**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá D.C., catorce (14) de julio de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación 41001-23-33-000-2018-00191-01 (25465)**

**Demandante HELI PASTRANA SUPELANO**

**Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**

**Temas Impuesto sobre la renta. Año 2012. Documento equivalente a la factura. Requisitos para la procedencia de costos. Sanción de inexactitud.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 31 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, Sala Quinta de Decisión, que resolvió:

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

***SEGUNDO.-****Sin condena en costas en esta instancia.*

***TERCERO.-****Ejecutoriada esta sentencia, archívese el expediente».*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previa inspección tributaria[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-1), la administración profirió el Requerimiento Especial Nro. 132382015000044 del 21 de diciembre de 2015[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-2), mediante el cual propuso modificar la declaración de corrección[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-3) del impuesto sobre la renta del señor Heli Pastrana Supelano correspondiente al año gravable 2012, en el sentido de desconocer costos de venta y prestación de servicios por $172.446.000, deducciones por $20.084.000 y renta exenta por $10.657.000. Lo anterior, dio lugar a un mayor impuesto a cargo de $67.052.000 y a una sanción por inexactitud de $107.283.000.

El 18 de marzo de 2015[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-4), el contribuyente respondió el acto preparatorio del 21 de diciembre de 2015 y se opuso al rechazo de los costos de venta y de prestación de servicios. No obstante, aceptó el desconocimiento de las deducciones y la renta exenta en los términos señalados por la administración. En consecuencia, aportó la declaración de corrección[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-5), presentada el 16 de marzo de 2016.

El 6 de agosto de 2016, la DIAN expidió la Ampliación al Requerimiento Especial Nro. 132412016000002[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-6), mediante la cual declaró que la declaración provocada, presentada por el contribuyente con ocasión a la respuesta del requerimiento especial, cumplía con los requisitos previstos en el [artículo 709](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=884) del Estatuto Tributario. En adición, propuso desconocer $393.535.000 por concepto de costos de ventas y prestación de servicios, porque los documentos equivalentes soporte no cumplían con el requisito de la discriminación del impuesto asumido por el adquirente de la operación según lo previsto en el literal g.) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003. Esto derivó en un mayor impuesto a cargo de $129.866.000 y en la imposición de una sanción de inexactitud de $207.786.000.

El 16 de enero de 2017, se profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 132412017000003[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-7) acogiendo las glosas propuestas en la ampliación al requerimiento especial. Contra este acto, se presentó recurso de reconsideración[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-8), el cual fue resuelto mediante Resolución Nro. 132012017000017 del 21 de diciembre de 2017, manteniendo el rechazo de los costos de ventas y de prestación de servicios y reliquidando la sanción de inexactitud a $129.866.000, en aplicación del principio de favorabilidad.

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011 C.P.A.C.A.), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-9):

*«****PRIMERA.-****Que se declare la nulidad del acto administrativo LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA SOCIEDADES Y/0 NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISIÓN NO. 132412017000003 del 16 de enero de 2017, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, por medio de la cual, modificó la liquidación Privada contenida en la Declaración de Corrección Provocada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2012 distinguida con formulario No. 1103606030226 y número interno DIAN 91000343669710 del 16 de marzo de 2016, presentada por el contribuyente****HELI PASTRANA SUPELANO****.*

***SEGUNDA.****- Que se declare la nulidad del acto administrativo RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN No. 132012017000017 del 21 de diciembre de 2017, expedida por el Grupo de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, notificada personalmente el día 09 de enero de 2018, por medio de la cual, confirma la Liquidación Oficial de Revisión No. 132412017000003 del 16 de enero de 2017, por concepto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2012.*

***TERCERA.****- Como consecuencia de las anteriores declaraciones, a título de restablecimiento del derecho inculcado en tales actos administrativos, de manera especial, solicito se****CONFIRME****la liquidación privada contenida en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios presentada bajo el formulario No. 1103606030226 y número interno DIAN 91000343669710 del 16 de marzo de 2016, correspondiente al Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2012, presentada por el contribuyente****HELI PASTRANA SUPELANO****».*

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 228 de la Constitución Política; [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155), [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850), [771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario; 7 del Código General del Proceso y 3 del Decreto Reglamentario 3050 de 1007 (sic). Como concepto de la violación expuso lo siguiente[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-10):

**1.** **Violación por indebida interpretación de los artículos**[771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)**del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 3050 de 1997**

Al amparo del [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario y el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, considero que el contribuyente había aportado al proceso administrativo los documentos equivalentes que soportaban los costos incurridos en operaciones con el régimen simplificado con el cumplimiento de los requisitos previstos en esas disposiciones. Precisó que la demandada los desconoció por no haber discriminado el IVA en operaciones realizadas con personas pertenecientes al régimen simplificado, requisito previsto en el literal g) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003.

Resaltó que existen diferencias en la finalidad y el alcance de los documentos soporte de costos y deducciones señalados en los artículos 3 del Decreto 3050 de 1997 y 3 del Decreto 522 de 2003, sin embargo, finalmente, ambos documentos son válidos. En todo caso, planteó que para efectos probatorios de costos, deducciones e impuestos descontables debía prevalecer lo siguiente: *(i)* el documento idóneo para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables en operaciones con no obligados a expedir factura de venta es el documento señalado en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997. Al respecto, *(ii)* explicó que el último aparte de esa disposición significa que, para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, el hecho no de haber asumido el IVA en operaciones con el régimen simplificado no es causal de rechazo de los correspondientes costos y deducciones. Y, adicionalmente, *(iii)* el documento desarrollado por el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 es el documento equivalente a la factura de venta, que debe expedir en el marco del literal e) del [artículo 437](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=548) del Estatuto Tributario, el adquirente del bien o servicio perteneciente al régimen común en operaciones con personas del régimen simplificado, quienes no están obligados a expedir factura.

Con base en lo expuesto, señaló que *(iv) «si bien, de conformidad con el literal g) del artículo 3 del Decreto 522/1.6.1.4.40 del DUR, el Contribuyente no asumió el IVA en operaciones con responsables del régimen simplificado,****esto no es causal de rechazo de los correspondientes costos y gastos****, pues el legislador tributario así no lo contempló expresamente, como sí sucede por ejemplo, con lo establecido en los artículos*[*87-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874)*y*[*121*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=172)*del Estatuto Tributario»* (énfasis del texto original). Sobre este particular, citó apartes de los Conceptos Nro. 043114 del 15 de julio de 2004, Nro. 117655 de 2000 y Nro. 882 del 5 de septiembre de 2016 de la DIAN. En consecuencia, sostuvo que la condición en que se fundamentó la DIAN para rechazar los costos de venta no está definida expresamente en el Estatuto Tributario.

Resaltó que el ordenamiento jurídico no contempla expresamente que la no discriminación del impuesto asumido por el adquirente del régimen común en operaciones con el régimen simplificado, literal g) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003, sea causal para el rechazo de costos y deducciones; por el contrario, atendiendo la regla del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, *«el IVA asumido, no aplica para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables en operaciones con el régimen simplificado»*. Para tal fin, hizo énfasis en que el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 se titula *«documentos equivalentes a la factura de adquisición efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado»* y el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 *«****Requisitos para la procedencia de costos****, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con no obligados a facturar»*(énfasis del texto original).

Añadió que los costos declarados en operaciones con el régimen simplificado cumplen con todos y cada uno de los requisitos exigidos por el legislador para ser aceptados. En efecto, fueron realizados en el año gravable 2012 por la actora, fueron necesarios y proporcionales, tienen relación de causalidad con sus actividades productoras de renta y están debidamente soportados, toda vez que los documentos equivalentes a la factura cumplen los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del [artículo 617](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761) del Estatuto Tributario, en el contexto del [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957).

**2.** **Violación por infracción del**[artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)**del Estatuto Tributario**

Adujo que los costos cumplen con los requisitos de anualidad, pues corresponden a la vigencia fiscal 2012, tienen relación de causalidad con sus actividades productoras de renta, son proporcionales frente a los ingresos declarados, son necesarios porque se requirieron para el desarrollo de las actividades productoras de renta y, en adición, no están prohibidos, entre otros, por los artículos [81](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=123), [81-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=124), [85](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=128), [86](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=129), [88-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=132) del Estatuto Tributario. Por lo que, afirmó, son procedentes.

**3.** **Violación por indebida aplicación del**[artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804)**del Estatuto Tributario**

Manifestó que no hay lugar a la imposición de la sanción porque no se tipificó la conducta de la inclusión de costos inexistentes o inexactos, pues los costos declarados, están soportados con documentos equivalentes con el lleno de los requisitos legales *«son producto de una interpretación razonable en la apreciación del derecho aplicable, hecho que no dan* (sic) *lugar a sanción de inexactitud»*.

Expuso que, si bien el numeral 2 del [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario establece como hecho sancionable, no incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o que efectuadas, no fueron declaradas, *«para el caso de retenciones en la fuente con régimen simplificado por no encontrarse en la Ley de manera expresa no se consagra el incumplimiento de dicha obligación, por lo tanto no habría lugar a sanción por inexactitud»*. Añadió que, inclusive, en la actualidad esta obligación está derogada por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

**4.** **Violación por infracción del**[artículo 683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850)**del Estatuto Tributario**

Señaló que la DIAN desconoció el espíritu de justicia porque, mediante los actos acusados, le exige más de lo que la ley estableció y, además, rechaza costos que son reales, tienen relación de causalidad, son necesarios, procedentes y proporcionales y están debidamente probados con documentos equivalentes, que cumplen con los requisitos previstos en los literales b), d), e) y g) del [artículo 617](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761) del Estatuto Tributario.

Adujo que el incumplimiento del artículo 3 del Decreto 522 del 2003 no es suficiente para el desconocimiento de los costos y deducciones declarados en el año 2012, toda vez que los documentos equivalentes aportados, cumplen con los literales b), d), e) y g) del citado artículo 617, por lo que con esta interpretación, se le está exigiendo, más de aquello que la ley tributaria, ha querido que ayude a las cargas públicas.

**Oposición de la demanda**

La parte demandada controvirtió las pretensiones de la actora con fundamento en las siguientes razones[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-11):

Respecto al primer cargo de nulidad por indebida aplicación de los artículos [771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 3050 de 1997, señaló que los actos no desconocieron lo previsto en la norma mencionada de orden legal, puesto que el rechazo de los costos se dio a causa del incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003.

Al respecto, puntualizó que, en el año 2012, el actor pertenecía al régimen común del IVA, de manera que en todas las operaciones de carácter mercantil realizadas con personas naturales pertenecientes al régimen simplificado, le correspondía expedir un documento equivalente con los requisitos listados en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003. Agregó que *«el señor Pastrana en los documentos equivalentes a la factura, que allegó con ocasión del proceso de determinación del tributo se observa que opto (sic) por lo establecido en el Art (sic) 3 del D. (sic) 522 de 2003»*.

Bajo este entendimiento, señaló que el actor incumplió lo previsto en el literal g) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003, pues los documentos aportados no discriminan el IVA que debía retener por haber realizado operaciones con personas del régimen simplificado.

Después de citar un aparte del Concepto Nro. 078516 del 22 de diciembre de 2014, afirmó que, para el reconocimiento fiscal de costos y deducciones, se debe cumplir el 100% de los requisitos establecidos para *«la validez de los mismos, no cumpliéndose en el presente caso con uno de ellos, esto es, el literal G del artículo 3 del decreto (sic) 522 de 2003»*. Por lo expuesto, concluyó que el primer cargo de la demanda no debe prosperar, toda vez que no se desconocieron las normas tributarias, sino que lo que ocurrió fue que no se cumplió la totalidad de requisitos para su reconocimiento.

En cuanto al segundo cargo de nulidad, resaltó que no está llamado a prosperar en tanto no existió violación del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, comoquiera que no se discute si los costos y las deducciones fueron realizados durante el período gravable o si tienen relación de causalidad con las actividades productoras o si fueron necesarios para las actividades que desarrolla el demandante. Por el contrario, destacó que se presenta el incumplimiento de requisitos exigidos para el reconocimiento de costos y deducciones establecidos en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003.

Frente al tercer cargo de nulidad, relacionado con la improcedencia de la sanción de inexactitud, luego de citar la sentencia 5 de mayo de 2011 (exp. 17306) del Consejo de Estado, adujo que resulta aplicable la mencionada penalidad, teniendo en cuenta que la controversia se da porque los documentos equivalentes a la factura, que fueron enviados como prueba de los costos declarados, no cumplieron con lo señalado en el literal g) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003, *«al no asumir y consignar, la retención en la fuente del IVA generado por los bienes y/o servicios gravados, adquiridos con personas naturales pertenecientes al régimen simplificado»*. En consecuencia, destacó que los documentos soportes *«no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de solemnidades que exige la norma tributaria para su aceptación y darles calidad de tales»*.

**Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Huila, Sala Quinta de Decisión denegó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-12).

Señaló que el problema jurídico consistía en establecer si por los cargos enunciados en la demanda, los actos demandados estaban afectados de nulidad, de manera que debía determinarse si los documentos que allegó el contribuyente en aplicación del artículo 3 del Decreto 3052 de 1997 (sic) son suficientes para la deducción de los costos y deducciones para las operaciones con los no obligados a expedir factura de venta o, si por el contrario, como lo aduce la demandada, el contribuyente incumplió los requisitos legales para la deducción de costos y gastos, pues el actor debía acreditar el requisito previsto en el literal g) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003. Y, en caso afirmativo, si se configuran o no las causales del [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario para la imposición de la sanción por inexactitud.

Citó apartes de la sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional, con fundamento en lo cual, afirmó que la consecuencia del incumplimiento del deber formal de exigir y presentar la factura o el documento equivalente por las operaciones constitutivas de costo o gasto es su desconocimiento. Asimismo, indicó que, en la sentencia del 23 de septiembre de 2013, el Consejo de Estado señaló que la presentación de la factura para la procedencia de costos y deducciones es una exigencia legal, que no es opcional.

Sostuvo que, según el [artículo 616-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=759) del Estatuto Tributario, los responsables del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas no están obligados a expedir factura en sus operaciones. Explicó que el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 establece el documento que constituye prueba para efectos fiscales en la adquisición de bienes o servicios a personas no obligadas a facturar. Por su parte, expuso que el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 prevé un documento equivalente a la factura y que esa norma reglamentaria desarrolló los literales e) y f) del [artículo 437](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=548) del Estatuto Tributario, que se refieren a los responsables de IVA.

En esas condiciones, señaló que el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 es aplicable a las operaciones realizadas por personas que no están obligadas a facturar, mientras que el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 resulta aplicable en las adquisiciones realizadas por responsables del régimen común a personas naturales comerciantes inscritas en el régimen simplificado. Respecto a este último caso, manifestó que los responsables del régimen común tienen el deber de elaborar el documento equivalente a la factura con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, dentro de los que se encuentra, la discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación.

Con fundamento en lo expuesto, destacó que el actor pertenece al régimen común del impuesto sobre las ventas, conforme se desprende de su RUT. Así las cosas, expresó que *«en el evento de realizar operaciones con personas responsables del régimen simplificado para efectos de los costos y deducciones para el impuesto de renta y complementarios, le correspondía al aquí demandante allegar el documento soporte de dicha operación en los términos que dispone el artículo 3° del Decreto 522 de 2003»*.

*Manifestó que, en el requerimiento especial, «se desconocieron impuestos descontables (sic) por costo de venta y prestación de servicios» en relación con las operaciones realizadas con responsables del régimen simplificado. Y que, con ocasión a la respuesta a ese acto preparatorio, el actor allegó los documentos soporte de tales operaciones, sin embargo, resaltó que «en ellos no se discrimina el valor retenido por concepto del IVA, y la Sala echa de menos que el actor explicara y demostrara la naturaleza de la operación realizada con los terceros beneficiarios de los pagos, para efectos de establecer si las actividades por estos realizadas estaban o no gravadas con el impuesto sobre las ventas, y por ende, si se hacía exigible la condición establecida en el*[*artículo 771-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)*del Estatuto Tributario para la procedencia de costos y gastos».*

Comoquiera que los documentos allegados por el demandante no cumplían con el requisito previsto en el literal g) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003, es decir, no cuentan con la discriminación del impuesto asumido por el adquirente en las operaciones realizadas con operaciones realizadas con responsables del régimen simplificado, decidió que no resultan procedentes los costos declarados.

En lo que respecta al cargo por violación del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, afirmó que resultaba irrelevante que los costos pudieran tener relación directa con el ingreso obtenido por el demandante, que hubiese tenido necesidad de realizarla o que haya sido proporcional. Lo anterior, porque al no resultar procedente el reconocimiento de costos declarados por el actor para la vigencia 2012, en razón a que no se cumplió con la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, no es posible verificar el cumplimiento de los mencionados requisitos de deducibilidad.

En relación con la sanción de inexactitud, manifestó que esta es procedente porque atendió al reporte inadecuado de costos, no a una disparidad de conceptos entre la DIAN y el demandante, que si bien tuvo cimientos en datos ciertos y existentes se registró un factor equivocado que finalmente incidió en un mayor saldo a favor. Además, señaló que el demandante no demostró si las actividades contratadas con personas del régimen simplificado estaban o no gravadas con el impuesto sobre las ventas. Por último, destacó que los actos acusados disminuyeron la tarifa de la sanción, en aplicación del principio de favorabilidad.

Sobre el desconocimiento del [artículo 683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) del Estatuto Tributario, dijo que no existía transgresión, en la medida en que el reconocimiento fiscal de los costos se sujeta a la debida demostración por parte del contribuyente, de modo que tendrán que rechazarse cuando los documentos aportados por el obligado tributario no demuestran fielmente su existencia o las condiciones en que se produjo, máxime cuando sobre este recaía la responsabilidad probatoria de que trata el artículo 167 del Código General del Proceso.

Finalmente, respecto a la condena en costas, señaló que no existían pruebas que demostraran su causación.

**Recurso de apelación**

El demandante interpuso recurso de apelación contra la providencia de primera instancia[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-13) y formuló los siguientes cargos:

**1.** **Las consideraciones de la sentencia se fundamentan en una interpretación y aplicación errada del artículo 3 del Decreto 522 de 2003**

Indicó que, contrario a lo mencionado por el *a quo*, no es cierto que el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 solo sea aplicable en las operaciones realizadas por personas que no están obligadas a facturar y que, en el *sub examine*, resulte aplicable el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 por corresponder a adquisiciones realizadas por responsables del régimen común a personas naturales comerciantes o inscritas en el régimen simplificado.

Puntualizó que la norma aplicable sí es el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 porque desarrolla los requisitos del documento soporte en transacciones de compra de bienes y servicios con sujetos no obligados a expedir factura de venta, como ocurre con los pertenecientes al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas. Lo anterior, porque así se desprende del título y del contenido de la disposición reglamentaria en comento, pues establece los requisitos para la procedencia de costos y deducciones en operaciones realizadas con no obligados a facturar.

En esa medida, indicó que una cosa son las operaciones realizadas **con**no obligados a facturar, como lo establece el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, y otra muy distinta son las operaciones realizadas **por**no obligados a facturar, como lo sostuvo erradamente el tribunal.

Agregó que el tribunal introdujo una discusión jurídica nueva, pues en sede administrativa la DIAN no alegó que el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 fuese aplicable a operaciones realizadas por personas no obligadas a facturar.

**2. La sentencia desconoció que los actos administrativos demandados violaron los artículos**[**771-2**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)**del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 3050 de 1997**

Luego de referirse a los supuestos que regulan cada uno de los incisos del [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario, manifestó que, en este caso, la administración desconoció costos por la suma de $393.535.000 por no haber discriminado el IVA en operaciones con el régimen simplificado, en atención a lo dispuesto en el literal g) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003.

*No obstante, dijo que este requisito no se encuentra establecido en el*[*artículo 771-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)*del Estatuto Tributario, por esa razón es que ha sostenido que los actos acusados están viciados de nulidad pues «han desconocido o confunde su aplicabilidad para efectos probatorios (*[*Art. 771-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)*del E.T.) y su norma reglamentaria (Art. 3 Decreto 3050 de 1997), es decir, están desconociendo costos de venta por causales que no están establecidas en la ley tributaria y su reglamento».*

*Reconoció que el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 también es aplicable para estos efectos, «pero tiene preferentemente una finalidad de documento transaccional en operaciones de compra de bienes y servicios con sujetos pertenecientes al régimen simplificado (hoy no responsables del IVA) que tampoco están obligados a expedir factura de venta o documento equivalente (*[*Art. 616-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=759)*E.T.)».*

En esa medida, indicó que, con el propósito de soportar los costos incurridos en operaciones con personas pertenecientes al régimen simplificado, allegó documentos soporte, atendiendo a los artículos [771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 3050 de 1997, pues en este último se establecen los requisitos para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con no obligados a facturar.

Destacó que la sentencia impugnada nada consideró sobre la violación del inciso segundo del [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario, a pesar de que ese argumento se incluyó en sede administrativa y judicial.

Reitero el actor el argumento sobre la diferencias en la finalidad y alcance de los documentos soporte desarrollados en los artículos 3 del Decreto 3050 de 1997 y 3 del Decreto 522 de 2003, expuesto en la demanda, para concluir que

*«Si bien, de conformidad con el literal g) del artículo 3 del Decreto 522 el Contribuyente no asumió el IVA en operaciones con esos proveedores de bienes y servicios responsables del régimen simplificado,****ello NO es causal de rechazo de los correspondientes costos y gastos incurridos con estos****, pues el legislador tributario así no lo contempló expresamente como sí sucede por ejemplo en los casos establecidos en los artículos*[*87-1*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874)*y*[*121*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=172)*del estatuto tributario (...)» (énfasis del texto original).*

**3.** **La sentencia desconoce que todos los costos cumplieron los requisitos del**[artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)**del Estatuto Tributario.**

Expuso que la interpretación errada del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 contaminó toda la providencia apelada, pues vició el estudio del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, en la medida en que el tribunal consideró que no era necesario *«llegar a su análisis»*. Bajo este entendimiento, adujo que los actos acusados y la providencia apelada, desconocieron costos de venta que, a la luz de la norma legal mencionada, eran expensas necesarias para producir renta, por lo que proceden como costo, más aún cuando *«no existe norma expresa que prohíba considerarlos como expensas necesarias deducibles como costo o deducción»*.

**4.** **La sentencia desconoce los criterios para la no aplicación de la sanción por inexactitud**

Manifestó que las consideraciones del tribunal parten de una interpretación errada de los artículos 3 del Decreto 3050 de 1997 y 3 del Decreto 522 de 2003, *«que desencadenaron una serie de interpretaciones erradas de las normas que difieren del criterio del derecho aplicable para la sanción de inexactitud»*.

**Alegatos de conclusión**

El **demandante**allegó el escrito de alegatos fuera del término concedido para el efecto[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-14).

La **demandada**[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-15) reiteró lo expuesto en la oposición a la demanda.

**Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones de la demanda.

Atendiendo estrictamente a los cargos de apelación, los problemas jurídicos a resolver en esta instancia son: *(i)* si los actos acusados están viciados de nulidad por vulnerar los artículos [771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) y [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, así como el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, por haber rechazado costos por valor de $393.535.000, con fundamento en que los documentos equivalentes soporte carecen del requisito establecido en el literal g) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003, a pesar de que cumplen con los requisitos generales de deducibilidad, y *(ii)* si procede la sanción por inexactitud.

**1.** **Los costos por $393.535.000 son procedentes por estar debidamente soportados.**

*En el marco del*[*artículo 771-2*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)*del Estatuto Tributario, esta Sala ha sostenido que «la factura o el documento equivalente, cuando existe la obligación de expedirlos es la tarifa legal probatoria para la procedencia del costo o deducción»*[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-16)*. En esa medida, en los casos en que no se cuenta con la factura o el documento equivalente con los requisitos exigidos por la norma mencionada, el costo o gasto debe ser rechazado. Sobre este particular, esta Sección ha señalado que «para efectos fiscales, sólo es posible acreditar costos con el soporte que fue previsto en la ley y que debe contener la información que expresamente señaló a estos efectos, lo cual descarta cualquier otro medio probatorio»*[17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-17)*.*

Sin embargo, es de tener en cuenta que el precepto en mención, no exige que el soporte, factura o documento equivalente, cumpla con la totalidad de requisitos previstos en la ley o el reglamento, sino que señala expresa y taxativamente aquellos que resultan indispensables para la procedencia del costo, deducción o impuesto descontable.

En efecto, señala el [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957):

*«****Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta****, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de****facturas****con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos*[*617*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761)*y*[*618*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=762)*del Estatuto Tributario.*

***Tratándose de documentos equivalentes****se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales****b)****,****d)****,****e)****y****g)****del*[*artículo 617*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761)*del Estatuto Tributario (...)» (subrayado y énfasis del texto original).*

En otras palabras, si bien es cierto que las facturas y documentos equivalentes deben expedirse con la totalidad de los requisitos previstos en la ley o en el reglamento, no se exige lo mismo para efecto de la procedencia del costo, deducción o impuesto descontable pues, en tal caso, resulta suficiente acreditar el cumplimiento de los requisitos mínimos expresamente previstos por el [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario para el efecto.

Al hilo de esto, cuando se adquieren bienes y servicios por parte de responsables del régimen común de personas naturales no comerciantes o pertenecientes al régimen simplificado (hoy *«no responsables»*) la normativa tributaria, artículo 3 del Decreto 522 de 2003, determina que debe expedirse un documento equivalente al proveedor, para el caso a los prestadores de servicios, en términos de la disposición tenemos :

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

*a) Apellidos, nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios; b) Apellidos, nombre y NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono; c) Número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva; d) Fecha de la operación; e) Concepto; f) Valor de la operación; g) Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación; h) Firma del vendedor en señal de aceptación del contenido del documento» (resaltado de la Sala).*

Ahora, para la procedencia del costo o gasto cuando de documentos equivalente se trata, circunstancia predicable del documento que debe expedir el adquirente del servicio en operaciones con personas del otrora régimen simplificado, el legislador solo exigió el cumplimiento de “*los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del*[*artículo 617*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761)*del Estatuto Tributario»,*

Entonces, para determinar si un documento equivalente cumple con la tarifa legal y, por lo tanto, si es idóneo para soportar el correspondiente costo o gasto debe contrastarse su contenido contra los requisitos previstos en los literales del [artículo 617](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761) del Estatuto Tributario, es decir: *(b)* los apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio, *(d)* un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta, *(e)* fecha de expedición y *(g)* el valor total de la operación.

Descendiendo al caso concreto, observa la Sala que los actos administrativos acusados desconocieron costos de venta por $393.535.000 correspondientes a operaciones efectuadas con personas naturales pertenecientes al entonces régimen simplificado de IVA. Esto por cuanto los documentos equivalentes a la factura aportados por el actor como soportes de la operación, no contenían el requisito previsto en el literal g) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003, esto es, la *«Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación»*.

El Tribunal de primera instancia confirmó la legalidad de esta decisión, con fundamento en que el apelante era responsable del régimen común del impuesto sobre las ventas, por lo que, al haber realizado operaciones con personas naturales pertenecientes al régimen simplificado, debió haber expedido un documento equivalente con el lleno de los requisitos previstos en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003.

En contraste, el apelante considera que la decisión del *a quo* parte de una indebida interpretación de los artículos [771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 3050 de 1997, en tanto que la *«Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación»*no se encuentra establecido en el [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) para los documentos equivalentes a la factura y, en todo caso, porque el documento soporte en este caso debía cumplir con los requisitos de la disposición reglamentaria referenciada. Así las cosas, reconoció que, si bien *«no asumió el IVA en operaciones con esos proveedores de bienes y servicios responsables del régimen simplificado»*, indicó que ello no es causal de rechazo de costos y deducciones, pues así no lo dispone la ley, a diferencia de lo que ocurre con los supuestos de los artículos [87-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10874), retención sobre ingresos laborales y [121](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=172) del Estatuto Tributario.

Para resolver, se tiene que en el expediente se encuentran acreditados los siguientes hechos:

* El actor es responsable del régimen común del IVA, conforme consta en el Rut[18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-18). Se resalta que el apelante no negó tener esta condición.

* A efectos de sustentar los costos declarados en la suma de $393.535.000 por operaciones realizadas con personas naturales pertenecientes al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial del 21 de diciembre de 2015, el apelante aportó documentos equivalentes a la factura de ventas y sus correspondientes cuentas de cobro[19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_note-19).

* Estos documentos equivalentes a la factura tienen como beneficiarios a personas naturales y están relacionados con los siguientes servicios: asesoría de montaje electromecánico de bombas de alta presión para la intervención de campos petroleros, asesoría, montaje y dirección de transporte pesado, movilización de derivados de petróleo, preparación de programas de ingeniería para la intervención de proyectos petroleros, rocería de potreros, asesoría ambiental para programas de reforestación de árboles maderables, asesoría de inteligencia de mercado en la industria petrolera y consecución de nuevos negocios y planificación estratégica, transporte personalizado de personal, asesoría tributaria y contable, supervisión y gestión administrativa y financiera, ordeño y limpieza de potreros.

* Los documentos equivalentes a la factura fueron elaborados por el actor y contienen: *(i)* su nombre y NIT, como adquirente de los servicios, *(ii)* el nombre y NIT de las personas naturales beneficiarias de los pagos, *(iii)* una numeración consecutiva, *(iv)* la fecha de la operación, *(v)* el concepto y *(vi)* el valor de la operación. Los mismos no contienen la discriminación del impuesto sobre las ventas asumido por el apelante, en su condición de responsable del régimen común, adquirente de los servicios, lo cual reconoce expresamente el propio apelante.

Bajo este contexto, la Sala considera que procede la anulación de los actos administrativos demandados por haberse expedido con violación de las normas superiores en las que han debido fundarse, en tanto, para la procedencia de costos y gastos en el impuesto a la renta, el [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario se encargó de establecer los requisitos mínimos que deben cumplir los documentos equivalentes a la factura. De ahí que, cuando esta clase de documentos satisfacen las exigencias allí señaladas, constituyen la prueba idónea para demostrar los costos o gastos, sin que le sea permitido a la administración tributaria exigir el cumplimiento de otros requisitos, que aunque deben estar incluidos en el soporte, no fueron determinados como indispensables para la procedencia del costo o gasto en el [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957).

Dado que para el caso objeto de análisis, había obligación de expedir documento equivalente, la previsión aplicable era la del inciso 2° del [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del ordenamiento nacional, y se acreditó que los documentos equivalentes allegados por el apelante cumplen con los requisitos mínimos allí establecidos, los mismos resultaban suficientes para soportar la expensa. El hecho de que los documentos equivalentes no cumplieran con lo dispuesto en literal g) del artículo 3 del Decreto 522 de 2003, referente a la *«Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación»*, si bien podía dar lugar a la imposición de sanciones previstas para irregularidades en la expedición, no era causal para desconocer los costos allí reportados.

Por las razones expuestas, prospera el cargo de apelación. Por consiguiente, la Sala declara que los costos de venta que fueron rechazados por los actos administrativos son procedentes, al estar debidamente probados con documentos equivalentes que cumplen el mínimo de requisitos previstos en el [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario para tal efecto.

Ahora bien, se destaca que el cumplimiento de los requisitos generales de deducibilidad, previstos en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del Estatuto Tributario, no fue objeto de discusión en los actos administrativos, tal y como lo señaló la demandada en la oposición a la demanda. De ahí que la Sala se abstendrá de analizar este aspecto.

Al haber prosperado el cargo de apelación, desaparece el fundamento de hecho en el que se basó la imposición de la sanción de inexactitud, de manera que dicha penalidad se torna en improcedente.

**2.** **Decisión**

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración de renta presentada por el actor, correspondiente al año gravable 2012.

**3.** **Costas**

Sobre las costas, se observa que no se probó su causación, razón por la cual no habrá condena alguna, de conformidad con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

**FALLA**

**1. Revocar**la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

*1. «****Declarar****la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 132412017000003 del 16 de enero de 2017 de la Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva y de la Resolución Nro. 132012017000017 del 21 de diciembre de 2017 del Jefe del Grupo de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, que modificaron la declaración de renta del señor Heli Pastrana Supelano correspondiente al año gravable 2012».*

*2. A título de restablecimiento del derecho,****declarar****la firmeza de la declaración de renta del señor Heli Pastrana Supelano correspondiente al año gravable 2012.*

2. Sin condena en costas.

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

La presente providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sala

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Notas al pie**

* 1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-1) Esta diligencia fue ordenada por Auto Nro. 13238205000034, que se encuentra a folios 101 a 102 del cuaderno de antecedentes 1. Por su parte, el Acta de Inspección Tributaria obra a folios 275 a 277 del mismo cuaderno, la cual hace parte del Requerimiento Especial del 21 de diciembre de 2015.
	2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-2) Fls. 270 a 274 vlto.
	3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-3) La declaración de corrección fue presentada por el actor, con ocasión del Emplazamiento para Corregir Nro. 1323820140000223 del 15 de agosto de 2014, en el sentido de registrar $2.290.530.486 en el renglón 34 *«cuentas por cobrar»*. A su vez, el actor también aumento sus pasivos.
	4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-4) Fls. 288 a 404 del cuaderno de antecedentes 2 y del 405 al 474 del cuaderno de antecedentes 3.
	5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-5) Fl. 301 del cuaderno de antecedentes 2.
	6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-6) Fls. 490 a 504 del cuaderno de antecedentes 3.
	7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-7) Fls. 539 a 568 vlto. del cuaderno de antecedentes 3.
	8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-8) Fls. 569 a 583 del cuaderno de antecedentes 3.
	9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-9) Fls. 48 a 49 del cuaderno principal.
	10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-10) Fls. 15 a 47 del cuaderno principal.
	11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-11) Fls. 104 a 111 del cuaderno principal.
	12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-12) Fls. 164 a 182 del cuaderno principal.
	13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-13) Fls. 188 vlto. a 194 vlto. del cuaderno principal.
	14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-14) Así lo informó la constancia expedida por la Secretaría de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, obrante en el índice 18 de Samai.
	15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-15) Índice 16 de Samai.
	16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-16) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2021, exp. 24120. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
	17. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-17) Ibidem.
	18. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-18) Fl. 16 del cuaderno de antecedentes 1.
	19. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45870#cite_ref-19) Fls. 303 a 404 del cuaderno de antecedentes 2 y de los Fls. 405 a 474 del cuaderno de antecedente