

REPÚBLICA DE COLOMBIA

RAMA JUDICIAL



JUZGADO DÉCIMO ADMINISTRATIVO DE ORALIDAD DEL CIRCUITO JUDICIAL DE  
CALI

**SENTENCIA No. 023**

PROCESO: 76-001-33-33-010-2013-00070-00  
DEMANDANTE: CIMI S.A. E.S.N. EN LIQUIDACIÓN  
DEMANDADO: LA NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS  
DE CALI- DIAN  
MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Santiago de Cali, marzo siete (7) de dos mil diecinueve (2019).

LA SOCIEDAD CIMI S.A. "EN LIQUIDACIÓN" quien actúa por intermedio de apoderado judicial, acude a esta jurisdicción en ejercicio del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en contra de. LA NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN DE CALI, solicitando se hagan las siguientes o similares:

**DECLARACIONES Y CONDENAS:**

**PRIMERA.** Que se declare la nulidad del requerimiento especial No. 05238201 del 26 de septiembre de 2011, liquidación oficial de revisión No 052412012000037 del 14 de mayo de 2012, por medio de la cual la DIAN modifica la liquidación privada del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2009 y la resolución No 052362013000009 del 31 de mayo de 2013 que resuelve el recurso de reconsideración.

**SEGUNDA:** A título de restablecimiento se disponga que el tratamiento dado a las partidas llevadas a la declaración de IVA del primer bimestre del año 2009, es correcto y se ajusta a los lineamientos que prescribe el Estatuto Tributario

Nacional, por lo que el saldo a favor es correcto; igualmente que la sanción por inexactitud es improcedente, actualizar el estado de cuenta corriente de la demandante , eliminando cualquier obligación por impuestos, sanciones y actualizaciones respecto del Impuesto sobre las Ventas del primer bimestre del año 2009.

**TERCERO:** Condenar en costas a la demandada NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI

Las anteriores pretensiones se fundan en los siguientes:

#### **H E C H O S:**

- El 18 de marzo de 2009 la sociedad CIMI S.A. en liquidación presentó la declaración de Impuesto sobre las Ventas, primer bimestre del año gravable 2009, la cual fue corregida el 14 noviembre de 2009 y 02 de diciembre de 2009, en la cual se determinó un saldo a favor por valor de \$5.581.0000.
- El 27 de enero de 2010 la sociedad demandante solicitó devolución del saldo a favor, lo cual se efectuó el 2 de febrero de 2010 junto con aquellos surgidos a favor en los bimestres 2º, 3º, 4 hasta el 5º.
- El 18 de junio de 2010 la DIAN dio apertura a los bimestres 1º a 4º del 2009 y posteriormente expide los autos de verificación No 0708, 0709, 0710, No 0712 del 22 de mayo de 2010 y 0564 de 24 de mayo de 2010.
- El 11 de mayo de 2011 expide los autos de Inspección Tributaria No 05238201000026, 0027, 0028, 0029 y 0030 comisionando para efectuar la correspondiente investigación por los bimestres referidos y el 27 de septiembre de 2011 notifica el Requerimiento Especial No 052382011000076 por el cual propone la modificación de la liquidación privada del Impuesto Sobre las Ventas del primer bimestre del 2009.
- El 22 de diciembre de 2011, se presentaron objeciones contra el requerimiento especial, no obstante el 14 de mayo de 2012 la División de Gestión de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión No 052412012000037 modificando la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2009 tal como lo indicó el requerimiento especial.

- El 23 de julio de 2012 se radicó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, el que fue resuelto mediante Resolución No 052362013000009, confirmándola en su totalidad.

### **NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN**

Cita como disposiciones violadas, las siguientes:

- Constitución Política: art. 29, 95 numeral 9 y 363
- Estatuto Tributario: Art. 683, 488, 489

Como concepto de la violación, señala que por tratarse de una sociedad de comercialización internacional, tiene derecho a tratar el impuesto sobre las ventas que pague en la adquisición de bienes y servicios como descontable. No obstante la DIAN adelanta un proceso de revisión fiscal por sumas irrisorias, por lo que solicita se de aplicación a los principios de eficacia y economía y decrete la nulidad de los actos administrativos demandados.

Indica que no le asiste razón a la DIAN cuando argumenta que no se puede llevar a renglón 37 los valores inherentes a servicios gravados con IVA tal como lo ordena el instructivo, puesto que llevarlos a “compras no gravadas” es un contrasentido puesto que por tratarse de una comercializadora internacional, los bienes que exportan se encuentran exentos de este tributo, como también el valor cancelado en la adquisición de bienes y servicios por el exportador y el impuesto originado en operaciones que constituyen costo o gasto de la empresa y que se destinan a las operaciones gravadas con el IVA.

Aduce igualmente, que es inexacta la interpretación efectuada por la DIAN por cuanto la obtención de bienes y servicios sea *directamente* destinado a operaciones gravadas o exentas de IVA, es decir, no se trata de que tales bienes y servicios estén directamente incorporados o vinculados a los bienes efectivamente exportados, sino que los mismos se destinen a operaciones exentas del impuesto, tal como ocurrió.

Agrega que efectivamente el prestador del servicio al cual se le cancelaron los honorarios que se incluyeron como impuesto descontable, omitió registrar en su RUT el pertenecer al régimen simplificado, sin embargo ello no fue óbice para que la sociedad practicara, asumiera, declarara y pagara la retención del

IVA, por lo que la irregularidad es atribuible al prestador no al agente retenedor.

Finaliza por argumentar que la sanción por inexactitud no es procedente por cuanto los valores son reales, están registrados o soportados en los libros de contabilidad de la compañía.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

LA NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -  
DIAN DE CALI

Argumenta que en el presente caso no está probada la vinculación directa del servicio de telefonía adquirido por la comercializadora internacional, no tampoco que se cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, más si conforme con el artículo 177 de mismo, el declarante tiene la carga de la prueba desde la notificación del requerimiento especial.

Sobre el rechazo del pago efectuado por concepto de honorarios, explica que para el momento en que se prestaron los servicios el beneficiario del pago no se encontraba inscrito con responsabilidad en el impuesto sobre las ventas del régimen simplificado, no obstante la sociedad practicó, declaró y pagó la respectiva retención, lo cual no se entiende por cuanto su única actividad registrada para el momento era de asalariados -0010, que no está gravada con impuesto sobre las ventas.

Igualmente aduce que desde la ley 863 de 2003 en el artículo 555-2 que modificó el régimen del RUT, es de obligatorio cumplimiento estar inscrito en el RUT y por tanto aceptan los costos y deducciones con los comprobantes existentes, hecho que no es atribuible para el caso.

Agregó que la sociedad no probó en debida forma la procedencia de las compras e impuestos descontables e IVA retenido, por lo que no era procedente la exoneración de la sanción.

### **TRAMITE DE LA DEMANDA.**

Admitida la demanda y surtida la notificación al demandado que contestó

oportunamente, se citó a audiencia inicial y en la misma se dispuso decretar pruebas, las que fueron practicadas en audiencia del 27 de enero de 2015 en la que se corrió traslado para alegar mediante auto y se dispuso que los fueran presentados por escrito, ante la falta de disponibilidad de salas para programar la audiencia de alegaciones y juzgamiento.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

DEMANDANTE

No presentó escrito de alegatos de conclusión.

DEMANDADO

La NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI

Presenta alegatos de conclusión reiterando los argumentos de la contestación de la demanda.

Surtido el trámite de rigor, procede este Juzgador a desatar la controversia planteada, previas las siguientes:

### **CONSIDERACIONES**

A través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, se cuestiona la legalidad de los actos administrativos por los cuales se sanciona por inexactitud en la declaración del Impuesto Sobre las Ventas -IVA por el primer bimestre del año 2009 a la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. - CIMI S.A. (Hoy en liquidación)

DE LO PROBADO EN EL PROCESO

- Que la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS - CIMI S.A. presentó declaración de Impuesto sobre las ventas para el primer bimestre del año 2009, mediante

declaración 91000065894191 del 18 de marzo de 2009, modificada por declaración No 91000076900828 del 14 de noviembre de 2009 y finalmente por la declaración No 91000077882605 del 2 de diciembre de 2009 (fls. 409-411 c.2B)

- Que mediante Requerimiento Especial No 052382011000076 del 26 de septiembre de 2011 se propuso modificar mediante liquidación de revisión, la liquidación privada No 9100007788260 del 02 de diciembre de 2009 (fls. 473-488 c. 2B), en el que se indicó:

“Rechazar respecto a la declaración de VENTAS presentada por el Primer Bimestre del año 2009 por el contribuyente SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. - CIMI S.A. (Hoy en liquidación) con Nit. 817.002.912-5, por medio electrónico bajo el No 91000077882605 del día 02 de diciembre de 2009- segunda corrección, (declaración inicial presentada oportunamente el 18 de marzo de 2009 No 91000065894191 y primera corrección en noviembre 14 de 2009 No 91000076900828, lo siguiente:

1. Renglón 37. Compras y servicios gravados por \$658.225
2. Renglón 53. Impuesto descontable por Compras y Servicios gravados por \$51.984.
3. Renglón 54. IVA retenido en operaciones con régimen simplificado por \$26.666
4. Renglón 64. Valor de saldo a favor en cuantía de \$330.000
5. Renglón 65. Saldo a favor de la Casilla 64 susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación \$330.000

(...)

b) Relación de Impuestos descontables: Efectuado el análisis de la relación de Impuestos descontables se estableció que el contribuyente no tiene derecho a devolución del IVA sobre los siguientes conceptos:

RAZON SOCIAL/TERCERO PROVEEDOR	NIT	N° Factura/documento	BASE COMPRAS Y/O SERVICIOS	IVA (\$)	MOTIVO	FOLIOS

TELEFONICA MOVILES COLOMBIA SA	830.017.330	Cta 4940909-FV EC 502169473- CE 0990- Fernando Castillo	\$ 79.850	\$12.776	Lineas celulares a nombre de terceros.(Art.489 E.T en operaciones exentas solo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones para los productores y exportadores)	83 cuaderno #1, 227,232,233, cuaderno #2
		Cta 5052390 FV EC 502739575 - CE 0994- Magaly y Sebastian	79.532	12.725		83 cuaderno #1, .227,229,230 Cuaderno#2
		Cta 4940909 FV EC 503665405 Fernando Castillo	59.750	9.560		83 cuaderno #1, 222,276,277 cuaderno#2
		Cta 8052090 FV EC 50403348 Magaly y Sebastian	105.768	16.923		83 cuaderno #1, 228,273,274 cuaderno #2
			324.900	51.984		
URRUTIA JIMENEZ CARLOS	16.729.151	Documento equivalente N° 0417, CE N° 1004, Pago de Asesorías.	333.325	26.667	Durante el año 2009 fechas en las que tuvieron lugar las transacciones no se encontraba inscrito en el Régimen Simplificado. Solo procedió a inscribirse en abril 26 de 2011	82 cuaderno #1 219 a 222 , 279, 280, 315 a 326 cuaderno #2
TOTAL A RECHAZAR			658.225	78.651		

Por lo tanto tendríamos los valores a considerar en la declaración de ventas bimestre primero de 2009:

	Compras y servicios gravados	Impuesto Descontable	IVA retenido en operaciones con régimen simplificado
Valor declaración de ventas bte 1º de 2009	61.713.000	1.763.000	4.056.000
Menos valor propuesto a desconocer	658.225	51.984	26.667
Total a considerar	61.054.775	1.711.016	4.029.333

(...)

Conforme con la información que reposa en el expediente se establece:

1. Las facturas expedidas por telefónica móviles de Colombia S.A. e incluidas en la contabilidad de la sociedad CIMI S.A., por concepto de servicio de telefonía celular no contemplan nombre del usuario, carece de encabezado, por lo tanto no se puede visualizar el nombre de la empresa o razón social que la expide, al igual que los comprobantes de egreso no conservan el dato de la fecha en que se gira el valor a cancelar, más la sociedad refleja sus registros contables a los señores Fernando Castillo y Magali y Sebastián Caro.
2. Referente a los valores cancelados por CIMI S.A. en liquidación por concepto de honorarios al señor Calor Julio Urrutia Jimenez, no procede

igualmente por carecer el beneficiario de la inscripción en el RUT del impuesto a las ventas Régimen Simplificado, por lo tanto, el valor llevado en el renglón 37. Compras y Servicios gravados por \$658.225 e Impuesto descontable solicitados en el renglón 53 por \$51.984 y en el renglón 54 por concepto de IVA retenido por transacciones con el régimen simplificado por valor de \$26.666 no constituye Costo ni gasto para CIMI S.A. en liquidación.

3. Adicionalmente el Artículo 107 del ET establece que solo son deducibles las expensas necesarias y dicho pago no se configura como necesario y con directa relación de causalidad con los ingresos obtenidos por la sociedad.

(...)

4. Con respecto a la inscripción en el Régimen Simplificado, la DIAN mediante concepto 0191001 de noviembre de 2007, manifiesta: la inscripción en el RUT como responsable del régimen simplificado, se deben desconocer como costo o deducción los pagos correspondientes a operaciones gravadas con el IVA.

(...)

5. Como consecuencia del rechazo propuesto por Compras y Servicios en cuantía de \$324.900 se propone igualmente por los motivos antes descritos, el rechazo Impuestos descontables por \$51.984 y del IVA asumido por la sociedad en operaciones efectuadas con las personas inicialmente relacionadas en el presente Requerimiento Especial pertenecientes al régimen simplificado en cuantía de \$26.666.

(...)"

- Mediante escrito radicado el 27 de diciembre de 2011, la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS - CIMI S.A presenta objeciones al Requerimiento Especial No 052382011000076 del 26 de septiembre de 2011 (fls. 511-523 c. 2B), en donde expuso los mismos argumentos de la demanda en conocimiento.
- La NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI el 14 de mayo de 2012, profirió Liquidación Oficial de Revisión sobre el Impuesto sobre las ventas para el periodo 1º del año 2009, indicando como saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución de \$5.251.000, sobre el \$5.581.000 de la liquidación privada (fls. 537-538 c. 2B)
- En el anexo a la liquidación oficial de revisión (fls. 539-553 c. 2B), la División de Gestión de Liquidación de la NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI,

expuso:

“Del total de \$61.713.000 solicitados en el renglón 37 compras y servicios gravados de la declaración presentada por el primer periodo del 2009 bajo el No 91000077882605, se propone desconocer la suma de \$658.225 por los siguientes motivos:

- La sociedad CMI S.A. en liquidación cancela servicios de líneas celulares a nombre de terceros a la sociedad telefónica Móviles Colombia S.A. por \$324.900.
- E igualmente cancela \$333.325 por concepto de honorarios al señor Carlos Julio Urrutia Jiménez.
- Del régimen 53. Impuesto descontable por compras y servicios gravados desconocer la suma de \$51.984 correspondiente al IVA en el pago de servicio telefónico celular y en el Renglón 54, IVA retenido en operaciones al régimen simplificado desconocer la suma de \$26.666 solicitados por concepto de servicios prestados por honorarios.

(...)

A folios 230, 231, 233 y 273 a 278 obran fotocopias de las facturas expedidas por telefónica Móviles de Colombia S.A. incluidas en la contabilidad de la sociedad SIMI S.A. por concepto de servicio de telefónica celular no contemplan nombre del usuario, carece de encabezado, por lo tanto no se puede visualizar el nombre de la empresa o razón social que la expide, al igual que los comprobantes de egreso no conservan el dato de la fecha en que se gira el valor a cancelar, más la sociedad refleja en sus registros contables a los señores Fernando Castillo y Magaly y Sebastián Caro (folio 229)

En la respuesta al Requerimiento Especial la Sociedad NO APORTA NINGUNA PRUEBA NUEVA QUE PERMITA DESVIRTUAR LA GLOSA FORMULADA, NI DEMUESTRA NINGÚN CONVENIO LABORAL O COMERCIAL que permita a la empresa asumir el pago de estas facturas de terceras personas.

Referente a los valores cancelados por CIMI S.A. en liquidación por concepto de Honorarios al señor Carlos Julio Urrutia Jiménez, en cuantía de \$333.325 y su correspondiente impuesto descontable por valor de \$26.667, NO PROCEDEN por carecer el beneficiario de la inscripción en el R.U.T. del impuesto a las ventas Régimen simplificado.

Por lo tanto, del valor de \$61.713.000 llevado al renglón 37. Compras y Servicios gravados, se debe sustraer la suma de \$658.225 y sus correspondientes Impuestos descontables solicitados en el renglón 53 por \$51.984 y en el renglón 54, por concepto de IVA retenido por transacciones con el régimen simplificado por valor de \$26.667 pues no cumplen con los requisitos legales para su descuento.

La División de Gestión de Fiscalización de la DIAN de CALI, fundamentada en sus amplias facultades de fiscalización y en desarrollo de la investigación, encontró no ajustado a la normatividad legal aplicable, la contabilización e inclusión en la Declaración de IVA, el pago por valor de \$568.225, por concepto de honorarios a persona no inscrita en el RUT y por servicios celulares a nombre de terceros, por parte de la sociedad CIMI S.A. HOY EN LIQUIDACIÓN - NIT 817.002.912. Así lo deja consignado y se lo notifica al contribuyente en el Requerimiento Especial No 76 que le profiere.

Notificado el requerimiento especial, corresponde al Contribuyente desvirtuar los cargos formulados y adjuntar las pruebas correspondientes, HECHO QUE NO SUCEDIÓ. Con motivo de su respuesta al Requerimiento Especial el

contribuyente no adjunta ninguna prueba que permita comprobar el cumplimiento de los requisitos legales en los pagos rechazados”

- Contra la anterior liquidación, la sociedad demandante presentó recurso de reconsideración el 23 de julio de 2012 (fls. 559-567 c. 2B), en el cual, además de los argumentos expuestos en el memorial de objeciones al Requerimiento Especial, aduce que las sumas rechazadas son irrisorias y el proferir liquidación oficial de corrección implica un proceso que atenta contra los principios de eficiencia, economía y celeridad, e igualmente, que el conflicto nace en una diferencia en la forma de aplicación de la ley, por cuanto la DIAN considera que el servicio no se incorpora al bien exportado y que en ese tanto, el IVA pagado en su adquisición no puede ser tratado como descontable, mientras que la sociedad piensa todo lo contrario.
- Mediante Resolución No 052362013000009 del 31 de mayo de 2013, se resuelve el Recurso de Reconsideración por la División de Gestión Jurídica de La NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI (fls. 579-587 c. 2B), en el cual, al resolver los cargos endilgados reiteró lo expuesto en la liquidación oficial de revisión y expuso:

“VULNERACIÓN FLAGRANTE DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN LA FUNCIÓN PÚBLICA Y LOS TRIBUTOS EN COLOMBIA, EN ESPECIAL, LA EFICIENCIA, ECONOMÍA, CELERIDAD.

“Considera el Despacho pertinente señalar que la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. CIMI S.A. (Hoy en liquidación) presenta procesos de investigación desde los años gravables 2007 y 2008 tanto por impuesto de renta como de ventas. Igualmente por el 6º bimestre de 2009.

Lo anterior, para indicar que el caso en estudio no es el único periodo investigado, que por directrices institucionales se apertura un expediente por cada concepto y periodo.

(...)

El apoderado de la sociedad recurrente, de manera general indica vulneración de los principios constitucionales, citando el de EFICIENCIA, ECONOMÍA, CELERIDAD, para luego en la fundamentación desarrollar el de EFICIENCIA TRIBUTARIA, para lo cual cita aparte la sentencia C-397/11 de la Corte Constitucional, argumentando que el costo en el que incurre el Estado es

“exorbitante” para el recaudo de \$330.000, a lo cual el Despacho reitera que la suma que pretende recuperar la DIAN corresponde al valor devuelto, \$66.939.000, por lo que considera debe mirarse el proceso en su conjunto y no de manera aislada, por corresponder a valores de saldo a favor imputados desde el bimestre 1º hasta el 5º de 2009.

Por el bimestre primero (1º) de 2009 se rechazaron por compras y servicios gravados la suma de \$658.225 así como los impuestos descontables solicitados por valor de \$51.984 y el IVA retenido en operaciones con régimen simplificado en la suma de \$26.666, que sobre su procedencia o no se estudiará en seguida, de acuerdo con las inconformidades planteadas con ocasión del recurso de reconsideración y la normativa, doctrina y jurisprudencia aplicable al caso concreto”.

## MARCO JURÍDICO

### **Facultades de investigación de la Administración Tributaria**

El artículo 684 del Estatuto Tributario, señala en cuanto las facultades de la Administración para adelantar las investigaciones que respecto de las obligaciones tributarias, lo siguiente:

*“ARTICULO 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...”*

De conformidad con lo anterior, la Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación y podrá citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios y exigirles la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.

### **Generalidades Sobre el Impuesto a las ventas- IVA**

Para dilucidar el asunto en cuestión es menester indicar en principio, que los hechos que dieron origen al proceso iniciado por la La NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI, y que dio como resultado los actos acusados, ocurrieron durante el primer trimestre del año 2009, por lo que se analizará bajo las normas vigentes para ese momento.

En línea con lo anterior, y como asunto previo debe indicarse que el presente proceso se incoa, de acuerdo a lo propuesto en la demanda, para analizar los ítems rechazados por la La NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI en la declaración del IVA presentada por la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS - CIMI para el primer bimestre del año 2009.

Lo anterior, porque tanto la Sociedad demandante como la Entidad Pública han manifestado que los saldos a favor generados en los bimestres 1º a 5º del año 2009 se devolvieron en forma conjunta, y tal como lo indicó ésta última, se aperturó un expediente por cada bimestre, motivo por el cual se estudiará el proceso respecto del primero de ellos y no como contradictoriamente manifiesta la demandada<sup>1</sup>, que debe mirarse el proceso en su conjunto, puesto que los actos acusados resuelven únicamente sobre tal y más aún, cuando ésta misma puso en conocimiento en el trámite de este proceso, que actualmente se encuentra en trámite otra demanda referente al 5º bimestre del año 2009.

Visto lo anterior, se tiene que los artículos 420, 421, 429 y 437 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, disponían lo siguiente:

---

<sup>1</sup> Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración

*"ARTÍCULO 420. <Fuente original compilada: D. 3541/83 Art. 1o.> El impuesto a las ventas se aplicará sobre:*

*a. <Fuente original compilada: L. 55/85 Art. 48> Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.*

*b. <Literal modificado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992> La prestación de servicios en el territorio nacional;*

*c. La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente..."*

*"ARTÍCULO 421. <Fuente original compilada: D. 3541/83 Art. 2o.> Para los efectos del presente Libro, se consideran ventas:*

*a. Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.*

*b. Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.*

*c. <Literal modificado por el artículo 50 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación."*

*ARTICULO 429. MOMENTO DE CAUSACIÓN. El impuesto se causa:*

*a. En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.*

*b. En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro.*

*c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.*

*d. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.*

*PARAGRAFO. Cuando el valor convenido sufiere un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor, en la fecha en que éste se cause.*

*“ARTICULO 437. LOS COMERCIANTES Y QUIENES REALICEN ACTOS SIMILARES A LOS DE ELLOS Y LOS IMPORTADORES SON SUJETOS PASIVOS. Son responsables del impuesto:*

*a. En las ventas, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos.”*

Así pues, el hecho generador del impuesto de ventas lo constituyen la prestación de servicios y las ventas e importaciones de bienes muebles, que no se encuentren excluidos expresamente. Cuando se trate de ventas, el impuesto se causa en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente.

#### CASO CONCRETO

El 18 de marzo de 2009 la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. - CIMI S.A. (Hoy en liquidación), presentó la declaración de Impuesto sobre las Ventas del primer bimestre del año gravable 2009, la que fue corregida el 14 noviembre de 2009 y el 02 de diciembre de 2009, determinándose la existencia de un saldo a favor por valor de \$5.581.0000, cuya devolución fue solicitada el 27 de enero de 2010, lo cual se efectuó el 2 de febrero de 2010 por la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI junto con aquellos surgidos a favor en los bimestres 2º, 3º, 4 hasta el 5º.

El 18 de junio de 2010 la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI dio apertura a los bimestres 1º a 4º del 2009 y el 11 de mayo de 2011 expide los autos de Inspección Tributaria No 05238201000026, 0027, 0028, 0029 y 0030 comisionando para efectuar la correspondiente investigación por los bimestres referidos y el 27 de septiembre de 2011 notifica el Requerimiento Especial No 052382011000076 por el cual propone la modificación de la liquidación privada del Impuesto Sobre las Ventas del primer bimestre del 2009.

El 22 de diciembre de 2011 se presentaron objeciones contra el requerimiento especial, no obstante, el 14 de mayo de 2012 la División de Gestión de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión No 052412012000037, modificando la declaración del Impuesto Sobre las Ventas del primer bimestre del año 2009, tal como lo indicó el requerimiento especial, ante lo cual la

sociedad demandante presentó recurso de reconsideración, el que fue resuelto mediante Resolución No 052362013000009 confirmando la Liquidación Oficial De Revisión en su totalidad.

Considerando el asunto anterior, se dispone esta Juzgadora a analizar los cargos endilgados, así:

1º - El primer cargo es denominado por la demandante como *“vulneración flagrante de los principios constitucionales que rigen la función pública, y los tributos en Colombia, en especial, la eficiencia, economía, celeridad”*

Aduce que el proceso iniciado por la NACIÓN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI por el primer bimestre del año 2009, viola en forma flagrante los derechos relacionados previamente por cuanto la suma sobre la cual se adelanta es de \$330.300 de los cuales \$251.000 corresponden a la sanción, lo que constituye un desgaste del aparato de justicia, puesto que se trata de una suma irrisoria surgida de una omisión de la entidad fiscalizadora a reconocer un derecho que le otorgó el legislador a esta clase de sociedades.

Sobre este cargo la demandada La DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI indica, que lo pretendido por ésta es recuperar la suma devuelta a la sociedad demandante en calidad de saldo a favor por los bimestres 1º a 5º del año 2009, pero que se abrieron procesos independientes para establecer los conceptos rechazados y las cantidades exactas de cada declaración.

Frente a lo anterior cabe indicar, que la investigación se adelanta por cada una de las declaraciones privadas presentadas por el contribuyente, en virtud de la facultad otorgada a la Autoridad fiscalizadora de verificar la exactitud de las mismas, conforme con lo dispuesto en el artículo 684 del Estatuto Tributario citado previamente, de tal suerte que se probó que se adelantó investigación a la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS - CIMI por cada uno de los bimestres 1º a 5º del año 2009, indistintamente que la Entidad haya optado por imputar conjuntamente los saldos a favor y haya dispuesto su devolución.

De allí que no sea de recibo el argumento de la demandante, referente a la vulneración del principio de economía por parte de la demandada por adelantar una investigación por el monto de trescientos treinta mil pesos (\$330.000.00), de los cuales doscientos cincuenta y un mil pesos (\$251.000.00) corresponden a la sanción, puesto que esa es la diferencia entre el saldo a favor de la declaración privada y la propuesta por la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI.

Es de mencionar que los principios que rigen el sistema tributario están consagrados en el artículo 363 de la Carta Política al indicar que “se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”, donde el principio de equidad tributaria refiere un orden justo en materia tributaria, el de eficiencia, que busca lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación y el de progresividad que dispone que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos, deben aportar en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, “se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente”<sup>2</sup>.

En línea con lo expuesto, no es dable manifestar que al haberse dispuesto la apertura de una investigación por cada declaración bimestral de IVA, la demandada DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI vulnera el principio de eficiencia de los tributos, toda vez que precisamente son declaraciones independientes que requieren verificación de su exactitud sin afectar los demás periodos, de tal suerte que no se vulneren derechos del contribuyente.

Por otro lado, revisado el plenario y los argumentos expuestos por la demandante, no se encuentra sustento en la presunta vulneración de los principios de celeridad y eficacia que rigen las actuaciones administrativas<sup>3</sup>, puesto que no se advierte acción dilatoria o actuación que no culminara con la decisión respectiva en la investigación adelantada por la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI.

---

<sup>2</sup> Corte Constitucional, C-129 de 2018.

<sup>3</sup> Ley 1437, Art. 3. Inc. 2 “Las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente, con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad”.

2º Como segundo cargo, la demandante sostiene que es improcedente el rechazo de la suma de \$658.000 inherentes a la adquisición de servicios gravados por la sociedad en dicho periodo, esto es, como quiera que se trata de un sujeto responsable del impuesto sobre las ventas, debe consignar en su declaración la totalidad de las compras realizadas en el periodo.

Señala que por tratarse de una sociedad de comercialización internacional tiene derecho a tratar el impuesto sobre las ventas que pague en la adquisición de bienes y servicios como descontables, así como los impuestos originados en operaciones que constituyen costo o gasto de la empresa y que se destinen a operaciones gravadas con IVA.

Para esclarecer el cargo, debe señalarse que mediante Requerimiento Especial No 052382011000076 del 26 de septiembre de 2011 se propuso modificar mediante liquidación de revisión la liquidación privada No 9100007788260 del 02 de diciembre de 2009, en éste se dispuso rechazar respecto a la declaración de VENTAS presentada por el Primer Bimestre del año 2009 por el contribuyente SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. - CIMI S.A. (Hoy en liquidación), lo siguiente:

- Renglón 37. Compras y servicios gravados por \$658.225
- Reglón 53. Impuesto descontable por Compras y Servicios gravados por \$51.984.
- Renglón 54. IVA retenido en operaciones con régimen simplificado por \$26.666
- Renglón 64. Valor de saldo a favor en cuantía de \$330.000
- Renglón 65. Saldo a favor de la Casilla 64 susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación \$330.000

Lo anterior, por cuanto Las facturas expedidas por telefónica móviles de Colombia S.A. e incluidas en la contabilidad de la sociedad CIMI S.A. por concepto de servicio de telefonía celular, no contemplaban nombre del usuario y carecían de encabezado, por lo tanto no se podía visualizar el nombre de la empresa o razón social que las expidió, al igual que los comprobantes de egreso no conservaban el dato de la fecha en que se gira el valor a cancelar, más la sociedad refleja sus registros contables a los señores Fernando Castillo, Magali y Sebastián Caro.

En el anexo a la liquidación oficial de revisión (fls. 544-553 c. 2B), se hizo constar que la sociedad no aportó ninguna prueba que permitiera desvirtuar la glosa formulada, ni demuestra ningún convenio laboral o comercial, que permitiera a la empresa asumir el pago de esas facturas de terceras personas.

Para determinar el carácter de exentos de los bienes y servicios rechazados, es necesario citar los que conforme con el artículo 481 del Estatuto Tributario, así se consideran:

*"ARTÍCULO 481. BIENES QUE CONSERVAN LA CALIDAD DE EXENTOS. <Artículo modificado por el artículo 27 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto es el siguiente:> Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos:*

***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.***

*c. <Ver Notas del Editor> <Literal modificado por el artículo 20 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los cuadernos de tipo escolar de la partida 48.20 del Arancel de Aduanas y los impresos contemplados en el artículo 478.*

*d) <Literal adicionado por el artículo 11 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> El alcohol carburante, con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores.*

*e) <Literal modificado por el artículo 62 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> También son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Recibirán el mismo tratamiento los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadoras u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo, según las funciones asignadas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 300 de 1996. En el caso de los servicios hoteleros la exención rige independientemente que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia o la agencia de viajes.*

*f) <Literal adicionado por el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:> Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios."*

Sin embargo, en el caso propuesto la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI requirió la modificación de la liquidación privada presentada por la comercializadora internacional, en los renglones señalados previamente, por cuanto rechazó los servicios de líneas celulares a nombre de los señores Fernando Castillo, Magali y Sebastián Caro, por un monto de \$324.000, respecto de los cuales obra en el proceso lo siguiente:

- Factura de venta No 502169473 por valor de \$332.718 con un IVA del 16% por valor de \$12.776 pesos (fl. 232-233 c. 2A)
- Factura de venta No 502739575 por valor de \$421.995 con un IVA del 16% por valor de \$12.725 pesos (fl. 229-230 c. 2A)
- Factura de venta No 503665405 por valor de \$539.799 con un IVA del 16% por valor de \$9.560 pesos (fl. 232-233 c. 2A)
- Factura de venta No 504033348 por valor de \$729.256 con un IVA del 16% por valor de \$16.923 pesos (fl.273-274 c. 2A)

Lo anterior arrojó una base de 324.000 y un IVA de 51.984 por concepto de servicio de telefonía celular, no obstante, tal como lo manifestó la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI, en las facturas relacionadas anteriormente, no contemplaban nombre del usuario y carecían de encabezado, por lo que no se podía establecer el nombre de la empresa o razón social que las expidió.

Aunado a lo anterior, se trae a colación los artículos 488 y 499 ibidem, que determinan cuando el impuesto sobre las ventas será descontable, en la forma que se observa a continuación:

**“ARTICULO 488. SOLO SON DESCONTABLES LOS IMPUESTOS ORIGINADOS EN OPERACIONES QUE CONSTITUYAN COSTO O GASTO. Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.**

**ARTICULO 489. IMPUESTOS DESCONTABLES SUSCEPTIBLES DE DEVOLUCIÓN BIMESTRAL DE IMPUESTOS.** <Artículo modificado por el artículo 59 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> En el caso de las operaciones de

que trata el artículo 481 de este Estatuto, y sin perjuicio de la devolución del IVA retenido, habrá lugar a descuento y devolución bimestral únicamente cuando quien efectúe la operación se trate de un responsable del impuesto sobre las ventas según lo establecido en el artículo 481 de este Estatuto.

(...)"

De este modo, uno de los requisitos para llevar el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios como descontable, es que los bienes y servicios constituyan costo o gasto de la empresa, es decir, que para efectos de renta puedan ser deducibles.

Es claro entonces que los valores rechazados no corresponden a bienes corporales que se exporten, por lo que no le es aplicable lo dispuesto en el literal a) del artículo 481, mencionado por la demandante, sino que se trata de expensas, las que a su vez, para que sean consideradas deducibles, deben tener el carácter de necesarias y cumplir con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, que consagra:

**"ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES.** <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, **siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad**".

Y así lo recalcó el H. Consejo de Estado<sup>4</sup>, cuando explica lo siguiente:

"Según la disposición legal, son presupuestos esenciales para que los gastos sean deducibles, que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sean necesarias y proporcionales.

Se entiende por relación de causalidad el nexo que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir, que no es posible producir la renta, si no se incurre en el gasto; por su parte, la necesidad implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente y la proporcionalidad indica que el gasto debe ser razonable, esto es, la relación que

---

<sup>4</sup> CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA  
Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ Bogotá D. C., veintiuno (21) de noviembre de dos mil doce (2012) Radicación número: 05001-23-31-000-2004-96338-01(18488)

existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo.

**Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta.** Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes”.

Conforme con lo anterior, es cierto que para que las facturas de servicio telefónico se consideren como descontables en la declaración de IVA presentada por la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. - CIMI S.A. (Hoy en liquidación), era necesario acreditar la necesidad de dicho servicio desde el punto de vista de la actividad desarrollada por la comercializadora, lo cual no se acreditó en ninguna de las oportunidades pertinentes en la investigación tributaria, así como tampoco se logra determinar dentro del presente proceso.

En efecto, se evidencia que las sumas rechazadas por la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI por concepto de servicio de telefonía móvil, tampoco constituyen un impuesto descontable, por cuanto a pesar de tratarse de una comercializadora internacional, no se ha probado ni tan siquiera sumariamente que se trate de un servicio destinado a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, por lo que el cargo endilgado no está llamado a prosperar.

**3º.** La SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. - CIMI S.A. (Hoy en liquidación), aduce que hay error de la administración al afirmar que los exportadores solo tienen derecho a descontar los IVAS directamente incorporados o vinculados a los bienes efectivamente importados.

Aduce la demandante, que es inexacta la interpretación de los artículos 488 y 489 del Estatuto Tributario que efectúa la Administración, cuando afirma que los costos rechazados no son imputables a la exportación o a los ingresos gravados, por lo que no son descontables.

No obstante, tal como se anotó con anterioridad, se encuentran exentos del impuesto sobre las ventas los bienes muebles que se exporten y aquellos que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, en virtud de lo dispuesto en el artículo 481 del Estatuto Tributario.

La anterior afirmación está directamente relacionada con lo establecido en los artículos 488 y 489, puesto que en materia de descuento en impuestos de pluricausación como el IVA, lo que se busca, en últimas, es que el tributo sea pagado por el consumidor final, y al respecto el h. Consejo de Estado<sup>5</sup>, ha reiterado:

En relación con la exigencia de que los bienes o servicios que generan el impuesto descontable sean destinados a operaciones gravadas o exentas del IVA, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 488 del E.T., la Sala ha señalado que se entienden que están destinados a operaciones gravadas o exentas cuando tales bienes y servicios se requieren para la actividad productora de renta.

Que, por esa razón, puede ser descontado tanto el impuesto originado en los costos, es decir cuando los bienes o servicios guarden relación directa con la actividad, como en los gastos, esto es, cuando la incidencia de la erogación en la actividad es indirecta.

De este modo, la Sala ha precisado que cuando el bien o servicio cuya adquisición origina un impuesto descontable se puede imputar directamente a la actividad gravada, tal circunstancia se debe probar. Que, de lo contrario, es decir, cuando no sea directamente imputable, procede aplicar el artículo 490 del E.T.<sup>42</sup> en cuanto dispone que cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas del impuesto y no sea posible establecer su imputación directa, el cómputo del descuento se efectúa en proporción al monto de tales operaciones.

**De acuerdo con las anteriores precisiones, el reconocimiento del IVA descontable, cuando los bienes o servicios que lo generan se destinen a operaciones gravadas, exentas y excluidas, se exige acreditar la incidencia de las expensas en las actividades generadoras de renta del contribuyente y**

---

<sup>5</sup> CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA  
Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS Bogotá, D.C., dieciocho (18) de junio de dos mil quince (2015). Radicación: 250002327000200601357-01

**la proporcionalidad en que fue imputado el impuesto frente a cada una de las actividades gravadas y exentas”.**

En conclusión, para que el impuesto tenga el carácter de descontable, sobre el mismo debe acreditarse que el mismo se canceló en la adquisición de bienes o servicios destinados directamente a operaciones gravadas o exentas, tales como la exportación, lo cual no ocurre en el presente caso, donde la sociedad contribuyente no cumplió con esta carga probatoria, por lo que tampoco está llamado a prosperar el cargo.

4º. Igualmente, dice la sociedad demandante que “es improcedente el rechazo de los pagos realizados a Carlos Julio Urrutia Jiménez, en consideración a que corresponden a la adquisición de servicios, que resultan computables como costo gasto de la empresa en el impuesto sobre la renta, se encuentran debidamente soportados y sobre los mismos se practicó, declaró y pagó la retención en la fuente del IVA”.

Expuso la demandante, que el artículo 437-2 del Estatuto Tributario indica que serán agentes retenedores de IVA, los responsables del régimen común que adquieran bienes y servicios gravados de personas del régimen simplificado, quienes conforme con el artículo 437-3 ibidem, responderán por las sumas que estén obligadas a retener, mientras que el artículo 485-1, dispone que el IVA retenido en las operaciones con los responsables del régimen simplificado, puede ser descontado por el responsable perteneciente al régimen común.

Sobre lo anterior, la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI, manifestó que una vez consultado el RUT del señor Carlos Julio Urrutia, se estableció que para la fecha de la retención no se encontraba inscrito con responsabilidad en ventas, sino con la actividad económica No 10, esto es, como “asalariado” desde el 16 de noviembre de 2005 y sólo hasta abril de 2011 actualizó el RUT, incorporando la responsabilidad 12- Ventas Régimen simplificado.

Conforme a lo anterior, se trae a colación el artículo 437-2, que contempla:

**“ARTICULO 437-2. AGENTES DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.** <Artículo adicionado por el artículo 9º. de la Ley 223 de 1995. El nuevo

texto es el siguiente:> Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:

(...)

4) Los responsables del régimen común cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado”

A su vez, el artículo 485-1 consagra:

**“ARTÍCULO 485-1. DESCUENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS LIQUIDADADO SOBRE OPERACIONES GRAVADAS REALIZADAS CON RESPONSABLES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO.** <Ver Notas del Editor> El impuesto sobre las ventas retenido en las operaciones a que se refiere el literal e) del artículo 437, podrá ser descontado por el responsable perteneciente al régimen común, en la forma prevista por los artículos 483 y 485 del Estatuto Tributario”.

De este modo, el responsable del régimen común podrá descontar el IVA retenido en las operaciones efectuadas con personas pertenecientes al régimen simplificado, conforme con los artículos 483 y 485 del Estatuto Tributario, sobre cuya aplicación el H. Consejo de Estado en providencia del 22 de noviembre de 1996, donde al estudiar la legalidad del artículo 5º del Decreto Reglamentario No. 380 del veintisiete (27) de febrero de mil novecientos noventa y seis (1996)<sup>6</sup>, explicó:

“En este orden de ideas se observa que la norma reglamentada, vale decir el artículo 485 - 1 del E.T., autoriza el descuento del IVA generado y retenido en operaciones gravadas efectuadas con personas pertenecientes al régimen simplificado, pudiendo ser tratado como impuesto descontable por parte del responsable del régimen común, conforme a lo dispuesto en los artículos 483 y 485 del E.T..

Reglas, que en esencia enseñan, la primera, el artículo 483 del E.T., que el impuesto sobre las ventas por pagar al fisco respecto de los responsables del régimen común se determina, en la venta y prestación de servicios, por la diferenciación entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, al que se detraen los impuestos descontables legalmente autorizados y en las importaciones, mediante la aplicación de la respectiva tarifa. La segunda, el artículo 485, señala que dichos impuestos descontables son: a) El facturado al responsable en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, y b) El pagado de la importación de bienes corporales muebles.

---

<sup>6</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, Consejero ponente: JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO, Santafé de Bogotá, D.C., veintidós (22) de noviembre de mil novecientos noventa y seis (1996).

Para la Sala es evidente que al señalar, de manera clara y precisa, el artículo 485 - 1 la forma en que puede accederse al descuento del impuesto sobre las ventas cuya retención es asumida por el responsable del régimen común, de conformidad con el artículo 4º del mismo decreto, y remitir respecto de las condiciones de procedibilidad a los artículos 483 y 485, el reglamento, de haber sido necesaria su expedición, en tanto la ley no hubiese sido suficientemente explícita, ha debido circunscribirse a estos preceptos, que de por sí contienen y remiten a las exigencias y restricciones que gobiernan el tema de los impuestos descontables en general, limitados por el mismo artículo 483 a los “legalmente autorizados”.

Conforme con los lineamientos anteriores, se tiene que la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. - CIMI S.A. (Hoy en liquidación) efectuó retención del IVA cancelado por los servicios prestados por el señor Carlos Julio Urrutia Jiménez como asesor (fl. 280 c. 2A), tal como se hizo constar en el libro auxiliar (fl. 315 c. 2A), por cuanto a su criterio el servicio se encontraba entre aquellos gravados con el tributo, por lo que debía declararse y pagarse la respectiva retención.

No obstante, el artículo 555-2 del mencionado compendio normativo, contempló que es el Registro único Tributario el mecanismo destinado por la Administración para identificar, ubicar y clasificar a los responsables del régimen común y los pertenecientes al régimen simplificado, así como los agentes retenedores y los demás sujetos de obligaciones administradas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, por lo que es a través de tal que se identifica la clase de actividad desarrollada por el contribuyente y así mismo, si tal se encuentra gravada o no con el Impuesto sobre las Ventas.

Por consiguiente, el 20 de diciembre de 2006 el señor Carlos Julio Urrutia Jiménez registró como actividad desarrollada, la identificada con el No 0010 que corresponde a Asalariados<sup>7</sup>, y solo hasta el 26 de abril de 2011, registró como actividad 7412, correspondiente a “Actividades de contabilidad, teneduría de libros y auditoría; asesoramiento en materia de impuestos” (fl. 222 c.2 A) y se clasificó con responsabilidad 12 - Régimen Simplificado, por lo que es fácilmente deducible que para el año 2009 su actividad no se encontraba gravada con el tributo.

---

<sup>7</sup> RESOLUCIÓN 00432 DE 19 DE NOVIEMBRE DE 2008- DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

De este modo se colige, tal como lo aduce la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI, que para el primer bimestre del año 2009 el señor Carlos Julio Urrutia Jiménez no se encontraba inscrito en el Registro Único Tributario como responsable en el impuesto sobre las ventas, no le era atribuible a la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. - CIMI S.A. (Hoy en liquidación) retenerlo y por tanto no era pasible de descuento en su declaración bimestral, lo que daba lugar al rechazo de las sumas declaradas por este concepto, motivo por el cual no se encuentra acreditado el cargo endilgado.

5º. Finalmente, concluye la demandante indicando que no procede la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN por valor de \$261.000, porque no se dan las conductas generadoras para ello.

Aduce la demandante, que para que proceda la sanción por inexactitud es necesario que se omitan ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, o se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y en el presente caso, al tratarse de un rechazo de un impuesto descontable no implica que haya inexactitud siempre que las operaciones sean reales.

Frente a esta manifestación, la demandada indica que la sociedad demandante incluyó compras e impuestos descontables, así como IVA retenido al que no tenía derecho lo que generó que se registraran datos equivocados, los que a su vez generaron un saldo a favor que fue debidamente reintegrado, por lo que si había lugar a la sanción por inexactitud.

De acuerdo a los argumentos en precedencia, se cita el artículo 647 del Estatuto Tributario, cuyo tenor reza:

“ARTICULO 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.  
(...)"

Tal como se ha desarrollado a lo largo de esta providencia, la sociedad demandante incluyó dentro de la declaración bimestral de IVA del primer bimestre del año 2009, adquisición de servicios e inclusión de impuestos descontables no susceptibles de tal calidad, situaciones que ya han sido analizadas por el h. Consejo de Estado en sus providencias, como en la sentencia del 4 de octubre de 2018<sup>8</sup>, en la que concluyó lo que se observa a continuación:

"El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones 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.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

**3.3. La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de costos e impuestos descontables inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas<sup>9</sup>.**

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud".

En consecuencia, había lugar a la sanción por inexactitud impuesta a la

---

<sup>8</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, Bogotá D.C., cuatro (4) de octubre de dos mil dieciocho (2018), Radicación número: 17001-23-33-000-2014-00123-01 (22633)

<sup>9</sup> Esta conducta también se encuentra sancionada en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 647 del Estatuto Tributario.

SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A. - CIMI S.A. (Hoy en liquidación) por la inclusión de la adquisición de servicios gravados e impuestos descontables sin este carácter, dentro de la declaración bimestral del Impuesto Sobre las Ventas, correspondiente al primer bimestre del año 2009, por parte de la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN DE CALI en el requerimiento especial No. 05238201 del 26 de septiembre de 2011 y liquidación oficial de revisión No 052412012000037 del 14 de mayo de 2012, por lo que se procederá a negar las pretensiones de la demanda.

## COSTAS

El Consejo de Estado<sup>10</sup> respecto de la condena en costas que incluye las agencias en derecho en vigencia del CPACA, concluyó que la legislación varió del Código Contencioso Administrativo al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo de un criterio subjetivo a uno objetivo valorativo.

Objetivo, en cuanto prescribe que en toda sentencia se dispondrá sobre la condena en costas, bien sea total o parcial o con abstención, según las reglas del Código General del Proceso; y valorativo, en cuanto se requiere que el juez revise si ellas se causaron y en la medida de su comprobación (como sucede con el pago de gastos ordinarios del proceso y con la actividad profesional realizada dentro del proceso), sin que en esa valoración se incluya la mala fe o temeridad de las partes.

Así mismo, el Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura, prevé que las tarifas máximas de agencias en derecho se establecen en salarios mínimos legales mensuales vigentes o en un porcentaje hasta del 20% relativo al valor de las pretensiones reconocidas o negadas en la sentencia

Conforme a las anteriores reglas, observa el Despacho que el proceso corresponde a uno de primera instancia, en donde se negaron las pretensiones de la demanda en sentencia proferida de manera escrita, la única erogación que se generó fue la de cancelar los gastos ordinarios del proceso, que

---

<sup>10</sup> Sentencia 2012-00144 de junio 8 de 2016, CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN PRIMERA Rad.: 15001-2333-000-2012-00144-01.

corresponden a una carga única y determinada de la parte demandante, en suma de acuerdo a los preceptos que hemos citado, esta agencia judicial se abstendrá de condenar en costas.

En mérito de lo expuesto, el Juzgado Décimo Administrativo del Circuito Judicial de Cali, del Valle del Cauca, Administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

### **FALLA:**

**PRIMERO. NEGAR** las pretensiones de la demanda.

**SEGUNDO.** Sin costas.

**TERCERO.** Ejecutoriada esta providencia, **ARCHÍVESE** el expediente, previas constancias secretariales de rigor.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

**PAOLA ANDREA BEJARANO VERGARA.**

**JUEZ**