



Radicado: 11001-03-27-000-2024-00079-00 (29509)
Demandante: Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN (E)

Bogotá, D.C., diez (10) de julio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2024-00079-00 (29509)
Demandantes: Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Temas: Nulidad del Oficio 908749 de 12 de diciembre de 2022 y los Conceptos 2999 (interno 824) de 2024 y 70581 (interno 739) de 2024, expedidos por la DIAN.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad contra el Oficio 908749 del 12 de diciembre de 2022; y los Conceptos 2999 (interno 824) del 8 de mayo de 2024 y 70581 (interno 739) del 27 de septiembre 2024, expedidos por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

ANTECEDENTES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez pretende la nulidad de los siguientes actos administrativos:

OFICIO 908749 DE 2022
(diciembre 12)

“(…) Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta:

“Para aquellos contribuyentes que necesiten soportar impuestos descontables, para las operaciones que se pacten a crédito, se requiere la confirmación de recibido de la factura electrónica y de la recepción del bien o servicio prestado (...) ¿Para el caso de los contribuyentes del impuesto sobre las ventas, estos 2 acuses de recibido se deben realizar dentro de los meses calendario que comprenden su periodicidad de IVA?, o ¿es viable incluir impuestos descontables sobre los cuales se realizó estos 2 acuses de recibido en el mes siguiente al periodo de la declaración pero antes del vencimiento para declarar?” (subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

En el descriptor 5.1.5 “Obligatoriedad de confirmar el recibido de la factura electrónica de venta y de los bienes o servicios adquiridos mediante mensaje electrónico al facturador” del Concepto Unificado No. 0106 de 2022 - Obligación de facturar y sistema de factura



electrónica, se indicó:

“(…) todos los adquirentes de bienes y servicios adquiridos a crédito o con el otorgamiento de un plazo para el pago, que requieran soportar costos, deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en IVA, deberán remitir mensaje electrónico de confirmación de recibido de la factura electrónica de venta y el mensaje electrónico del recibido de los bienes o servicios adquiridos a través de la plataforma de facturación electrónica, para lo cual deberán adelantar el procedimiento de habilitación en el sistema electrónico.

(…) Téngase en cuenta que dicho mensaje de confirmación únicamente es obligatorio para soportar costos y deducciones en renta y descontables en IVA cuando se trate de operaciones de venta de bienes o prestación de servicios a crédito o con un plazo para el pago. Puesto que así lo requiere el artículo 616-1 del Estatuto Tributario vigente.” (subrayado fuera de texto)

En cuanto a la oportunidad para remitir los referidos mensajes electrónicos de confirmación, valga destacar el siguiente aparte del artículo 616-1 ibidem:

“(…) cuando la venta de un bien y/o prestación del servicio se realice a través de una factura electrónica de venta y la citada operación sea a crédito o de la misma se otorgue un plazo para el pago, el adquirente deberá confirmar el recibido de la factura electrónica de venta y de los bienes o servicios adquiridos mediante mensaje electrónico remitido al emisor para la expedición de la misma, atendiendo a los plazos establecidos en las disposiciones que regulan la materia, así como las condiciones, mecanismos, requisitos técnicos y tecnológicos establecidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)” (subrayado fuera de texto)

Es por ello que, frente a la periodicidad del IVA -regulada en el artículo 600 del Estatuto Tributario- los mensajes electrónicos de confirmación aquí analizados no tienen incidencia alguna, ya que, en lo que al impuesto en comento se refiere, su alcance comprende los impuestos descontables más no el período gravable para declarar y pagar este tributo.

Ahora bien, retomando lo atinente a los impuestos descontables, resulta menester examinar el artículo 496 ibidem, el cual reza:

“ARTICULO 496. OPORTUNIDAD DE LOS DESCUENTOS. <Artículo modificado por el artículo 194 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los tres períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

Quando se trate de responsables que deban declarar cuatrimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en el período cuatrimestral inmediatamente siguiente, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

(…)” (subrayado fuera de texto)

Por ende, tratándose de la venta de bienes y/o prestación de servicios que se realice a través de factura electrónica de venta, que sea a crédito o de la misma se otorgue un plazo para el pago y dé lugar a impuestos descontables (cfr. artículo 488 del Estatuto Tributario), estos últimos deberán solicitarse en la oportunidad contemplada en el artículo 496 ibidem para lo cual será necesario remitir -de manera previa- los mensajes electrónicos de confirmación de recibido de la factura y de los bienes y/o servicios adquiridos, de acuerdo con lo señalado en el artículo 616-1 ibidem y su reglamentación (cfr. Resolución DIAN No. 000085 de 2022).

En otras palabras, ya que los referidos mensajes electrónicos de confirmación cumplen la función de soportar impuestos descontables (sin ser los únicos documentos configurados



para ello), entre otros conceptos, su envío debe necesariamente efectuarse antes de solicitarse estos últimos en la declaración del IVA del respectivo período gravable”.

CONCEPTO 002999 int 824 DE 2024 (mayo 8)

“(…) El artículo 488 del Estatuto Tributario (ET) señala que «Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas» (subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 496^[1] ibidem precisa que los impuestos descontables deben ser contabilizados en la oportunidad correspondiente que depende del régimen de declaración del responsable; es decir, bimestral o cuatrimestral.

El artículo 771-2 del ET establece como requisito de procedencia de los impuestos descontables en IVA la existencia de la factura de venta y que cumpla con los requisitos previstos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del ET. Así, cuando: (i) no exista factura de venta; o (ii) no cumpla con los requisitos previstos, el impuesto descontable es improcedente. En el mismo sentido, el inciso final del artículo 616-1 del ET establece que “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 factura de venta, documento equivalente y/o los documentos previstos en el presente artículo.”

<Aparte tachado derogado por el Concepto 7058 [1739] de 27 de septiembre de 2024> Por su parte, el artículo 616-1 del ET prevé las condiciones de expedición para que la factura exista. Por regla general, la factura electrónica de venta «solo se entenderá expedida cuando sea validada y entregada al adquirente». **En el caso especial de operaciones a crédito o en las que se otorgue un plazo para el pago, la expedición de la factura se encuentra supeditada a la confirmación del adquirente de: (i) la recepción de la factura; y (ii) la recepción de la mercancía. Si ambas situaciones no se verifican, no se entiende expedida la factura, por lo tanto, no existe. Esta regla especial se encuentra prevista en el inciso 10^[4] del artículo 616-1 citado.**

<Inciso derogado por el Concepto 7058 [1739] de 27 de septiembre de 2024> **Así, en ausencia de estos dos mensajes remitidos por parte del adquirente al emisor de la factura, la misma no puede ser expedida, por lo que no existiría. En consecuencia, los impuestos descontables asociados son improcedentes, al incumplir los requisitos de los artículos 771-2 y 616-1 del ET.**

C) Conclusión.

Así, se **confirma** el Oficio 908749 - interno 1497 de diciembre 12 de 2023 y se **concluye** que para la procedencia de los impuestos descontables en las operaciones a crédito o que exista un plazo para su pago, se requiere:

- i Que la operación que da lugar al IVA descontable constituya costo o gasto y que se destine a las operaciones gravadas con IVA, según el artículo 488 del ET.
- ii Que el IVA descontable se solicite oportunamente conforme el artículo 496 del ET.
- iii <Ordinal derogado por el Concepto 7058 [1739] de 27 de septiembre de 2024> **Que la factura de venta de la operación haya sido expedida de acuerdo con lo previsto en el inciso 10 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario.**
- iv Que se cumplan con los requisitos generales de procedencia del impuesto descontable previstos en el Estatuto Tributario, en especial, aquellos de que tratan los artículos 771-2 y 771-5”.

CONCEPTO 007058 int 1739 DE 2024



(septiembre 27)

(...) 8. De acuerdo con el inciso 10° del artículo 616-1 del Estatuto Tributario:

"Para efectos del control, cuando la venta de un bien y/o prestación del servicio se realice a través de una factura electrónica de venta y la citada operación sea a crédito o de la misma se otorgue un plazo para el pago, el adquirente deberá confirmar el recibido de la factura electrónica de venta y de los bienes o servicios adquiridos mediante mensaje electrónico remitido al emisor para la expedición de la misma, atendiendo a los plazos establecidos en las disposiciones que regulan la materia, así como las condiciones, mecanismos, requisitos técnicos y tecnológicos establecidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). En aquellos casos en que el adquirente remita al emisor el mensaje electrónico de confirmación de recibido de la factura electrónica de venta y el mensaje electrónico del recibido de los bienes o servicios adquiridos, habrá lugar a que dicha factura electrónica de venta se constituya en soporte de costos, deducciones e impuestos descontables." (...) (énfasis propio).

9. A su vez, el artículo 34 de la Resolución 000085 de 2022, señala:

"MENSAJE ELECTRÓNICO DE CONFIRMACIÓN DEL RECIBIDO DE LA FACTURA Y DE LOS BIENES Y/O SERVICIOS ADQUIRIDOS. De conformidad con lo establecido en el inciso 10 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario, la factura electrónica de venta que se expide en una operación a crédito o que se otorgue un plazo para el pago de la misma, se constituirá en soporte de costos, deducciones e impuestos descontables cuando el adquirente confirme el recibido de la factura y de los bienes o servicios adquiridos, mediante mensaje electrónico remitido al emisor, atendiendo las condiciones, mecanismos, requisitos técnicos y tecnológicos establecidos en el Anexo Técnico de Factura Electrónica. (...) (énfasis propio).

10. De conformidad con lo antes expuesto, es claro que para que la factura electrónica de venta en las operaciones a crédito o respecto de las cuales se otorgó plazo para el pago se constituya en soporte de costos, deducciones e impuestos descontables, es necesario además del cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, que el adquirente remita el mensaje de confirmación de recibo de la factura y el mensaje de recibido de los bienes y/o servicios adquiridos.

11. En este sentido, los mensajes electrónicos de confirmación de recibido de la factura electrónica de venta y de los bienes y/o servicios constituyen un requisito de procedencia dispuesto en la ley para que la factura electrónica de venta sea soporte de costos, deducciones e impuestos descontables.

12. Situación distinta ocurre con la oportunidad para solicitar el IVA descontable prevista en el artículo 496, la cual es tan amplia que le da al contribuyente un término de seis meses, (tres bimestres) para poder solicitar los impuestos descontables.

13. En otras palabras, el 496 ibidem regula la oportunidad para solicitar el IVA descontable y el 616-1 del mismo estatuto dispone como exigencia legal la existencia de los mensajes de confirmación de recibo de la factura y de los bienes y servicios para su procedencia. Es decir, la factura electrónica de venta y dichos mensajes corresponden al soporte del impuesto descontable.

14. Veamos, el artículo 496 del Estatuto Tributario establece la oportunidad para solicitarlos, en los siguientes términos:

"Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los tres períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

Cuando se trate de responsables que deban declarar cuatrimestralmente, las deducciones



e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en el período cuatrimestral inmediatamente siguiente, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.”

15. Frente a la oportunidad para que el adquirente envíe los mensajes electrónicos de confirmación de recibo de la factura y de recibido de bienes y/o servicios, si bien esta no fue contemplada de manera expresa en la legislación tributaria, no significa que no exista un tiempo oportuno dentro del cual se deba cumplir con el envío de estos mensajes.

16. En este sentido, para que se materialice la procedencia de estos impuestos y el adquirente pueda solicitarlos, es necesario que el inciso 10 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario se aplique de manera armónica con el artículo 496 *ibidem*.

17. Así, el plazo para la remisión de los dos mensajes de confirmación establecidos en el inciso 10 del artículo 616-1 del ET, se supedita al término u oportunidad para solicitar los impuestos descontables en la respectiva declaración de IVA.

18. En consecuencia, para la procedencia de los impuestos descontables se requiere que el adquirente que pretenda solicitarlos, envíe los mensajes electrónicos de confirmación de recibido de la factura de venta y de recibo de los bienes y/o servicios, con anterioridad a la presentación de la declaración de IVA en la cual se vayan a solicitar de acuerdo a la oportunidad que señala el artículo 496 del Estatuto Tributario.

19. Así, para que procedan los impuestos descontables se requiere el cumplimiento de dos requisitos: i) Que la factura de venta además de cumplir con los requisitos señalados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario tenga los mensajes de confirmación de recibo de la factura y de los bienes y/o servicios; y ii) Que se soliciten dentro de la oportunidad señalada en el artículo 496 *ibidem*.

20. Es decir que en el evento que el adquirente no cumpla con cualquiera de estas condiciones, dichos descontables no serán reconocidos por la administración tributaria.

21. Ahora bien, en relación con la expedición de la factura electrónica de venta, el inciso 6 del artículo 616-1 del Estatuto Tributario consagra que: “La factura electrónica de venta solo se entenderá expedida cuando sea validada y entregada al adquirente, cumpliendo además con las condiciones, los términos y los mecanismos técnicos y tecnológicos establecidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).”

22. A su vez, respecto de la expedición y entrega de la factura electrónica de venta, el artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016, establece que: “la expedición se, cumple con la validación y la entrega física o electrónica según corresponda, de la factura de venta y/o del documento equivalente al adquirente (...)” En este sentido, es claro que los mensajes de confirmación de recibo de la factura y de los bienes y/o servicios no inciden en la expedición de la factura electrónica de venta.

Conclusión y decisión

23. Así las cosas, es necesario **reconsiderar** y en consecuencia **derogar** las siguientes expresiones del Concepto No. 002999 (interno 824) del 8 de mayo de 2024:

“En el caso especial de las operaciones a crédito o en las que se otorgue un plazo para el pago, la expedición de la factura se encuentra supeditada a la confirmación del adquirente de: (i) la recepción de la factura; y (ii) la recepción de la mercancía. Si ambas situaciones no se verifican, no se entiende expedida la factura, por lo tanto, no existe. Esta regla especial se encuentra prevista en el inciso 10 del artículo 616-1 citado. Así, en ausencia de estos dos mensajes remitidos por parte del adquirente al emisor de la factura, la misma no puede ser expedida, por lo que no existiría. En consecuencia, los impuestos descontables asociados son improcedentes, al incumplir los requisitos de los artículos 771-2 y 616-1 del ET.”



Y, "iii. Que la factura de venta de la operación haya sido expedida de acuerdo con lo previsto en el inciso 10 del artículo 616-1 de Estatuto Tributario."

24. En esta misma línea, se **confirma** el Oficio No. 908749 - interno 1497 del 12 de diciembre de 2022 y también se **confirma** en los demás apartes el Concepto 002999 - Interno 0824 del 8 de mayo de 2024. Ahora bien, para mayor claridad, se **precisan** las siguientes conclusiones sobre el tema objeto de análisis:

- a. La factura electrónica de venta se entiende expedida cuando sea validada y entregada al adquirente en línea con lo previsto en el inciso 6 del artículo 616-1 del ET, incluso cuando se trata de operaciones a crédito a plazo.
- b. Los mensajes de que trata el inciso 10 del artículo 616-1 del ET; es decir: (i) el mensaje de recepción de la factura electrónica y (ii) el mensaje de recepción de los bienes y servicios, en el caso de operaciones a crédito o con un plazo para el pago, son necesarios para que la factura electrónica se constituya en soporte de costos, deducciones e impuestos descontables.
- c. Cuando se pretenda el reconocimiento de los impuestos descontables, la operación debe corresponder a un costo o gasto y debe estar destinada a operaciones gravadas con IVA de acuerdo con lo previsto en el artículo 488 del ET.
- d. En cuanto a la oportunidad para solicitar los impuestos descontables en el caso de las operaciones de que trata el inciso 10 del artículo 616-1 del ET, los mensajes de que trata dicho inciso deben emitirse **antes** de que se presente la solicitud en las oportunidades previstas en el artículo 496 del ET.
- e. Sobre los plazos y condiciones, en cualquier caso, se resalta que el artículo 616-1 del ET establece reiterada y ampliamente - en sus incisos 2, 6 y 10 - que todos los documentos electrónicos que hacen parte del sistema de facturación deberán cumplir con las condiciones establecidas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.
- f. De manera especial, se resalta que el inciso 10 del artículo 616-1 del ET establece tales facultades amplias de control en particular frente a los mensajes de confirmación de recibido de la factura y de recibido de los bienes o servicios adquiridos.
- g. En todo caso, el reconocimiento de los impuestos descontables se somete a las reglas de los artículos 771-2 y 771-5 del ET".

El actor invocó como normas violadas los artículos 121, 123 y 150-12 de la Constitución Política de Colombia; 488, 496 y 616-1 del Estatuto Tributario; 131 de la Ley 2010 de 2019; y 56 del Decreto 1742 de 2020.

El concepto de la violación se sintetiza así:

De conformidad con el inciso décimo del artículo 616-1 del ET y el artículo 34 de la Resolución 000085 del 8 de abril de 2022, expedida por la DIAN, se establecen dos requisitos para que las facturas electrónicas de venta en operaciones a crédito constituyan soporte válido de costos, deducciones e impuestos descontables: i) que el adquirente confirme al emisor, mediante mensaje electrónico, el recibido de la factura electrónica de venta; y ii) que, por el mismo medio, confirme la recepción de los bienes o servicios adquiridos.

Las normas citadas no imponen un límite temporal específico para el envío de los mensajes electrónicos de recibido. No obstante, en los actos administrativos demandados, la DIAN sostuvo que la oportunidad para el envío de dichos mensajes debe coincidir con el plazo que tienen los responsables del IVA para solicitar el



impuesto descontable.

Esta interpretación resulta errónea, pues desvirtúa el alcance del artículo 496 del ET. En efecto, la Administración tributaria confunde el objeto del requisito —la validez de las facturas electrónicas como soporte del IVA descontable— con la oportunidad para ejercer el derecho para solicitarlo. Así, mediante los actos demandados, la DIAN introdujo un condicionamiento normativo que no está previsto en la ley al considerar que los mensajes de recibido deben ser enviados con anterioridad a la solicitud del IVA descontable.

Si bien la DIAN tiene la facultad de interpretar la normativa tributaria y emitir conceptos u oficios obligatorios para sus funcionarios, no puede invadir la órbita de competencia del Legislador. En consecuencia, con estos actos se desconoce el principio de legalidad tributaria al imponer como requisito adicional para la procedencia de los impuestos descontables que los mensajes electrónicos de recibido —relativos a la factura electrónica de venta y a la recepción de los bienes o servicios— deban ser enviados con anterioridad a la solicitud del IVA descontable.

Contestación de la demanda

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la parte actora, por las razones que se resumen a continuación:

Los artículos 616-1 y 496 del ET, aunque son normas autónomas, están relacionadas de forma complementaria. Su interpretación conjunta permite: (i) establecer cuándo la operación está debidamente soportada para efectos del IVA descontable; (ii) asegurar que los mensajes electrónicos se registren dentro del periodo fiscal correspondiente; y (iii) garantizar certeza y oportunidad en la solicitud del IVA descontable, conforme a los plazos legales.

La DIAN actuó dentro del marco de sus facultades legales otorgadas por el artículo 56 de la Ley 1742 de 2020, al interpretar los artículos 616-1 y 496 del ET. La exigencia de los mensajes de confirmación como requisito previo a la presentación de la declaración de IVA no constituyen una adición normativa, sino una interpretación lógica y armónica razonable que garantiza el cumplimiento de los principios de legalidad y control fiscal.

La remisión de estos mensajes en cualquier momento posterior a la declaración de IVA anularía la finalidad de la norma, comprometería la integridad y veracidad de la información fiscal y debilitaría los controles para el cumplimiento de obligaciones tributarias establecidos por la Administración tributaria.

Concepto de entidades, organizaciones y expertos en la materia

De acuerdo con lo dispuesto en el literal c del numeral 4 del artículo 184 del CPCA en concordancia con el artículo 182B ibidem, aplicable al medio de control de nulidad establecido en el artículo 137 del CPACA, fueron invitadas a presentar concepto entidades públicas, organizaciones privadas y expertos en las materias relacionadas con el tema del proceso.

Al respecto, se pronunciaron las siguientes entidades, así:



Universidad de los Andes

Señaló que su rol se limita al ámbito académico y no ejerce labores periciales o de emisión de conceptos técnicos dentro de procesos judiciales o investigaciones penales, por lo tanto, no emite pronunciamiento de fondo alguno.

Centro de Estudios Tributarios

De la lectura del inciso décimo del artículo 616-1 del ET se puede observar que la norma no consagra un término para la expedición del mensaje electrónico de confirmación de recibido de la factura electrónica de venta, ni del mensaje electrónico de recibido de los bienes o servicios adquiridos en las operaciones a crédito. Por lo tanto, no sería técnico pretender una aplicación armónica del inciso décimo del artículo 616-1 ET con el artículo 496 el mismo estatuto, con el único propósito de limitar temporalmente la expedición de dichos acuses.

La finalidad pretendida por el Legislador con la exigencia de los mensajes de confirmación de recibo de la factura electrónica de venta y de los bienes o servicios adquiridos en operaciones a crédito, es la de control tributario, mas no la de limitar temporalmente la facultad del contribuyente de solicitar la devolución de impuestos descontables. En esa medida, no es viable una interpretación en virtud de la cual se supedite la solicitud de impuestos descontables a requisitos diferentes a los establecidos legal y reglamentariamente.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero - ICDT

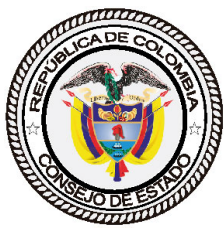
El Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero concluyó que la doctrina emitida por la DIAN vulnera el principio de legalidad, en la medida en que interpreta que, es necesario el envío del mensaje de confirmación de recibido de la factura electrónica de venta y el mensaje electrónico de recibido de los bienes o servicios adquiridos en las operaciones a crédito, para que se pueda causar, contabilizar y descontar el IVA correspondiente, estableciendo así un requisito de oportunidad no previsto en la ley.

Señaló que el envío del mensaje de confirmación de recibido busca asegurar la validez de la factura electrónica como soporte de costos, deducciones e impuestos descontables, pero no puede considerarse como una condición previa para solicitar el IVA descontable o una regla especial que cambiaría la oportunidad para su causación y/o contabilización.

Concluyó que el envío de los mensajes electrónicos a los que hace mención el artículo 616-1 del ET no afecta la oportunidad de solicitar el IVA descontable, siempre y cuando este haya sido causado conforme a lo dispuesto en el artículo 429 del ET, cumpla los requisitos del artículo 488 del ET y se haya causado y contabilizado según las reglas del artículo 496 del ET.

Universidad Externado de Colombia

La DIAN mediante los actos demandados delimitó el actuar de los contribuyentes para evitar que se incluyan en las declaraciones tributarias costos o gastos no realizados



jurídicamente. Adoptar una interpretación estrictamente literal del artículo 616-1 del ET, sin considerar los tiempos establecidos en el artículo 496 del ET, puede vulnerar los principios de eficiencia y justicia tributaria, y dificultar la aplicación adecuada de las regulaciones, al no contar con un criterio claro de temporalidad para reconocer los impuestos descontables. Además, el dejar indeterminado el tiempo para la formalización de la factura electrónica impide a la DIAN realizar sus funciones de fiscalización.

Universidad del Rosario

La doctrina demandada se basó en una interpretación errónea del artículo 616-1 del ET al ligar el plazo de la realización de los acuses de recibo, tanto de la factura electrónica como del bien o servicio, al término previsto por el artículo 496 del ET, siendo que esta es la oportunidad con la que cuenta el contribuyente para contabilizar el IVA, e incluir los impuestos descontables en la declaración tributaria correspondiente. Por lo tanto, existe una violación al principio de legalidad en materia tributaria y un exceso de la potestad reglamentaria al realizar una interpretación forzosa que no obedece al espíritu de la norma.

Los acuses de recibo como requisito para la validez del IVA descontable y las deducciones fueron introducidos expresamente por el artículo 13 de la Ley 2155 de 2021, al modificar el artículo 616-1 del ET. En cambio, el artículo 496 fue incorporado por el Decreto 624 de 1989 y reformado por el artículo 194 de la Ley 1819 de 2016, sin hacer referencia alguna a los acuses de recibo como condiciones para el reconocimiento de los impuestos descontables. Por tanto, resulta jurídicamente improcedente interpretar que el artículo 496 remite, permite o condiciona sus efectos a un requisito normativo que fue incorporado al ordenamiento tributario años después. Aceptar dicha interpretación implicaría una aplicación retroactiva de la ley tributaria.

Aunado a lo anterior, los efectos de los actos demandados vulneran los principios de razonabilidad y proporcionalidad, pues la realización de los acuses de recibo de forma anterior o posterior a la presentación de la declaración no demuestran ni afectan la realidad de la operación.

Trámite de sentencia anticipada

En razón a que el presente litigio versa sobre un asunto de puro derecho que no requiere práctica de pruebas, por auto del 11 de marzo de 2025¹ se dispuso la aplicación de la figura de sentencia anticipada prevista en el artículo 182A del CPACA.

Alegatos de conclusión

El **demandante** reiteró lo señalado en la demanda, en el sentido de que la DIAN condicionó la procedencia de impuestos descontables en operaciones a crédito con factura electrónica, al envío previo de los mensajes electrónicos de confirmación de recibido de la factura y de los bienes o servicios adquiridos. Sin embargo, el inciso décimo del artículo 616-1 del ET no establece ningún término ni oportunidad específica para el envío de esos mensajes. En consecuencia, esta interpretación implica que los actos demandados fueron proferidos con desconocimiento del marco legal vigente y

¹ SAMAI, Índice 28.



en exceso de la competencia legalmente atribuida a la DIAN. Por tanto, se configura una vulneración del principio de legalidad tributaria debido a que la Administración adicionó un requisito normativo no previsto por el Legislador.

La **DIAN** reiteró que, a partir de una interpretación armónica de los artículos 616-1 y 496 del ET, es posible determinar el momento en que la operación comercial prevista en el inciso décimo del artículo 616-1 se encuentra debidamente soportada, condición que constituye un prerequisite para la procedencia del IVA descontable. Esta interpretación, según la entidad, permite garantizar que los mensajes electrónicos de recibido se emitan dentro del período fiscal correspondiente, especialmente considerando que la Ley establece una periodicidad definida para la presentación y el pago de las declaraciones de IVA (artículos 600 y 496 del ET). De este modo, se busca asegurar el cumplimiento de los principios de certeza y oportunidad en la deducibilidad del impuesto, de forma que solo puedan solicitarse y acreditarse aquellos impuestos que efectivamente se causen dentro de los plazos legalmente establecidos.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad interpuesta contra el Oficio nro. 908749 del 12 de diciembre de 2022, los Conceptos nros. 2999 (interno 824) del 8 de mayo de 2024 y 70581 (interno 739) del 27 de septiembre de 2024, expedidos por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. En concreto, se debe determinar si en los actos administrativos demandados se hizo una interpretación errónea del inciso décimo del artículo 616-1 del ET en concordancia con el artículo 496 del mismo estatuto, al exigir que los mensajes electrónicos de recibido (respecto de la factura electrónica y la entrega de bienes o servicios) deban ser enviados con anterioridad a la solicitud del IVA descontable para su efectiva procedencia. En consecuencia, debe determinarse si dicha exigencia vulnera el principio de legalidad tributaria, al imponer un requisito no previsto en la ley.

Cuestión previa

2- Antes de efectuar un pronunciamiento de fondo sobre el debate jurídico planteado, debe resolverse la solicitud hecha por la DIAN en los alegatos de conclusión² y por la parte demandante en memorial presentado el 2 de mayo de 2025³, encaminada a que se ordene la acumulación del expediente 11001032700020240008000 (29522) al presente proceso, habida cuenta de que en él también se juzga la legalidad de los Conceptos nros. 2999 (interno 824) del 8 de mayo de 2024 y 70581 (interno 739) del 27 de septiembre de 2024, proferidos por la DIAN.

Respecto de la acumulación de procesos declarativos, dispone el artículo 148 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), aplicable en virtud de la remisión hecha en el artículo 306 del CPACA, que se encuentra sujeta a los requisitos

² SAMAI, Índice 34.

³ SAMAI, Índice 40.



materiales indicados en el ordinal 1.º y a las circunstancias temporales definidas en el ordinal 3.º, de acuerdo con las cuales las acumulaciones pueden decretarse «hasta antes de señalarse fecha y hora para la audiencia inicial».

En el presente caso, mediante auto del 11 de marzo de 2025⁴ se dispuso acogerse a la figura de sentencia anticipada, se prescindió de la audiencia inicial, la audiencia de pruebas y la audiencia de alegaciones y juzgamiento, por cuanto se trata de un asunto de puro derecho. Así mismo, se corrió traslado para alegar de conclusión, en tanto que la solicitud de acumulación de los procesos se formuló en memorial radicado el 2 de mayo de 2025. En ese sentido, para la Sala la solicitud de acumulación se formuló cuando ya se encontraba vencida la oportunidad procesal para decretarla, razón por la cual no se accederá a petición de acumulación hecha por el demandante.

Análisis del caso concreto

3- La parte demandante solicitó la nulidad de los actos administrativos demandados al considerar que mediante estos la DIAN impuso un requisito adicional no previsto en la ley para la procedencia del IVA descontable, consistente en que los mensajes electrónicos de recibido de la factura electrónica y de los bienes o servicios adquiridos deben ser enviados con anterioridad a la solicitud del impuesto descontable. Lo anterior, a su juicio, configura una extralimitación en las funciones de la DIAN y, por lo mismo, se desconoce el principio de legalidad.

La entidad demandada explica que no existe una violación al principio de legalidad ni una extralimitación en el ejercicio de las funciones por parte de la DIAN en los conceptos demandados, ya que no adiciona un elemento normativo al artículo 616-1 del ET. Por el contrario, con base en una interpretación armónica de las normas, la entidad estableció que la oportunidad para la remisión de los mensajes electrónicos señalados en el inciso 10 del artículo 616-1 del ET, está supeditada a los plazos señalados en el artículo 496 ibidem.

De manera que la controversia gira en torno a la interpretación del inciso décimo del artículo 616-1 y del artículo 496 del ET, disposiciones que regulan, respectivamente, los requisitos para que la factura electrónica de venta sea aceptada como soporte fiscal en operaciones a crédito, y las condiciones para que el IVA pagado sea tratado como impuesto descontable.

4- A efectos de dirimir el debate planteado, en los actos demandados, la DIAN establece que para que proceda el descuento del IVA, el emisor de la factura debe recibir, dentro del mismo período fiscal, los mensajes electrónicos de acuse de recibo de la factura y de la entrega de bienes o servicios adquiridos.

La DIAN, en ejercicio de las funciones asignadas por el artículo 56 del Decreto 1742 del 22 de diciembre de 2020⁵, tiene la facultad de interpretar las normas tributarias y fiscales, expedir conceptos y proferir actos administrativos de carácter general y particular. Sin embargo, en desarrollo de tal facultad no puede modificar, restringir o ampliar el contenido sustancial de las normas tributarias.

⁴ SAMAI, Índice 28.

⁵ Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.



La legalidad en materia tributaria implica que solo la ley puede crear, modificar o extinguir obligaciones fiscales, incluidos los requisitos para acceder a beneficios o derechos como el descuento del IVA. Esta exigencia emana directamente del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, el cual impone que los elementos esenciales del tributo —como los sujetos pasivos, el hecho generador, la base gravable, la tarifa y los requisitos para su procedencia— deben estar definidos por el Legislador.

Esta Corporación ha señalado en otras oportunidades que los conceptos o actos administrativos de carácter general expedidos por la DIAN no pueden crear nuevas obligaciones ni establecer condiciones distintas a las previstas en la ley. En efecto, en decisiones como la sentencia del 26 de febrero de 2020, la Sección Cuarta reiteró que *“cuando la DIAN absuelve las consultas que se le formulan sobre determinada materia, sus facultades se restringen a interpretar y aplicar, en casos abstractos, la normativa tributaria a que haya lugar, sin que, por esa misma razón, se pueda afirmar que la Administración se arroga competencias propias del legislador”*⁶.

Así mismo, la Corte Constitucional, en la sentencia C-040 de 2021⁷, reafirmó que el principio de legalidad tributaria es una garantía para los contribuyentes y un límite para la Administración, al señalar que la DIAN no tiene dentro de sus competencias ejercer la función legislativa.

El artículo 616-1 del ET, en su inciso décimo, establece expresamente que, en las operaciones a crédito, para que la factura electrónica de venta sea soporte de costos, deducciones e impuestos descontables, el adquirente deberá confirmar al emisor, mediante mensaje electrónico, la recepción tanto de la factura como de los bienes o servicios adquiridos. Sin embargo, la norma no fija un término específico para el envío de dichos mensajes, ni condiciona expresamente la procedencia del impuesto descontable a que estos sean enviados con anterioridad a su solicitud.

Por su parte, el artículo 496 del ET regula los plazos para contabilizar deducciones e impuestos descontables para responsables fiscales que deben presentar declaraciones bimestrales o cuatrimestrales y una regla especial en el sector de construcción, puntualizando así los siguientes eventos:

- Para responsables bimestrales: Las deducciones e impuestos descontables se pueden contabilizar en el período fiscal correspondiente a su causación o en uno de los tres períodos bimestrales siguientes. Deben solicitarse en la declaración del período en el que se contabilizaron.
- Para responsables cuatrimestrales: Las deducciones e impuestos descontables se pueden contabilizar en el período fiscal correspondiente a su causación o en el período cuatrimestral siguiente, y también deben solicitarse en la declaración del período en el que se contabilizaron.
- Sector de la construcción: Se establece una regla específica para el impuesto sobre las ventas descontable en este sector, que solo puede contabilizarse en el período de causación o en los dos períodos siguientes, y debe solicitarse en el período de escrituración de cada unidad inmobiliaria gravada. Además, el impuesto debe corresponder proporcionalmente a los costos atribuibles a las unidades inmobiliarias.

⁶ Exp. 23382, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.



Esta disposición no establece como requisito que, los mensajes electrónicos de recibo de la factura electrónica y de los bienes o servicios adquiridos deban ser enviados dentro de un plazo determinado ni antes de solicitar el IVA descontable.

La confirmación de los acuses de recibo de la factura electrónica y del bien o servicio que estableció en el inciso 10 del artículo 616-1 del E.T., se dio con ocasión del artículo 13 de la Ley 2155 de 2021. De la exposición de motivos contenida en la gaceta 810 de 2021, se extrae lo siguiente:

“El Registro Único Tributario-RUT y la facturación electrónica se constituyen en fuentes fundamentales de información que contribuyen al ejercicio del control y lucha contra la evasión. En esa medida, es necesario que se amplíen las fuentes de información y se fortalezca el sistema de factura electrónica, el cual está compuesto por diferentes documentos electrónicos, que permitirán el soporte de ingresos, costos y gastos. Lo anterior se logrará por medio de incentivos, medidas coercitivas y facultades de la DIAN para ampliar su capacidad de inscribir ciudadanos en el RUT sean, o no, sujetos de obligaciones ante la administración tributaria.

El presente proyecto de ley incluye un conjunto de medidas para mejorar los ingresos tributarios a partir de disminuir la evasión. De esta forma, se requiere entonces impulsar la gestión de control de la DIAN mediante mecanismos adicionales que le permitirán a la entidad ser más eficiente en el control de la evasión.

Facultad para facturar impuesto de renta.

La DIAN podrá facturar el impuesto a los contribuyentes con base en información de la factura electrónica y exógena tributaria. Con la finalidad de facilitar el cumplimiento tributario, se propone la incorporación de un mecanismo de facturación del impuesto de renta que se hará a partir de información validada por medio de la facturación electrónica y la información exógena tributaria, acompañado de la facultad de la DIAN para inscribir de oficio en el RUT a cualquier persona natural que sea sujeto de obligaciones administradas por dicha entidad. Esto le dará a la DIAN la posibilidad de inscribir en el RUT a los sujetos de obligaciones tributarias, permitiéndole conocer los resultados económicos de sus actividades y por ende controlar el aporte que deban realizar al sostenimiento fiscal del Estado. Lo anterior permitirá:

x Reducir los costos a los ciudadanos de cumplimiento de las obligaciones tributarias. x Disminuir la evasión del impuesto sobre la renta, mediante la determinación oficial del impuesto sobre la renta por el sistema de factura electrónica. x Contar con títulos ejecutivos que permitan a la administración tributaria elevar los niveles de recaudo por vía del impuesto sobre la renta, evitando de esta manera los procesos de determinación de este impuesto, con lo anterior se agilizarán los procesos de cobro y eficiencia del recaudo del tributo.”

En este contexto, resulta claro que el propósito de la reforma introducida por la Ley 2155 de 2021 no fue condicionar el término de los acuses de recibo a los plazos dispuestos en el artículo 496 del ET para hacer efectivo el IVA descontable. Su propósito fue (i) Reforzar el sistema de información tributaria para ampliar las capacidades de control y fiscalización de la DIAN; (ii) Consolidar la factura electrónica como eje central del sistema de documentación tributaria; y (iii) Establecer documentos



electrónicos que sirvan como soporte de ingresos, costos y gastos.

En consecuencia, no se advierte que el legislador haya pretendido supeditar la procedencia de deducciones o impuestos descontables a la realización previa de los acuses de recibo de que trata el inciso décimo del artículo 616-1 del ET. Por el contrario, lo que se promovió fue la implementación de mecanismos de control de trazabilidad de operaciones, a través de los cuales los acuses de recibo adquieren un rol de soporte documental y no de condicionamiento previo para la procedencia del beneficio fiscal. Considerar lo contrario implicaría desnaturalizar el propósito de la norma, al asumir erradamente que la omisión del acuse previo a la declaración acarrea automáticamente la pérdida del derecho a la deducción o al impuesto descontable, lo cual carece de sustento legal.

La DIAN por medio de los actos demandados exige que los acuses de recibo de las facturas electrónicas y de la recepción de bien o servicio se realicen antes de la presentación de la declaración de IVA. De manera que, aunque un ingreso se haya devengado contablemente en un determinado periodo y ahí se tenga el derecho para declarar el impuesto descontable en los términos del artículo 496 del ET, a juicio de la Administración, su reconocimiento fiscal está condicionado a estos acuses de recibo, lo que contradice el principio de realización previsto en el artículo 28 *ibidem*⁸.

En consecuencia, la Sala encuentra que los actos administrativos expedidos por la DIAN que son objeto de esta demanda traspasan los límites de su función interpretativa, al imponer un requisito adicional para la procedencia de los impuestos descontables —consistente en un condicionamiento temporal para el envío de los mensajes de recibido respecto de la factura electrónica y la entrega de bienes o servicios— que no está contemplado en los artículos 616-1 ni 496 del ET.

Este exceso configura una vulneración del principio de legalidad tributaria y afecta los derechos de los contribuyentes a acceder, bajo los términos legales, al tratamiento fiscal del IVA descontable. En consecuencia, procede declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

Conclusión

5- Procede la nulidad de los actos acusados porque la DIAN excedió su facultad de interpretación de las normas tributarias y violó el principio de legalidad al atribuirse una competencia que le corresponde al legislador, en la medida en que dichos actos imponen un requisito que el artículo 616-1 del ET no contempla, al exigir que los mensajes electrónicos de recibido (respecto de la factura electrónica y la entrega de bienes o servicios) deban ser enviados con anterioridad a la solicitud del IVA descontable para su efectiva procedencia, siendo que lo dispuesto en el inciso décimo del artículo 616-1 del ET no está supeditado a los plazos señalados en el artículo 496 *ibidem*.

6- No se condena en costas de acuerdo con lo establecido en el artículo 188 del CPACA.

⁸ **“ARTÍCULO 28. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD.** Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable. (...)”



Radicado: 11001-03-27-000-2024-00079-00 (29509)
Demandante: Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez

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

FALLA

1. **Negar** la acumulación del expediente 11001- 03-27-000-2017-00030-00 al presente proceso.
2. **Declarar** la nulidad del Oficio nro. 908749 del 12 de diciembre de 2022, los Conceptos nros. 2999 (interno 824) del 8 de mayo de 2024 y 70581 (interno 739) del 27 de septiembre de 2024, expedidos por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, por las razones expuestas en esta providencia.
3. Sin condena en costas.
4. Reconocer personería a Juan Sebastián Oviedo García, en calidad de apoderado de la parte demandada, en los términos previstos en el poder visible en el índice 50 de SAMAI.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN (E)
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>