiento de si la persona que buscan por ser proveedor de chatarra realizó esa actividad.

– Encontró a los proveedores, pero en diferentes casos verificó que: (i) niegan la operación, (ii) no poseían la infraestructura para el volumen de venta, no tienen el patrimonio necesario, no tienen cuentas bancarias, no hay soportes de pagos.

d. Incumplimiento de deberes formales por parte de los proveedores: en la información exógena no reportaron las operaciones con el contribuyente, y no declararon renta ni IVA. En los supuestos en los que declaró, lo informado como ventas por el proveedor es menor a lo relacionado como compras por el contribuyente, o no coinciden los ingresos en las declaraciones de IVA y Renta (únicamente por esto).

e. Actas de visitas de verificación a la empresa tipográfica: declararon bajo la gravedad de juramento que no realizaron actividad comercial con los proveedores del contribuyente.

Una vez describió las anteriores pruebas, de acuerdo a la valoración del Consejo de Estado, las mismas no constituyen indicios, sino que, en realidad, son pruebas directas de la inexistencia de la operación de compra de chatarra, y por consiguiente, concluyó, que la descripción de las mismas era suficiente, y daba lugar al desconocimiento de las compras y los correspondientes impuestos descontables.

Adicionalmente, en sentencias del 15 de noviembre de 2018 (exps. 21851 y 22214), por primera vez, indican que el contribuyente no ejerció ninguna actividad probatoria adicional, y, por consiguiente, no allegó: (i) soportes, (ii) recibos de caja ni (iii) comprobantes de entrada y salida de la mercancía.

Conforme a lo planteado anteriormente, se resaltan los siguientes puntos: (i) en aquellos casos donde se verificó que las facturas no cumplían con el lleno de los requisitos de los literal (b a g) del artículo 617 del ET, no era necesario analizar los demás medios de prueba del proceso, puesto que, tal como se desarrolló en todas las sentencias estudiadas, este es el medio de prueba idóneo para que, inicialmente, se reconozcan los impuestos descontables (aunque puede que no sea suficiente), y sin el mismo, resulta innecesario verificar la realidad de las operaciones.

De igual forma, en los casos que encontraron a los proveedores y estos negaron haber realizado la operación de venta, esta sí es una prueba directa, que demuestra la inexistencia de la operación. Puesto que está dirigido a negar los hechos que son objeto de prueba del proceso.

Respecto de las visitas de verificación de los proveedores, cuando en la dirección informada en el RUT no está el proveedor, corresponde a otro establecimiento, afirman no conocer al vendedor, se trata de una prueba indiciaria puesto que los mismos no corroboran o niegan la compra de la mercancía. Los hechos que se encuentran probados son, que para el momento de la verificación, que el proveedor ya no se encontraba en este lugar; al respecto, la regla de la experiencia nos indica que si una persona no se encuentra en un lugar al momento que se va a buscarlo, no quiere decir que no haya estado antes. Por lo que de este hecho probado no se infiere que al momento que se realizó la operación los proveedores no estuvieran ubicados en este lugar.

Por consiguiente, al momento de la visita de verificación resulta necesario que los testimonios se dirijan a verificar lo que sucedía en el periodo investigado, con preguntas como ¿hace cuánto se realiza esta nueva actividad en este predio?, ¿usted sabe qué actividad se desarrollaba para el periodo investigado?, para que los hechos indicadores tengan una concordancia que ensamblan los unos con los otros en las modalidades de tiempo, lugar y acción, y de este modo se puedan tener probados estos hechos indicados, de los que se pueda inferir otro hecho, y pueda fungir como medio de prueba; de lo contrario, no es un medio de prueba.

Y contrario a lo afirmado en las providencias, se evidenció que estas actas no son pruebas directas, y, por el contrario, incluso se pueden clasificar como indicios de indicios, puesto que: el hecho probado es que el proveedor al momento de la visita no está, de este infieren que no estaba al momento de los hechos, y de este último se infiere que no vendió. Situación que no es permitida por el derecho probatorio.

En relación con las actas en las que se verificó la falta de capacidad operativa de los proveedores (infraestructura, patrimonio, falta de cuentas bancarias y de otros medios que corroboren los pagos), se constituyen como un indicio, dado que está probado que no tienen un establecimiento donde realicen la actividad. Las reglas de la experiencia señalan que cuando se manejan grandes cantidades de mercancía es necesario contar con un lugar donde se almacene el inventario, dinero para realizar las compras y se tiene soportes de los pagos que se les han realizado, por lo que, de estos hechos se puede inferir que no se vendió.

Igualmente, cuando en el acta de visita se constata que la dirección no existe, sí resulta ser un indicio. Puesto que la regla de la experiencia nos indica que si la dirección no existe es porque no correspondió a ningún predio del proveedor cuando este es necesario para la operación y, por consiguiente, no se realizó la actividad de venta.

En cuanto al incumplimiento del deber de declarar, estos son indicios (que parten de la premisa de que los proveedores están obligados a declarar, puesto que no se puede constatar de los hechos del fallo), y del cual se derivan que, si el proveedor vendió debió haber presentado su declaración de IVA y Renta donde se evidencien las operaciones realizadas. Por su parte, cuando la única prueba son los errores en la declaración del proveedor, este no es un indicio de la inexistencia de la operación, puesto que de una declaración que contenga errores, no se infiere que no hayan existido las operaciones que declara, no existe una conexión real entre los dos hechos.

Las visitas a las tipografías demuestran que niegan haber impreso o que no conocen al contribuyente, es un indicio, puesto que está probado que las facturas no existieron, por lo que la regla de la experiencia indica que si se está obligado a expedir factura y no se tiene factura es porque no se vendió.

Por lo anterior se puede concluir que, contrario a lo afirmado, por las providencias estudiadas, no todas las pruebas reseñadas son directas (que comprueban el hecho objeto de prueba, *i.e.* compra); de hecho, la única prueba directa son los testimonios de los proveedores que niegan las operaciones. Adicionalmente, de las mismas, únicamente

son indicios, puesto que facilitan la prueba a través del cambio del objeto de prueba, para tener por probada la compra (hecho indicado, objeto de prueba) por la prueba de otro hecho que tienen una íntima conexión con el mismo (hecho indicador): cuando de las actas de visita se verifica que la dirección no existe o se evidencia la falta de capacidad operativa; cuando no declaran; y la imprenta niega la impresión de las facturas.

De lo contrario, es decir, cuando no se encuentra al proveedor, corresponde a otro establecimiento, afirman no conocer al vendedor, el respectivo testimonio debe dirigirse a corroborar qué actividad se desarrollaba en el inmueble al momento de los hechos, para que pueda configurarse en indicio. Finalmente, que la declaración de los proveedores tenga errores no es un hecho del cual se deduzca que las operaciones no existieron.

Es decir que aquellas operaciones que tuvieron como sustento, el desconocimiento de la factura porque probaron la inexistencia de la operación a través de errores en las declaraciones de los proveedores y, del hecho de no encontrar al proveedor, corresponder a otro establecimiento, afirman que no conocen al vendedor (a menos que los haya acotado al período en discusión), no son pruebas suficientes de la inexistencia de la operación, y por consiguiente la factura entregada con el lleno de los requisitos legales debe ser prueba suficiente de la procedencia de las deducciones.

Respecto al segundo grupo, teniendo en cuenta que cada caso implica una valoración de las pruebas independiente, se tomaron aquellos fallos que por la magnitud de

las pruebas allegadas por el contribuyente, resultaban ser los más relevantes.

Al respecto, están las sentencias del 5 de febrero y 30 de mayo de 2019 (exps. 22240 y 23072). En el primero, las pruebas aportadas al proceso son las siguientes:

a. Respecto a los pagos: relación de los pagos, comprobantes de egresos, conciliación bancaria, extractos bancarios donde se verifica la salida de dinero por pago de cheques.

b. Certificados de las entradas al almacén.

c. Certificados de los proveedores donde reconocen expresamente que expidieron las facturas de venta objeto de controversia.

d. Declaración de exportación de la mercancía.

e. Certificado de la sociedad portuaria en el que constata que prestó servicios para lograr efectuar la exportación.

f. Certificado de contador en el que consta que se llevó la contabilidad en debida forma.

g. Certificado de la agencia de aduanas.

h. Libro auxiliar.

En el proceso administrativo, los 3 proveedores del contribuyente rindieron testimonio, y al respecto señalaron: (i) que le pagaron mediante cheque, tiene cuenta pero no la usa para el negocio, su financiación es mediante anticipos que le paga el contribuyente, no conoce a los transportadores; (ii) que el pago es en efectivo y no tiene cuenta

bancaria; (iii) no tiene cuenta, se financia mediante anticipos y el pago del transporte lo realiza el contribuyente.

En este caso *sub examine*, el Consejo de Estado indicó que en las visitas a los proveedores se verificó que los mismos no tienen la capacidad operativa para realizar las operaciones, que las declaraciones de IVA del proveedor y el contribuyente no coinciden y, adicionó, que tampoco coinciden las declaraciones de IVA del proveedor del contribuyente y las personas a las que este les compra inicialmente el material (proveedor del proveedor) y no se ubicaron. También señaló que los proveedores del contribuyente tienen vendedores en común y, que a pesar de la relación de los soportes de los bancos, todos los proveedores aceptaron que no tienen cuentas bancarias y, en todo caso, se verificó que los cheques aportados se pagaron todos en lugar diferente al domicilio del proveedor.

En cuanto a la exportación, señaló que no existe prueba de la exportación, puesto que lo allegado por el contribuyente es un certificado de haber realizado operaciones de exportación, pero no la declaración de exportación del período en discusión (en este caso, estas pruebas fueron valoradas, porque el fin era demostrar esta exportación para que fueran procedentes los ingresos por operaciones exentas).

Por la relación de las anteriores pruebas, esa alta corporación concluyó que el contribuyente no desvirtuó las pruebas allegadas por la Administración y, al estar en su cabeza la carga de probar la deducibilidad de los costos por compras, los mismos deben desconocerse en su totalidad. No menciona

ningún aspecto en relación con la valoración de indicios.

Ahora bien, la sentencia del 30 de mayo de 2019 (exp. 23072), en un intento por realizar una reiteración del anterior fallo, efectuó las siguientes consideraciones.

Indicó que para el periodo en discusión (tercer bimestre de 2011), no se encontró a ninguno de los 5 proveedores y por eso no se pudieron constatar las operaciones, pero lo curioso es que, con anterioridad, relaciona las respuestas que aquellos dieron cuando les efectuaron las pertinentes visitas de verificación. En las que todos reconocieron las operaciones con el contribuyente, 4 indicaron que no tenían cuenta bancaria, 2 que su financiación se efectuaba mediante los anticipos que les pagó el contribuyente, uno que no necesitaba infraestructura porque despachaban del lugar donde compraba el material a donde lo vendía y que los pagos se realizaban en efectivo.

Adicionalmente, reiteró lo expuesto en el anterior fallo, respecto de: (i) que los proveedores tienen vendedores en común, (ii) a pesar de los soportes del pago no usaron cuentas bancarias y (iii) errores en las declaraciones de los proveedores de los proveedores.

Y, finalmente, a pesar de que aquí no eran objeto de discusión el desconocimiento de ingresos exentos por exportación, valoraron las pruebas relacionadas con la venta al exterior. Es decir, que por primera vez principalmente con la finalidad de reiterar el anterior fallo, no declararon inconducentes e improcedentes las pruebas de las ventas, sino que las valoraron, cambiando

así la línea jurisprudencial vigente. Frente a las mismas, a pesar de que en este caso sí se anexó la declaración de importación del bimestre en discusión (supuesto que no pasó en el caso precedente) se consideró que no es prueba suficiente de la exportación, porque no se corrobora la entrega física de los bienes.

Por lo anterior, concluyó, de manera idéntica al fallo del 30 de mayo de 2019, que el contribuyente no desvirtuó las pruebas allegadas por la Administración y, al estar en su cabeza la carga de probar la deducibilidad de los costos y deducciones por compras, los mismos se deben desconocer en su totalidad. Igualmente, no mencionó ningún aspecto en relación con la valoración de indicios.

Otra sentencia, en la que resulta pertinente resaltar las pruebas allegadas y la valoración que efectuó el Consejo de Estado al respecto, es la sentencia del 15 de mayo de 2019 (exp. 21244), para la cual el contribuyente allegó comprobantes de egresos, extractos bancarios donde se evidencian pagos de los cheques, fotografías de las instalaciones y de los camiones de los proveedores, y constancias de los inventarios de aquellos.

Al respecto, esa corporación valoró que los proveedores vendieron más de lo que tenían en el inventario, no hay prueba del transporte, que los proveedores de los proveedores no se encontraron y, por consiguiente, no se puede ver la infraestructura de las fotos. Se indicó que al proceso se allegaron tiquetes de pesaje, pero estos tenían como clientas a personas diferentes al contribuyente y los proveedores se constituyeron el mismo día con el mismo capital,

pero nunca precisa si se trataba de todos los proveedores.

En la sentencia del 28 de noviembre de 2018 (exp. 20883), allegan como pruebas los soportes de la venta del material en la exportación (declaración de exportación, facturas de transporte, declaración de divisas), en lo pertinente el Consejo solo se pronuncia respecto de las facturas y consideran que no son prueba de que sean por envío de la mercancía comprada. También tienen como prueba los comprobantes de pesaje, pero la corporación considera que no se prueba la compra al no incluir cuál es el origen y destino de la mercancía, quién lo expide y a qué factura corresponde.

Respecto de otros procesos en los que el contribuyente allegó pruebas, se relacionan las siguientes: sentencia del 20 de septiembre de 2018 (exp. 22144): testimonios de los proveedores donde reconocen las operaciones y los comprobantes de egreso. La providencia considera que no controvierte las pruebas de falta de capacidad para operar y pagos en efectivo.

Bajo estos supuestos, se concluye que, en los casos mencionados, a pesar que todas las sentencias, reiterar que las pruebas allegadas al expediente son pruebas directas, en realidad las pruebas valoradas son indicios, que debieron construirse a partir de un silogismo. Puesto que estamos en presencia de una presunción judicial, que facilita la prueba mediante el cambio de objeto de la misma, permitiendo que se tenga por probado un hecho A (inexistencia de la compra) por medio de la prueba de un hecho B (que no es objeto del proceso, la falta de capacidad operativa de las partes, los errores en las

declaraciones, que los proveedores no utilizan el sistema financiero), el cual debe tener una conexión alta con el hecho A.

Para la construcción del mismo, se debieron identificar todos los elementos propios de los indicios, en tanto que, el valor del indicio como medio de prueba depende de que concluyan todos sus elementos para su construcción y que, del mismo, efectivamente se pueda inferir la realización de otro hecho, que es el que es el objeto de prueba en el proceso. De lo contrario, no tiene la virtualidad como medio de prueba y el fallo está fundamentando su decisión sin pruebas o tomándola con pruebas que no han sido regular y oportunamente allegadas en el proceso

En los casos señalados, no se construyeron los indicios a partir de sus elementos, sino, por el contrario, el operador jurídico, al momento de efectuar la valoración del hecho base, únicamente se limitó a enlistar los mismos, pero no efectúa ninguna inferencia lógica para señalar cuál es la regla de la experiencia, la inferencia lógica y el hecho indicado, por lo que se concluye que no existen indicios que se constituyan como medios de prueba y por lo tanto no existen pruebas de la inexistencia de la operación. Lo anterior, dado que, como ya se mencionó, el indicio deriva de su capacidad de mostrar un hecho diferente a sí mismo, y si no se hace la correspondiente inferencia, no es más que otro medio de prueba que solo tiene un fin representativo del mismo, pero no la capacidad de demostrar un hecho diferente.

Por lo que al momento de su valoración, se debió establecer si la falta de capacidad

operativa, los errores en las declaraciones y la falta de uso del sistema financiero por parte de los proveedores, que los cheques se pagaran en lugares diferentes al domicilio del proveedor y que estos tuvieran vendedores en común, realmente tienen una concordancia, convergencia y son la causa más probable del hecho indicado o son los que tienen una relación lógica inmediata de la realidad.

Conclusiones

Del análisis de la jurisprudencia desarrollado a lo largo de este trabajo, se concluye que desde la actividad probatoria efectuada en el proceso de fiscalización por la Administración, la finalidad de dicho ejercicio tendía al desconocimiento de impuestos descontables por ser inexistentes. Por lo que fue necesario que en primer lugar reafirmara las amplias potestades fiscalizadoras que le reconoce el Estatuto Tributario y de las cuales puede controvertir las pruebas únicamente formales que allegaron los contribuyentes para demostrar la existencia de la compra de chatarra. Alrededor de este objetivo, las reglas jurisprudenciales que planteó el Consejo de Estado (de manera homogénea) respecto a la vulneración al debido proceso, la valoración de las pruebas allegadas al proceso y la construcción de las pruebas que los llevaron al convencimiento de la inexistencia de las operaciones y sus comentarios sobre los mismos, son los siguientes:

La factura de venta para la procedencia de impuestos descontables (art. 771-2 del ET): esta exigencia lo que implica no es la consagración de una tarifa legal como prueba única que permita condicionar la existencia o

inexistencia de las operaciones, sino, por el contrario, es una exigencia del cumplimiento de los deberes de solicitar factura como prerequisite para la pertinente procedencia. Esto es, se impone como requisito necesario para la procedencia de la deducción de costos e impuestos descontables, pero no quiere decir que en la libre apreciación que se debe hacer al momento de valorar las pruebas no se puedan analizar los demás medios que den fe de la existencia o inexistencia de las mismas (en los términos del artículo 742 del ET).

Teniendo en cuenta dicha precisión, se resalta que en algunas ocasiones, como en las sentencias 19 de mayo de 2016 (exp. 21185) y 20 de febrero de 2017 (exp. 21089), precisan que dentro de las facturas que allegan como pruebas no se efectuó la discriminación del correspondiente al IVA. Situación que, a la luz del artículo 771-2 del ET, implica el incumplimiento del requisito que habilita para la procedencia del descontable, por lo que no habría lugar a analizar los demás medios de prueba relacionados con este problema. Sin embargo, el Consejo de Estado nunca tiene en cuenta este punto y los respectivos desconocimientos los hace a partir de la construcción de indicios, que a su juicio, dan fe de la inexistencia de toda la operación.

En los casos señalados, la jurisprudencia reseñada concluyó que todas las pruebas allegadas al expediente eran pruebas directas de la inexistencia de las operaciones porque las mismas tenían una relación así fuera superficial con el caso bajo estudio. Al respecto, se concluye que, contrario a lo afirmado, por las providencias estudiadas, no todas las pruebas reseñadas son

pruebas directas (que comprueban el hecho objeto de prueba, *i.e.* compra); de hecho, la única prueba directa son los testimonios de los proveedores que niegan las operaciones. Adicionalmente, de las mismas, únicamente son indicios, puesto que facilitan la prueba a través del cambio de su objeto, para tener por probada la compra (hecho indicado, objeto de prueba) por la prueba de otro hecho que tienen una íntima conexión con el mismo (hecho indicador), los siguientes: cuando de las actas de visita se verifica que la dirección no existe o se evidencia la falta de capacidad operativa; cuando no declaran, y la imprenta niega la impresión de las facturas.

De lo contrario, es decir, cuando no se encuentra al proveedor, corresponde a otro establecimiento, afirman no conocer al vendedor, el respectivo testimonio debe dirigirse a corroborar qué actividad se desarrollaba en el inmueble al momento de los hechos, para que pueda configurarse en indicio.

Es decir que, al momento de las visitas de verificación a los proveedores de los contribuyentes, resulta necesario que los testimonios se dirijan a verificar lo que sucedía en el periodo investigado, con preguntas como ¿hace cuánto se realiza esta nueva actividad en este predio?, ¿usted sabe qué actividad se desarrollaba para el periodo investigado?, para que los hechos indicadores tengan una concordancia que ensamblan los unos con los otros en las modalidades de tiempo, lugar y acción. Por lo que las actas que no cumplen con este requisito de determinación del tiempo no son concordantes y no debieron ser tomadas como medios de prueba. Finalmente, que la declaración de los proveedores tenga errores no es un hecho

del cual se deduzca que las operaciones no existieron.

Teniendo en cuenta que era necesaria la construcción de indicios, se evidenció que en los fallos analizados no se construyeron los indicios a partir de sus elementos, sino, por el contrario, el operador jurídico, al momento de efectuar la valoración del hecho base, únicamente se limitó a enlistar los mismos, pero no efectuó ninguna inferencia lógica para señalar cuál es la regla de la experiencia, la inferencia lógica y el hecho indicado, por lo que se concluye que no existen indicios que se constituyan como medios de prueba y por lo tanto no existen pruebas de la inexistencia de la operación. Lo anterior, dado que, como ya se mencionó, el indicio deriva de su capacidad de mostrar un hecho diferente a sí mismo, si no se hace la correspondiente inferencia, no es más que otro medio de prueba que solo tiene un fin representativo del mismo, pero no la capacidad de demostrar un hecho diferente.

Adicionalmente, de las pruebas allegadas por el contribuyente para demostrar la existencia de las operaciones es menester resaltar que respecto a aquellas que tenían como objetivo corroborar la venta del material, su valoración no fue analizada como una contradicción que debió estudiarse en conjunto con los indicios indicados por la Administración, sino que únicamente se limitaron a reiterar lo que consideraban pruebas directas, sin darles algún valor adicional.

De la jurisprudencia bajo estudio, se concluye que una posible forma de controvertir un futuro proceso de fiscalización en este modelo de negocio, implicaría la necesidad de una formalización de las operaciones por

parte de los contribuyentes. En especial en: (i) bancarización, que permita constatar los pagos por la existencia de las operaciones; (ii) constancias que permitan evidenciar la entrega material de los bienes, estos son: a. constancias de pesaje donde se evidencia fecha, monto, conductor, origen y destino, b. fotos de la entrega del material, c. relación de los transportadores que traen el material y de las placas de los carros, d. constancia de los pagos a los prenotados transportadores y e. una declaración juramentada por parte de los proveedores donde conste que al momento de la compra del material se encuentran al día en sus deberes formales y obligaciones sustanciales.

Se concluye que la presunción de veracidad de la declaración únicamente se trata de una presunción vulgar o ajurídica, en el uso como una acepción cotidiana, para referirse a sospechar o conjeturar, que no tiene nada que ver con la carga de la prueba. Lo anterior, puesto que se trata de un grado de convicción que de antemano cuenta con una demostración contraria de la realidad, pero que tras vacilar, se pronuncia decididamente por una de las dos soluciones (Hedeman, 1904). Así, se constata que la única finalidad de esta acepción cotidiana es la de resaltar su carácter de título ejecutivo y todas las consecuencias jurídicas que se pueden enervar del mismo.

Respecto al hecho de que la solicitud de testimonios pedida por la demandada, se resolvió en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, resaltar que no toda irregularidad en el decreto y valoración de la prueba, conlleva *per se* la nulidad de los actos enjuiciados, puesto que debe tratarse de un tema esencial que desvirtúe las glosas

objeto de discusión. Como los testimonios tenían como finalidad probar un hecho, que a juicio de la corporación no era objeto de discusión, no hay lugar a la vulneración al debido proceso.

Y al respecto concluyó que en el presente caso la solución estaba soportada en pruebas idóneas que sí fueron controvertidas y no se trata de pruebas que desvirtúan las glosas objeto de discusión.

Con relación a la vulneración al debido proceso porque se rechazaron las pruebas que tenían como objeto demostrar que el material que compraba el contribuyente era efectivamente vendido (existencia de la operación), se resalta que en criterio de la Sección Cuarta, dichas pruebas eran inconducentes, dado que para la existencia de la operación de venta por parte del contribuyente la prueba idónea también debía ser la correspondiente factura, e impertinentes, porque tenían como objetivo dar fe de un aspecto que no era objeto de controversia en el proceso, este es, la procedencia de la factura. Pero, en contravía de lo dispuesto por la Sala, en este escrito se concluye que la factura como prueba idónea solo tiene lugar para efectos de la procedencia de costos y gastos (artículo 771-2 del ET), y cuando el contribuyente pretende traer testimonios de la operación de venta su finalidad es allegar contra-indicios de la realidad o existencia de la operación.

Lo anterior, puesto que inicialmente allegó las facturas de las compras de chatarra que le daban lugar a procedencia de los costos, pero estas se desconocieron porque la Administración Tributaria presentó indicios que demostraban la inexistencia de

la operación. Por esto, la única forma que tenía el contribuyente de controvertir los prenotados indicios es a través de contra-indicios, de los que se pudiera concluir la existencia de las operaciones. Supuesto que legalmente no tiene una prueba idónea que permita demostrar la realidad de una operación, porque la factura tiene esta característica pero para efectos de procedencia de costos en Renta y descontables en IVA, no para comprobar la existencia o realidad de un negocio.

Referencias

Doctrina

- Bernal Pulido, J. (2008). “El precedente en Colombia”, en: *Revista Derecho del Estado* n.º. 21, 81-94.
- Bernal Pulido, J. (2003). “La fuerza vinculante de la jurisprudencia en el ordenamiento jurídico colombiano”, en: *Precedente, anuario jurídico*, 13-43.
- Devis Echandía, H. (2012). *Teoría General de la Prueba judicial*. Tomo II. Bogotá: Editorial Temis.
- Falcón, R. (1992). *Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el derecho tributario*. Madrid: Crónica tributaria.
- García, E. (2005). *Las pruebas en el proceso tributario*. Bogotá: Editorial Temis.
- López, H. (2017). *Código General del Proceso: pruebas*. Bogotá: Dupre.
- Lopez Medina, D. (2006). *El Derecho de los jueces*. Bogotá: Legis.
- Marín-Barnuevo, D. (1997). “La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario”, en: *Revista española de derecho financiero*. Civitas. ISBN 0210-8453, N.º 94, 1, pp. 185-198.
- Marín-Barnuevo, D. (2018). “Presunciones legales, disposiciones supletorias y verdades interinas”, en: *Estudios de Derecho Público en homenaje a Luciano Parejo Alfonso* España. ISBN 978-84-9190-867-8, pp. 1.273-1.301.
- Moral Soriano, L. (2002). *El Precedente Judicial*. Madrid: Marcial Pons.
- Michelli, G. A. (1989). *La carga de la prueba* (S. S. Melendo, trad.). Bogotá: Temis.
- Palao Taboado, C. (1987). “La prueba en el procedimiento de gestión. Comentarios al artículo 114 del LGT”, en: AAVV, *Estudios de derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*. Madrid 1987.
- Parra Quijano, J. (2011). *Manual de Derecho Probatorio*. Bogotá: Librería el Profesional. 11.º Ed.
- Pérez Vásquez, R. (2007). “La jurisprudencia vinculante como norma jurídica Vol. 7. Abril-Septiembre 2007”, en: *Justicia Juris*, ISSN 1692-8571. Colombia.12.
- Peyrano, Jorge. (2004). *Informe sobre la Doctrina de las cargas probatorias dinámicas en memoria del XXV Congreso del Instituto Colombiano de Derecho Procesal*. Bogotá: Ed. Universidad Libre.
- Piza Rodríguez, J. R. (2010). *Curso de Derecho tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. Lección 14.
- Rodríguez, E. (2018) *Justicia Tributaria; Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá: Universidad de los Andes.
- Rodríguez-Bereijo, M. (2007). *La prueba en Derecho Tributario*. Pamplona: Editorial Arazandi SA.
- Whittingham García, E. (2005). *Las pruebas en el proceso tributario*. Bogotá: Temis.
- Zornoza Pérez, J. (2006) “La prueba en Derecho Tributario, en XXX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario”, en: *Colombia. 2006. Revista Instituto Colombiano De Derecho Tributario - ICDT*. ISSN: 0122-0799 p.25 - 67 v.2.

Informés técnicos

Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, organismo de cooperación y estudio de la unión de universidades de América Latina y el Caribe (ALAFEC) (2016). *XV Asamblea General*, Medellín, octubre de 2016.

Departamento Administrativo Nacional de Estadística (2019). *Boletín Técnico*

Gran Encuesta Integrada de Hogares (GEIH) Marzo – mayo 2019, Bogotá, julio de 2019.

Revistas

El Espectador (2015). ¿Quién es «el zar de la chatarra» que se les «voló» a las autoridades? | El Espectador. com. [online] El Espectador. Disponible en: <https://www.elespectador.com/noticias/judicial/quien-el-zar-de-chatarra-se-les-vo-lo-autoridades-articulo-549900> [Accessed 13 Jun. 2019].

El Tiempo (2019). *Estos son los lujosos bienes que les quitaron a corruptos de la Dian.* [online] El Tiempo. Available at: <https://www.eltiempo.com/justicia/investigacion/estos-son-los-lujosos-bienes-que-les-quitaron-a-corruptos-de-la-dian-321326> [Accessed 13 Jun. 2019].

Noticias Caracol (2015). *Cayó el Zar de la Chatarra en La Pintada, Antioquia - Noticias Caracol.* [online] Noticias Caracol. Disponible en: <https://noticias.caracoltv.com/colombia/cayo-el-zar-de-la-chatarra-en-la-pintada-antioquia> [Accessed 13 Jun. 2019].

RCN, R. (2016). *Condenan al 'Zar de la chatarra' a diez años de cárcel.* [online] Noticias RCN. Disponible en: <https://noticias.canalrcn.com/nacional-justicia/condenan-al-zar-chatarra-diez-anos-carcel> [Accessed 13 Jun. 2019].

Revista Semana (2016). *El 'zar' de la chatarra y la DIAN no se ponen de acuerdo.* [online] Semana. Disponible en: <https://www.semana.com/nacion/articulo/zar-de-la-chatarra-dian-apelo-condena-de-jaime-arias/492718> [Accessed 13 jun. 2019].

Jurisprudencia

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 20556, del 14 de julio de 2016, M.P.: Milton Chaves García.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21185, del 19 de mayo de 2016, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 20555, del 15 de septiembre de 2016, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21089, del 20 de febrero de 2017, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21332, del 20 de junio de 2017, M.P.: Milton Chaves García.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21372, del 20 de septiembre de 2017, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21783, del 05 de marzo de 2018, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21260, del 25 de abril de 2018, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21088, del 25 de abril de 2018, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21851, del 31 de mayo de 2018, M.P.: Julio Roberto Piza.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21738, del 14 de junio de 2018, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 22144, del 20 de septiembre de 2018, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21746, del 24 de octubre de 2018, M.P.: Milton Chaves García.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 22214, del 15 de noviembre de 2018, M.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 20883, del 28 de noviembre de 2018, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21851, del 28 de noviembre de 2018, M.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 22240, del 05 de febrero de 2019, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 20844, del 28 de febrero de 2019, M.P.: Milton Chaves García.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 22933, del 02 de mayo de 2019, M.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 23072, del 30 de mayo de 2019, M.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 21244, del 30 de mayo de 2019, M.P.: Jorge Octavio Ramírez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 22885, del 10 de mayo de 2019, M.P.: Milton Chaves García.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 23047, del 24 de mayo de 2019, M.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 23456, del 24 de mayo de 2019, M.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 23007, del 31 de mayo de 2019, M.P.: Milton Chaves García.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 22265, del 31 de mayo de 2019, M.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 22512, del 14 de junio de 2019, M.P.: Milton Chaves García.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 22737, del 21 de junio de 2019, M.P.: Julio Roberto Piza.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 22899, del 05 de julio de 2019, M.P.: Julio Roberto Piza.