

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C, doce (12) de febrero de dos mil diez (2010)

Ref.: 250002327000200600151 01
Nº Interno 16696
EQUANT COLOMBIA S. A. contra LA DIAN
FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 3 de mayo de 2007, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó la nulidad de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de IVA del cuarto bimestre del 2002, presentada por EQUANT COLOMBIA S. A. y negó la condena en costas por no estar probadas.

ANTECEDENTES

El 12 de septiembre de 2002 EQUANT COLOMBIA S. A. presentó la declaración de IVA por el cuarto bimestre del 2002, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.345.069.000 (fl. 46, c. ppal).

El 9 de abril de 2003 presentó declaración de renta del 2002, en la que se acogió al beneficio de auditoría (fl. 49 c. ppal).

El 2 de marzo de 2004 la DIAN notificó a la sociedad el emplazamiento para corregir la declaración de IVA, en cuanto tomó como descontable el valor de retenciones en la fuente por servicios de proveedores del exterior.

Previo requerimiento especial notificado el 11 de febrero de 2005, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000067 de 19 de agosto del mismo año, en la que rechazó impuestos descontables por retenciones por servicios (\$245.338.000), impuso sanción por inexactitud por \$392.541.000 y disminuyó el saldo a favor declarado a \$707.190.000. Esta decisión no se recurrió en reconsideración sino que se demandó directamente, conforme al artículo 720 [par] del Estatuto Tributario.

LA DEMANDA

EQUANT COLOMBIA S. A. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000067 de 19 de agosto de 2005. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declare en firme su declaración de IVA del cuarto bimestre de 2002, y, subsidiariamente, que se revoque la sanción por inexactitud. Igualmente, pidió que se condene en costas a la entidad demandada.

Como normas vulneradas invocó los artículos 84 de la Constitución Política; 483, 485, 488, 647, 705-1 y 771-2 del Estatuto Tributario; 824 del Código de Comercio; 1500 del Código Civil; 187 del Código de

Procedimiento Civil; 12 del Decreto 1165 de 1996 y 2 del Decreto 3050 de 1997. El concepto de violación lo desarrolló así:

El requerimiento especial fue notificado extemporáneamente el 11 de febrero de 2005, es decir, después de que quedó en firme la declaración de renta de 2002 (9 de abril de 2004), que gozaba del beneficio de auditoría del artículo 689-1 del E. T. Lo anterior, porque la firmeza de la declaración de IVA también se produjo doce meses después de que se presentó la declaración de renta.

La DIAN rechazó sin fundamento legal el descuento de IVA retenido por EQUANT por los servicios que prestan las sociedades extranjeras.

En efecto, en el cuarto bimestre de 2002 el IVA sólo debía discriminarse cuando lo exigía el adquirente de bienes y servicios al proveedor del exterior que debía tener la posibilidad de expedir la factura conforme a la ley colombiana.

Si bien de acuerdo con el Decreto 1165 de 1996, para efectos del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, el valor del IVA generado se debe discriminar en el contrato, este no es requisito *"ad substantiam actus"* de la existencia, validez y eficacia jurídica de las relaciones de servicios que contrató la actora con dichos proveedores.

Según el Decreto 3050 de 1997 los contratos escritos son documentos equivalentes a la factura y para que proceda el IVA descontable se debe practicar la retención en la fuente; no obstante, tal precepto sólo se aplica cuando en efecto existe contrato.

El derecho al descuento del IVA no puede desconocerse por formalismos desproporcionados, como la exigencia de contratos escritos en los que se discrimine el IVA descontable, a pesar de que existen facturas que demuestran la operación económica y la realidad del impuesto descontable que origina.

Además, debe tenerse en cuenta que la actora pagó el IVA descontable al Estado, a través del mecanismo de retención en la fuente, como se advierte en las declaraciones mensuales de retención en la fuente de julio y agosto de 2002.

La Administración interpretó erróneamente el soporte probatorio del descuento, porque no apreció las facturas que aportó la actora para demostrar las transacciones que originaron el impuesto a las ventas en la prestación de servicios por parte de proveedores no domiciliados en el país, su retención, pago y posterior descuento.

No procede la sanción por inexactitud porque el rechazo del impuesto descontable, retenido a los mencionados proveedores, obedeció a una cuestión estrictamente formal que no proviene de datos falsos, erróneos, incompletos o desfigurados incluidos en la declaración. Además, la demandante obró de buena fe al solicitar el IVA descontable y no realizó maniobras fraudulentas para disminuir el impuesto a pagar.

La Administración debe ser condenada en costas como parte vencida en el proceso, toda vez que sancionó a la actora con la pérdida del derecho a solicitar impuestos descontables por una conducta no prevista como infracción legal, y con el desconocimiento de un hecho económico debidamente probado, que es la generación de IVA por operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN propuso la excepción de inepta demanda respecto de la notificación extemporánea del requerimiento especial, pues no se invocó en la respuesta al mismo, de modo que en ese aspecto la actora no agotó la vía gubernativa.

No obstante, la notificación del requerimiento fue oportuna, puesto que con la notificación del emplazamiento para corregir se perdió el beneficio de auditoría respecto de la declaración de renta de 2002. En consecuencia, deben tenerse en cuenta los términos ordinarios de revisión conforme al artículo 8 del Decreto 406 de 2001.

Y, como en la declaración de renta se liquidó un saldo a favor cuya devolución se solicitó el 17 de junio de 2003, esta quedó en firme dos años después de la presentación de dicha solicitud, conforme a los artículos 714, 705 y 705-1 del E. T.

Frente al rechazo de los impuestos descontables precisó que para la procedencia de estos, la ley tributaria exige que exista factura o documento equivalente. Para el caso de extranjeros no domiciliados, se requiere que la discriminación del IVA conste en un contrato o prueba que cumpla los requisitos fijados por el Gobierno Nacional y que se haya practicado la retención en la fuente.

En este caso, la actora, tanto en la vía gubernativa como en la jurisdiccional, allegó facturas expedidas en el exterior. No obstante, en dichos documentos no consta el IVA generado, por lo que no probó el derecho alegado.

La sanción por inexactitud es viable porque la inexistencia del contrato que contenía la discriminación del IVA, condujo a que la actora utilizara factores equivocados para la determinación del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2002, de los cuales se derivó un menor impuesto a pagar.

La actora, como contribuyente obligada a llevar contabilidad, debió conservar todos los comprobantes internos y externos que dieron origen a sus respectivos registros contables, y que permitían acreditar costos y deducciones.

La condena en costas es improcedente en virtud del principio de igualdad, porque generalmente no se causan cuando se falla a favor de los demandantes. El acto acusado se expidió con fundamento en los hechos y normas legales preexistentes, y la Administración no actuó con temeridad, dolo, ni mala fe.

LA SENTENCIA DEL A QUO

El Tribunal consideró no probada la excepción de inepta demanda, porque el demandante puede esgrimir ante la jurisdicción nuevos y mejores argumentos que refuercen su defensa, ya que los motivos de nulidad no necesariamente deben proponerse en la etapa de recursos gubernativos.

Además, negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

En relación con la notificación del requerimiento especial precisó que los términos para llevar a cabo tal diligencia y para que queden en firme las declaraciones de IVA, son los mismos que corresponden a la

declaración de renta respecto del período que coincide con el respectivo año gravable (artículo 705 del Estatuto Tributario).

El emplazamiento para corregir que se expide dentro del término de firmeza del artículo 689-1 del E. T., respecto de las declaraciones de IVA, sólo afecta el término de firmeza de esas declaraciones, y hace que éstas pasen a regirse por las normas generales de los artículos 705, 705-1, 706 y 714 del Estatuto Tributario.

La declaración de IVA del cuarto bimestre de 2004 sujetó su firmeza a la declaración de renta del mismo año, la cual quedó en firme el 9 de abril de 2005, de acuerdo con el artículo 705 del E. T., porque respecto de ella no operó el beneficio de auditoría, dado que se notificó el emplazamiento para corregir antes del plazo prescrito en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario. De acuerdo con ello, la notificación del requerimiento especial el 11 de febrero de 2005 fue oportuna.

Sobre los descuentos de IVA indicó que la ausencia de facturas con los requisitos de ley no es causal para rechazar el IVA descontable en prestación de servicios por proveedores extranjeros, pues a éstos no se les puede obligar a cumplir con las exigencias de la legislación nacional. No obstante, cuando no existe la obligación de facturar, el documento equivalente a la factura, debe cumplir los requisitos mínimos que establece el gobierno nacional.

En este caso, procede el rechazo del descuento de IVA porque las facturas que la actora aportó no reunían los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional. Así mismo, tampoco se aportó el contrato escrito que conforme al artículo 12 del Decreto 1165 de 1996 es documento suficiente para probar la relación existente entre la actora y el proveedor extranjero.

La sanción por inexactitud debe imponerse dado que la contribuyente declaró descuentos inexistentes, equivocados, incompletos y desfigurados, de los cuales se derivó un menor impuesto a pagar.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló. Al efecto, reiteró los argumentos de la demanda y resaltó:

El término de firmeza para las declaraciones de renta sometidas al beneficio de auditoría también se aplica a las de IVA y retención en la fuente del mismo año gravable.

En virtud del beneficio de auditoría, la declaración de renta de 2002 quedó en firme el 9 de abril de 2004 ya que sobre esta no se notificó emplazamiento para corregir.

El 26 de febrero de 2004 se profirió emplazamiento para corregir la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2002, y no frustró el término de firmeza del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, porque tal efecto sólo lo produce el emplazamiento respecto de la declaración de renta que se notifique dentro de los doce meses siguientes a la presentación de la citada declaración.

Aunque se aceptara que el emplazamiento respecto de la declaración de IVA suprime el beneficio de auditoría y la somete al término general de firmeza de dos años, lo cierto es que el requerimiento se notificó por fuera de ese lapso (25 meses después de haberse presentado la declaración), aun cuando

este se entendiera adicionado con el mes adicional de suspensión que prevé el artículo 706 ejusdem, para los casos de notificación del emplazamiento para corregir (12 de octubre de 2004).

El beneficio tampoco se pierde ni se interrumpe por las solicitudes de devolución y/o compensación, pues según el Decreto 406 de 2001 [6, d], tal consecuencia sólo se produce cuando la Administración determina la inexistencia de las retenciones o saldos imputados o compensados con la declaración de 2000 y/o anteriores.

Con todo, el requerimiento especial fue extemporáneo, porque se notificó el 11 de febrero de 2005, es decir, dos años después del vencimiento del plazo para declarar IVA (12 de septiembre de 2002); doce meses después de haber quedado en firme la declaración de renta (9 de abril de 2004). Y, después de haber quedado en firme la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2002 (12 de octubre de 2004), según el término general de 2 años que prevé el Estatuto Tributario, extendido en un mes por la suspensión que ocasiona la notificación del emplazamiento para corregir.

En el caso de prestación de servicios por proveedores no residentes ni domiciliados en Colombia, exonerados de la obligación de discriminar el IVA en sus facturas, la Administración interpretó erróneamente el Decreto 1165 de 1996 [12] por cuanto consideró que el contrato escrito era una solemnidad de dichas operaciones comerciales, no obstante que las normas civiles y comerciales no previeron tal requisito.

En consecuencia, la falta de contrato escrito no conduce al desconocimiento del IVA descontable, máxime cuando al proceso se aportaron las facturas que probaron las operaciones con los proveedores extranjeros, y las declaraciones de retención en la fuente de julio y agosto de 2002 junto con sus respectivos recibos de pago, los cuales acreditaron que la actora se autocobró el IVA sobre el valor reconocido a los mencionados proveedores, y lo entregó al Estado vía retención.

Con el pago de la retención en la fuente, el rechazo del descuento solicitado implicaría el enriquecimiento sin justa causa del Estado. La jurisprudencia ha señalado que frente a la retención calculada y pagada por el responsable, el IVA descontable no se puede desconocer por no estar discriminado.

Subsidiariamente, el apelante pidió que se levante la sanción por inexactitud.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos de la apelación.

La DIAN señaló que el requerimiento especial se expidió oportunamente, toda vez que el emplazamiento para corregir la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2002 interrumpió el término de firmeza que en virtud del beneficio de auditoría tuvo la declaración de renta de ese año.

De otra parte, los descuentos sólo proceden respecto de valores facturados o que consten en documentos con el lleno de los requisitos legales. En operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia, el soporte correspondiente es el contrato entre las partes. En todo caso, para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables la factura o documento equivalente debe diligenciarse con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa, previstos en las normas vigentes.

El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia para levantar la sanción por inexactitud, con fundamento en lo siguiente:

La notificación del emplazamiento para corregir la declaración de IVA, dentro de los doce meses siguientes a la presentación de la declaración de renta, impidió que aquélla quedara en firme en el término previsto para el beneficio de auditoría. Y, condujo a que se aplicara el término general de firmeza previsto en el Estatuto Tributario.

Por otra parte, cuando se notifica el emplazamiento para corregir el impuesto de renta, dentro del término del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, se pierde el beneficio tanto respecto de la declaración de renta, como de las de IVA y retención en la fuente.

La declaración de IVA de la actora quedó en firme el 9 de abril de 2004, dado que se sujetó a la presentación de la declaración de renta el 9 de abril de 2003. Así, el emplazamiento para corregir la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2002, notificado el 2 de marzo de 2004, interrumpió el término de firmeza de doce meses del artículo 689-1 *ibídem*, e hizo que continuara el plazo ordinario de dos años previsto en los artículos 705 y 714 *eiusdem*. Por tanto, la notificación del requerimiento especial el 11 de febrero de 2005, fue oportuna.

El contrato escrito con la discriminación del IVA no es requisito *ad substantiam actus* cuya omisión implique la pérdida del derecho al descuento, pues, independientemente de su forma, el negocio entre la actora y el proveedor extranjero de servicios puede probarse por cualquier otro medio pertinente.

Si bien respecto de los documentos aportados al proceso no se pueden exigir los requisitos legales para ser tenidos como facturas, porque los mismos se expidieron al amparo de leyes extranjeras, ello no los exonera de cumplir los requisitos de idoneidad del artículo 260 del Código Civil, para considerarlos eficaces.

No procede la sanción por inexactitud dado que el rechazo del descuento no obedeció a la inexistencia de las partidas, sino a la falta de requisitos probatorios para acceder al beneficio.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación, la Sala analiza la legalidad de la liquidación oficial de revisión por la que la DIAN rechazó el IVA descontable por \$245.338.000. Este valor corresponde a la retención en la fuente por IVA generado en la prestación de servicios a EQUANT LTDA., durante el cuarto bimestre de 2002, por parte de proveedores extranjeros sin residencia ni domicilio en Colombia.

El primer punto que analiza la Sala es la extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial que expidió la DIAN respecto de la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2002.

Así mismo, la Sala establece si para los impuestos descontables por \$245.338.000, son suficientes las facturas de las operaciones realizadas con los proveedores del exterior. Y, en caso negativo, si procede la sanción por inexactitud.

Sobre el primer aspecto, se observa:

El artículo 689-1 del Estatuto Tributario vigente para el cuarto bimestre de 2002, dispuso:

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

En el caso de los contribuyentes que se sometan al beneficio de auditoría, el término de firmeza aquí previsto será igualmente aplicable para sus declaraciones de retención en la fuente y del impuesto a las ventas, correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del impuesto sobre la renta sometido al beneficio¹."

A su vez, el artículo 8 del Decreto 406 de 2001 que reglamentó parcialmente la Ley 633 de 2000, señaló:

"Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 706 del Estatuto Tributario, notificado el emplazamiento para corregir la declaración de renta dentro del término de doce (12) meses previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el término de revisión de las declaraciones de renta, impuesto sobre las ventas y retención en la fuente, se regirá por las normas generales contenidas en los artículos 705, 705-1, 706 y 714. El emplazamiento para corregir y los demás actos de determinación que se profieran dentro del término de firmeza señalado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, respecto de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retención en la fuente, solo afectan el término de firmeza de la declaración por la cual se adelanta el proceso, el cual se regirá por las normas generales de los artículos 705, 705-1, 706 y 714 del Estatuto Tributario, siempre y cuando no se haya notificado emplazamiento para corregir respecto de la declaración de renta."

El beneficio de auditoría consiste en la firmeza anticipada de las declaraciones de renta, IVA y retención en la fuente siempre que se incremente el impuesto neto de renta en un porcentaje y dentro del término de firmeza no se notifique emplazamiento para corregir la declaración de renta.

Por tanto, sin perjuicio de la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, según el artículo 706 del Estatuto Tributario, si se notifica el **emplazamiento para corregir la declaración de renta** dentro de los doce (12) meses a que se refiere el artículo 689-1 ibídem, se pierde el beneficio de auditoría por lo que el término de revisión de las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente se amplía, y pasa a regirse por las normas generales de los artículos 705, 705-1, 706 y 714 ejusdem.

Igualmente, conforme al artículo 8 del Decreto 406 de 2001 **el emplazamiento para corregir** y los demás actos de determinación que se profieran dentro del término de firmeza del mencionado artículo 689-1, **respecto de las declaraciones del impuesto sobre las ventas** y retención en la fuente, sólo afectan la declaración por la cual se adelanta el proceso. En tal evento, la firmeza de la respectiva declaración de IVA o retenciones se determina de acuerdo con las normas generales ya referidas.

Sin embargo, si dentro de los doce meses del artículo 689-1 del Estatuto Tributario se notifica el emplazamiento para la declaración de renta, se pierde el beneficio para todas las declaraciones. En consecuencia, la pérdida del beneficio de auditoría de la declaración de renta conduce a que también se pierda para las declaraciones de ventas y retención en la fuente correspondientes al mismo año.

El Consejo de Estado negó la nulidad del artículo 8 del Decreto 408 de 2001, porque, si bien el emplazamiento para corregir frustraba el beneficio de auditoría cuando se expide dentro del término

¹ La extensión del beneficio de auditoría a las declaraciones de IVA y retención en la fuente fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, sus efectos dependen de la declaración que se pretende modificar.

Así, si se trata de emplazamientos proferidos respecto de las declaraciones de IVA y retención en la fuente, la firmeza de éstas no opera en el término del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, sino en el de las normas generales; a contrario sensu, si el emplazamiento se profiere en relación con la declaración de renta, la pérdida del beneficio ocurre tanto respecto de ella como de las declaraciones de retención e IVA².

Por su parte, los artículos 705, 705-1, 706 y 714 disponen:

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

ARTICULO 705-1. *Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.*

ARTICULO 706. *El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:*

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

ARTICULO 714. *La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.*

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó."

En el caso concreto, el 9 de abril de 2003 la actora declaró renta y se acogió al beneficio de auditoría (fl. 49, c. 1). Por consiguiente, dicha declaración quedó en firme el 9 de abril de 2004, dado que en relación con ésta no se notificó emplazamiento para corregir.

El 12 de septiembre de 2002 la actora presentó la declaración de IVA del cuarto bimestre del citado año (fl. 46, c. ppal). Y, el 2 de marzo de 2004, dentro del término de firmeza del artículo 689-1 del Estatuto Tributario (12 meses siguientes a la presentación de la declaración), la DIAN notificó emplazamiento para corregirla (fls. 176-180, c. 2).

En consecuencia, el término de firmeza de la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2002 se sujetó a los artículos 705-1 y 714 del E. T. por razón la notificación del emplazamiento para corregir dentro del plazo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

² Sentencia de 30 de noviembre de 2004, exp. 14126, C. P. Dra. Ligia López Díaz.

Ahora bien, de acuerdo con el mencionado artículo 705-1, el término de firmeza de la declaración de IVA y Retefuente es el mismo que corresponde a la declaración de renta del respectivo año gravable (2002 para el caso concreto).

A su vez, el artículo 705 *ibídem* prevé que las declaraciones quedan en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar; dentro de los dos siguientes a la presentación cuando ésta es extemporánea; o dos años después de la solicitud de devolución o compensación respectiva, cuando la declaración refleje un saldo a favor del contribuyente o responsable, siempre que en ninguno de tales eventos se haya notificado requerimiento especial. los dos años siguientes a la presentación

Así mismo, el requerimiento especial debe notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a cada uno de los supuestos anteriormente señalados (artículo 705 del Estatuto Tributario), término que puede suspenderse durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir, entre otros casos, (artículo 706 *ibídem*).

Como la actora perdió el beneficio de auditoría de la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2002, se insiste, deben aplicarse las normas generales de firmeza del Estatuto Tributario.

En el caso *sub lite*, la declaración de renta de 2002 registró un saldo a favor de \$1.933.428.000, cuya compensación solicitó la actora el 17 de junio de 2003.

En consecuencia, según artículos 705, 706 y 714 del Estatuto Tributario, la declaración de renta quedó en firme el 17 de junio de 2005 y el 17 de julio del mismo año venció el plazo para notificar el requerimiento especial, dada la suspensión del término por un mes, en razón de la notificación del emplazamiento para declarar (2 de marzo de 2004).

Por lo tanto, la notificación del requerimiento especial respecto de la declaración de ventas del cuarto bimestre de 2002 surtida el 11 de febrero de 2005, fue oportuna.

En cuanto al rechazo de los impuestos descontables por \$245.338.000, provenientes de la retención en la fuente que practicó la actora a título de IVA por servicios adquiridos a personas o entidades no domiciliadas en Colombia, establece la Sala si para efecto del descuento son suficientes las facturas de las operaciones realizadas con dichos proveedores durante el cuarto bimestre de 2002. Al respecto, precisa:

El artículo 485 del Estatuto Tributario reconoció como impuesto descontable el IVA facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes. La parte que exceda ese porcentaje constituye mayor valor del costo o del gasto respectivo.

De acuerdo con el numeral tercero del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, quienes contraten la prestación de servicios gravados en el territorio nacional con personas o entidades sin domicilio o residencia en el país, actúan como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de

bienes y servicios gravados. Y, según el artículo 437-1 *ibídem*, en tales casos la retención será equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto.

El referido artículo 437-2, fue reglamentado por el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996³, según el cual, “para efectos de lo dispuesto en el numeral 3 de la citada norma, en el contrato respectivo debe discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas generado que será objeto de retención por parte del contratante. El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios.”

La finalidad de esta exigencia es la de hacer efectivo el cumplimiento de la obligación del artículo 437-2 numeral 3 del Estatuto Tributario, de modo que se efectúe la retención en la fuente sobre el 100% del IVA generado en la respectiva operación, porque de lo que se trata es de reglamentar la norma que autoriza la retención. Por ello, con fundamento en la citada disposición reglamentaria, no puede entenderse que la falta de discriminación del IVA en el contrato, genere la pérdida del derecho al descuento, dado que tal condicionamiento no surge del precepto legal que lo consagra (art. 437)⁴.

En este sentido, la Sala ha precisado que la discriminación del IVA en los contratos de prestación de servicios suscritos con personas sin domicilio en el país, no es un requisito *ad substantiam actus*, cuya omisión implique la pérdida del derecho al descuento, pues la ley no lo prevé así. Cosa distinta es que pueda aducirse la discriminación del IVA en el contrato, como requisito *ad probationem*, cuando la controversia verse sobre el valor que debió retenerse por la respectiva operación⁵.

El artículo 5 (numeral 2) del Decreto 3050 de 1997 prevé que **constituyen documentos equivalentes a las facturas, los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso para la procedencia del IVA descontable se debe acreditar, adicionalmente⁶, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.**

Al examinar la legalidad de la norma anterior, la Sala puntualizó que la procedencia del IVA descontable exige la presentación de la factura o documento equivalente a esta, que, para el caso de operaciones con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, es el contrato. Y, por tratarse de una operación generadora de IVA, la administración tributaria requiere el documento o soporte de los hechos generadores de impuestos y la inclusión de su monto para así determinar la base gravable o de retención⁷.

A su vez, el Decreto 3050 de 1997 señaló que la factura o documento equivalente debe reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del E. T., sin perjuicio de la obligación para quien

³ En sentencia de 23 de mayo de 1997, Exps. 7904 y 8414, C. P. Dr. Germán Ayala Mantilla, la Sala anuló parcialmente el artículo 11 del Decreto 1165 de 1996 en cuanto ordenaba que la factura para el IVA descontable cumpliera todos los requisitos de los artículos 1167 y 118 del E. T. Al respecto, señaló el fallo: “Si el legislador no estableció tal consecuencia no puede la Administración, so pretexto de reglamentar la ley, introducir para efectos de la aceptación del impuesto descontable una condición no prevista en la norma de superior jerarquía cual es la de que la factura se haya expedido por parte del obligado con todos y cada uno de los requisitos previstos en la ley, y menos condicionar inexorablemente el derecho al descuento, por el impuesto causado o retenido por la operación gravada, a la existencia de la factura, como lo limita en el reglamento...Halla la Sala que al desconocerse el derecho al descuento del IVA facturado por no contener la factura los requisitos que para su expedición por parte del vendedor establece la ley, hecho no atribuible al comprador, se viola los principios de responsabilidad personal y de justicia y equidad previstos en la Constitución Política (artículos 6º y 95) y el mismo espíritu de justicia señalado en el artículo 683 del Estatuto Tributario. Este último en la medida que al reconocer el impuesto descontable al no darse la condición impuesta en el reglamento y no prevista en la ley, se está exigiendo al contribuyente más de aquello con que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 7 de diciembre de 2005, Exp. 14342, C. P. Dra. Ligia López Díaz.

⁵ *Ibídem*.

⁶ En sentencia de 17 de julio de 2008, exp. 15698, se negó la nulidad de la expresión “adicionalmente”, porque la facultad del Gobierno Nacional para establecer el contrato como documento equivalente a la factura y la condición de aquél como requisito adicional no previsto en la Ley.

⁷ *Ibídem*.

los expide, de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes.

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispuso que para la procedencia de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requieren facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del E. T. Y que respecto de documentos equivalentes deben cumplirse los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Del análisis concordado de los artículos 485 [9], 771-2 y 5 del Decreto 3050 de 1997 y la jurisprudencia reseñada, se advierte que el contrato celebrado con extranjeros es una de las pruebas para la procedencia de los impuestos descontables, puesto que es el *documento equivalente* a la factura en tales operaciones y sirve de sustento para respaldar los impuestos descontables en IVA.

De acuerdo con ello, la Sala precisó que la realidad negocial puede ser demostrada a través de otros medios probatorios que le permitan a la Administración tener certeza de la operación y su cuantía⁸.

Por tanto, aunque el contrato es el medio legal idóneo para probar las operaciones con proveedores de servicios extranjeros, ello no le resta valor probatorio a la factura, dado que la norma reglamentaria equiparó el contrato a aquella⁹.

Así, aunque el contrato determina la existencia del hecho generador de IVA (para el caso prestación de servicios), las facturas y los certificados de retención son los que prueban la retención en la fuente por dicho impuesto. En consecuencia, las operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia que originen el derecho a reclamar impuestos descontables pueden soportarse en facturas que den certeza de dichas operaciones, independientemente de que no estén sometidas a los requisitos de la ley colombiana en virtud del principio de territorialidad.

En el caso en estudio, la DIAN rechazó impuestos descontables por concepto de retenciones en la fuente por pagos a proveedores del exterior, por \$245.338.000.

La actora alegó que adquirió servicios prestados por las sociedades extranjeras American Reg Internet, Cisco Systems, Corporation Softward, Danzas de Ecuador, France Telecom, Grupo Bravco, Interact Incorporated, Latinet Packeteer, Rampa Publicidad, Telepant Communicationns y U. Santiago de Loyola, que generaron un IVA \$245.338.269, objeto de retención en su totalidad. Anexó las facturas que acreditaban la prestación de los servicios con dichos proveedores.

Sin embargo, la Sala sólo tendrá en cuenta las facturas correspondientes a las siguientes operaciones, cuya contabilización no discutió la DIAN (folio 226 c.a):

1) Con EL GRUPO BRAVCO

FACTURA	VALOR BASE GRAVABLE	IVA GENERADO	IVA RETENIDO
Ref. 162.02			

⁸ Sentencia de 7 de mayo de 2009 (exp. 16846), C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

⁹ Ibidem.

(fl. 264, c. 2) Ref. 222.02	8.062.479	1.289.997	1.289.997
(fl. 263, c. 2) 15902	8.233.543	1.317.367	1.317.367
(fl. 262, c. 2) 20402	3.824.912	611.986	611.986
(fl. 261, c. 2) 14017	7.881.000	1.260.960	1.260.960
(fl. 260, c. 2)	17.285.971	2.765.755	2.765.755
TOTALES	45.287.905	7.246.065	7.246.065

2) Con LATINET

FACTURA	VALOR BASE GRAVABLE	IVA GENERADO	IVA RETENIDO
13742			
(fl. 238, c. 2)	3.680.459	588.873	588.873
13743			
(fl. 239, c. 2)	728.751	116.600	116.600
13744			
(fl. 240, c. 2)	5.994.273	959.079	959.079
13745			
(fl. 241, c. 2)	995.960	159.354	159.354
13746			
(fl. 242, c. 2)	3.048.025	487.684	487.684
13747			
(fl. 243, c. 2)	5.994.243	959.079	959.079
13748			
(fl. 244, c. 2)	979.441	156.711	156.711
13749			
(fl. 245, c. 2)	8.162.010	1.305.922	1.305.922
13751			
(fl. 246, c. 2)	5.994.243	949.079	949.079
13752			
(fl. 247, c. 2)	1.088.268	174.123	174.123
14201			
(fl. 248, c. 2)	4.023.514	643.762	643.762
14202			
(fl. 249, c. 2)	796.678	127.468	127.468
14203			
(fl. 250, c. 2)	6.552.965	1.048.474	1.048.474
14204			
(fl. 251, c. 2)	1.088.793	174.207	174.207
14205			
(fl. 252, c. 2)	3.332.130	533.141	533.141
14206			
(fl. 253, c. 2)	6.552.965	1.048.474	1.048.474
14207			
(fl. 254, c. 2)	1.070.735	171.318	171.318
14208			
(fl. 255, c. 2)	8.922.788	1.427.646	1.427.646
14211			
(fl. 257, c. 2)	6.552.965	190.353	190.353
14210			
(fl. 256, c. 2)	1.189.705	1.048.474	1.048.474
TOTALES	76.748.911	12.305.821	12.305.821

3) Con RAMPA PUBLICIDAD

FACTURA	VALOR BASE GRAVABLE	IVA GENERADO	IVA RETENIDO
1601			
(fl. 236, c. 2)	14.400.846	2.304.135	2.304.135
1602			
(fl. 235, c. 2)	541.372	86.620	86.620
1603			
(fl. 234, c. 2)	879.914	149.786	149.786
1604			
(fl. 233, c. 2)	367.780	58.845	58.845
1605			
(fl. 232, c. 2)	367.780	58.845	58.845
TOTALES	16.557.692	2.658.231	2.658.231

4) Con la U. SANTIAGO DE LOYOLA

FACTURA	VALOR BASE GRAVABLE	IVA GENERADO	IVA RETENIDO
1414 (fl. 231, c. 2)	995.650	159.304	159.304

A su vez, las declaraciones mensuales de retención en la fuente de julio y agosto de 2002, constatan que la actora liquidó, declaró y pagó el total de valores retenidos a no domiciliados así: \$45.135.000 en julio y \$200.203.000 en agosto (folios 284 a 285 del cuaderno 2).

Además, en el certificado del revisor fiscal de la actora consta que las cuentas de ingresos, impuesto generado e impuestos descontables forman parte de los estados financieros a 31 de diciembre de 2002 e incluyen los saldos declarados por IVA en el bimestre 4 de 2002 (folio 189 c.a)

Como no se discute la realidad de las operaciones que dieron origen al IVA descontable solicitado por la actora en la declaración del cuarto bimestre de 2002, y soportado en las facturas señaladas, como tampoco su efectiva liquidación, retención, declaración y pago, ni su valor, la Administración no podía negar el descuento de las sumas que efectivamente fueron objeto de retención en la fuente, sino, por el contrario, reconocerles el beneficio dada la existencia de pruebas fehacientes que permiten deducir la certeza de las operaciones gravadas.

De otra parte, la Sala rechazará el IVA descontable en relación con las siguientes operaciones:

FACTURA	RAZÓN SOCIAL	BASE GRAVABLE	IVA GENERADO	IVA RETENIDO
SI010691	AMERICAN REG INTERNET	11.821.500	1.891.440	1.891.440
CTA COBRO	FRANCE TELECOM	6.806.070	1.088.971	1.088.971
	TELEPAN COMMUNICATIO NS	56.100.956	8.976.153	8.976.153
14017	INTERACT INCORPORATED	35.464.239	5.674.278	5.674.278

Lo anterior, porque en el expediente no aparece factura ni documento alguno que demuestre las referidas operaciones, de modo que no se tiene certeza sobre su ocurrencia y no se cumple el requisito probatorio para reconocer el descuento.

Tampoco puede aceptarse el descuento respecto de las operaciones que se soportan en facturas diligenciadas en idioma extranjero, toda vez que no se aportó su correspondiente traducción (artículo 260 del Código de Procedimiento Civil). Esas operaciones son:

1) CON CISCO SYSTEMS:

FACTURA	VALOR BASE GRAVABLE	IVA GENERADO	IVA RETENIDO
5517056 (fl. 275, c. 2)	4.569.980	731.198	731.198
5519160 (fl. 274, c. 2)	11.848.119	1.895.699	1.895.699

5519867 (fl. 277, c. 2)	42.347.609	6.775.617	6.775.617
5520472 (fl. 270, c. 2)	1.485.658	237.705	237.705
5530651 (fl. 271, c. 2)	8.899.089	1.423.854	1.423.854
5545887 (fl. 273, c. 2)	5.786.636	925.862	925.862
5555960 (fl. 281, c. 2)	20.027.726	3.204.436	3.204.436
5564234 (fl. 280, c. 2)	29.361.104	4.697.777	4.697.777
5578234 (fl. 279, c. 2)	268.963.187	43.034.110	43.034.110
5580079 (fl. 268, c. 2)	2.992.804	478.849	478.849
5588752 (fl. 272, c. 2)	594.263	95.082	95.082
5594201 (fl. 276, c. 2)	161.883.619	25.901.379	25.901.379
5601386 (fl. 278, c. 2)	434.191.923	69.470.708	69.470.708
5628391 (fl. 282, c. 2)	30.774.336	4.923.894	4.923.894
5656222 (fl. 269, c. 2)	13.525.321	2.164.051	2.164.051
5662939 (fl. 283, c. 2)	27.435.019	4.389.603	4.389.603
TOTALES	1.064.686.393	165.425.930	165.425.930

2) CON DANZAS DE ECUADOR

FACTURA	VALOR BASE GRAVABLE	IVA GENERADO	IVA RETENIDO
15806 (fl. 266, c. 2)	26.692.973	4.270.876	4.270.876
016584 (fl. 265, c. 2)	26.910.646	4.305.703	4.305.703
TOTALES	53.603.619	8.576.579	8.576.579

3) Con INTERACT INCORPORATED

FACTURA	VALOR BASE GRAVABLE	IVA GENERADO	IVA RETENIDO
14019 (fl. 259, c. 2)	137.619.796	22.019.167	22.019.167
14042 (fl. 258, c. 2)	24.939.000	3.990.240	3.990.240
TOTALES	162.558.796	26.009.407	26.009.407

4) Con PACKETEER

FACTURA	VALOR BASE GRAVABLE	IVA GENERADO	IVA RETENIDO
18686 (fl. 237, c. 2)	2.227.000	420.320	420.320

5) Con la CORPORATION SOFTWARE

FACTURA	VALOR BASE GRAVABLE	IVA GENERADO	IVA RETENIDO
74397888330 (fl. 267, c. 2)	105.470	16.875	16.875

En concordancia con lo expuesto, se practicará nueva liquidación para aceptar el descuento del IVA únicamente respecto de las operaciones respaldadas en las facturas que podían ser tenidas como prueba de las operaciones. Además, se levantará la sanción por inexactitud que se impuso por el rechazo de dichos descuentos, toda vez que la aceptación de estos hace desaparecer la conducta sancionable del artículo 647 del E. T.

Para las operaciones carentes de prueba tampoco se estima procedente la sanción, porque ello no implica que el descuento de IVA fuera inexistente o falso o que proviniera de operaciones simuladas, que son las conductas que se sancionan según el artículo 647 del Estatuto Tributario¹⁰.

Y, cuando los rechazos obedecen a falta de prueba -contable o no- o a defectos formales en su comprobación debe hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que entre otros, la sanción está prevista para cuando el contribuyente solicite costos, deducciones, pasivos, etc., en los que no haya incurrido efectivamente¹¹.

La liquidación de IVA quedará, entonces, como sigue:

RENGLÓN	CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	LIQUIDACIÓN C. DE E.
15	IMPUESTO GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	1.099.582.000	1.099.582.000	1.099.582.000
16	IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES DE IMPORTACION	145.338.000	145.338.000	145.338.000
18	IMPUESTO DESCONTABLE POR SERVICIOS	1.276.395.000	1.031.057.000	1.058.315.000
19	TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	1.421.733.000	1.176.395.000	1.203.653.000
21	SALDO A FAVOR POR EL PERIODO FISCAL	322.151.000	76.813.000	104.071.000
22	SALDO A FAVOR SIN SOLICITUD DE DEV O COMP	1.022.918.000	1.022.918.000	1.022.918.000
24	SANCCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON	0	392.541.000	0
26	TOTAL SALDO A FAVOR	1.345.069.000	707.190.000	1.126.989.000

En este orden de ideas, se revocará la sentencia apelada para, en su lugar, anular parcialmente el acto acusado y, en consecuencia, fijar el saldo a favor en \$1.126.989.000 por el reconocimiento de impuestos descontables en cuantía de \$1.203.653.000.

Por último, no hay lugar a condenar en costas a la demandada, pues no se encuentra probado que la conducta asumida por la DIAN demuestre temeridad, abuso del derecho o mala fe¹².

¹⁰ Sentencias de 29 de agosto de 2002, exp. 12697, C. P. Dra. Ligia López Díaz, 22 de febrero de 2007, exp. 15164, C. P. Dra. María Inés Ortíz.

¹¹ Sentencia de 12 de octubre de 2001, exp. 12408, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

¹² El mismo criterio se encuentra en las sentencias de 18 de septiembre de 2003, exp. 13303, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, 24 de mayo de 2007, exp. 15241, 19 de septiembre de 2007, exp. 15519, C. P. Dra. Ligia López Díaz, entre otras.

Y es que, como lo ha señalado la Sala, la administración tributaria de conformidad con el artículo 684 del Estatuto Tributario goza de amplias facultades de fiscalización e investigación conducentes a la obtención de efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, en virtud de las cuales le está permitido verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes; establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias no declarados, que en manera alguna pueden ser cercenadas o disminuidas por las consecuencias de una decisión judicial adversa¹³.

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

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de EQUANT COLOMBIA S. A., contra la DIAN. En su lugar, dispone:

ANÚLASE PARCIALMENTE la liquidación oficial de revisión 310642005000067 de 19 de agosto de 2005, conforme a la liquidación de la parte motiva.

A título de restablecimiento del derecho, se fija como nuevo saldo a favor de la actora la suma de \$1.126.989.000.

SEGUNDO: Reconócese personería a los abogados Nacira Lamprea Okamel como apoderada de la demandante, y Juan Carlos Guerrero como apoderado de la DIAN, en los términos de los poderes visibles a folios 230 y 237 del cuaderno 1.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

WILIAM GIRALDO GIRALDO

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 27 de enero de 2003, exp. 12719, C. P. Dr. Germán Ayala Mantilla