



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

**Bogotá D.C., catorce (14) de junio de dos mil dieciocho
(2018)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 05001-23-31-000-2012-00830-01 (21738)

Demandante: LITO S.A.

Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Documento soporte de operaciones con entidades de derecho público. Requisito de asociación del costo con el ingreso. Prueba de la realidad de las operaciones realizadas con socios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 21 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. La sentencia dispuso:

"Primero. Se declara la nulidad de las Resoluciones No. 900001 del 17 de enero de 2011 de la División de Gestión de Liquidación por medio de la cual se profiere una Liquidación Oficial de Revisión; y la No. 900.032 del 3 de febrero de 2012 de la División de Gestión Jurídica que al resolver el recurso de reconsideración confirma la decisión inicial, ambas de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, por las razones expuestas en la parte motiva.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de corrección No. 91000091997108 del 23 de julio de 2010, presentada por la sociedad LITO S.A. –antes Compraventa de Segundas LITO LTDA.-, y que la misma no adeuda las sumas dinerarias impuestas por los actos anulados en el ordinal primero de esta providencia, y en el evento de que se hayan pagado sumas por tales conceptos, se ordena su devolución previa indexación, aplicando la fórmula señalada en la parte motiva de la sentencia.

Tercero: Dese cumplimiento a esta sentencia en los términos previstos en los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo.

Cuarto: Sin condena en costas, en esta instancia.

Quinto: En firme la presente sentencia, archívese el expediente dejando las constancias de rigor”.

I) ANTECEDENTES

1. La sociedad LITO S.A., empresa dedicada a la compraventa de chatarra, presentó la declaración de renta del año del año 2007, en la que registró un saldo a pagar de \$31.340.000.

2. Mediante requerimiento especial, la Administración propuso la modificación de la liquidación privada en el sentido de desconocer:

- **Costos (\$942.089.000) por concepto del contrato de permuta** celebrado por las empresas EMCALI EICE ESP y la Fiscalía General de la Nación con LITO S.A., en el que aquéllas pactaron la entrega de chatarra a LITO S.A. a cambio de vehículos, scanner, quemadores, celulares, entre otros. El rechazo se fundamentó en que el contribuyente no soportó los costos en facturas, ni existe asociación entre el costo y el ingreso operacional de la sociedad.

- **Deducciones** por gastos de nómina (\$8.287.825), varios (\$41.474.480), auxilio educativo (\$10.000.000) y, **asesoría**

comercial de socios (\$326.200.000) por no estar debidamente soportados.

3. El contribuyente presentó respuesta al requerimiento, en el sentido de **corregir la declaración aceptando el rechazo de las deducciones por nómina, varios, y auxilio educativo.**

Pero mantuvo la discusión por el desconocimiento de costos y la asesoría comercial de socios. El primero, porque la permuta está soportada en el contrato y en las actas de entrega. Y, el segundo, porque la prestación de esos servicios no está prohibida en la ley, y fue soportada con facturas.

4. En la Liquidación Oficial de Revisión, la DIAN no aceptó la declaración provocada porque el contribuyente no pagó los mayores valores aceptados y la sanción reducida. Por tanto, reiteró las glosas propuestas en el requerimiento especial, que fueron confirmadas por la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

II) DEMANDA

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

"1. Que se anulen los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín por medio de las cuales se determinó y confirmó a cargo de la sociedad demandante el gravamen sobre la renta y complementarios por la vigencia gravable 2007, discriminados como sigue:

1.1. Liquidación Oficial de Revisión No. 900001 del 17 de enero de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, que determinó un mayor impuesto de \$451.537.000 y una sanción por inexactitud de \$722.459.000.

1.2. Resolución No. 900.032 de fecha 3 de febrero de 2012, proferida por la División de Gestión Jurídica de la misma Dirección, y notificada en forma personal el 10 del mismo mes y año la cual decidió, para confirmar, el recurso de reconsideración instaurado contra la liquidación de revisión discriminada en el numeral anterior.

2. En calidad de restablecimiento del derecho, solicito se confirme la Liquidación de Corrección presentada en forma electrónica el 23 de julio de 2010 con el No. 91000091997108, formulario No. 1107602361808 la cual si bien no fue tomada en cuenta para incorporarla al proceso, no se tiene como no presentada en derecho, habida cuenta de que en ella se liquidó el mayor tributo que corresponde a las tres (3) glosas que fueron aceptadas por el contribuyente”.

Para la sociedad se violan los artículos 1849, 1850 y 1955 del Código Civil; 30, 107, 617, 618, 683, 647, 745, 746, 771-2 y 777 del Estatuto Tributario; 2º literal a) de la Ley 80 de 1993; 17 del Decreto Reglamentario 1001 de 1997; 39 del Decreto 2649 de 1993; 2, 4 y 10 de la Resolución DIAN 3878 DE 1996; Acuerdo No. 14 de 1996 modificado por el 034 de 1999 del Concejo Municipal de Santiago de Cali; Concepto DIAN No. 022608 del 21 de marzo de 2001 y Oficios DIAN 015475 de febrero 20 y 096613 de noviembre 15 de 2006.

Desconocimiento de costos por permuta

LITO S.A. celebró contratos de permuta con EMCALI EICE ESP y la Fiscalía General de la Nación, en virtud de los cuales aquella recibió chatarra a cambio de entregar bienes nuevos –vehículos, motobombas, scanner, quemadores de DVD, cámaras filmadoras, fotográficas, computadores, impresoras, escaleras, entre otros-.

Ese costo se encuentra soportado en comprobantes de egreso, consignaciones, remisiones, facturas de compra expedidas por LITO S.A. y por las empresas de las cuales adquirió los bienes entregados en el contrato. Además, se respalda en el acta final del contrato y en el acta de entrega de los bienes, así como en certificados de pesajes de la mercancía recibida.

No obstante, la DIAN rechazó el costo porque no está soportado en facturas de ventas expedidas por EMCALI y la Fiscalía General de la Nación. Desconociendo que por tratarse de entidades de derecho público, los documentos que expiden, como el contrato de permuta, tienen el carácter de documento equivalente a la factura, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 del Decreto 1001 de 1997.

Olvida la Administración que el contrato de permuta no se sustenta en facturas porque no constituye una compraventa, sino un trueque o cambio de bienes, en el que no interviene el dinero en efectivo.

Como la sociedad es una comerciante de chatarra, es procedente que obtenga esa mercancía por los medios lícitos que contempla la ley, entre estos, la permuta.

Por eso LITO S.A. celebró con EMCALI y la Fiscalía General de la Nación unos contratos de permuta con la finalidad de obtener un lote de artículos obsoletos. Para ello, el contribuyente participó en una oferta pública, prestó garantías, y se obligó a entregar a cambio unos bienes nuevos.

Como LITO S.A. no tenía los bienes solicitados por los contratantes, los adquirió de terceros. Esos bienes eran necesarios para cumplir con el contrato de permuta y obtener el lote de artículos obsoletos, que luego fueron vendidos y generaron un ingreso operacional a la

sociedad. Por consiguiente, no puede negarse la asociación de esa erogación –compra de bienes nuevos– con el ingreso obtenido por venta de la chatarra que en el 2007 ascendió a \$15.795.282.000.

Pero además, en el caso del contrato celebrado con la Fiscalía General de la Nación, no es cierto que la compra de los bienes se derive de una permuta pactada por las mismas partes en el año 2005, sino de la realizada en el año 2007, como se constata en la copia del contrato y, de las actas de entrega y de recibo.

Desconocimiento de la deducción por asesoría comercial de socios

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

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

De acuerdo con el artículo 30 del Estatuto Tributario, la ley no prohíbe que la sociedad pueda hacer pagos a los socios por la prestación de servicios. Luego, al estar permitida la realización de esas operaciones, debe proceder la deducción de ese gasto.

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

Sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud porque los costos y deducciones declarados son reales. En este caso lo que se presenta es una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

La obligación de expedir factura se funda en los principios de seguridad jurídica, y cumple un papel esencial en la aplicación de los beneficios contemplados en la ley, por tanto, no es una simple formalidad sin efecto jurídico.

La erogación por compra de los bienes nuevos solicitada como costo, no se relaciona con el ingreso por venta de chatarra.

A su vez, se encuentra que la entrega de bienes nuevos a la Fiscalía General de la Nación se hizo en ejecución de un contrato de permuta celebrado en el año 2005.

No se aportó el documento que demuestra la existencia y procedencia del costo, sin que sea suficiente la prueba del contrato permuta, porque en el mismo no consta la percepción de un ingreso.

Las pruebas aportadas por el contribuyente no llevan al convencimiento de la existencia de los servicios de asesoría comercial y gerencial prestada por sus socios, porque aunque cumplen con los requisitos formales, no existe prueba de la realidad de las operaciones.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud por cuanto la sociedad declaró costos y deducciones inexistentes.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia mediante providencia del 21 de julio de 2014, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Los costos por la compra de bienes nuevos se derivan del contrato de permuta, en virtud del cual el contribuyente recibió chatarra que comercializa en cumplimiento de su objeto social. Por tanto, no se puede desconocer que el costo está asociado con la generación del ingreso de la sociedad.

Adicionalmente, se advierte que los bienes nuevos adquiridos por LITO S.A. y que son solicitados como costos, están soportados en facturas de venta, así como también corresponden a los descritos en los contratos de permuta suscritos en el año 2007 y, en las actas de entrega y recibo de la mercancía de la misma anualidad.

En este caso, por tratarse de un contrato de permuta no es procedente que se exija la factura de venta, sino que debe atenderse a lo regulado en el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997, que prescribe que los documentos expedidos en una transacción por entidades públicas, como los citados contratos de permuta y las actas, son equivalentes a la factura.

En relación con la deducción por asesoría comercial de los socios, la DIAN no debió solicitar la prueba de la prestación del servicio, porque el gasto está debidamente soportado en la oferta mercantil y en las facturas.

En consecuencia, se declara la nulidad de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la declaración de corrección, en tanto obra recibo de pago del tributo.

Adicionalmente, se ordena que en caso de que el contribuyente hubiere pagado las sumas determinadas en los actos demandados, la DIAN debe devolver los valores indexados de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$VP = Rh \times \frac{\text{índice final}}{\text{índice inicial}}$$

No se condena en costas en esta instancia judicial.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

No es procedente la deducción por asesorías de socios, porque el contribuyente ni los socios demostraron la efectiva prestación del servicio.

Si bien el contribuyente aportó las facturas y la oferta mercantil, ante el requerimiento de la DIAN de demostrar la realidad de la operación, a aquél le correspondía allegar las gestiones que en ejercicio de dicho negocio jurídico realizaron los socios.

Las pruebas aportadas por el contribuyente como soporte de los costos, no demuestran la comercialización de la chatarra recibida en virtud del contrato de permuta. Tampoco existe prueba de que ese costo esté asociado con el ingreso de la sociedad.

A título de restablecimiento del derecho no debió declararse la firmeza de la declaración de corrección, porque la misma no es válida por incumplir con el requisito de pago de los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida. Además, este hecho no fue discutido por el contribuyente en la demanda.

Por esas razones, el restablecimiento del derecho debió ser la nulidad parcial de los actos demandados, dejándose incólume el

desconocimiento de la corrección provocada y, las deducciones por nómina, varios y auxilio educativo aceptadas por el contribuyente.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

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

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 21 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que declaró la nulidad de los actos que modificaron la declaración de renta presentada por LITO S.A. por el año gravable 2007.

1. Problema jurídico

1.1. En concreto, se discute:

- i) El rechazo de costos derivados de los contratos de permuta celebrados por EMCALI EICE ESP y la Fiscalía General de la Nación con LITO S.A.
- ii) El rechazo de la deducción por asesoría comercial de socios.
- iii) La imposición de la sanción por inexactitud.
- iv) Si hubiere lugar a ello, se analizará la procedencia del restablecimiento del derecho ordenado por el Tribunal.

La Sala advierte que los actos demandados también rechazaron deducciones por nómina, varios y auxilio educativo¹, pero esos cargos fueron aceptados por el contribuyente desde la vía gubernativa². Por esas razones, en esta providencia no se emitirá pronunciamiento de fondo sobre esas deducciones.

2. Costos por contrato de permuta \$942.089.000

2.1. La DIAN desconoce a LITO S.A. costos por la adquisición de bienes nuevos que realizó en cumplimiento de los contratos de permuta que celebró con EMCALI EICE ESP y la Fiscalía General de

¹ Fls 492 vuelto -494 c.a.3.

² Fls 551 vuelto c.a.3 respuesta al requerimiento especial y, Fl 16 c.p. demanda.

la Nación, porque no se encontraban soportados en facturas de ventas expedidas por esas entidades y, en tanto la erogación no se asocia con los ingresos que percibe el contribuyente por la venta de chatarra.

A su vez, advirtió que la entrega de los bienes a la Fiscalía General de la Nación se hizo en ejecución de un contrato de permuta celebrado en una vigencia gravable diferente a la discutida.

2.2. Para el contribuyente, el costo se encuentra soportado en los contratos de permuta suscritos en el año 2007 y, en las facturas de compra de los bienes nuevos, expedidas en esa misma anualidad. Además, se respalda en las actas de entrega y recibo de los bienes.

Como el contrato se suscribió con entidades de derecho público, este tiene el carácter de documento equivalente a la factura, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997.

Debe tenerse en cuenta que esos bienes eran necesarios para cumplir con el contrato de permuta y obtener la chatarra, que luego fue vendida y generó un ingreso operacional a la sociedad. Por consiguiente, esa erogación –compra de bienes nuevos– está asociada con el ingreso obtenido por venta de la chatarra.

2.3. Previo al análisis de fondo, se hace indispensable ubicar el contexto de la operación de la cual se deriva el costo discutido:

2.3.1. Compraventas de Segundas LITO Ltda., hoy LITO S.A. es una empresa cuyo objeto social es la compraventa de chatarra³.

³ Fls 12 vuelto- 16 c.a.1

En el año 2007, EMCALI EICE ESP y la Fiscalía General de la Nación celebraron sendos **contratos de permuta** con LITO S.A., en el que las entidades se obligaron a la entrega de un lote de chatarra a LITO S.A., a cambio de que ésta les diera unos bienes nuevos⁴. Los bienes entregados y recibidos por las partes ascendían al mismo valor.

En esa transacción, la entrega de los bienes nuevos constituye para LITO S.A. un pago –erogación– por concepto de la chatarra que recibe de las entidades de derecho público, pues aquélla transfiere la mercancía como una retribución del contrato.

2.3.2. Y, ello es así porque en el contrato de permuta las partes se obligan recíprocamente a dar una cosa por otra⁵. Dado el carácter oneroso de este contrato, ambas partes persiguen una utilidad, gravándose cada una de las partes en beneficio de la otra, con prestaciones que son equivalentes.

Por eso, los bienes que se entregan en la permuta representan una remuneración de la operación.

2.4. Para que la erogación en que incurrió el contribuyente en el contrato de permuta pueda llevarse como *costo*, la misma debe estar asociada directamente con la adquisición de bienes de las cuales la empresa obtiene sus ingresos⁶, esto es, con la compraventa de chatarra.

⁴ Fls 194-197 c.a.1. y 572- c.a.2.

⁵ Artículo 1955 del Código Civil.

⁶ Cfr. Definición de costos del artículo 39 Decreto del 2649 de 1993.

Pero también, como lo exige el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, *el costo debe estar soportado en una factura de venta o documento equivalente*, que según los artículos 615 y 616-1 *ibídem* deben expedirse en los siguientes casos⁷:

(i) En general, en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicio o en las ventas a consumidores finales.

(ii) Pero se expedirán **documentos equivalentes en los casos específicamente señalados por la ley, y el Gobierno Nacional.**

Como se observa, **se admite el documento equivalente en los eventos autorizados en la ley o en el reglamento, entre los cuales se encuentra el establecido en el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997⁸, para las operaciones realizadas con entidades del derecho público, como la que se presenta en este caso.**

El artículo 17 del reglamento establece que **constituyen documentos equivalentes a la factura, los expedidos por las entidades de derecho público, incluidas las empresas industriales y comerciales del Estado**, siempre que contengan el nombre o razón social y el NIT, la numeración consecutiva, descripción específica o genérica de bienes o servicios, la fecha y el valor.

⁷ De acuerdo con el artículo 618 del Estatuto Tributario, los adquirientes de bienes muebles y servicios tienen la obligación de exigir la factura o documento equivalente y de exhibir estos comprobantes cuando el fisco los exija.

⁸ Decreto reglamentario de los artículos 616-1 (factura o documento equivalente) y 616-2 (casos en los cuales no se requiere expedición de factura).

Por tanto, se concluye que en las operaciones realizadas entre comerciantes es obligatoria la expedición de la factura. **Pero en aquellos casos en que intervengan entidades de derecho público, la ley autorizó la expedición de un documento equivalente a la factura.**

2.5. Esto implica que el soporte del costo solicitado por LITO S.A. por la permuta celebrada con entidades de derecho público, **es el documento equivalente expedido por dichos entes**, en el que conste la erogación asociada directamente con el objeto social del contribuyente.

2.6. Claro lo anterior, la Sala procede a valorar las pruebas allegadas al expediente para soportar los costos:

2.6.1. Permuta celebrada con EMCALI EICE ESP:

(i) Contrato de permuta No. 500-GUENE-CP-129-2007 celebrado el 7 de mayo de 2007 entre EMCALI EICE ESP y LITO S.A.; en el que la primera se obliga entregar un lote de artículos obsoletos y, la segunda a suministrar unos bienes nuevos, todos por un valor equivalente⁹.

(ii) Acta de inicio del anterior contrato de permuta, expedida por las partes el 4 de junio de 2007¹⁰.

⁹ Fls 194-199 c.a.1.

¹⁰ Fl 199 vuelto.

(iii) Contrato Adicional No. 01 al contrato No. 500-GUENE-CP-129-2007, celebrado por las mismas partes para permutar otros bienes de la misma naturaleza¹¹

(iv) Facturas de venta expedida por los proveedores de los bienes nuevos entregados a EMCALI EICE ESP y, comprobantes de egreso emitidos por el contribuyente¹².

(v) Certificación de EMCALI EICE ESP en la que informa que LITO le compró chatarra durante el año 2007, con ocasión del contrato de permuta No. 500-GUENE-CP-129-2007¹³.

2.6.2. Permuta celebrada con la Fiscalía General de la Nación:

(i) Contrato de permuta No. 05 del 30 de noviembre de **2005**, celebrado entre la Fiscalía General de la Nación y LITO S.A.; en el que la primera se obliga a entregar un lote de vehículos para su chatarrización, y la segunda a suministrar bienes nuevos, todos por un valor equivalente¹⁴.

(ii) Acta de entrega de vehículos del 18 octubre de **2005**, expedidas por las partes¹⁵.

¹¹ FI 200 c.a.1.

¹² FI 217 vuelto- 225, 253 vuelto-262, 299 vuelto-301 c.a.1., 72-93 c.p.

¹³ Fls 569-570 c.a.2.

¹⁴ FI 391 vuelto-396 c.a.2.

¹⁵ FI 402 vuelto c.a.2.

(iii) Contrato de permuta No. 01 del **2007**, celebrado entre la Fiscalía General de la Nación y LITO S.A., en el que la primera se obliga a entregar un lote de vehículos y repuestos para su chatarrización, y la segunda a suministrar bienes nuevos, todos por un valor equivalente¹⁶.

(iv) Facturas de venta expedida por los proveedores de los bienes nuevos entregados a la Fiscalía General de la Nación y, comprobantes de egreso emitidos por el contribuyente¹⁷.

(v) Actas de pesaje y de entrega de bienes del **año 2007** expedidas por las partes¹⁸.

2.7. Para la Sala las pruebas recaudadas en el expediente demuestran que el costo derivado del contrato de permuta se encuentra debidamente soportado y se asocia con los ingresos que obtiene la sociedad por la venta de chatarra.

2.7.1. El costo se encuentra soportado en el documento equivalente a la factura expedido por las entidades de derecho público contratantes.

Dado que en la permuta intervinieron entidades de derecho público, los soportes que expidan esas entidades por la operación, constituyen el documento equivalente a la factura que puede llevarse como soporte del costo.

¹⁶ FI 572-574 c.a.2.

¹⁷ FI 404-407, 579-588 c.a.2., 105-118 c.p.

¹⁸ Fls 574 vuelto- 575-578 c.a.2., 119-135 c.p.

Por tanto, la erogación –entrega de bienes nuevos- en que incurrió LITO S.A. y que genera el derecho al reconocimiento de los costos, se encuentra soportada en los contratos de permuta que las entidades de derecho público expidieron en el año 2007.

Todo, porque ese documento contiene la identificación de las partes, la información de la transacción –bienes, valor, y la fecha-, y una numeración consecutiva, que corresponde al número del contrato, dada las características del documento y el tipo de operación que soporta¹⁹.

Pero, además no puede perderse de vista que la realidad de la erogación se encuentra respaldada en las *facturas expedidas en el 2007 por terceros* en la que consta que LITO S.A. adquirió los bienes nuevos y, *las constancias de entrega* que demuestran en esa anualidad -2007- dichos bienes fueron entregados por el contribuyente a las entidades de derecho público y, a cambio éste recibió unos lotes de chatarra; documentos que fueron verificados por la Administración en las visitas de fiscalización, sin advertir ninguna inconsistencia²⁰.

Adicionalmente, en relación con la permuta celebrada con la Fiscalía General de la Nación, no se puede considerar que los costos se derivan del contrato celebrado en el año 2005, porque en el expediente está probado que ese convenio se finalizó con el acta de entrega expedida en el mismo año. Más todavía cuando el

¹⁹ Las entidades de derecho público no están obligadas a solicitar resolución de numeración a la DIAN según el artículo 3 de la Resolución No. 3878 de 1996, vigente para la época. Esta disposición se mantiene en el artículo 4 de la Resolución 000055 de 2016, a excepción de los casos en que se expida factura electrónica.

²⁰ Fls 41-42 c.p.

contribuyente aportó el contrato de permuta del año 2007 y el acta de entrega de los bienes del año 2007, como soporte del costo.

Todos estos documentos soportan y dan certeza a la transacción económica que genera el costo, esto es el pago de la permuta que en el año 2007 realizó LITO S.A. mediante la entrega de bienes nuevos.

2.7.2. El costo por entrega de bienes nuevos está asociado al ingreso que recibe LITO S.A. por la venta de chatarra.

Si bien la adquisición de bienes nuevos no hace parte del objeto social de LITO S.A., no puede desconocerse que esa operación se realizó para **ADQUIRIR chatarra, que corresponde a la mercancía que comercializa la sociedad.**

La compra de los bienes nuevos por parte de LITO S.A. no debe verse de forma aislada, sino como una prestación a la que se obligó el contribuyente para obtener chatarra. En otras palabras, **los bienes nuevos fueron entregados como pago por el lote de chatarra.**

El hecho de que la chatarra no se hubiere pagado en efectivo sino mediante un intercambio de bienes, como es la permuta, no lleva a desconocer la relación existente entre el costo –compra de bienes nuevos- y el ingreso operacional -venta de chatarra-, toda vez que el contrato de permuta es un medio lícito para transferir el dominio de las cosas y tuvo por objeto adquirir la mercancía utilizada por la sociedad en la actividad económica que le genera renta.

En cuanto al argumento de la DIAN en el que sostiene que no está demostrado el ingreso obtenido por esa erogación -942.089.000-, se advierte que la Administración no controvertió los ingresos operacionales por venta de chatarra que declaró LITO S.A. en el año 2007 por valor de \$15.795.282.000, que según el contribuyente, incluyen los obtenidos por la venta de chatarra adquirida por el contrato de permuta²¹. Más todavía, cuando está probado que en el año 2007 la sociedad vendió chatarra²², conforme con los ingresos operacionales declarados y, que con ocasión a un contrato de permuta obtuvo lotes de esa mercancía.

Adicionalmente, no puede perderse de vista que lo que exigen los artículos 13 y 39 del Decreto 2649 de 1993 para que una erogación sea considerada como costo, es que la misma **se asocie de forma directa con la adquisición de los bienes de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos**, situación que se encuentra probada en el expediente, dado que por el pago del contrato de permuta el contribuyente obtuvo unos activos que participan en la actividad productora de renta de la sociedad.

En consecuencia, procede la aceptación del costo derivado del contrato de permuta solicitado por la sociedad.

3. Procedencia de la deducción por asesoría comercial y gerencial de socios por \$326.200.000

3.1. El demandante sostiene que son procedentes los servicios de “asesoría comercial y gerencial” prestados por sus socios, por

²¹ Fl 9 c.p.

²² Adicionalmente, en el expediente obra acta de visita a las instalaciones de LITO S.A. en la que se dejó constancia de la existencia de la sociedad y de la capacidad operativa de la misma. Fl 25 vuelto c.a.1.

cuanto se encuentran soportados en las facturas y en el contrato de oferta mercantil de esas operaciones.

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

Sin embargo, para la Administración las pruebas aportadas por el contribuyente no llevan al convencimiento de la existencia de los servicios de asesoría comercial y gerencial prestada por sus socios, porque aunque cumplen con los requisitos formales, no existe prueba de la realidad de las operaciones.

3.2. En relación con los servicios, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que para su procedencia se requiere de facturas o documento equivalente con el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 617 y, 618 del Estatuto Tributario. Por tanto, esos documentos constituyen la prueba idónea para la procedencia de las deducciones en el impuesto sobre la renta.

3.2.1. Lo anterior, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esa medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la Administración.

Por tal razón, aun cuando se pretenda acreditar las transacciones con facturas o documentos equivalentes, si en ejercicio del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, **la DIAN requiere al contribuyente la comprobación de la realidad de esas operaciones, sin que la misma sea soportada, o aquélla**

recauda pruebas que logran probar su inexistencia, los costos e IVA descontable pueden ser rechazados.

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

3.3. En el caso concreto, la sociedad LITO S.A. declaró una deducción por asesoría de sus socios Carlos Mario Bonilla Peñaloza, Carlos Alberto Mejía Montoya y Carlos Alberto Mejía Mora²³, miembros de la junta directiva de la sociedad²⁴.

Socio	Valor Servicio
Carlos Mario Bonilla Peñaloza	\$130.600.000
Carlos Alberto Mejía Montoya	\$130.600.000
Carlos Alberto Mejía Mora	\$65.000.000
Total	\$326.200.000

Verificado el expediente se encuentra que LITO S.A. aportó los siguientes documentos para probar la realidad del gasto por asesoría comercial y gerencial de los socios.

²³ FI 494 vuelto c.a.2.

²⁴ Certificado de existencia y representación legal de la sociedad. FI 15 y vuelto c.a.1.

(i) Carlos Alberto Mejía Montoya: Dos Contratos de oferta mercantil, con sus respectivos escritos de aceptación²⁵, en los que se informa²⁶:

"2. *Objeto de la oferta:*

1º contrato: El oferente se compromete, de ser aceptada la presente oferta, a **prestar asesoría gerencial, respecto de la representación legal de la compañía**".

2º contrato: El oferente se compromete, de ser aceptada la presente oferta, a **prestar los servicios técnicos comerciales respecto al seguimiento, revisión y verificación de inventarios de la compañía a nivel nacional, respecto de la compra y venta de materiales, y cualquier otro servicio que la compañía sugiera para el control y manejo de los materiales.**

[...]

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

[...]

6. *Valor:*

1º contrato: Será de DIEZ MILLONES DE PESOS (\$10.000.000). Este valor se incrementará en forma anual de acuerdo a convenio entre las partes.

2º contrato: Será de DOS MILLONES DE PESOS (\$2.000.000). Este valor se incrementará en forma anual de acuerdo a convenio entre las partes".

²⁵ Los escritos de aceptación son de fecha 26 de diciembre de 2006 y las ofertas fueron aceptadas por el término de dos años.

²⁶ Fls 154 vuelto.156 c.a.1 y 473 vuelto-475 c.a.2.

Además, en la vía gubernativa y en sede judicial se aportaron **facturas de venta** expedidas por el señor Mejía Montoya²⁷.

(ii) Carlos Mario Bonilla Peñaloza: Contrato de oferta mercantil, con su respectivo escrito de aceptación²⁸, en los que se informa²⁹:

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

[...]

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

[...]

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

Se allegó "*informe de gestión*" suscrito por el señor Carlos Mario Bonilla Peñaloza, en su calidad de gerente de LITO S.A. En ese documento se informa la situación administrativa financiera, aspectos contables y fiscales, y modificaciones estatutarias de la empresa³⁰.

También se encuentran *contratos de prestación de servicios, de leasing y memorandos que fueron suscritos por el señor Carlos*

²⁷ Fls 157-158 c.a.1. y 192-213 c.a.1.

²⁸ Los escritos de aceptación son de fecha 26 de diciembre de 2006 y las ofertas fueron aceptadas por el término de dos años.

²⁹ Fls 473 vuelto-477 c.a.1

³⁰ FI 588 vuelto. 589 c.a.2.

Mario Bonilla en calidad de representante legal y gerente de LITO S.A³¹.

Posteriormente, en la demanda, la sociedad **allegó otra oferta mercantil** del socio **Carlos Mario Bonilla Peñaloza**, **con un objeto diferente al que presentó en la vía gubernativa**, consistente en la prestación de “los servicios técnicos comerciales respecto al seguimiento, revisión y verificación de inventarios de la compañía a nivel nacional, respecto a la compra y venta de materiales, y cualquier otro servicio que la compañía sugiera para el control y manejo de materiales”, por valor de \$10.000.000³². También se aportaron facturas expedidas por el señor Bonilla Peñaloza³³.

(iii) Carlos Alberto Mejía Mora: No se aportó contrato de oferta mercantil. Con la demanda se allegaron facturas de venta suscritas por el señor Mejía Mora³⁴.

(iv) Se allegaron *actas de asamblea de accionistas*. En esos documentos consta que los socios hacen parte de la junta directiva, pero no informan la gestión por los contratos asesoría comercial y gerencial³⁵.

(v) También se verificaron facturas de aerolíneas por concepto de pasajes a los señores Carlos Mario Bonilla y Carlos Alberto Mejía³⁶.

³¹ Fls 627-651 c.a.2

³² Fls 140-141 c.p.

³³ Fl 176-191 c.p.

³⁴ Fl 214-

³⁵ Fls 599-623 c.a.2.

³⁶ Fls 162-169 c.a.1

(vi) Con la demanda se allegaron las declaraciones de renta y de IVA del 2007, relativas a los socios Carlos Mario Bonilla Peñaloza, Carlos Alberto Mejía Montoya y Carlos Alberto Mejía Mora³⁷. Adicionalmente, la sociedad aportó certificado de revisor fiscal en el que se informa que los servicios declarados se encuentran registrados en la contabilidad³⁸.

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

3.4.1. *En los documentos aportados no se verifica la gestión realizada por los socios por concepto de la asesoría comercial y gerencial.*

En principio se advierte que, los contratos de oferta mercantil no prueban que el servicio de asesoría realmente se hubiere prestado. Solo dan cuenta de un convenio pero no de su ejecución. Además, se pone de presente que no se aportó el contrato de oferta mercantil del socio Carlos Alberto Mejía Mora.

A su vez, no puede tenerse como prueba el informe de gestión, los contratos de prestación de servicios y de leasing, y los memorandos suscritos por el señor Carlos Mario Bonilla, toda vez que fueron expedidos en su calidad de gerente de LITO S.A., y no en desarrollo de una asesoría comercial y gerencial.

³⁷ Fls 147-169 c.p.

³⁸ Fls 231-232 c.p.

Las facturas de las aerolíneas no demuestran la prestación del servicio discutido, por cuanto con esos documentos solo se puede verificar los viajes realizados por los socios, pero no que esos traslados hubieren tenido como propósito adelantar el servicio de asesoría. Tampoco hay lugar para tener como soporte las actas de asamblea, porque estas informan las gestiones de LITO S.A. pero no la de los socios con ocasión de los servicios contratados.

Y, ello es así porque no puede confundirse las actuaciones de los señores Mejía Montoya, Bonilla Peñaloza y Mejía Mora como miembros de la junta directiva, con la de contratistas de unos servicios de asesoría comercial y gerencial, en tanto se trata de actividades diferentes.

Finalmente, se precisa que las declaraciones de renta y de IVA, por sí mismas, no prueban que los ingresos y el IVA registrado incluyan los de las facturas allegadas y, que el servicio haya sido efectivamente prestado.

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

3.4.2. El contribuyente no presentó prueba de la prestación efectiva del servicio, a pesar de haber sido controvertida la realidad de las operaciones por la DIAN.

Si bien LITO S.A. allegó como soporte del servicio, ciertas facturas, declaraciones de renta e IVA y, resoluciones de numeración de facturas; ante el cuestionamiento que realizó la DIAN sobre la realidad de las facturas de servicios, la carga de la prueba se

trasladó al contribuyente quien estaba obligado a demostrar la existencia de esas operaciones.

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

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

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

3.5. Así las cosas, para la Sala las anteriores irregularidades le restan credibilidad a las facturas de servicios aportados por el contribuyente como soporte de los costos.

A esa misma conclusión llegó esta Sección en sentencia del 13 de septiembre de 2017³⁹. Aunque en esa providencia se analizó el impuesto sobre las ventas del bimestre 3 del 2008 a cargo de LITO S.A., en la misma se verificó que las operaciones de asesoría

³⁹ Expediente No. 20836. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

comercial que la empresa contrató con los socios anteriormente mencionados no eran reales.

En consecuencia no prospera el cargo para el apelante –DIAN-.

4. Sanción por inexactitud

4.1. En concordancia con lo expuesto, se modificará la sanción por inexactitud impuesta sobre el costo derivado del contrato de permuta, aceptado en la presente providencia.

4.2. Respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud sobre los valores rechazados, se hacen las siguientes precisiones:

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

4.3. La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de deducciones inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto de renta⁴⁰.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

4.4. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴¹, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

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

⁴⁰ Esta conducta también se encuentra sancionada en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 647 del Estatuto Tributario.

⁴¹ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

5. Decisión

Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados en lo referente a los costos derivados del contrato de permuta y el valor de la sanción por inexactitud.

6. Restablecimiento del derecho

6.1. A título de restablecimiento del derecho, se ordenará que el impuesto de renta del año gravable 2007 a cargo de LITO S.A. corresponde al liquidado en esta providencia.

En este caso, no es procedente declarar la firmeza de la declaración de corrección provocada por el requerimiento especial, porque la misma fue desconocida por la DIAN en la vía gubernativa por no haberse realizado el pago de la sanción por inexactitud dentro del término legal⁴². Hecho que no fue objeto de la presente demanda, por tanto, la Sala no realizará un análisis de fondo frente al mismo.

6.2. La Sala advierte que en la sentencia de primera instancia se ordenó que “en caso de que el contribuyente hubiere pagado sumas determinadas en los actos demandados, la DIAN debe devolver los valores indexados”.

Sin embargo, se encuentra que, en este caso, no hay lugar a emitir un pronunciamiento sobre la devolución de sumas pagadas por el

⁴² La declaración de corrección fue presentada sin el pago de la sanción por inexactitud reducida, solo se registró una sanción por corrección, hecho que es aceptado por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial. Fls 551 vuelto, 554 vuelto-555 y 563, 667-668 c.a.2.

impuesto discutido, toda vez que esa solicitud no fue realizada por el demandante. Adicionalmente, se observa que en el expediente no existe prueba del pago de los mayores valores determinados en los actos demandados.

7. Por lo anteriormente expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la **nulidad parcial** de los actos demandados para aceptar un mayor valor del costo por contrato de permuta por **\$942.089.000** y determinar la sanción por inexactitud por la suma de **\$131.227.000**.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2007:

LITO S.A.			
	LIQ PRIVADA	L.O.R.	LIQ C. DE E.
Efectivo, bancos, cuentas de ahorro	268.086.000	268.086.000	268.086.000
Cuentas por cobrar	863.765.000	863.765.000	863.765.000
Acciones y aportes	919.190.000	919.190.000	919.190.000
Inventarios	255.536.000	255.536.000	255.536.000
Activos Fijos	1.894.681.000	1.894.681.000	1.894.681.000
Otros activos	684.000	684.000	684.000
Total patrimonio bruto	4.201.942.000	4.201.942.000	4.201.942.000
Pasivos	3.094.397.000	3.094.397.000	3.094.397.000
Total patrimonio líquido	1.107.545.000	1.107.545.000	1.107.545.000
Ingresos brutos operacionales	15.795.282.000	15.795.282.000	15.795.282.000
Ingresos brutos no operacionales	374.358.000	374.358.000	374.358.000
Intereses y rendimientos financieros	66.502.000	66.502.000	66.502.000
Total ingresos brutos	16.236.142.000	16.236.142.000	16.236.142.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	37.498.000	37.498.000	37.498.000

Ingresos no constitutivos de renta	231.171.000	231.171.000	231.171.000
Total ingresos netos	15.967.473.000	15.967.473.000	15.967.473.000
Costos de ventas	12.987.467.000	12.045.378.000	12.987.467.000
Total costos	12.987.467.000	12.045.378.000	12.987.467.000
Gastos operacionales de administración	1.755.700.000	1.369.738.000	1.369.738.000
Otras deducciones	524.733.000	524.733.000	524.733.000
Total deducciones	2.280.433.000	1.894.471.000	1.894.471.000
Renta líquida del ejercicio	699.573.000	2.027.624.000	1.085.535.000
Renta líquida	699.573.000	2.027.624.000	1.085.535.000
Renta presuntiva	16.217.000	16.217.000	16.217.000
Renta líquida gravable	699.573.000	2.027.624.000	1.085.535.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable	237.855.000	689.392.000	369.082.000
Impuesto neto de renta	237.855.000	689.392.000	369.082.000
Total impuesto a cargo	237.855.000	689.392.000	369.082.000
Anticipo renta por el año 2007	15.109.000	15.109.000	15.109.000
Otras retenciones	191.406.000	191.406.000	191.406.000
Total retenciones año gravable 2007	191,406.000	191.,406.000	191.406.000
Saldo a pagar por impuesto	31.340.000	482.877.000	162.567.000
Sanciones	0	722.459.000	131.227.000
Total saldo a pagar	31.340.000	1.205.336.000	293.794.000

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

FALLA

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia apelada, la cual quedará así:

1. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900001 del 17 de enero de 2011 y de la Resolución No. 900.032 del 3 de febrero de 2012, por medio de las cuales la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Medellín modificó la declaración del impuesto de renta del año 2007, presentada por LITO S.A.

2. A título de restablecimiento del derecho, se establece que el impuesto de renta del año 2007 a cargo de LITO S.A. corresponde a lo liquidado en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Yadira Vargas Roncancio, de conformidad con el poder que obra en el folio 410 del expediente.

RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandante al doctor Germán Antonio López López, de conformidad con el poder de sustitución que obra en el folio 333 del expediente.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ