



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRIGUEZ

**Bogotá D.C., veinticinco (25) de octubre de dos mil diecisiete
(2017)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-31-000-2011-01859-01 (20762)
Demandante: Sociedad de Comercialización Internacional de
Materiales e Insumos SA – CIMI SA.
Demandado: UAE DIAN
Temas: IVA 6º Bimestre de 2007

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 13 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió:

- 1. Inhibirse para emitir pronunciamiento de fondo respecto de la pretensión de nulidad de los testimonios recaudados por la DIAN en su actuación administrativa.*
- 2. Negar las pretensiones de la demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho interpuesta por la Sociedad de Comercialización de Materiales e Insumos S.A. CIMI SA en Liquidación, contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

1. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

- El 10 de enero de 2008, la Sociedad de Comercialización Internacional de Materiales e Insumos S.A. CIMI S.A, en adelante CIMI S.A, presentó la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2007, en la que liquidó un saldo a favor de \$102.480.000.
- El 22 de abril de 2008, CIMI S.A. solicitó la devolución o compensación del saldo a favor registrado en la declaración antes referida.
- El 9 de diciembre de 2009, mediante el Requerimiento Especial 052382009000059, la DIAN propuso modificar la declaración del IVA presenta por CIMI S.A. por el sexto bimestre de 2007.
- El 13 de julio de 2010, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 052412010000028, la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por CIMI S.A. por el sexto bimestre de 2007.
- El 22 de julio de 2011, mediante la Resolución 900123, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión.

2. ANTECEDENTES DEL PROCESO

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de que trata el artículo 138 de la Ley 1437, CIMI S.A. formuló las siguientes pretensiones:

1. DECLARAR LA NULIDAD DE LOS TESTIMONIOS RECAUDADOS POR LA DIAN, y por ende los actos administrativos aquí impugnados porque las respuestas dadas por los interrogados adquieren la calidad de sospechosos dado el acoso, la presión y las demás irregularidades que se cometieron en el recaudo de dicha prueba como se advierte en la presente demanda, por lo que solicito que los testimonios no sean tenidos en cuenta dentro del proceso, como lo advierte el artículo 217 del Código de Procedimiento Civil.

ARTÍCULO 217. TESTIGOS SOSPECHOSOS. Son sospechosas para declarar las personas que en concepto del juez, se encuentren en circunstancias que afecten su credibilidad o imparcialidad, en razón de parentesco, dependencias, sentimientos o interés con relación a las partes o a sus apoderados, antecedentes personales u otras causas.

2. DECLARAR LA NULIDAD DE LOS SIGUIENTES ACTOS:

- *Requerimiento Especial No 052382009000059 del 09 de diciembre de 2009*
- *Liquidación Oficial de Revisión No. 052412010000028 del 13 de julio de 2010, por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación Privada del impuesto sobre las ventas de sexto bimestre de 2007.*
- *Resolución Recurso de Reconsideración No. 900123 del 22 de julio de 2011, notificada por edicto desfijado el día 23 de agosto de 2011.*

3. Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO A LA SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. – CIMI S.A. – EN LIQUIDACIÓN, NIT 817.002.915-2, disponiendo que:

- *La declaración del sexto bimestre de 2007, inherente al impuesto sobre las ventas se encuentra en firme porque de conformidad con artículo 705-1 del E.T. el plazo que dispone la DIAN para notificar válidamente el requerimiento especial es el mismo que tiene para la declaración de renta del año 2007, y cumplido dicho plazo, el ente fiscalizador no notificó dicho acto administrativo contra la declaración de IVA del periodo en mención.*
- *El tratamiento dado a las partidas discutidas por la DIAN es correcto y se ajusta a los lineamientos que prescribe el Estatuto Tributario Nacional para tal efecto, por lo tanto, la sociedad no debe pagar el valor determinado por la DIAN.*
- *Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente de la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. - CIMI S.A. - EN LIQUIDACIÓN, eliminando cualquier obligación a su cargo por impuestos, sanciones y actualizaciones respecto del Impuesto Sobre las Ventas, del sexto [6] bimestre del año gravable*

Condenar a la NACIÓN - DIAN - DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CALI, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos fácticos y de derecho que prueban la irregularidad del ente fiscalizador.

2.2.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 2, 13, 29 y 95-9.
- Estatuto Tributario: artículos 647, 683, 689-1, 705-1, 742, 771-2, 772, 773 y 774.
- Decreto 3050 de 1997: artículo 3.
- Decreto 522 de 2003: artículo 3.
- Código de Procedimiento Civil: artículos 217, 219, 220 y 224.

- Código de Procedimiento Penal: artículos 385 y 386.

2.2.2. Suspensión por prejudicialidad

Previo a desarrollar el concepto de la violación, la demandante pidió que se decrete la suspensión provisional, por prejudicialidad, del presente proceso, en tanto se resuelven las demandas que en acción de nulidad y restablecimiento del derecho interpuso contra los actos administrativos mediante los que la DIAN modificó las declaraciones del IVA presentadas por CIMI S.A. por los bimestres dos, tres, cuatro y cinco de 2007.

2.2.3. El concepto de la violación

La demandante desarrolló el concepto de la violación en los términos que se reseñan a continuación.

a. Nulidad de los actos administrativos demandados por la notificación extemporánea del requerimiento especial

Dijo que los actos administrativos demandados son nulos porque la DIAN notificó el requerimiento especial cuando la declaración del IVA del sexto bimestre de 2007 estaba en firme, conforme con el artículo 705-1 del ET.

Sostuvo que el artículo 705-1 del ET establece que el término para notificar el requerimiento especial y de firmeza de las declaraciones del IVA y de retención en la fuente es el que corresponda a la

declaración del impuesto sobre la renta del período que coincida con las declaraciones de IVA y retenciones.

Que, en su caso, la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 fue presentada el 15 de abril de 2007 con beneficio de auditoría, de conformidad con lo previsto en el artículo 689-1 del ET. Que, por lo tanto, esa declaración adquirió firmeza el 15 de octubre de 2008.

Señaló que, en consecuencia, en aplicación de lo previsto en el artículo 705-1 del ET, el requerimiento especial que tuviera como propósito proponer modificaciones a la declaración del IVA del sexto bimestre de 2007, debía ser notificado a más tardar el 15 de octubre de 2008.

Que como el requerimiento especial fue notificado el 22 de diciembre de 2009, los actos administrativos que formularon liquidación del IVA del bimestre 6 de 2007 eran nulos, conforme lo estipula el numeral 3 del artículo 730 del ET.

b. Nulidad de los actos administrativos demandados por la improcedencia del rechazo de las compras y del impuesto descontable

Dijo que la DIAN rechazó \$302.952.000, correspondientes a servicios adquiridos a personas pertenecientes al régimen simplificado no obligadas a facturar ni a expedir documentos

equivalentes, y \$24.232.000 correspondientes al IVA retenido, pagado y llevado como descontable.

Que el fundamento que la DIAN tuvo para rechazar las compras y el impuesto descontable fue el hecho que los documentos equivalentes a la factura, expedidos como soporte de las operaciones que originaron los valores objeto de rechazo, no tenían una numeración consecutiva preimpresa.

Explicó que la Ley 383 de 1997 establece que el documento soporte de las transacciones realizadas con personas no obligadas a facturar o expedir documento equivalente, que dan lugar a impuestos descontables, debe cumplir con los requisitos mínimos que establezca el Gobierno Nacional.

Que, a su turno, el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, reglamentario de la Ley 383 de 1997, establece que en las transacciones realizadas con personas pertenecientes al régimen simplificado, el adquirente del bien o servicio debe expedir un documento equivalente cuyos requisitos enlista esa disposición, entre los que no se encuentra el de llevar una numeración preimpresa.

Advirtió que como el requisito que la DIAN echó de menos frente a los documentos equivalentes a la factura expedidos en las transacciones en controversia no fue establecido por las normas aplicables al caso, no podía rechazar las compras y el impuesto

descontable con fundamento en la omisión de una exigencia inexistente.

c. Nulidad de los actos administrativos demandados por no estar fundados en un medio de prueba idóneo

Insistió en que la DIAN desconoció parte de las compras y del IVA descontable con fundamento en que los documentos equivalentes a la factura, aportados como sustento de las operaciones en que estos se originaron, no tenían una numeración preimpresa y porque, además, de la prueba testimonial practicada en el curso de la investigación, pudo advertir que los servicios contratados con personas pertenecientes al régimen simplificado no fueron efectivamente prestados o porque las operaciones eran simuladas.

Advirtió que, sin embargo, de conformidad con lo establecido en el artículo 743 del ET, el testimonio no es medio de prueba idóneo para demostrar un impuesto descontable. Que el impuesto descontable, cuando las operaciones son realizadas con personas no obligadas a facturar, se prueba mediante documento equivalente.

Que, por tanto, fue improcedente que la DIAN desconociera compras e impuestos descontables, amparada en pruebas testimoniales de las que concluyó, sin ningún fundamento, que las operaciones que dieron origen a los valores desconocidos eran irreales o simuladas.

d. Nulidad de los actos administrativos demandados por errores de procedimiento en la práctica de la prueba

Dijo que la DIAN incurrió en errores de procedimiento en la recepción de los testimonios practicados en el curso de la investigación que, a su turno, daban lugar a la nulidad del medio de prueba y, por consiguiente, de los actos administrativos demandados.

Explicó que los testimonios fueron practicados sin la presencia de un abogado que garantizara la defensa técnica del interrogado y que ese hecho iba en detrimento del debido proceso.

Que, asimismo, algunos de los interrogados eran familiares de los representantes legales de CIMI SA y que, por tanto, la DIAN pasó por alto que no estaban obligados a rendir testimonio en contra de sus parientes.

e. Nulidad de los actos administrativos demandados por violación del derecho a la igualdad

Dijo que la DIAN aceptó compras por valor de \$163.934.000 y un IVA retenido de \$13.115.000, pero que, sin ninguna justificación, rechazó otros rubros correspondientes a los mismos servicios que dieron origen a las sumas aceptadas. Que, en consecuencia, los actos administrativos demandados eran nulos por desconocer el

mandato constitucional de dar idéntico tratamiento jurídico a hechos iguales.

f. Nulidad de los actos administrativos demandados por indebido traslado de la carga de la prueba

Dijo que la DIAN no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración del IVA que la demandante presentó por el sexto bimestre de 2007, y que, contrario a esa presunción, pretendió que fuera la demandante la que acreditara la veracidad de lo registrado en el denuncia tributario.

g. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Dijo que la sanción por inexactitud era improcedente porque no estaban dados los presupuestos del artículo 647 del ET, esto es, omitir ingresos, incluir costos, deducciones, exenciones, pasivos, descuentos o anticipos inexistentes o utilizar en la declaración datos o factores falsos, equivocados o incompletos.

Que, en todo caso, la sanción por inexactitud no era procedente porque existía una diferencia de criterios entre la demandante y la administración en relación con el derecho aplicable al caso particular.

h. Nulidad de los actos administrativos demandados por «*indebida motivación*»

Por último, dijo que los actos administrativos demandados eran nulos por estar «*indebidamente*» motivados, falencia que, según alegó, se concretaban en las diferentes causales de nulidad invocadas en la demanda.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los términos que se reseñan a continuación:

a. Sobre la nulidad por extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial

Dijo que de conformidad con el artículo 69 de la Ley 863 de 2009, que derogó el segundo inciso del artículo 689-1 del ET, el beneficio de auditoría no se extiende a las declaraciones del IVA ni a la de retención en la fuente. Es decir el beneficio de auditoría solo precede frente a las declaraciones de renta.

Explicó que la demandante presentó la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable de 2007, el 18 de abril de 2008, del tal forma que la DIAN tenía hasta el 18 de abril de 2010 para expedir el requerimiento especial referido, actuación que llevó a cabo el 21 de diciembre de 2009, es decir dentro del término establecido.

b. Sobre el rechazo de las compras por servicios y del impuesto descontable

Dijo que en el curso de la investigación, la demandante aportó una serie de documentos equivalentes a la factura como soporte de las transacciones realizadas durante el periodo con personas pertenecientes al régimen simplificado, pero que estos no cumplían con los requisitos previstos en los artículos 771-2 del ET, 3 de Decreto 522 de 2003 y 3 de Decreto 3050 de 1997.

Que los documentos aportados se limitan a describir como concepto de pago «*comisión/ventas*», pero que no daban cuenta en qué consistían las prestaciones contratadas.

c. Sobre la idoneidad de la prueba testimonial

Dijo que para efectos de verificar la realidad de las operaciones que dieron lugar al IVA descontable generado en operaciones realizadas con contribuyentes del régimen simplificado –comisiones de ventas, recaudo de cartera y sostenimiento de clientes–, en ejercicio de las facultades que le confieren los artículos 684 y 750 del ET, recibió el testimonio de los presuntos beneficiarios de los pagos en discusión, actuaciones de las que pudo comprobar que las operaciones eran inexistentes o simuladas.

Señaló que no bastaba con que los documentos en los que constaban los pagos cuestionados hicieran parte de la contabilidad para que se tuvieran como probados, como equivocadamente lo pretende la demandante.

d. Sobre los errores de procedimiento en la recepción de los testimonios

Dijo que los testimonios recibidos de parte de los presuntos beneficiarios de los pagos que originaron el impuesto descontable objeto de rechazo se sujetaron al procedimiento establecido en los artículos 127 y 285 del CPC, norma aplicable al caso por remisión del artículo 715 del ET.

e. Sobre la sanción por inexactitud

Dijo que la sanción por inexactitud era procedente porque estaba demostrado que la demandante llevó a la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2007 un impuesto descontable inexistente, conducta calificada como sancionable por el artículo 647 del ET.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda.

a. Sobre la solicitud de suspensión provisional del proceso

El Tribunal denegó la petición de suspensión del proceso por prejudicialidad porque los procesos en que se controvierten las declaraciones del IVA de los bimestres dos, tres, cuatro y cinco de 2007 no tienen incidencia en la declaración de IVA del 6º bimestre.

En concreto advirtió que *«para declarar la prejudicialidad se necesita que el debate de un proceso incida en el otro, caso que aquí no se demuestra, pues la sola circunstancia que existan saldos a favor que se generan de la imputación sucesiva de los originados en las declaraciones anteriores, no se sigue que incidan directamente en este proceso»*.

b. Sobre la extemporaneidad del requerimiento especial

El Tribunal consideró que el requerimiento especial se expidió en tiempo, porque la demandante solicitó la devolución del saldo a favor declarado. Que, en esa medida, el plazo para notificar el requerimiento especial se contaba a partir de la fecha de la petición de devolución, conforme lo prevé el artículo 705 del ET.

c. Sobre el rechazo de las compras y servicios gravados (\$302.952.000) y el impuesto descontable (\$24.236.0001).

Dijo que en el curso de la investigación, la DIAN estableció que la demandante suscribió algunos contratos con personas pertenecientes al régimen simplificado que fueron beneficiarios de pagos y estos, a su vez, objeto de retención de IVA.

Agregó que la DIAN también revisó la documentación aportada por la demandante como soporte de las operaciones en discusión de lo que pudo advertir que algunos de los documentos equivalentes a la factura, que aportó como prueba, no cumplían con la totalidad de las exigencias previstas en las normas tributarias.

También consideró que la documentación aportada por la demandante no probaba que las operaciones fueron verídicas y menos que correspondieran con las actividades que desarrolla la sociedad.

Que así, mediante prueba testimonial, admisible en materia tributaria, conforme lo prevé el artículo 750 del ET, pudo determinar que las operaciones que dieron lugar al impuesto descontable rechazado no existían pues las personas aparentemente beneficiarias de los pagos en cuestión informaron no haber suscrito ningún tipo de contrato o recibido algún pago de la demandante.

Por último, dijo que la sanción por inexactitud era procedente porque estaba acreditado que la demandante incurrió en la

conducta de suministrar datos equivocados o falsos, que está penalizada por el artículo 647 del ET.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal y lo sustentó en los términos que se reseñan a continuación.

En términos similares a los expuestos en la demanda, dijo que el requerimiento especial fue notificado extemporáneamente. Insistió en que, de conformidad con el artículo 705-1 del ET, cuando se trate declaraciones del IVA o de retenciones en la fuente, la notificación de dicha actuación debe tener lugar en el término que corresponda a la declaración del impuesto sobre la renta.

De otra parte, sostuvo que las compras y los impuestos descontables rechazados por la DIAN estaban debidamente acreditados mediante documentos equivalentes a la factura, conforme las exigencias del régimen probatorio que rige en materia tributaria.

Que la administración rechazó las compras y los impuestos descontables con fundamento en que los documentos equivalentes a la factura no tenían un número preimpreso pero que ese requisito no es exigible en relación con los documentos equivalentes

expedidos como soporte de las operaciones realizadas con personas pertenecientes al régimen simplificado.

De otra parte, señaló que el Tribunal no resolvió la totalidad de las pretensiones formuladas en la demanda y que no se pronunció sobre todas las causales de nulidad propuestas, en particular lo referente a la prueba testimonial. Por tanto, reiteró los argumentos expuestos en el escrito de la demanda e hizo especial énfasis en que el impuesto descontable no puede ser rechazado con sustento en una prueba testimonial, más aun si está acreditado mediante la prueba que exigen las normas tributarias.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

a. De la parte demandante

CIMI S.A. no presentó alegatos de conclusión.

b. De la parte demandada

La DIAN reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 0524120090000028 del 13 de julio de 2010, mediante la que la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por la Sociedad de Comercialización Internacional de Materiales e Insumos SA –CIMI SA– por el sexto bimestre del año 2007, y de la Resolución 900123 del 22 de julio de 2011, que la confirmó.

3.1. Delimitación de la *litis*

Sea lo primero precisar que la demandante pidió que se suspendiera, por prejudicialidad, el presente proceso, en razón a que la declaración del IVA del sexto bimestre de 2007 depende de los procesos que inició respecto de las declaraciones del IVA de los bimestres anteriores.

Aunque esta petición fue denegada por el tribunal, conviene hacer la siguiente precisión:

Mediante los actos administrativos demandados la DIAN modificó el renglón correspondiente al «*Saldo a favor del periodo fiscal anterior*» por valor de \$59.421.000.

En virtud de demanda promovida en acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos modificatorios de la declaración correspondiente al quinto bimestre

de IVA 2007, se tramitó el proceso 76001333101120110023900, que terminó por desistimiento tácito de la demanda, según da cuenta el auto del 17 de octubre de 2014, consultado en el sistema de gestión de la Rama Judicial¹.

En consecuencia, los actos administrativos que modificaron la declaración del IVA del quinto bimestre de 2007 quedaron en firme y, por tanto, también quedó en firme el rechazo del saldo a favor registrado en ese denuncia.

De esa forma, la Sala considera que no hay lugar a establecer un pleito pendiente respecto del saldo a favor aludido, y que fue arrastrado al sexto bimestre del año 2007.

3.2. Problemas jurídicos

En concreto, la Sala debe analizar si los actos administrativos demandados son nulos: **i)** por falta de competencia temporal, habida cuenta de que sobre la declaración del impuesto sobre las ventas habría operado la firmeza por notificación extemporánea del requerimiento especial, pues el plazo para surtir esa notificación venció, según la demandante, a los seis meses siguientes de presentada la declaración de renta del año 2007, **ii)** por violación al debido proceso y por falsa motivación, puesto que, para el demandante, las pruebas conducentes y procedentes para probar las compras y el impuesto descontable, que invocó en la

¹ <http://procesos.ramajudicial.gov.co/consultaprosesos/>.

declaración de ventas, son las documentales que aportó al proceso, y no las testimoniales que recaudó la DIAN de manera irregular, para comprobar la presunta inexistencia de las operaciones que dieron origen al impuesto descontable, y, **iii)** por haber impuesto la sanción por inexactitud, que a juicio de la demandante no se tipificó.

**3.2.1. Nulidad por falta de competencia temporal.
Firmeza de la declaración. Plazo para notificar el
requerimiento especial**

A la Sala le corresponde decidir si el requerimiento especial debió notificarse dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración de renta del año 2007, puesto que, para la demandante, la declaración de IVA estaba cobijada por el beneficio de auditoria.

a. Los hechos probados

- El 10 de enero de 2008, CIMI S.A., presentó la declaración del IVA del sexto bimestre de 2007².
- El 15 de abril de 2008, CIMI S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007³.

² Folio 4 del CP.

³ Folio 149 del CP.

- El 22 de abril de 2008, Cimi SA solicitó la devolución o compensación del saldo a favor registrado en la declaración del IVA presentada por el sexto bimestre de 2007⁴.
- El 29 de abril de 2009, mediante la Resolución 873, la DIAN resolvió compensar los \$102.480.000 declarados como saldo a favor por Cimi SA, con las deudas y obligaciones a cargo de la demandante, de conformidad con la solicitud formulada el 22 de abril⁵.
- El 21 de diciembre de 2009, la DIAN notificó por correo el Requerimiento Especial 052382009000059 del 9 de diciembre de 2009⁶.

b. Solución del caso

Conforme con los hechos que aparecen probados, la Sala considera que no se configuró la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2007, por las siguientes razones:

El artículo 703 del ET establece que antes de efectuar la liquidación de revisión, la administración debe enviar, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se

⁴ Folios 151 y 152 del CP

⁵ *Ibidem*.

⁶ Folio 808 de CAA.

proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

En cuanto al término del que la administración dispone para expedir el requerimiento especial, el artículo 705⁷ del ET, vigente a la ocurrencia de los hechos en controversia, establecía lo siguiente:

ARTÍCULO 705. *El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.*

De la norma transcrita se desprende que la administración tenía un término de dos años para notificar el requerimiento especial que, según el caso, se contaba así: **i)** desde el vencimiento del término para declarar, cuando la declaración fuera oportuna; **ii)** desde la fecha de la declaración, en el evento en que esta fuera extemporánea **iii)** y desde la fecha en la que se presentara la solicitud de devolución o compensación del saldo a favor.

En un sentido similar al del artículo 705 del ET, el artículo 705-1 establece una regla especial para la notificación del requerimiento especial para cuando se trate de declaraciones del IVA y de retenciones en la fuente, así:

⁷ Modificado por el artículo [276](#) de la Ley 1819 de 2016.

ARTICULO 705-1. TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO EN VENTAS Y RETENCIÓN EN LA FUENTE.

Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Para el año 2007 y siguientes, el artículo 63 de la Ley 1111 de 2006 dispuso que el beneficio de auditoría de que trata el artículo 689-1 ET era aplicable durante cuatro períodos más, contados a partir del año 2007. La norma disponía:

ARTÍCULO 689-1. *Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el gobierno nacional.*

Conforme con la norma citada, el término de firmeza para las declaraciones de ventas sería de 12 meses. No obstante, le asiste razón a la DIAN cuando informa que, para el año 2007, la Ley 863 de 2003 ya había derogado el inciso segundo del artículo 689-1 ET, que extendía el beneficio de auditoría para las declaraciones de ventas y retención en la fuente⁸. Así también lo precisó la Sala en un caso análogo al que ahora se analiza⁹.

⁸ ARTÍCULO 689-1. Inciso segundo. Derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003: En el caso de los contribuyentes que se sometían al beneficio de auditoría, el término de firmeza aquí previsto será

Adicional a lo anterior, la Sala advierte que la demandante presentó una solicitud de devolución del saldo a favor, caso en el que, como se precisó, el artículo 705 ET prevé el mismo plazo general de firmeza de dos años, pero contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución.

La Sala reitera¹⁰ que cuando la declaración del impuesto sobre la renta presenta un saldo a favor, el término de firmeza se cuenta a partir de la solicitud de devolución. Y que esa misma regla debe aplicarse para la declaración del impuesto sobre las ventas, independientemente de que eso implique que los términos de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y de ventas corran de manera independiente, cuando el denuncia de ventas contempla un saldo a favor y la de renta no.

De manera que, para el caso concreto, teniendo en cuenta que la demandante presentó una solicitud de devolución el 22 de abril de 2008, la declaración de IVA quedaba en firme el 22 de abril de 2010. Dado que el requerimiento se notificó el 21 de diciembre de 2009, está probado que no se configuró la firmeza de la declaración

igualmente aplicable para sus declaraciones de retención en la fuente y del impuesto sobre las ventas, correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del impuesto sobre la renta sometido al beneficio”.

⁹ Sobre el particular ver, entre otras:

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 10 de septiembre de 2014. Radicación: 76001233100020090009901 (19924).

¹⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 5 de diciembre de 2011. Exp. 17428, MP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2007. No prospera el recurso de apelación de la demandante.

3.2.2. Nulidad por violación al debido proceso y por falsa motivación. Irregularidades en el recaudo de la prueba testimonial. Del rechazo de las compras y del impuesto descontable. Pruebas conducentes y pertinentes para demostrar el impuesto descontable.

3.2.2.1. Sobre la violación al debido proceso. Irregularidades en el recaudo de la prueba testimonial

La demandante alegó que la prueba testimonial no se puede valorar por cuanto fue recaudada de manera irregular, pues las declaraciones juramentadas se tomaron sin la presencia de un abogado, y porque declararon parientes del representante legal de la empresa, que no estaban obligados a declarar en contra de la empresa.

Pues bien, conviene primero precisar que de conformidad con el artículo 742 del ET¹¹, las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes

¹¹ **ARTICULO 742. LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN FUNDARSE EN LOS HECHOS PROBADOS.** <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 32> 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 éstos sean compatibles con aquellos.

tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

Precisamente, el literal c) del artículo 684 del E.T. permite que la DIAN, en ejercicio de las facultades de fiscalización, cite o requiera al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios¹².

El artículo 747 del ET establece la **confesión** [artículos 747, 748 y 749 *ibídem*], entendida como la manifestación o declaración que hace el **contribuyente** legalmente capaz, en el que se informa la existencia de un hecho físicamente posible, que perjudique al contribuyente. Esta declaración es rendida, única y exclusivamente, por el contribuyente.

El artículo 194 del Código de Procedimiento Civil¹³, aplicable por remisión del artículo 742 del ET, dispone que la confesión puede ser

¹² Artículo 684. Facultades de fiscalización e investigación. La administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

- a) Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario;
- b) Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados;
- c) Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios;**
- d) Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados;
- e) Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad;
- f) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

¹³ Artículo 194. Confesión judicial es la que se hace a un juez, en ejercicio de sus funciones; las demás son extrajudiciales. La confesión judicial puede ser provocada o espontánea. Es provocada la que una parte en virtud de interrogatorio de otra parte o del juez, con las formalidades establecidas en la ley, y espontánea la que se hace en la demanda y su contestación o en cualquier otro acto del proceso sin previo interrogatorio.

provocada o espontánea. Es provocada cuando se origina en el **interrogatorio** de parte, y espontánea la que se hace en la demanda y su contestación o en cualquier otro acto del proceso sin previo interrogatorio.

A su turno, el artículo 750 del ET¹⁴ atribuye el carácter de **prueba testimonial** a los hechos consignados en las declaraciones tributarias de **terceros**, en las informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en los escritos dirigidos a éstas, o en las respuestas a requerimientos administrativos relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, sujeta a los principio de publicidad y contradicción¹⁵.

Tanto la confesión como el testimonio tienen en común el hecho de que se originan en una declaración juramentada, pero se diferencian en el sujeto que rinde la declaración. En el primer caso, la declaración proviene de una de las partes en virtud de

¹⁴ **ARTICULO 750. LAS INFORMACIONES SUMINISTRADAS POR TERCEROS SON PRUEBA TESTIMONIAL.** Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

¹⁵ La Sala ha dicho que el artículo 750 contiene una ficción legal, según la cual, se le atribuye el carácter de prueba testimonial a los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, **en las informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos**, que, a juicio de la Sala, pueden ser verbales o escritas, o en los escritos dirigidos a éstas, o en las respuestas a requerimientos administrativos relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente. La característica particular de este medio de prueba es que quien rinde la información, o el escrito o la respuesta es un **tercero**, distinto del contribuyente. (Sentencia del 28 de febrero de 2013, expediente 410012331000200501488-01 (18197), Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)

interrogatorio, en tanto que el testimonio proviene de quienes no son parte en el proceso, esto es, de terceros.

La interpretación sistemática de la normativa tributaria y procesal civil permite concluir que la **confesión** proviene de la **declaración** hecha por el **contribuyente**, en virtud de interrogatorio, o de manera verbal o escrita sin interrogatorio previo, en tanto que el **testimonio** surge de las declaraciones de **terceros**, esto es, de los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a estas, o en respuesta de terceros a requerimientos, relacionados con obligaciones del contribuyente.

En el caso concreto, está probado que las declaraciones juramentadas fueron recibidas por un funcionario de la DIAN debidamente comisionado, y que este hizo las advertencias del caso, como las previstas en los artículos 442 del CP¹⁶, que tipifica el delito de falso testimonio, y el 269 del Código de Procedimiento Penal [Ley 600 de 2000]¹⁷, que regula las amonestaciones previas al juramento.

¹⁶ **Artículo 442.** [Modificado por el art. 8, Ley 890 de 2004.](#) *Falso testimonio.* El que en actuación judicial o administrativa, bajo la gravedad del juramento ante autoridad competente, falte a la verdad o la calle total o parcialmente, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años.

¹⁷ **Artículo 269.** *Amonestación previa al juramento.* Toda autoridad a quien corresponda tomar juramento, amonestará previamente a quien debe prestarlo acerca de la importancia moral y legal del acto y las sanciones penales establecidas contra los que declaren falsamente o incumplan lo prometido, para lo cual se leerán las respectivas disposiciones. Acto seguido se tomará el juramento.

La parte actora alegó que las declaraciones juramentadas recibidas son irregulares, pues se surtieron sin la presencia de un abogado. Sobre el particular, la Sala precisa que no era necesaria la presencia abogado al momento de recibir la declaración juramentada, porque conforme con el artículo 208 del CPC¹⁸, aplicable por remisión del artículo 742 del ET, la concurrencia del abogado a la práctica del interrogatorio es facultativa, más no obligatoria.

Valga precisar que el artículo 29 de la Carta Política dispone que «*Quien sea sindicado*» tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado. Por sindicado, conforme con el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, debe entenderse aquel que es acusado de un delito¹⁹ [o incluso de una infracción administrativa disciplinaria].

En una actuación administrativa o judicial que tiene por finalidad, respectivamente, liquidar oficialmente el impuesto o ejercer control de legalidad de la liquidación oficial, el contribuyente o declarante funge como parte, no como síndico, razón por demás para precisar

¹⁸ Art. 208. Práctica del interrogatorio. A la audiencia **podrán** concurrir los apoderados; en ella no se admitirán alegaciones ni debates.

El juez, de oficio o a petición de una de las partes, podrá interrogar a las demás que se encuentren presentes, si lo considera conveniente.

Antes de iniciarse el interrogatorio, se recibirá al interrogado juramento de no faltar a la verdad.

Si el interrogado manifestare que no entiende la pregunta, el juez le dará las explicaciones a que hubiere lugar.

(...)

¹⁹ Sindicado, del participio "sindicar": Acusar a alguien de un delito. <http://dle.rae.es/?id=Xxo5TsR>

que cuando rinde declaración, no se necesita estar asistido de un abogado.

En cuanto a que los testimonios son irregulares porque los interrogados eran familiares de los representantes legales de CIMI SA y que, por tanto, la DIAN pasó por alto que no estaban obligados a rendir testimonio en contra de sus parientes, la Sala advierte que esa acusación se hizo de manera genérica sin precisar o acreditar los nombres de los testigos que eran parientes de los representantes legales, ni de la prueba que acreditara el parentesco. Además, en los generales de ley de las declaraciones juramentadas, ningún testigo manifestó que tuviera la condición de parentesco a que alude la parte actora. Por lo tanto, para la Sala, no está probada la presunta irregularidad.

En todo caso, la posibilidad de decidir si un acto de determinación de impuestos es nulo con fundamento en los hechos confesados por el testigo, es una circunstancia que habrá de analizarse al momento de valorar la declaración juramentada y las demás pruebas recaudadas en la actuación administrativa.

En ese contexto, la Sala no advierte que se haya cometido alguna irregularidad en los términos planteados por el demandante.

3.2.3. Nulidad por falsa motivación. Del régimen probatorio en materia tributaria y de la carga de la

prueba. De la procedencia de las compras y de los impuestos descontables. El caso concreto.

3.2.3.1. De la nulidad por falsa motivación y del régimen probatorio en materia tributaria.

Sea lo primero reiterar que²⁰ la Sala ha sostenido que la falsa motivación se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa.

Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 23 de junio de 2011. Radicado: 11001-03-27-000-2006-00032- 00 (16090).

dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuáles son los hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos²¹.

Precisados los hechos que son objeto de controversia, corresponde definir las pruebas que son pertinentes, conducentes y útiles para llegar al convencimiento de la decisión legalmente plausible.

²¹ El tratadista Manuel María Díez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: *i)* Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, *ii)* la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto *"debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional"*; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener *"1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada."*

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: *"1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental."* Manuel María Díez. "El Acto Administrativo". Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

Conforme la Sala lo ha precisado²², la legislación tributaria sujeta la adopción de las decisiones administrativas fiscales al marco de los hechos probados en las actuaciones en las que se profieran, mediante los medios de prueba señalados en las normas tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles, según lo establece el artículo 742 del ET²³.

Como todas las de su género, las pruebas se condicionan al cumplimiento de requisitos intrínsecos asociados a su conducencia, pertinencia y utilidad para demostrar los hechos que constituyan su objeto.

El primero de estos se refiere a la aptitud y eficacia de la prueba para probar una determinada circunstancia fáctica, el segundo, a su relación con el objeto del proceso o los aspectos debatidos dentro de él y, el tercero, al aporte que ofrecen para lograr su fin demostrativo.

El artículo 743 del ET incorporó tales requisitos al supeditar la idoneidad de los medios de prueba a las exigencias que, para establecer determinados hechos, preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y, en defecto de estas, a su mayor o menor conexión con el hecho que trata de

²² Se reiteran las siguientes sentencias: sentencia del 28 de agosto de 2013, CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 19239; sentencia de 1 de marzo de 2012, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Exp. 17568; Sentencia del 13 de agosto de 2015, CP Martha Teresa Briceño de Valencia, Exp. 20822; sentencia del 19 de mayo de 2016, CP Martha Teresa Briceño de Valencia, Exp. 21185.

²³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Sentencia del 28 de agosto de 2013. Radicación: 760012331000200504349 01 (19239).

probarse y el valor de convencimiento que pueda atribuírsele de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

El mérito probatorio de los medios de prueba idóneos en las actuaciones administrativas de carácter tributario depende de que formen parte de la declaración, o de que se alleguen a la actuación en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o junto con las respuestas al requerimiento especial y a su ampliación, o con los recursos que se interpongan, o de que se hubieren practicado de oficio u obtenido por un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario, o por envío de un gobierno o entidad extranjera, de oficio o a solicitud de la administración colombiana (Art. 744 *ibídem*)²⁴.

De otra parte, el artículo 746 del ET prevé la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, así como de las respuestas a los requerimientos. La Sala ha precisado que la norma referida establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que consignó en las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos²⁵.

La presunción, como también la Sala lo ha advertido, es un indicio determinado por la ley²⁶ que puede ser legal o de derecho,

²⁴ *Ibídem*.

²⁵ Sentencia de 1 de marzo de 2012, Exp. 17568, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁶ *López Blanco*, Hernán Fabio. Procedimiento Civil. Tomo III. Pruebas. Editorial Dupré. 2001. El autor manifiesta que en el campo del derecho probatorio siempre se ha discutido la sinonimia entre indicio o presunción. El autor acoge la tesis según la cual la presunción es un indicio determinado por la ley y la explica así: "(...) el indicio no es nada diferente a un hecho conocido del cual, mediante un proceso deductivo del juez se infiere un hecho desconocido (...), por lo tanto, concluye que la presunción es un

conforme se infiere del artículo 66 del Código Civil²⁷. La presunción legal admite la prueba en contrario, mientras que la de derecho, no.

La presunción prevista en el artículo 746 del ET es legal y, por tanto, admite prueba en contrario. En consecuencia, los hechos que el contribuyente refleja en su declaración, así como los que manifiesta con ocasión de la respuesta a los requerimientos, gozan de presunción de certeza²⁸.

En esa medida, no obstante que el artículo 746 del ET supedita la presunción a que no se haya solicitado una comprobación especial o que la ley exija esa comprobación, no basta con la solicitud de la comprobación o con la exigencia de la ley, pues, es necesario que las autoridades tributarias desplieguen su facultad fiscalizadora para respaldar, con pruebas, que los hechos que la ley presumió como ciertos, no lo son.

indicio (...) sólo que la deducción ya ha sido realizada, en este evento por el legislador,[16] que parte de la base referente a que si está acreditado determinado hecho se infiere otro, el desconocido, pero siempre operando el requisito, que no admite excepción alguna, de que el hecho conocido se halle debidamente probado con cualquier medio idóneo de prueba, de manera que no es posible aceptar la tesis pregonada en nuestro país por los profesores Devis Echandía y Parra Quijano acerca de que la presunción no es una prueba sino la dispensa de ella”.

²⁷ **ARTICULO 66. PRESUNCIONES.** Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

²⁸ www.rae.es Certeza.(De *cierto*).1. f. Conocimiento seguro y claro de algo. 2. f. Firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de errar.

En el mismo sentido, la Sala ha señalado que la administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del ET²⁹.

Es pertinente, además, precisar que el artículo 787 ET es enfático en precisar que "Cuando el contribuyente ha solicitado en su declaración de renta y complementarios la aceptación de costos, deducciones, exenciones especiales o pasivos, cumpliendo todos los requisitos legales, si el tercero beneficiado con los pagos o acreencias respectivas niega el hecho, el contribuyente está obligado a informar sobre todas las circunstancias de modo, tiempo y lugar referentes al mismo, a fin de que las oficinas de impuestos prosigan la investigación".

En síntesis, con fundamento en los artículos 746 y 684 del ET y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la administración tiene la carga de desvirtuarla. No obstante, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a cargo del contribuyente en dos eventos: cuando

²⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 13 de agosto de 2015. Radicación: 250002327000201200600 01 (20822).

la administración solicita una comprobación especial o cuando la ley la exija³⁰.

3.2.3.2. De la procedencia de las compras y de los impuestos descontables.

En relación con los costos e impuestos descontables, el artículo 771-2 del ET señala lo siguiente:

ARTICULO 771-2³¹. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. *Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos [617](#) y [618](#) del Estatuto Tributario.*

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo [617](#) del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

PARAGRAFO. *En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo [617](#) del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.*

Los artículos 617 y 618 ET, a su vez, disponen lo siguiente:

³⁰ Sentencia de 18 de octubre de 2012, Exp. 18329, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³¹ Artículo adicionado por el artículo [3o.](#) de la Ley 383 de 1997.

ARTICULO 617. REQUISITOS DE LA FACTURA DE VENTA.³²

Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo [615](#) consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

- a. Estar denominada expresamente como factura de venta.*
- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.*
- c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado³³.*
- d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.*
- e. Fecha de su expedición.*
- f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.*
- g. Valor total de la operación.*
- h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.*
- i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.*
- j. <Literal INEXEQUIBLE>*

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.

PARAGRAFO. *En el caso de las Empresas que venden tiquetes de transporte no será obligatorio entregar el original de la factura. Al efecto, será suficiente entregar copia de la misma.*

PARÁGRAFO.³⁴ *Para el caso de facturación por máquinas registradoras será admisible la utilización de numeración diaria o periódica, siempre y cuando corresponda a un sistema consecutivo que permita individualizar y distinguir de manera inequívoca cada*

³² Artículo modificado por el artículo 40 de la Ley 223 de 1995.

³³ Literal modificado por el artículo 64 de la Ley 788 de 2002.

³⁴ Parágrafo adicionado por el artículo [45](#) de la Ley 962 de 2005.

operación facturada, ya sea mediante prefijos numéricos, alfabéticos o alfanuméricos o mecanismos similares.

ARTICULO 618. OBLIGACIÓN DE EXIGIR FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE.³⁵ *A partir de la vigencia de la presente ley los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios están obligados a exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan.*

En concordancia con las anteriores disposiciones, los artículos 3 del Decreto 3050 de 1997 y 522 de 2003 disponen, respectivamente, lo siguiente:

Decreto 350 de 1997. Artículo 3º. *Requisitos para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con no obligados a facturar. De conformidad con lo estipulado en el inciso 3º del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos:*

- 1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono.*
- 2. Fecha de la transacción*
- 3. Concepto*
- 4. Valor de la operación*
- 5. La discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable.*

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para la procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontables correspondientes a la retención asumida en operaciones realizadas con responsables del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado.

³⁵ Artículo subrogado por el artículo [76](#) de la Ley 488 de 1998.

Parágrafo. *Cuando se trate de impuestos descontables originados en operaciones cambiarias realizadas por entidades financieras no obligadas a facturar, el documento soporte de que trata el presente artículo deberá ser expedido por quien preste el servicio.*

Decreto 522 de 2003. Artículo 3°. *Documento equivalente a la factura en adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado. El adquirente, responsable del régimen común que adquiera bienes o servicios de personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, expedirá a su proveedor un documento equivalente a la factura con el lleno de los siguientes requisitos:*

- a) Apellidos, nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios;*
- b) Apellidos, nombre y NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono;*
- c) Número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva;*
- d) Fecha de la operación;*
- e) Concepto;*
- f) Valor de la operación;*
- g) Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación;*
- h) [Derogado por el art. 2, Decreto Nacional 3228 de 2003.](#)*

Así, de acuerdo con el artículo 771-2 *ibídem*, la factura y los documentos equivalentes que cumplan los citados requisitos del artículo 617, *ibídem*, son la prueba documental conducente, pertinente y útil para demostrar la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto a las ventas.

Sin embargo, según la Sala lo ha precisado, lo anterior no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esa medida, debe entenderse que el

artículo 771-2 del ET no limita la facultad comprobatoria de la administración³⁶.

Por tal razón, si, en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN logra comprobar, mediante otros medios probatorios, la inexistencia de las transacciones presuntamente respaldadas en facturas o documentos equivalentes, los costos y el IVA descontable pueden ser rechazados³⁷.

3.2.3.3. Solución del caso

a. Hechos probados

Para resolver, son relevantes los siguientes hechos por probados:

- El 10 de enero de 2008, CIMI SA presentó la declaración del IVA del sexto bimestre de 2007, en los siguientes términos³⁸.

concepto	Valor
Compras y servicios gravados	522.046.000
Total compras realizadas durante el periodo	2.718.812.000
Impuesto descontables por operaciones gravadas	2.057.000
Impuesto descontable operaciones régimen simplificado	

³⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 19 de mayo de 2016. Radicación 15001-23-33-000-2013-00675-01(21185).

³⁷ Artículo 742 del Estatuto Tributario. 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 sean compatibles con aquéllos.

³⁸ Folio 4 del CP.

	41.002.000
Total impuesto descontable	43.059.000
Saldo a favor del periodo fiscal	43.059.000
Saldo a favor sin solicitud de devolución	59.421.000
Total saldo a favor	102.480.000

- Por auto de verificación o cruce 0506200080000464 del 19 de agosto de 2008³⁹, la DIAN comisionó a funcionarios para que adelantaran comprobaciones tendientes a establecer la exactitud de la declaración del IVA presentada por la demandante por el sexto bimestre de 2007.
- El 9 de diciembre de 2009, mediante el Requerimiento Especial 052382009000059, notificado el 21 de diciembre de 2009⁴⁰, la DIAN propuso modificar la declaración del IVA presenta por CIMI SA por el sexto bimestre de 2007, a efectos de desconocer compras y servicios gravados por valor de \$466.887.000 y un IVA retenido por \$37.351.000. Así, propuso la siguiente modificación⁴¹:

concepto	Declaración privada	Requerimiento especial
Compras y servicios gravados	522.046.000	55.159.000
Total compras netas realizadas durante el periodo	2.718.812.000	2.251.925.000
Impuesto descontables por operaciones gravadas	2.057.000	2.057.000

³⁹ Folio 3 del CAA.

⁴⁰ Folio 808 de CAA.

⁴¹ Folios 5 al 44 del CP

Impuesto descontable operaciones régimen simplificado	41.002.000	3.651.000
Total impuesto descontable	43.059.000	5.708.000
Saldo a favor del periodo fiscal	43.059.000	5.708.000
Saldo a favor sin solicitud de devolución	59.421.000	-
Sanciones	-	154.385.000
Total saldo a pagar	-	149.127.000
Total saldo a favor	102.480.000	-

Según da cuenta el requerimiento especial, en la diligencia de verificación adelantada, los funcionarios de la DIAN examinaron, entre otros, los documentos equivalentes a la factura que informaban sobre los pagos realizados durante el periodo objeto de investigación a las personas pertenecientes al régimen simplificado no obligadas a expedir factura o documento equivalente a la factura.

Además, con el objeto de verificar la realidad de esos pagos, y en ejercicio de las facultades de fiscalización conferidas por el artículo 684 del ET, en particular el literal c), que establece que la administración puede «*citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios*», en el requerimiento consta que la DIAN citó a algunos de estos beneficiarios para que rindieran declaración juramentada sobre lo que les constara acerca de las transacciones efectuadas por la parte actora.

En el folio 336 del cuaderno 3 de los antecedentes administrativos figura una de las declaraciones juramentadas que se toma a título de ejemplo para precisar que la DIAN, previa la toma de las declaraciones, le pusieron de presente al testigo los artículos 442 y 269 del CPP.

Con fundamento en las pruebas recaudadas, la DIAN propuso desconocer parte de las compras y del impuesto descontable y sustentó la glosa en los siguientes términos⁴²:

El análisis del acervo probatorio permite confrontar las manifestaciones hechas por los declarantes contratistas, con los términos del contrato, todo lo cual lleva a concluir que si bien desde el punto de vista formal los contratos de servicios profesionales fueron suscritos por la sociedad, estos no fueron realmente ejecutados por parte de los contratistas, ya que de acuerdo con los hechos declarados, es evidente que estos no habían ejercido actividad distinta a la firma de los contratos.

Por las razones de orden legal y fiscal antes expuestas, se propone desconocer la suma de \$466.887.000 solicitada por la sociedad, por concepto de servicios prestados (comisiones por ventas), por las personas que a continuación se relacionan, renglón 37, como también el IVA asumido por la sociedad, en operaciones con el régimen simplificado solicitado en cuantía de \$37.351.000, renglón 54, por el sexto bimestre de 2007.

La DIAN también señala que los documentos equivalentes aportados por la demandante no cumplen con los requisitos previstos en los artículos 772-1 del ET, 3 de decreto 522 de 2003, 3 de Decreto 3050 de 1997 y en la Ley 383 de 1997, pues,

⁴² Folio 38 del CP.

como tal, debían cumplir los requisitos previstos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del ET.

Es esas condiciones, mediante el requerimiento especial, la DIAN propuso desconocer el impuesto descontable asociado a las operaciones que se relacionan a continuación:

Nombre	Concepto	Valor	IVA asumido
Alejandro Barletta Cabarcas	Comisiones	3.333.338	266.667
Blas Fernando Barelta Peña	Comisiones	3.333.338	266.667
Carolina Clavijo Idarraga	Comisiones	10.360.688	828.855
Aida Lenis de Idarraga	Comisiones	1.000.000	80.000
Silvia Martínez Ricardo Alberto	Comisiones	6.907.238	552.597
Gloria Idarraga de Lenis	Comisiones	42.348.225	3.387.858
Stella Idarraga de Lenis	Comisiones	2.669.213	213.537
Luis Evelio Valencia Angulo	Comisiones	23.468.000	1.877.440
Herminio Angulo de Castro	Comisiones	23.467.000	1.877.360
Lina Marieth Millán Idarraga	Comisiones	60.000.000	4.800.000
Sandra Patricia Nieva Ríos	Comisiones	40.000.000	3.200.000
Alma Rosa Cabarcas Castellano	Comisiones	50.000.000	4.000.000
Marley Esther Cabarcas Castellano	Comisiones	50.000.000	4.000.000
José Luis Domínguez	Comisiones	50.000.000	4.000.000
Brady Simeone Reyes Montalvo	Comisiones	50.000.000	4.000.000
Elkin Antonio Ruda Macías	Comisiones	50.000.000	4.000.000
Total valores a rechazar		460.887.04	

	0	37.351.000
--	----------	-------------------

- El 18 de marzo de 2010, la demandante respondió el requerimiento especial. Para el efecto, aportó como prueba los documentos equivalentes de las operaciones rechazadas.
- El 13 de julio de 2010, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 052412010000028, la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por CIMI S.A. por el sexto bimestre de 2007, en el sentido de desconocer compras y servicios gravados por valor de \$302.952.000 y un IVA retenido en operaciones con el régimen simplificado por \$24.236.600.

De las operaciones y el impuesto descontable cuestionados, la DIAN aceptó las siguientes:

	Nombre	Concepto	Valor	IVA asumido
1.	Alejandro Barletta Cabarcas	Comisiones	3.333.338	266.667
2.	Blas Fernando Barelta Peña	Comisiones	3.333.338	266.667
3.	Aida Lenis de Idarraga	Comisiones	10.360.688	828.855
4.	Silvia Martínez Ricardo Alberto	Comisiones	6.907.238	552.597
5.	Sandra Patricia Nieva Ríos	Comisiones	40.000.000	3.200.000
6.	Alma Rosa Cabarcas Castellano	Comisiones	50.000.000	4.000.000
7.	Marley Esther Cabarcas Castellanos	Comisiones	50.000.000	4.000.000
8.	Total valores a rechazar		163.934.602	13.114.786

Y rechazó las compras y el impuesto descontable asociados a las siguientes transacciones:

	Nombre	Concepto	Valor	IVA asumido
1.	Carolina Clavijo Idarraga	Comisiones	1.000.000	80.000
2.	Gloria Idarraga de Lenis	Comisiones	42.348.225	3.387.858
3.	Stella Idarraga de Lenis	Comisiones	2.669.213	213.537
4.	Luis Evelio Valencia Angulo	Comisiones	23.468.000	1.877.440
5.	Herminio Angulo de Castro	Comisiones	23.467.000	1.877.360
6.	Lina Marieth Millán Idarraga	Comisiones	60.000.000	4.800.000
7.	José Luis Domínguez	Comisiones	50.000.000	4.000.000
8.	Brady Simeone Reyes Montalvo	Comisiones	50.000.000	4.000.000
9.	Elkin Antonio Ruda Macías	Comisiones	50.000.000	4.000.000
	Total valores a rechazar		302.952.438	24.236.195

En consecuencia con lo anterior, la DIAN liquidó el impuesto a cargo así⁴³:

concepto	Declaración privada	Liquidación Oficial
Compras y servicios gravados	522.046.000	219.094.000
Total compras realizadas durante el periodo	2.718.812.000	2.415.860.000
Impuesto descontables por operaciones gravadas	2.057.000	2.057.000
Impuesto descontable operaciones régimen simplificado	41.002.000	16.766.000
Total impuesto descontable	43.059.000	18.823.000

⁴³ Folios 67 al 86 del CP

Saldo a favor del periodo fiscal	43.059.000	18.823.000
Saldo a favor sin solicitud de devolución	59.421.000	0
Sanciones	-	133.851.000
Total saldo a pagar	-	115.028.000
Total saldo a favor	102.480.000	0

La DIAN rechazó las compras y los impuestos descontables en las siguientes razones:

Este rechazo se hace con base a los testimonios rendidos por los contratistas, los cuales manifestaron no haber prestado ningún tipo de servicio y mucho menos haber sido beneficiarios de dichos pagos. En el caso de los contratistas que fue posible ubicar, la sociedad no aportó pruebas suficientes ni razones consistentes que permitan comprobar y demostrar plenamente la realidad de las operaciones efectuadas entre las partes en cumplimiento de los contratos por prestación de servicios.

En el cuadro que se presenta a continuación se relacionan las personas, la situación que se presentó en cuanto al testimonio y la prueba documental que aportó la demandante para demostrar la realidad de la operación.

Téngase en cuenta que con las declaraciones juramentadas la DIAN pretendía establecer la realidad del negocio derivado del contrato de prestación de servicios presuntamente celebrado con los testigos:

	Nombre	Situación	Contrato de prestación de servicios. Vigencia

			y Folio
1	Carolina Clavijo Idarraga	No se presentó a la citación ⁴⁴	Enero 2007. Folio 270 a 272
2	Luis Evelio Valencia Angulo	Afirmó que no recibió pagos por comisiones ⁴⁵	Enero 2007. Folios 346 a 348
3	Herminio Angulo de Castro	No se presentó a la citación ⁴⁶	N/A
4	Lina Marieth Millán de Idarraga	No se presentó a la citación ⁴⁷	Enero 2007. Folio 257
5	Brady Simeone Reyes Montalvo	No fue posible su ubicación ⁴⁸	Enero 2008. Folio 320-322
6	Elkin Antonio Ruda Macías	No fue posible su ubicación ⁴⁹	Enero 2008. Folio 317-319.

El «*contrato de prestación de servicios*» aportado por la parte actora para demostrar la existencia del negocio jurídico con el testigo, tiene por objeto el siguiente:

Primera objeto: *Por medio del presente contrato **EL CONTRATISTA** en calidad de trabajador independiente, se obliga para con **EL CONTRATANTE** a realizar los servicios de verificación, organización, embalaje y carga de la mercancía en la forma y*

⁴⁴ Folio 369 del CAA.

⁴⁵ Folios 342 a 344 del CAA.

⁴⁶ Folio 335 del CAA.

⁴⁷ Folio 332 del CAA.

⁴⁸ Folios 718 y 719 del CAA.

⁴⁹ Folio 720 al 721 de CAA.

*condiciones previstas en este contrato orden de prestación de servicio. **EL CONTRATISTA** deberá ejecutar los trabajos y demás actividades propias del servicio contratado. **SEGUNDA. OBLIGACIONES ESPECIALES DEL CONTRATISTA:** a) Realizar la verificación de los productos que comercialice la sociedad. Dando organización y embalaje de la misma. b) Realizar el mantenimiento de los clientes el cual consiste en estar pendiente de sus requerimientos, que se les despache los productos solicitados, entre las diferentes actividades que se puedan generar para tener un cliente satisfecho. c) Asistir a las reuniones que cite **EL CONTRATANTE**. d) Mantenerse actualizado sobre la información de los productos, sus beneficios, precios, etc. e) Las actividades señaladas en este contrato podrá realizarlas por internet. f) Estar radicado en Colombia. g) Ejecutar todas aquellas actividades necesarias para el cumplimiento del objeto del contrato de manera eficiente, oportuna y cumplir con aquellas obligaciones que se generen de acuerdo con la naturaleza del ejercicio.*

En estos contratos, adicionalmente se fija un precio a título de comisión del 12% del volumen de ventas, recaudo de cartera y mantenimiento de clientes, que no podrá superar los \$70.000.000.

Se estipuló, además, que el contrato duraría un año contado a partir de la fecha de suscripción, que es el que aparece relacionado en el cuadro. Los contratos aparecen suscritos por las personas anteriormente relacionadas.

Ahora bien, respecto de las personas que se enlistan a continuación, en el proceso obran como prueba del negocio presuntamente transado con la parte actora, el contrato de prestación de servicios y copia del documento equivalente (1 y 2), y un acta de verificación o cruce en la que se le tomó la declaración juramentada al señor José Luis Domínguez (3).

1	Gloria Idarraga de Lenis	Contrato: Vigencia Enero 2007. Folio 260. Documento equivalente. Folio 225
2	Stella Idarraga de Lenis	Enero 2007. Contrato- Folio 254. Documento equivalente. Folio 224
3	José Luis Domínguez	Acta de verificación o cruce folio 716 y 717. Declaración juramentada. Dijo no conocer a la empresa demandante

- El 13 de septiembre de 2013, CIMI SA interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 052412010000028 del 13 de julio de 2010⁵⁰.
- El 22 de julio de 2011, mediante la Resolución 900123, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión⁵¹.

b. Solución del caso

⁵⁰ Folio 87 al 125 del Cp.

⁵¹ Folios 126 al 141 del CP.

Precisados los hechos relevantes para decidir el caso concreto, la Sala decide denegar la nulidad de los actos administrativos demandados por falsa motivación, porque el demandante no probó la existencia de las compras ni del impuesto descontable.

Tal como se precisó anteriormente, la parte actora debió aportar el documento equivalente a la factura, y no lo hizo. Los contratos de prestación de servicios aportados, no suplen esa prueba, pues no contienen los requisitos mínimos que exige el artículo 617 ET, en concordancia con los artículos 3 del decreto 350 de 1997 y 522 de 2003.

La declaración juramentada de Luis Evelio Valencia, para la Sala es relevante para precisar que constituye un indicio en contra de la empresa demandante, pues, tal declaración, da cuenta de que el testigo sí conoce a la empresa demandante, que trabajó para la misma hasta el año 2008 en calidad de contratista, pero no quiso referirse en concreto a la labor que desempeñaba. Y en cuanto a la comisión que dijo haber percibido, precisó que no pasó de \$300.000 o \$400.000 sin aportar una prueba de su dicho, pues declaró que ese dinero lo recibió en efectivo.

En cuanto al «*documento equivalente*» que aportó para los casos de Gloria y Stella Idarraga, es menester precisar que se trata de documentos que no fueron proferidos por CIMI SA, tal como lo demanda el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, que dispone que es el adquirente, responsable del régimen común que adquiera bienes

o servicios de personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, el que debe expedir a su proveedor un documento equivalente a la factura.

Y en el caso señor José Luis Domínguez, en la declaración juramentada precisó que no sabía de la existencia de la empresa demandante. Y cuando se le cuestionó sobre las razones por las cuales aparece registrado en el RUT, precisó que lo hizo a petición de una persona que le ofreció dinero por inscribirse y un trabajo y que, finalmente, nunca se lo concretó.

De lo expuesto se tiene, entonces, que la DIAN fundamentó la decisión de desconocer parte de los servicios gravados y, por tanto, del impuesto descontable asociado a esas operaciones, con fundamento en las pruebas recaudadas que, según lo advirtió, no permitían tener la certeza de la existencia de las transacciones que originaron el impuesto descontable.

En esas condiciones, a juicio de la Sala, la presunción de veracidad de la declaración del IVA en discusión, así como los hechos alegados en la respuesta al requerimiento especial, fue desvirtuada y, por tanto, era a la demandante a la correspondía acreditarlos, pero como no aportó ningún medio de prueba que demostrara la realidad de las compras controvertidas por la DIAN, el rechazo es procedente.

La Sala ha reconocido que un conjunto de indicios pueden ser suficientes para determinar con certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo que se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración en la que se registra el impuesto tomado como descontable⁵².

Por esa razón, en la providencia que se trae a colación, esta Sección del Consejo de Estado sostuvo que ante la contundencia de los indicios *«se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió, pues la demandante se limitó a esgrimir las presunciones a su favor y omitió demostrar la existencia real de las operaciones mercantiles cuestionadas, como era su deber»*⁵³.

De lo expuesto en el capítulo de antecedentes procesales se advierte que los alegatos de la demandante están dirigidos, fundamentalmente, a cuestionar que la DIAN, a partir de la prueba testimonial, le restó valor probatorio a los documentos equivalentes que soportan las transacciones que dieron lugar al impuesto descontable, pero lo cierto es que ni siquiera aportó los documentos equivalentes.

Las verificaciones hechas por la DIAN pusieron en evidencia indicios que permitían poner en duda, fundadamente, la realidad de las transacciones que generaron el impuesto descontable y, por esa

⁵² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 13 de agosto de 2015. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia. Exp. 20822.

⁵³ *Ibídem*.

razón, era a la demandante a la que le correspondía desvirtuarlos. Como no lo hizo, la administración hizo bien en desconocer el impuesto descontable. No prospera el recurso de apelación de la demandante.

3.3. De la sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario prevé lo siguiente:

Art. 647. Sanción por inexactitud. *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

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

(...)

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de

impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Según la norma trascrita, la sanción por inexactitud procede por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: **i) omitir** ingresos, impuestos generados o bienes y actuaciones gravadas; **ii) incluir** –sin que existan– costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones y anticipos; **iii) utilizar** –esto es, declarar o suministrar– datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se pueda derivar un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor y **iv) solicitar** la compensación o la devolución de sumas ya compensadas o devueltas.

En todo caso, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En el caso concreto, las pruebas que reposan en el expediente dan cuenta de que la demandante incluyó en la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2007 un impuesto descontable que era improcedente, es decir, que está probada la ocurrencia de la conducta sancionable.

Sin embargo, en este caso resulta pertinente aplicar el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁵⁴, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el parágrafo 5, que «*El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

La citada norma se aplica en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819, que modificó el artículo 647 del ET, pero mantuvo como inexactitud sancionable el rechazo de impuestos descontables, siempre que de estas conductas se derive un menor impuesto a cargo, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario y redujo al 100% la sanción general por inexactitud⁵⁵.

⁵⁴ *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.*

⁵⁵ **LEY 1819 DE 2016, ARTÍCULO 287°.** Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

Es de anotar que aunque el artículo 376 de la Ley 1819 derogó expresamente el artículo 197 de la Ley 1607, tal derogatoria no impide aplicar la sanción por inexactitud del 100 %, esto es, la más favorable, pues, como se advirtió, la Ley 1819 ratificó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, aun cuando la ley favorable sea posterior. Por tanto, se recalculará la sanción por inexactitud sobre el 100 % de la diferencia entre el saldo a

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos e carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

ARTÍCULO 288°. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5 del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.

PARÁGRAFO 1°. La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2°. La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.

pagar determinado por la Sala y el determinado por el demandante.

Adicionalmente, la Sala considera que no existió diferencia de criterio alguna entre la DIAN y la demandante sobre la interpretación de las normas que regulan el impuesto descontable, pues como se advirtió, la modificación obedeció a la falta de prueba de las transacciones comerciales que originaron el impuesto descontable.

3.4. Conclusión

De acuerdo con las anteriores consideraciones, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial del acto demandado. A título de restablecimiento del derecho, fijará una nueva liquidación del IVA correspondiente al sexto bimestre del año 2007, a cargo de la demandante, en la que se confirma el rechazo del impuesto descontable. Sin embargo, se liquidará la sanción por inexactitud de conformidad lo expuesto anteriormente.

concepto	Declaración privada	Liquidación Oficial	Liquidación Consejo de Estado
Compras y servicios gravados	522.046.000	219.094.000	219.094.000
Total compras realizadas durante el periodo	2.718.812.000	2.415.860.000	2.415.860.000
Impuesto descontables por compras y servicios gravados	2.057.000	2.057.000	2.057.000
IVA retenido en operaciones con régimen simplificado	41.059.000	16.766.000	16.766.000
Total impuesto			18.823.000

descontable	43.059.000	18.823.000	
Saldo a favor del periodo fiscal	43.005.900	18.823.000	18.823.000
Saldo a favor del periodo fiscal anterior	59.421.000	0	0
Sanciones	0	133.851.000	83.657.000
Total saldo a pagar	0	115.028.000	64.834.000
Total saldo a favor	102.480.000	0	37.646.000

La sanción por inexactitud se determinó así:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO	DIFERENCIA ENTRE EL SALDO A FAVOR DECLARADO Y EL SALDO A FAVOR DEL PERIDO DETERMINADO
Saldo a favor del periodo fiscal	43.005.900	18.823.000	83.657.000
Total saldo a favor	102.480.000	37.646.000	
Sanción por inexactitud	83.657.000		

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

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 13 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido

por la Sociedad de Comercialización Internacional de Materiales – Cimi SA, contra la DIAN.

SEGUNDO: en su lugar, **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 0524120090000028 del 13 de julio de 2010, mediante la que la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por la Sociedad de Comercialización Internacional de Materiales e Insumos SA –Cimi SA– por el sexto bimestre del año 2007, y de la Resolución 900123 del 22 de julio de 2011, que la confirmó.

TERCERO: a título de restablecimiento del derecho, **ESTABLÉZCASE** como saldo a favor de la demandante la suma de **\$37.646.000.**

CUARTO: RECONÓCESE personería al abogada Miryam Rojas Corredor como apoderada de la DIAN.

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

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

**STELLA JEANNETTE
CARVAJAL BASTO
Presidente**

MILTON CHAVES GARCÍA

**JULIO ROBERTO PIZA
RODRIGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**