



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

**Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D. C., trece (13) de septiembre de dos mil diecisiete (2017)

**RADICACIÓN No. 050012333000201300404 01 (20836)**

**ACTOR: LITO S.A.**

**DEMANDADO: U.A.E. DIAN**

**REFERENCIA: DESCONOCIMIENTO DE SOPORTES DE SERVICIOS E  
IMPUESTOS DESCONTABLES EN EL IVA**

**FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. La sentencia dispuso:

“Primero: Declarar la nulidad parcial de (i) la Liquidación Oficial del impuesto sobre las ventas –revisión- No. 112412011000124 del 27 de julio de 2011, por concepto de IVA período 2008-02 expedida por la División de Liquidación de la DIAN Medellín, y (ii) la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración que confirma No. 112362012000016 del 9 de agosto de 2012 confirmando la liquidación oficial de revisión; en el sentido que se declara la invalidez de la desestimación de las compras e impuestos descontables de las facturas de compras expedidas por CODENSA S.A. E.S.P. y Servimeters S.A. contabilizadas en el período fiscal 2008-03, que se desestimaron por haberse aportado en copia simple.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho SE DECLARA LA FIRMEZA de la declaración privada presentada por la sociedad LITO S.A. correspondiente al impuesto sobre las ventas período 2008-03, en cuanto a las facturas de compras contabilizadas en tal período fiscal, expedidas por CODENSA S.A. E.S.P. y Servimeters S.A. que fueron desconocidas por la DIAN

para soportar impuestos descontables y gastos bajo el argumento de obrar en copia simple.

Tercero: Como quiera que al estimarse como gastos e impuestos descontables los soportados en las facturas señaladas en el numeral anterior, varía la diferencia resultante entre la liquidación privada y la liquidación de revisión como base para establecer el valor de la sanción, SE ORDENA a la Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales a reliquidar la sanción por inexactitud a ser impuesta a la sociedad LITO S.A.

Cuarto: Desestimar las demás pretensiones de la demanda.

Quinto: Sin costas en esta instancia.

Sexto: Una vez ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente”.

### I) ANTECEDENTES

El 11 de julio de 2008, la sociedad LITO S.A. presentó la **declaración de IVA del bimestre 3 del año 2008**, en la que registró un saldo a favor de \$132.607.000.

La Administración modificó la declaración en el sentido de desconocer compras, servicios pagados, impuestos descontables, e imponer sanción por inexactitud, por las siguientes irregularidades:

(i) La existencia de inconsistencias entre las compras declaradas por la sociedad y las reportadas por los proveedores CODENSA S.A. E.S.P. y Servimeters S.A.

(ii) Los servicios declarados se tratan de operaciones simuladas con socios de la sociedad.

Adicionalmente, con fundamento en el proceso de fiscalización seguido contra el contribuyente por el IVA del bimestre 2 de 2008, la DIAN desconoció el “saldo a favor del período fiscal anterior” registrado en la declaración objeto de modificación.

El contribuyente discutió la decisión administrativa, afirmando que la diferencia existente entre los valores declarados y los reportados por los proveedores se generó porque la sociedad registró las compras e impuestos descontables con la fecha de contabilización, y no de la factura, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 496 del Estatuto Tributario. En relación con los servicios prestados por sus socios, presentó como prueba de las operaciones la oferta mercantil.

## II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad LITO S.A., solicitó:

*“1. Que se anulen los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín por medio de los cuales se determinó y modificó a cargo de la sociedad demandante el tributo sobre las ventas (IVA) correspondiente al tercer (3º) bimestre (Mayo-Junio) del año 2008, discriminados como sigue:*

*1.1. Liquidación Oficial de Revisión No. 112412011000124 del 27 de julio de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, que determinó un mayor IVA, respecto del declarado de \$47.606.000 y una sanción por inexactitud de \$74.570.000.*

*1.2. Resolución No. 112362012000016 de fecha 9 de agosto de 2012, proferida por la División de Gestión Jurídica de la misma Dirección y notificada en forma personal el 27 del mismo mes y año, la cual decidió para confirmar, el recurso de reconsideración instaurado contra la liquidación de revisión relacionada en el numeral anterior.*

*2. Que en calidad de restablecimiento del derecho se confirme la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al período 3º de 2008, presentada electrónicamente el 11 de julio de 2008, con el No. 91000056537100 (formulario No. 3007622716380), la cual liquidó un saldo a favor de \$132.607.000 y un valor susceptible de devolución de \$65.941.000, cifra que fue devuelta al responsable mediante la Resolución No. 17221 del 5 de diciembre de 2008”.*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

**Violación de los artículos 83 de la Constitución Política; 30, 107, 485, 496, 617, 618, 647, 683, 745, 746 y 777 del Estatuto Tributario**

### **Rechazo de compras e impuestos descontables**

De conformidad con el artículo 496 del Estatuto Tributario, los impuestos descontables deben declararse en la fecha de contabilización. Así lo hizo la sociedad con los impuestos descontables generados en las compras realizadas a CODENSA y Servimeters, como se constata en el certificado de revisor fiscal.

En cuanto al *proveedor CODENSA*, esa empresa omitió sin razón alguna, reportar a la DIAN la factura No. FC 00030183 del 27 de junio de 2008, contabilizada en el mes de junio, esto es, dentro del bimestre discutido -3 bimestre 2008-.

En relación con *el proveedor Servimeters*, esa empresa no informó a la DIAN la factura No. FC 001-1545 del 30 de abril de 2008, que fue contabilizada por LITO S.A. en el período discutido.

A pesar de que la sociedad aportó las facturas de las compras contabilizadas, la DIAN rechazó como prueba esos documentos porque corresponden a una fotocopia auténtica de una copia simple. Desconociendo que, de conformidad con los artículos 252 y 254 del C.P.C. las copias simples se presumen auténticas, sin necesidad de presentación personal ni autenticación.

En todo caso, en esta oportunidad procesal se allegan las facturas de compra emitidas por esas empresas en fotocopias autenticadas mediante cotejo con el original.

### **Servicios pagados a socios de la empresa e impuestos descontables**

La sociedad LITO S.A. contrató a sus socios Bonilla Peñalosa, Mejía Montoya y Mejía Mora para la prestación de los servicios de “asesoría comercial y gerencial” en el manejo del material de desecho sobre el cual recae su objeto social, como se constata en el documento de aprobación de la oferta mercantil presentada por estos. Lo anterior, porque la sociedad no contaba con personal de nómina para la realización de ese servicio.

Dichos servicios y los impuestos descontables derivados de esas operaciones fueron desconocidos por la DIAN, a pesar que los artículos 845 y 846 del Código de Comercio establecen que la oferta mercantil, una vez aceptada, implica para los oferentes el surgimiento de la obligación y, de que éstos demostraron su calidad de responsables de IVA del régimen común y aportaron las facturas con el lleno de los requisitos legales.

De acuerdo con el artículo 30 del Estatuto Tributario, la ley no prohíbe que la sociedad pueda hacer pagos a los socios por la prestación de servicios. Luego, al

estar permitida la realización de esas operaciones, también deben proceder los beneficios legales que se derivan de las mismas, como el impuesto descontable.

En este caso, el IVA pagado por los servicios prestados por los socios cumple con los requisitos para que pueda llevarse como impuesto descontable, por cuanto se deriva de operaciones que no están prohibidas por la ley, tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y, son proporcionales con los ingresos operacionales de la compañía.

No es procedente que la DIAN exija como prueba de los servicios, los informes o estudios especiales realizados en desarrollo del mismo, porque ese soporte no lo exige la ley, sino únicamente las facturas. En todo caso, el hecho de que en el contrato de oferta mercantil se pactara la obligación de mantener informado al cliente de las gestiones llevadas a cabo, no determina que esa información se remitiera por escrito.

“Tampoco es acorde a la verdad afirmar, como lo hace el funcionario oficial, que la ley ordena a los representantes legales la presentación de informes periódicos o la demostración de su gestión, toda vez que como quedó claro, respecto del rubro discutido, es decir, en lo que hace a la presentación de los servicios contratados, los citados señores no actuaron en calidad de representantes legales ni de socios, sino en virtud de una oferta mercantil que bien hubiera podido provenir de cualquier tercero y que generó un contrato de prestación de servicios y su consecuente realización por parte de los contratados”.

#### **Rechazo del saldo a favor del período anterior**

No es procedente que la DIAN desconozca el saldo a favor arrastrado del período anterior en la suma de \$36.014.000, porque en el proceso de fiscalización del IVA del bimestre 2 del año 2008 se determinó un saldo a favor que cubre el valor arrastrado en la declaración del bimestre 3 de 2008.

#### **Sanción por inexactitud**

No es procedente la sanción por inexactitud, toda vez que las compras, servicios e impuestos descontables declarados son reales y se encuentran debidamente

soportados. En este caso, se presenta una diferencia de criterios en la interpretación de las normas que establecen los soportes de tales conceptos.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

El desconocimiento de las compras e impuestos descontables, se encuentra soportado en las pruebas aportadas por los proveedores de la sociedad. Si bien la sociedad aportó facturas para controvertir tales documentos, las mismas no pueden tenerse como prueba en tanto no está probada su contabilización en el libro diario o libro auxiliar con terceros.

No deben tenerse en cuenta los documentos anexados a la demanda, como el libro auxiliar con terceros, porque no fueron presentados a la Administración en la oportunidad legal.

En relación con el desconocimiento de los servicios prestados por socios que conforman la junta directiva de LITO S.A. y los impuestos descontables derivados de esas operaciones, la Administración solicitó a la sociedad las pruebas que soportaran la realidad de la prestación del servicio, como los informes o estudios realizados en desarrollo del mismo, pero el contribuyente solo allegó facturas y la oferta mercantil.

“A partir de los hechos y por la naturaleza de los servicios descritos en la facturas, que dicho sea no hacen relación con las funciones propias de la representación legal, por ello se le solicita a la sociedad además de la prueba del contrato, aportar pruebas de la prestación del servicio por parte de los señores citados”.

Es procedente el rechazo del arrastre del saldo a favor del período anterior toda vez que la declaración de IVA del bimestre 2 del año 2008, fue modificada oficialmente por la Administración.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, porque en este caso no se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento de la normativa aplicable.

#### **IV) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante providencia del 15 de noviembre de 2013, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Las facturas de compra expedidas por CODENSA S.A. y Servimeters aportadas en copia simple, son susceptibles de valoración probatoria en virtud del principio de buena fe.

Esos documentos demuestran la existencia de las compras contabilizadas por el contribuyente en el bimestre 3 de 2008. Además, conforme con el artículo 496 del Estatuto Tributario, las mismas podían declararse en la fecha de su registro contable.

Dado que en la vía gubernativa, la DIAN no controvertió la contabilización de las facturas, sino el hecho de que fueran presentadas en copia simple, no es procedente que en sede jurisdiccional, ésta sostenga que tales documentos debieron acompañarse con los libros contables.

En cuanto a los servicios desconocidos por los actos demandados, si bien las facturas de los mismos están respaldadas en el contrato de oferta mercantil, ante el requerimiento de la DIAN de demostrar las gestiones del negocio jurídico, la sociedad debió allegar otro medio de prueba que constatará la existencia de la asesoría técnica realizadas por sus socios.

Es procedente el desconocimiento del saldo a favor del período anterior, toda vez que el contribuyente no allegó como prueba de la existencia del saldo a favor del IVA bimestre 2 del 2008, la actuación administrativa que modificó dicho tributo.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud en cuanto a las glosas que no fueron desvirtuadas por el contribuyente.

## V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La Sala pone de presente que mediante auto del 21 de enero de 2014, el Tribunal rechazó por extemporáneo el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada<sup>1</sup>. Ese acto no fue objeto de recurso por parte de la DIAN.

Por su parte, **la parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, dentro de la oportunidad legal**, con fundamento en lo siguiente:

El servicio de asesoría prestado por los socios a la sociedad, se encuentra soportado en el contrato de oferta mercantil, en las facturas y, en el hecho de que aquéllos pertenecen al régimen común de IVA y no reciben ningún tipo de remuneración por los servicios que regularmente prestan en calidad de representantes legales de la sociedad.

En la oferta mercantil se describió la asesoría técnica y comercial que debían prestar los socios; aspectos que al ser aceptados por la sociedad, implicó para los oferentes el surgimiento de una obligación contractual.

No obstante lo anterior, la DIAN y el Tribunal desestimaron el valor probatorio de las facturas, bajo el argumento de que debían estar respaldadas en documentos de gestión de los servicios, cuando esta última prueba no la exige la ley como soporte de esas operaciones ni de los impuestos descontables.

La tarifa probatoria de los servicios contemplada en el Estatuto Tributario, y ratificada por el precedente jurisprudencial del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional<sup>2</sup>, lo constituyen las facturas que cumplan los requisitos de ley, como las aportadas por la sociedad.

---

<sup>1</sup> Fls 283. En esa providencia se dijo que dado que la DIAN fue notificada por correo electrónico el 21 de noviembre de 2013 (fl 235-236), desde esa entidad contaba con diez días para interponer el recurso de apelación, plazo que venció el 5 de diciembre de 2013. Por tanto, el recurso de apelación presentado el 6 de diciembre de 2013, se hizo por fuera de la oportunidad legal.

<sup>2</sup> Consejo de Estado: expedientes Nos. 16791, 14342, 16739, 18106, 17215, 17739, 16516, 16791 y 16502. Corte Constitucional: C-733 de 2003,

Adicionalmente, no existe ningún impedimento legal sobre las sociedades para contratar los servicios de sus representantes legales.

El hecho de que los socios no hubieren informado por escrito las gestiones que realizaron en la prestación del servicio, no implica que no se informara a la sociedad de lo actuado y, en todo caso, esa circunstancia no puede trasladarse al contribuyente que actuó de buena fe.

Adicionalmente, no hay lugar a solicitar como prueba los informes de las gestiones, porque el servicio prestado se trató de una asesoría técnica y comercial que, por tanto, no podía ser medible, sino que “se relaciona en implementar en la empresa conductas o parámetros a seguir para lograr las metas propuestas en el negocio, de donde mal se pueden exigir informes o actas de entregas parciales o algo similar”.

En relación con el rechazo del saldo a favor del período anterior, el acto administrativo que prueba la existencia de esos saldos no se presentó dentro del término probatorio del artículo 212 del CPACA, porque fue notificado a la sociedad con posterioridad a esa oportunidad.

La existencia de un saldo a favor superior al imputado en el 3 bimestre de 2008, es un hecho incontrovertible toda vez que consta en la Resolución No. 900.071 que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto con el acto que modificó la declaración de IVA del bimestre 2 de 2008.

Debe levantarse la sanción por inexactitud impuesta sobre los servicios declarados, porque en este caso se presenta una diferencia de criterios sobre las normas que establecen la tarifa probatoria de los servicios.

## **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** no presentó alegatos de conclusión.

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

**El Ministerio Público** no rindió concepto.

## **VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que declaró la nulidad parcial de los actos que modificaron el impuesto sobre las ventas a cargo de la sociedad LITO S.A. por el período 3º del 2008.

### **1. Problema jurídico**

1.1. En este caso, corresponde a la Sala analizar los motivos de inconformidad que presentó el apelante único contra la sentencia de primera instancia y, que se concretan en la procedencia de: (i) los servicios e impuestos descontables declarados por esas operaciones, (ii) el saldo a favor del período anterior y, (iii) la sanción por inexactitud.

Lo anterior, porque la demandada no apeló dentro del término legal la decisión del Tribunal que le era desfavorable, concerniente a la aceptación de las compras y los respectivos impuestos descontables declarados por el contribuyente. Lo que lleva a que en esta oportunidad se excluya del problema jurídico esa glosa, y se confirme la sentencia de primera instancia en dicho aspecto.

### **2. Procedencia de los servicios e impuestos descontables derivados de operaciones con socios**

2.1. El demandante sostiene que son procedentes los servicios de “asesoría técnica y gerencial” prestados por sus socios por valor de \$58.240.000 y sus correspondientes impuestos descontables por \$9.318.400, por cuanto se encuentran soportados en las facturas y en el contrato de oferta mercantil de esas operaciones.

Discutió que no es procedente que la DIAN le exija como soportes de los servicios, los informes de gestión de los contratistas, porque la ley dispuso como tarifa probatoria de esas operaciones la factura de compra venta.

Sin embargo, para la Administración las pruebas aportadas por el contribuyente no llevan al convencimiento de la existencia de los servicios de asesoría comercial y técnica prestada por sus socios, porque si bien cumplen con los requisitos formales, no existe relación entre la representación legal que ostentan los socios y la naturaleza de los servicios facturados por los mismos. Esa situación llevó a que se requiriera a la sociedad la comprobación de la realidad de esas operaciones, pero ésta no presentó ninguna prueba de la prestación efectiva de los servicios.

2.2. En relación con los servicios e impuestos descontables, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que para su procedencia se requiere de facturas o documento equivalente con el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 617<sup>3</sup> y, 618<sup>4</sup> del Estatuto Tributario.

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 idónea para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto a las ventas.

2.2.1. Lo anterior, sin embargo, 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 Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la Administración.

Por tal razón, aun cuando se pretendan acreditar las transacciones con facturas o documentos equivalentes, si en ejercicio del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, **la DIAN requiere al contribuyente la comprobación de la**

---

<sup>3</sup> En el caso de las facturas, los requisitos de los literales: *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 pagado, 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 y, g) Valor total de la operación.*

En el caso de los documentos equivalentes, los requisitos de los literales: *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 pagado, 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 y, g) Valor total de la operación.*

<sup>4</sup>Los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

**realidad de esas operaciones, sin que la misma sea soportada, o aquella recauda pruebas que logran probar su inexistencia, los costos e IVA descontable pueden ser rechazados.**

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias<sup>5</sup>.

2.3. En el caso concreto, la sociedad LITO S.A. declaró por el impuesto a la ventas del bimestre 3 del año 2008, servicios e impuestos descontables derivados de operaciones con sus socios Carlos Mario Bonilla Peñaloza, Carlos Alberto Mejía Montoya y Carlos Alberto Mejía Mora<sup>6</sup>, miembros de la junta directiva de la sociedad<sup>7</sup>.

<b>Socio</b>	<b>Valor Servicio</b>	<b>Valor Impuesto descontable</b>
Carlos Mario Bonilla Peñaloza	\$24.120.000	\$3.859.200
Carlos Alberto Mejía Montoya	\$24.120.000	\$3.859.200
Carlos Alberto Mejía Mora	\$10.000.000	\$1.600.000
<b>Total</b>	<b>\$58.240.000</b>	<b>\$9.318.400</b>

2.3.1. Mediante requerimientos ordinarios Nos. 112382010000431, 112382010000433 y 112382010000434 del 2 de agosto de 2010<sup>8</sup>, la Administración solicitó a los socios que informaran sobre el servicio prestado a la sociedad en el bimestre 3 del año 2008.

2.3.2. En respuesta de ese requerimiento, los socios **Carlos Mario Bonilla Peñaloza y Carlos Alberto Mejía Montoya** aportaron facturas, recibos de caja,

---

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> Fls 23-25 c.a.

<sup>7</sup> Certificado de existencia y representación legal de la sociedad. Fl 505 y vuelto c.a.

<sup>8</sup> Fls 161, 167 y 169 c.a.

auxiliares de contabilidad, fotocopia extractos bancarios, certificados de registro mercantil y de libros de contabilidad<sup>9</sup>.

**Las facturas de venta** allegadas fueron expedidas por concepto de “**honorarios por servicios en la bodega Bolívar**” y “**servicios comerciales LITO**”.

Los *recibos de caja* indican abonos a algunas de las facturas; *los auxiliares de contabilidad* registran la causación de ingresos por concepto de las citadas facturas; y los *extractos bancarios* reportan consignaciones, pero en estos documentos no se puede verificar el concepto y procedencia de los ingresos. Además, se anexó un documento sin firma, que informa el medio de pago de las facturas –cheques, efectivo, capitalizaciones-<sup>10</sup>.

2.3.3. Por su parte, el socio **Carlos Alberto Mejía Mora** allegó las **facturas de venta por concepto de “servicios prestados en las sedes” y “asesoría comercial en las bodegas Lito Medellín – Cali – Bogotá**”. También adjuntó la declaración de IVA del bimestre 3 de 2008<sup>11</sup>.

2.3.4. Por su parte, la sociedad aportó los **contratos de oferta mercantil**, con sus respectivos escritos de aceptación<sup>12</sup>, relativos a los socios **Carlos Mario Bonilla Peñaloza** y **Carlos Alberto Mejía Montoya** en los que se informa<sup>13</sup>:

“2. Objeto de la oferta: El oferente se compromete, de ser aceptada la presente oferta, a **prestar asesoría gerencial, respecto de la representación legal de la compañía.**

[...]

3. Obligaciones del oferente: [...] c) **Mantener informado al CLIENTE, de todas y cada una de las gestiones que lleve a cabo.**

[...]

6. **Valor: Será de DOS MILLONES DE PESOS (\$2.000.000).** Este valor se incrementará en forma anual de acuerdo a convenio entre las partes”.

---

<sup>9</sup> Carlos Mario Bonilla Peñaloza: Fls 385-398 c.a. y Carlos Alberto Mejía Montoya: Fls 417 vuelto - 429 c.a.

<sup>10</sup> Cfr. pie de página 9.

<sup>11</sup> Fls 542 vuelto- 548 vuelto c.a.

<sup>12</sup> El escrito de aceptación es de fecha 1 de enero de 2007 y la oferta mercantil aceptada se pactó por el término de dos años.

<sup>13</sup> Fls 521 - 529 vuelto c.a.

Al respecto, la Sala advierte que, **la sociedad no aportó el contrato de oferta mercantil respecto del socio Carlos Alberto Mejía Mora.**

2.3.5. En el acta general de la investigación se dejó constancia de que la DIAN requirió a la sociedad la comprobación de la realidad de las operaciones<sup>14</sup>:

**“[S]e le requirió a la empresa que enseñara los informes presentados por los asesores, donde se diera cuenta de manera formal y positiva de la aplicación efectiva y del desarrollo real de dicho servicio, del avance o culminación de los aportes efectuados y del valor agregado que representa para la empresa, a lo que se respondió que los únicos soportes con que cuenta son las facturas, la oferta mercantil y su aceptación, que no tienen en su poder ningún otro informe del avance o desarrollo de las asesorías facturadas, que los asesores no presentaban informes por escrito”.**

2.3.6. Posteriormente, en la demanda, la sociedad **allegó otra oferta mercantil** del socio **Carlos Mario Bonilla Peñaloza, con un objeto diferente al que presentó en la vía gubernativa**, consistente en la prestación de “los servicios técnicos comerciales respecto al seguimiento, revisión y verificación de inventarios de la compañía a nivel nacional, fee respecto a la compra y venta de materiales, y cualquier otro servicio que la compañía sugiera para el control y manejo de materiales”, por valor de \$10.000.000<sup>15</sup>.

Ese documento tiene fecha de expedición del 26 de diciembre de 2006, y un término de duración de dos años.

A la demanda también se allegaron las declaraciones de renta del 2008, de IVA bimestre 3 del año 2008 y, las resoluciones de autorización de numeración de facturas, relativas a los socios Carlos Mario Bonilla Peñaloza y Carlos Alberto Mejía Montoya<sup>16</sup>. Adicionalmente, la sociedad aportó certificado de revisor fiscal en el que se informa que los servicios declarados se encuentran registrados en la contabilidad<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> FI 583 c.a.

<sup>15</sup> Fls 104-106 c.p.

<sup>16</sup> Fls 110-117 c.p.

<sup>17</sup> FI 127-128 c.p.

2.4. Para la Sala, los anteriores documentos no prueban la realidad de los servicios e impuestos descontables discutidos, por las razones que pasan a explicarse:

*2.4.1. Los recibos de caja, los auxiliares de contabilidad, los extractos bancarios, las declaraciones tributarias y, el documento que informa el medio de pago de las facturas, no prueban la existencia del servicio prestado.*

Aunque los socios Carlos Mario Bonilla Peñaloza y Carlos Alberto Mejía Montoya sostienen que prestaron servicios a LITO S.A. y, lo soportan con documentos que registran el pago de las facturas expedidas por esas operaciones, tales como los recibos de caja, los auxiliares de contabilidad y el documento que informa los medios de pago, no se puede constatar que esas sumas sean las mismas consignadas en sus extractos bancarios y declaraciones tributarias. Todo, porque en estos últimos documentos no es posible verificar la procedencia de los dineros.

Por su parte, en relación con el socio Carlos Alberto Mejía Mora solo se soportó la realidad del servicio facturado con la declaración de IVA, y ese documento, por sí mismo, no establece que dentro de los ingresos e IVA declarados se incluyan los de las facturas discutidas y, que ese servicio haya sido efectivamente prestado.

De tal manera que, en este caso no se puede constatar la existencia del servicio registrado en las facturas de los socios, ni que los pagos contabilizados por los mismos se hubieren realizado por esas operaciones.

*2.4.2. Existen inconsistencias entre los servicios registrados en las facturas de servicios y los pactados en los contratos de oferta mercantil.*

LITO S.A. aportó como prueba de los servicios, las facturas y el contrato de oferta mercantil expedido por sus socios, miembros de la junta directiva de la sociedad. Sin embargo, **en esos documentos no se plasma la misma descripción del servicio.**

Las facturas de venta presentadas como soporte de los servicios e impuestos descontables declarados fueron expedidas por concepto de “honorarios por servicios en la bodega Bolívar”, “servicios comerciales LITO”, “Servicios prestados en las sedes” y asesoría comercial en las bodegas LITO Medellín- Cali – Bogotá”.

Pero las ofertas mercantiles presentadas por LITO S.A. en la vía gubernativa, como soporte de las operaciones con los socios Carlos Mario Bonilla Peñaloza y Carlos Alberto Mejía Montoya, tienen por objeto **“prestar asesoría gerencial, respecto de la representación legal de la compañía”**. No obstante lo anterior, el actor allegó en la demanda, otra oferta mercantil del señor Carlos Mario Bonilla Peñaloza, sobre un **servicio técnico comercial del manejo de los inventarios de la sociedad**. Además, se pone nuevamente de presente que no se aportó el contrato de oferta mercantil del socio Carlos Alberto Mejía Mora.

Toda vez que las facturas no se refieren al mismo servicio ofertado y, que en el expediente no está demostrado que ambos –servicios- hagan parte de una sola operación, debe desconocerse como prueba de la realidad de las operaciones a los contratos de oferta mercantil.

Y, ello es así porque en las facturas y en el contrato de oferta mercantil no se constata las actividades que comprendían cada servicio, ni esa situación fue probada por el contribuyente con otros documentos. Como tampoco se demostró que los servicios facturados –servicios prestados en sedes y bodegas, y de asesoría comercial- tengan relación con la representación legal de la compañía.

Súmese a ello, **la presentación de dos contratos de oferta mercantil sobre el mismo socio**, uno respecto de la “asesoría gerencial en la representación de la sociedad”, y otro por concepto de un “servicio técnico y comercial”, **lo que da a entender que para la sociedad, esos servicios son independientes**.

No obstante lo dicho, llama la atención de la Sala que el contribuyente hubiere allegado un contrato de oferta mercantil diferente al presentado en la vía gubernativa. Máxime cuando el citado documento fue suscrito en el año 2006 y, por tanto, bien podía allegarlo en dicha sede, pero solo lo aportó en la demanda sin explicación alguna.

2.4.3. Además de las irregularidades encontradas en los anteriores documentos, se advierte que *el contribuyente no presentó prueba de la prestación efectiva del servicio, a pesar de haber sido controvertida la realidad de las operaciones por la DIAN.*

Si bien LITO S.A. allegó como soporte del servicio y el IVA descontable declarado, ciertas facturas, registros de pago, declaraciones de renta e IVA y, resoluciones de

numeración de facturas, ante el cuestionamiento que realizó la DIAN sobre la realidad de las facturas de servicios, la carga de la prueba se trasladó al contribuyente quien estaba obligado a demostrar la existencia de esas operaciones.

Más todavía, cuando en los citados contratos de oferta mercantil, el contratista se obligó a entregar informes de su gestión a la sociedad y, en todo caso, la supuesta actividad desarrollada por los socios en las sedes y por asesoría comercial – conceptos, directrices, políticas- debió reflejarse en la actividad económica de la sociedad y, por tanto, pudo probarse con los medios autorizados en la ley.

Situación que no se puede verificar en el certificado del revisor fiscal aportado en la demanda, pues ese documento da cuenta de la contabilización de las operaciones, pero no de su realidad, que fue el hecho con fundamento en el cual la Administración desconoce las facturas y el registro contable de las mismas.

A pesar de lo expuesto, ni en la sede administrativa ni judicial, LITO S.A. aportó una prueba en la que se constatará la prestación del servicio en las sedes y la asesoría comercial facturada por sus socios.

2.5. Así las cosas, para la Sala es indudable que las anteriores irregularidades le restan credibilidad a las facturas de servicios aportados por el contribuyente como soporte de los costos e impuestos descontables.

En consecuencia, no procede el cargo para el apelante.

### **3. Desconocimiento del saldo a favor del período anterior**

3.1. Según el demandante, es procedente el saldo a favor arrastrado del período anterior, porque aunque los actos de determinación del IVA bimestre 2 de 2008 se encuentran en discusión ante la jurisdicción, lo cierto es que el saldo a favor fijado en los mismos cubre la imputación rechazada por la DIAN en la suma de \$36.014.000.

**3.2. La Sala advierte que la jurisdicción contenciosa administrativa declaró la nulidad parcial de los actos que modificaron el impuesto sobre las ventas del**

**período 2 de año 2008.** En esa providencia se aceptaron compras e impuestos descontables derivados de operaciones realizadas con AEROMEDELLÍN L'ALIANXA S.A. por valor de \$3.518.961, **lo que generó que el saldo a favor determinado oficialmente en la suma de \$95.167.000, se modificara a la suma de \$95.498.000<sup>18</sup>.**

Pero a diferencia de lo señalado por el demandante, el saldo a favor fijado por el Tribunal no puede utilizarse en su totalidad para cubrir la suma de \$36.014.000 imputada por el contribuyente en el período 3 del año 2008, **sino únicamente el valor de \$28.021.000**, porque parte del saldo a favor del período 2 del año 2008 ya había sido objeto de devolución en la suma de \$67.477.000. Veamos:

3.2.1. En el expediente obran las resoluciones que resolvieron el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y la resolución sanción por devolución improcedente, respectivamente<sup>19</sup>. Actos que, aunque el demandante los presentó por fuera de la oportunidad legal<sup>20</sup>, su valoración como prueba no vulnera el derecho de defensa de la contraparte –DIAN-, toda vez que son actuaciones de las que la demandada tiene pleno conocimiento por ser la entidad que las expidió.

En esos actos, consta que LITO S.A. declaró el impuesto sobre las ventas del bimestre 2 del año 2008, **registrando un saldo a favor de \$123.700.000.** De esa suma, la sociedad solicitó en devolución la suma de \$87.756.000 y, **arrastró al período siguiente -3 del año 2008- el valor de \$36.014.000. El saldo a favor solicitado en devolución por valor de \$87.756.000 fue entregado al contribuyente mediante Resolución No. 17098 de 2008.**

Luego, la Administración modificó oficialmente esa declaración, en el sentido de determinar el saldo a favor en la suma de \$95.167.000, de los cuales señaló que **eran susceptibles de devolución el valor de \$67.477.000<sup>21</sup>.**

En tal sentido, aunque el Tribunal modificó parcialmente los actos de determinación del IVA del bimestre 2 del año 2008, para establecer un saldo a favor de **\$95.498.000**, la totalidad de ese valor no puede ser objeto de arrastre en el período

---

<sup>18</sup> Expediente No. 050013333029201300005 01. Demandante: LITO S.A. Demandado: DIAN, M.P. Yolanda Obando Montes. Esa providencia revocó la sentencia del juzgado administrativo, para en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos demandados.

<sup>19</sup> Fls 209-217 y 271-282 c.p.

<sup>20</sup> En los alegatos de conclusión de primera instancia y en el recurso de apelación.

<sup>21</sup> En ese acto se precisa que de las sumas devueltas por valor de \$87.756.000, solo era susceptibles de devolución 67.477.000. Decisión que, dio lugar a la imposición de la sanción por devolución improcedente, sobre las sumas indebidamente solicitadas por el contribuyente.

siguiente, toda vez que parte de esa suma fue devuelta al contribuyente - \$67.477.000-.

3.2.2. Es por eso que el valor que podía arrastrar el contribuyente al período siguiente -3º del año 2008- era la suma de **\$28.021.000**, esto es, el valor restante del total saldo a favor que no era susceptible de devolución.

3.3. En consecuencia, **en el presente proceso -IVA bimestre 3 de 2008- solo puede aceptarse como “saldo a favor del período fiscal anterior” la suma de \$28.021.000.**

#### **4. Sanción por inexactitud**

4.1. Se encuentra demostrado que el contribuyente declaró servicios e impuestos descontables inexistentes, debe mantenerse la sanción por inexactitud respecto de esa glosa.

Adicionalmente, se encuentra que en este caso no se 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, y en tanto la Administración demostró que las cifras declaradas por el contribuyente no eran reales.

4.2. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>22</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario<sup>23</sup>, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016,

---

<sup>22</sup> Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

<sup>23</sup> **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

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

la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

4.3. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

5. En segunda instancia, la Sala no condenará en costas a la parte demandante vencida en el proceso, porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones que incurrió la demandada por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA –num.8-.

6. Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, para precisar el restablecimiento del derecho del demandante, en el sentido de que el impuesto sobre las ventas del período 3 del año 2008 a cargo de LITO S.A. corresponde al liquidado en esta providencia. Adicionalmente, se ordenará no condenar en costas en segunda instancia.

7. En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de IVA bimestre 3 del año 2008, en el sentido de modificar el tributo con la glosa aceptada por el Tribunal, y recalcular la sanción por inexactitud en la suma de \$45.332.000 y establecer el saldo a favor en la suma de \$69.964.000.

<b>IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - BIMESTRE 3 DE 2008</b>			
<b>CONCEPTO</b>	<b>LIQ PRIVADA</b>	<b>L.O.R.</b>	<b>C de E</b>
Ingresos brutos por exportaciones	631.970.000	631.970.000	631.970.000
Ingresos brutos por operaciones excluidas	59.284.000	59.284.000	59.284.000
Ingresos brutos por operaciones no gravadas	1.870.000	1.870.000	1.870.000
Ingresos brutos por operaciones gravadas	638.918.000	638.918.000	638.918.000
Total ingresos brutos recibidos en el período	1.332.042.000	1.332.042.000	1.332.042.000
Menos: Devoluciones, Operac anuladas, resc y resueltas	3.211.000	3.211.000	3.211.000
Total ingresos netos recibidos durante el período	1.328.831.000	1.328.831.000	1.328.831.000

Compras y servicios gravados	1.594.031.000	1.527.828.000	1.535.791.000
Compras no gravadas	14.518.000	14.518.000	14.518.000
Total compras e importaciones brutas	1.608.549.000	1.542.346.000	1.550.309.000
Total compras netas realizadas durante el período	1.608.549.000	1.542.346.000	1.550.309.000
Impuesto generado a la tarifa del 10%	3.322.000	3.322.000	3.322.000
Impuesto generado a la tarifa del 20%	96.911.000	96.911.000	96.911.000
Total impuesto a cargo	100.233.000	100.233.000	100.233.000
Impuesto descontable por operaciones gravadas	194.493.000	183.901.000	185.175.000
Impuesto descontable operaciones régimen simplificado	1.819.000	1.819.000	1.819.000
IVA resultante devoluciones en ventas, anulad, rescindid	514.000	514.000	514.000
Total impuestos descontables	196.826.000	186.234.000	187.508.000
Saldo a favor del período fiscal	96.593.000	86.001.000	87.275.000
Saldo a favor del período anterior	36.014.000	0	28.021.000
Sanciones		74.570.000	45.332.000
O total saldo a favor	132.607.000	11.431.000	69.964.000
Total saldo susceptible de ser solicitado en devolución	65.941.000		

CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD		
Saldo a favor declarado	132.607.000	
Saldo a favor determinado	87.275.000	
Base de la sanción por inexactitud		45.332.000
Tarifa (L. 1819/16 art. 28- E.T. art. 648): 100%		100%
Sanción por inexactitud		45.332.000

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,

### FALLA

**PRIMERO. MODIFÍCASE** la sentencia apelada, la cual quedará así:

“1. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412011000124 del 27 de julio de 2011 y, de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 112362012000016 del 9 de agosto de 2012, proferidas por la

Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, mediante las cuales se determinó el impuesto sobre las ventas a cargo de LITO S.A. por el período 3 del año 2008.

2. A título de restablecimiento del derecho, se ordena que el impuesto sobre las ventas a cargo de LITO S.A. por el período 3 de 2008, corresponde al liquidado en la parte motiva de esta providencia.

3. No se condena en costas a las partes, en ninguna de las instancias procesales.

4. Una vez ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente”

**SEGUNDO: RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, de conformidad con el poder que obra en el folio 319 del expediente.

**RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la parte demandante al doctor Germán Antonio López López, de conformidad con el escrito de sustitución que obra en el folio 340 del expediente.

Cópiese, notifíquese, cúmplase y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Presidente**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

