

**RAD: 908126**

100208221-1269

Bogotá, D.C. **12/08/2021**

Tema	Procedimiento tributario Sistema de facturación electrónica Proveedor ficticio
Descriptores	Desconocimiento de costos, deducciones o impuestos descontables Alcance de la validación previa Efectos y alcance de la declaratoria como proveedor ficticio
Fuentes formales	Artículos 88, 495, 671 y 684 del Estatuto Tributario Artículos 1 y 28 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario expone una serie de preguntas sobre la obligación de facturar electrónicamente y el alcance de la validación previa, las cuales se atenderán en el orden propuesto, así:

***¿Cuál es el alcance en materia de fiscalización tributaria (Art. 684 del E.T.) de la expresión “sin perjuicio de las facultades de fiscalización de competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN” Prevista en el artículo 28 de la Resolución 042 de 2020 de la DIAN inherente a facturación electrónica? Y si ¿Una factura electrónica debidamente expedida y, por ende, validada por la DIAN, puede ser desconocida como deducción procedente porque dos o tres años después la autoridad tributaria no ubica al facturador o este no responde un requerimiento ordinario de información que valide el negocio contenido en esa factura o porque este no presente su declaración del impuesto sobre la renta o su información exógena?***

Sobre este asunto, es necesario precisar que la obligación formal de facturar está dispuesta en los artículos 615, 616-1, 616-2, 616-4, 617, 618, 618-2 y 771-2 del Estatuto Tributario. Dicho artículo 616-1 *ibídem*, modificado por el artículo 308 de la Ley 1819 de 2016, dispone en su contenido inicial, que:

*“(…) La factura de venta o documento equivalente se expedirá, en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales.*

*Son sistemas de facturación, la factura de venta y los documentos equivalentes. La factura de talonario o de papel y la factura electrónica se consideran para todos los efectos como una factura de venta.*

*Los documentos equivalentes a la factura de venta, corresponderán a aquellos que señale el Gobierno nacional (…).”*

Posteriormente, en los párrafos 1º, 2º y 4º los que fueron modificados por el artículo 18 de la Ley 2010 de 2019, se dispone que todas las facturas electrónicas para su reconocimiento tributario deberán ser validadas previo a su expedición, por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y se faculta a dicha entidad para “señalar el sistema de facturación que deban adoptar los obligados a expedir factura de venta o documento equivalente”.

En el año 2020 el Gobierno Nacional expidió el Decreto 358, por el cual se reglamentan los artículos 511, 615, 616-1, 616-2, 616-4, 617, 618, 618-2 y 771-2 del Estatuto Tributario, 26 de la Ley 962 de 2005 y 183 de la Ley 1607 de 2012 y se sustituyó el Capítulo 4 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016. A su vez, en el mismo año la DIAN profirió la Resolución No. 000042 (la cual debe analizarse en virtud de todas sus modificaciones posteriores), la cual desarrolla los sistemas de facturación, los proveedores tecnológicos y expide el anexo técnico de factura electrónica de venta y dicta otras disposiciones en materia de sistemas de facturación.

Teniendo en cuenta lo anterior, procede este Despacho a traer a colación lo descrito en el numeral 34 del artículo 1 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, así:

**“34. Validación previa de la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito y demás documentos electrónicos:** *La validación previa de la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito y demás documentos electrónicos, es el procedimiento que genera un documento electrónico por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, que contiene la verificación de las reglas de validación de la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito y documentos electrónicos derivados de la factura electrónica de venta, de los demás sistemas de facturación, cumpliendo con los requisitos, términos, mecanismos técnicos y tecnológicos que para el efecto establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN”.* (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el artículo 28 de la citada resolución dispone:

**“Artículo 28. Alcance de la validación.** *La validación de la factura electrónica de venta, las notas débito, notas crédito e instrumentos electrónicos que se derivan de la factura electrónica de venta y de los demás sistemas de facturación, realizada por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, tiene como alcance la verificación de los requisitos contenidos en el artículo 11 de esta resolución, conforme lo establecido en el anexo técnico de la factura electrónica de venta; no obstante la responsabilidad sobre la exactitud, contenido y cumplimiento de requisitos de tipo formal y sustancial de los instrumentos objeto de validación, corresponden al facturador electrónico y demás responsables de su generación, transmisión, expedición y recepción cuando corresponda; así mismo, será responsabilidad del adquirente la revisión para efectos de que se cumpla con lo establecido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y demás disposiciones que exigen requisitos para que los documentos indicados en el presente artículo tengan valor probatorio para efectos tributarios, lo anterior sin perjuicio de las*

*facultades de fiscalización de competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN”.*

Nótese que las normas citadas tratan la validación previa de la factura electrónica de venta, y precisan que dicho proceso no valida el fondo de las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios. Es así, como se aclara que la validación previa no implica que la DIAN valore, verifique o dé visto bueno al contenido de la factura electrónica de venta y al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de ella.

Lo anterior, debido a que es el facturador electrónico quien debe garantizar el cumplimiento debido las obligaciones tributarias derivadas de la operación de venta de bienes o prestación de servicios y la correcta expedición y entrega de las facturas de venta. Así como es deber del adquirente a efectos de dar lugar a costos o deducciones dar cumplimiento a los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas necesarias (artículo 107 del Estatuto Tributario), y/o a los demás que se requieran para dar lugar a la procedencia de costos, deducciones o impuestos descontables. En general, las partes deben garantizar la realidad económica de la operación y la veracidad de condiciones en las que se efectuó la misma.

Por lo tanto, la expresión “*lo anterior sin perjuicio de las facultades de fiscalización de competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN*” dispuesta en el artículo 28 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020 hace la salvedad de que, si bien, la facturas electrónicas de venta pueden estar validadas por la DIAN, esta entidad puede en cualquier caso verificar el cumplimiento de los requisitos sustanciales y formales que procedan para hacer valer dichas facturas de venta como soportes de derechos u obligaciones derivadas de las operaciones de venta de bienes o prestación de servicios.

Esto quiere decir que, aun cuando las facturas electrónicas de venta sean validadas por la DIAN, ello no es óbice para dejar de fiscalizar las operaciones que se soporten con dichos documentos, verificando el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales, y requisitos de fondo que se originen de las operaciones económicas de venta de bienes o prestación de servicios previamente facturadas.

***¿Es legítimo interpretar que el régimen de facturación electrónica con validación previa genera una presunción legal de que el emisor de la factura cumplió con todos los requisitos de habilitación establecidos por la DIAN, y en consecuencia existe y realiza operaciones reales, invirtiéndose la carga de la prueba en contra de la parte que busca alegar la calidad de proveedor como ficticio o inexistente?***

Sobre este punto, se reitera que corresponde a las partes de la operación de venta de bienes o prestación de servicios garantizar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales en materia fiscal, fundadas en el principio de realidad económica.

Por ende, la correcta expedición de la factura electrónica de venta no es prueba suficiente para acreditar la procedencia de costos, deducciones o impuestos descontables, ya que estos reconocimientos requieren del cumplimiento de otros requisitos dispuestos en la normatividad tributaria para cada caso concreto.

Ahora bien, acerca de la calidad de proveedor ficticio se adjunta el Oficio No. 906197 de 2020, para su conocimiento.

***¿La calidad de proveedor ficticio se adquiere sólo hasta que queda en firme la Resolución de Calificación por parte de la DIAN o su notificación en la página WEB de esa entidad?***

Sobre esta cuestión este Despacho se pronunció con el Oficio No. 906388 de 2020, el cual se adjunta para mayor conocimiento.

***¿Una factura electrónica debidamente expedida y, por ende, validada por la DIAN, puede ser desconocida como deducción procedente porque dos o tres años después la autoridad tributaria califique al facturador como proveedor ficticio, siendo que al año de expedición de la factura la DIAN tenía conocimiento que dicho facturador cumplía a cabalidad las reglas para facturar electrónicamente?***

Por favor remitirse a las respuestas anteriores. En cualquier caso, téngase en cuenta que el desconocimiento de las operaciones con un sujeto declarado proveedor ficticio surte efectos de conformidad con los artículos 88, 495 y 671 del Estatuto tributario “A partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional”.

***En caso de que la respuesta sea que a pesar de ser validada por la DIAN, la transacción comercial puede ser desconocida por diversos factores y que corresponde al receptor de la factura la comprobación de la información sustancial y formal de los aspectos relacionados con el proveedor que genera la factura, se sirva conceptuar sobre las potestades fiscalizadoras y las actividades inquisitivas que, de manera concreta, puede adelantar el receptor de la factura para cumplir con este deber frente a un tercero facturador.***

Al respecto, se precisa que las especificaciones y condiciones o tratamientos acordados por los particulares en desarrollo de las operaciones económicas efectuadas en el giro de sus negocios corresponden únicamente a los sujetos que las desarrollan. Por lo cual, escapa a este Despacho doctrinar sobre los controles o previsiones jurídicas, contables, técnicas y tecnológicas que deben efectuar los particulares entre sí al momento de realizar sus negocios. No obstante, se precisa que, para el caso de los proveedores ficticios, los actos administrativos de declaratoria deben ser publicados en un diario de amplia circulación y, además, pueden ser consultados en la página web de esta entidad.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” – “Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE-DIAN  
Cra. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín  
Bogotá D.C.

Proyectó: Judy. M. Céspedes Q.  
Adjunto: Oficios Nos. 906388 y 906197 de 2020.