

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., primero (1º) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2013-00301-01 (21881)
Demandante: JAIRO ENRIQUE MUÑOZ MANTILLA
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN
Temas : Impuesto de renta año gravable 2008- Rechazo costos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 7 de abril de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que negó las pretensiones de la demanda (numeral primero) y condenó en costas al actor (numeral segundo).

ANTECEDENTES

El día 21 de agosto de 2009, el demandante presentó la declaración de renta del año 2008 en la que determinó un valor a pagar de \$4.218.000¹.

Previo requerimiento especial y su respuesta, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 132412012000013 del 20 de febrero de 2012, mediante la cual adicionó ingresos por \$1.379.912.000, rechazó costos por \$1.093.768.000 e impuso sanción por inexactitud por \$1.338.274.000. En consecuencia, determinó un saldo a pagar por impuesto de \$888.007.000 y un total saldo a pagar de \$2.178.913.000.

Por Resolución 900-133 del 18 de marzo de 2013, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión que fue recurrida en reconsideración por el demandante.

¹ Folio 24, c.p. 1.

DEMANDA

JAIRO ENRIQUE MUÑOZ MANTILLA, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones²:

"PRIMERA. La Nulidad de la Liquidación Oficial Renta Sociedades y/o Naturales Obligados Contabilidad Revisión No. 132412012000013 del 2012/02/20, preferida por la Dirección Seccional de Impuesto y aduanas Nacionales de Neiva – Huila (DIAN), Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, Dirección de Gestión Jurídica, mediante la cual se determinó un mayor valor a pagar, en la declaración de renta 2008.

"SEGUNDA. Que a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Naciones de Neiva dar firmeza a la declaración tributaria sobre la renta del año 2008 identificada con el formulario N° 1108601712324 y autoadhesivo No 9100007825709 presentada el día 21 de Agosto de 2009".

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 83, 338, 363 y 366 de la Constitución Política.
- Artículos 27, 58, 104, 509, 594-1, 601 y 632 del Estatuto Tributario.
- Artículos 23 num. 5 del Código de Comercio.
- Artículo 33 del Decreto 187 de 1975.
- Artículo 11 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Desconocimiento de costos

La DIAN desconoció los soportes presentados por el demandante que justificaban los costos y gastos en que incurrió, por considerar que no cumplían los requisitos formales establecidos para su validez. Por ello, ignoró las condiciones específicas de la actividad productora de la renta del actor, que es profesional independiente.

Los recursos y hechos económicos no fueron reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica, sino únicamente en su forma legal.

La actividad del actor, que es la contratación de obras civiles del subsector gas combustible domiciliario, está sujeta a una regulación especial de la Comisión de Regulación de Energía y Gas –CREG, que determina los costos de los elementos constructivos que son tenidos en cuenta en la construcción, los avances de obra y el valor mismo de la obra, por lo que

² Folios 4 y 5 c.p. 1.

la DIAN no puede presumir una utilidad obtenida mayor a la fijada en esta regulación.

La falta de soportes que respalden las operaciones, como el documento equivalente a la factura, no es suficiente para desconocer la realización real del hecho económico directamente relacionado con la generación de ingresos, basado en el principio de contabilidad de esencia sobre forma.

Por otra parte, la DIAN desconoció las condiciones establecidas por el legislador para que el contribuyente no sea considerado como comerciante, lo que conlleva a dar un trato igual a un desigual con la consecuente violación de los principios de equidad, igualdad y progresividad tributaria. Al no tener la calidad de comerciante, no está obligado a llevar contabilidad.

Violación al principio de la buena fe

Se viola el principio de la buena fe, por el desconocimiento de los soportes de las operaciones con personas que, por el monto contratado, tenían la obligación de cambiarse de régimen simplificado a común y no lo hicieron, por circunstancias ajenas al demandante. Esto no implica que la subcontratación con estas personas no se hubiese generado, y por ende, el respectivo pago no se hubiese realizado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:³

La Administración no le ha imputado al demandante la calidad de comerciante.

Si bien el demandante no lleva contabilidad, ello no obsta para que pueda acceder al reconocimiento de costos y deducciones, siempre que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 774 E.T y en el Decreto 2649 de 1993.

La actividad desarrollada por el actor es la construcción de redes de gas domiciliario en diferentes municipios del departamento del Huila. Para el año gravable 2008, el demandante pretendió soportar sus costos y gastos con copia de los contratos celebrados.

No obstante, los documentos aportados no son idóneos para soportar costos y gastos, en la medida en que no cumplen con los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario.

³ Folios 653 a 665 c.p.

Por otra parte, el actor pretende que se le acepten costos y gastos para el año gravable 2008, mediante documentos y contratos correspondientes al año 2007. Ello no es viable, pues esos hechos económicos deben declararse en el periodo en que fueron realizados, según los artículos 58 y 104 E.T.

En cuanto a la existencia de soportes de las operaciones, la ley tributaria es estricta al disponer la procedencia de costos y gastos, por lo que los documentos deben cumplir requisitos de fondo y forma, contenidos en los artículos 107, 617 y 771-2 E.T. Si el contribuyente no cuenta con pruebas de sus erogaciones, no procede el reconocimiento de costos y deducciones.

Los principios de contabilidad establecidos en el Decreto 2649 de 1993 no resultan aplicables, en la medida en que el contribuyente no lleva libros de contabilidad, según el artículo 2 del mismo Decreto 2649 de 1993.

No se viola el principio de la buena fe, pues el demandante debió cumplir las disposiciones tributarias aportando las pruebas pertinentes para la procedencia de costos y deducciones, conforme a las exigencias legales.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, y condenó en costas a la demandante. Las razones de la decisión se resumen así⁴:

Las facturas, los documentos equivalentes a esta y el soporte expedido por el vendedor en los casos en que no hay obligación de expedir factura, constituyen los medios de prueba idóneos para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables.

En este caso, el demandante no lleva contabilidad ni está obligado a ello. Si bien es cierto que es un principio universal la prevalencia de los aspectos sustanciales sobre los formales, ello no impide que la ley exija medios probatorios específicos como fuente de información para el recaudo de impuestos, y para tener certeza de las transacciones celebradas que dan lugar a las deducciones.

La normativa expedida por la CREG no prueba, por sí sola, la procedencia de los costos y deducciones, pues establece fórmulas y valores para el desarrollo de la actividad del contribuyente, pero no que se haya incurrido efectivamente en ese costo en el año gravable 2008. Solo puede tomarse como medio probatorio en la medida en que se acompañe de pruebas de realización efectiva de tales costos, según el artículo 771-2 ET.

⁴ Folios 788 a 799 c.p.

Por otra parte, en la declaración del año 2008 no pueden tomarse costos y gastos correspondientes al año gravable 2007, pues tales erogaciones solo proceden para esa vigencia.

No es aplicable el principio de causación contable, pues el actor no lleva contabilidad y no existe prueba de que tales costos no fueron declarados en el año gravable 2007, y que tienen relación de causalidad con los ingresos percibidos en el año gravable 2008.

El actor alega que no pueden desconocerse los costos de los contratos celebrados con personas pertenecientes al régimen común por el hecho de no haber expedido facturas y no tener RUT. Al respecto, el demandante conocía que era su obligación solicitar la factura y el RUT de sus contratistas, lo que implica que incumplió una obligación legal para la procedencia de los costos derivados de estos contratos.

Si bien la DIAN no desvirtuó la existencia de los contratos celebrados por el actor, este no tiene derecho a solicitar los costos provenientes de tales contratos por no contar con los documentos requeridos por la ley para probar dichos costos.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁵:

La omisión de ingresos, la inclusión de deducciones improcedentes y las faltas contables son hechos distintos, sancionados por normas diferentes. Si la DIAN advirtió irregularidades en la contabilidad, debió sancionar tales irregularidades, no desconocer los costos, que fueron reales y cuya práctica ha sido aceptada por la Administración.

Los actos demandados rechazan, por falta de registro de ingresos correlativos y por no estar respaldados en facturas, los gastos en que incurrió el demandante con ocasión de la ejecución de contratos de obra civil, sin tener en cuenta los ingresos y que existe tarifa probatoria para la comprobación de costos y gastos (Resoluciones CREG No 122 del 5 de diciembre de 2001 y No 11 de 12 de febrero de 2003, que regulan el costo de los bienes y servicios en la actividad desarrollada por el demandante). En consecuencia, se desconoció la prevalencia del fondo sobre la forma.

En los años 2007 y 2008, el actor celebró contratos de obra civil y de prestación de servicios, cuyos pagos fueron realizados en los mismos años y se encuentran sustentados en cuentas de cobro.

Además el pago del año 2008 está sustentado en varias facturas de venta, entre las cuales está la Nro. 0396 del 30 de diciembre de 2008, y se

⁵ Folios 804 a 814 c. p.

allegó balance general y el balance de ingresos y egresos de la Unión Temporal Construversiones D&J a 31 de diciembre de 2008.

Igualmente, existen contratos de obra civil que se celebraron en el año gravable 2008 y se pagaron en el año gravable 2009.

Las pruebas aportadas por el demandante discriminan el valor de los costos en que incurrió el demandante. Las actas de liquidación de los contratos celebrados demuestran que efectivamente se cumplió el objeto contractual, y por tanto, la realidad de los costos.

El rechazo de los costos por no cumplir con las formalidades establecidas en el Estatuto Tributario, pese a que son reales, atenta contra el patrimonio del demandante. Además, lo obliga a incurrir en doble costo por las obras ejecutadas y se genera un enriquecimiento sin causa por parte del Estado.

El valor fijado por la DIAN en la liquidación oficial de revisión desconoce el artículo 87 E.T en cuanto a la renta presuntiva de contratos de construcción de bienes inmuebles y obras civiles ejecutadas por arquitectos o ingenieros contratistas, que fue establecido en el límite del 90%.

Se desconocen, también, la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal y el principio de eficacia consagrado en el artículo 3 del CPACA.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró, en términos generales, los argumentos de la demanda y del recurso de apelación⁶.

La **demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda⁷.

El **Ministerio Público** pidió negar las pretensiones por las siguientes razones⁸:

Los requisitos del artículo 771-2 del ET para la procedencia de costos y deducciones no es una simple formalidad. Constituyen el presupuesto para la configuración de un derecho sustancial.

Los principios contables solo son aplicables para quienes llevan contabilidad, más aún cuando se trata del principio de causación, que solo se aplica a quienes llevan su contabilidad de acuerdo con este principio.

⁶ Folios 851 a 858 c.p.

⁷ Folios 859 a 861 c.p.

⁸ Folios 862 a 864 c.p.

Entonces, no se desvirtúa la presunción de legalidad de los actos acusados que rechazaron los costos solicitados, pues los documentos que soportaron tales pagos no cumplieron los requisitos para su procedencia.

Por tanto, el demandante no tiene derecho a las deducciones solicitadas, no porque se consideren inexistentes, sino porque no goza de las prerrogativas para solicitarlas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por el actor, la Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2008, presentada por el demandante⁹.

En concreto, la Sala determina si procede o no el rechazo de costos efectuado por la DIAN en los actos demandados, por no contar con los documentos soporte de los mismos, expedidos con los requisitos contemplados en el Estatuto Tributario.

Requisitos para la aceptación de costos y deducciones

Para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que se requiere de facturas expedidas con el cumplimiento de los requisitos establecidos por el propio Estatuto Tributario¹⁰.

Esta disposición debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en el artículo 618 del Estatuto Tributario, que establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las

⁹ Aunque en las pretensiones, el actor solo demandó la liquidación oficial de revisión, debe entenderse que también demandó el acto que decidió el recurso de reconsideración (Resolución 900-133 del 18 de marzo de 2013). Lo anterior, con fundamento en el artículo 163 del CPACA, conforme con el cual "si el acto fue objeto de recursos ante la administración, se entenderán demandados los actos que los resolvieron". Por lo demás, en los hechos el actor se refirió expresamente a la resolución que decidió el recurso de reconsideración y precisó que el valor final a pagar quedó definido en dicha resolución.

¹⁰ **Artículo 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables.** Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

Parágrafo. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración".

facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

No obstante, no se requiere expedir factura en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial, ni en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado (art. 616-2 ET).

La Corte Constitucional, al declarar exequible el artículo 771-2 del Estatuto tributario, señaló que la consecuencia del incumplimiento del deber formal de exigir y presentar la factura o el documento equivalente por las operaciones constitutivas de costo o gasto, se concreta en su desconocimiento. En ese sentido, precisó la Corte que¹¹:

"La no procedencia de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta o de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas por no contarse con la factura o documento equivalente y no poderlo exhibir ante el funcionario de la Administración Tributaria debidamente comisionado para el efecto cuando así *lo exija, corresponde* a la consecuencia por la omisión del cumplimiento de la obligación tributaria de exigir la factura o el documento equivalente y por lo tanto de no poder contar con la prueba idónea exigida por la ley para el efecto.

(...)

Aclarado lo anterior, para la Corte los cargos resultan a todas luces improcedentes, pues conforme a lo dispuesto en los artículos 15, 150-12 y 338 de la Constitución, en materia tributaria la libertad probatoria no es absoluta, dado que para esos efectos y por razones de interés público, el legislador se encuentra habilitado para exigir la presentación de documentos privados, como sucede con la norma bajo análisis, según la cual el legislador establece que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas o documentos equivalentes, así como para exigir que tales documentos cumplan con determinados requisitos que le permitan adquirir la certeza sobre datos necesarios para la determinación del impuesto respectivo".

De acuerdo con lo anterior, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece una tarifa legal probatoria, de manera que para la procedencia de los costos solicitados por el contribuyente, debe presentarse la factura que los soporte, de tal forma que la Administración pueda tener certeza sobre las operaciones que dan lugar a los costos y deducciones que el contribuyente pretende hacer valer.

En el mismo sentido, esta Sección ha expresado en varias oportunidades que la presentación de la factura como prueba para la procedencia de

¹¹ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-733 del 26 de agosto de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

costos y deducciones constituye una exigencia legal. Así, en sentencia del 23 de septiembre de 2013, precisó lo siguiente¹²:

"... para la procedencia de los costos se requiere de las facturas con el cumplimiento de los requisitos señalados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, o de documentos equivalentes que cumplan con los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 ibídem.

Esta disposición debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en los artículos 616-1, 616-2 y 618 del Estatuto Tributario.

En efecto el artículo 616-1, ibídem, establece que la factura de venta o documento equivalente se expedirá en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios. En igual sentido, el artículo 618 del mencionado Estatuto establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

Por su parte, el artículo 616-2 [del E.T.] precisa los casos en los cuales no se requiere la expedición de la factura:

"Artículo 616-2. Adicionado L. 223/95, art.38. Casos en que no se requiere la expedición de factura. No se requerirá la expedición de factura en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial. Tampoco existirá esta obligación en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado, (y cuando se trate de la enajenación de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera por parte de personas naturales, cuando la cuantía de esta operación sea inferior a dos millones de pesos¹³) y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional."

En ese sentido, cuando el artículo 771-2 del Estatuto Tributario condiciona la procedencia de los costos a la presentación de la factura o documento equivalente, debe entenderse que en los casos no contemplados en el artículo 616-2 ibídem le corresponde al contribuyente aportar la factura respectiva.

En efecto, en el mencionado artículo el legislador dispuso los eventos en que no se requiere la expedición de la factura. Por consiguiente, en los demás casos no consignados en esa norma es obligación de los contribuyentes expedir la factura respectiva.

¹² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de septiembre de 2013, exp 18752, C.P Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En el mismo sentido, ver sentencias del 7 de marzo de 2018, exp. 21041, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 22 de febrero de 2018, exp. 21328, C.P. Milton Chaves García; 28 de junio de 2010, exp. 16791, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, y 27 de enero de 2011, exp. 16890, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras.

¹³ La parte insertada entre paréntesis fue derogada por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002.

De esta manera, la presentación de la factura como prueba de la procedencia de los costos no es optativa para el contribuyente, en tanto las normas tributarias disponen las operaciones y el régimen de las sociedades obligadas a expedirlas». (Se subraya).

CASO CONCRETO

En el caso en estudio, el actor manifiesta que los costos cuyo reconocimiento solicita, derivados de la ejecución de contratos de obra civil para el subsector de gas combustible, están respaldados en los contratos mismos, las cuentas de cobro y comprobantes de egreso expedidos por su ejecución, al igual que en las resoluciones expedidas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG en las que fija los valores y costos correspondientes a la actividad desarrollada.

En el expediente se encuentran copias de los contratos de obra civil y de prestación de servicios celebrados por el demandante, y cuentas de cobro asociados a los mismos, de los años 2007 y 2008¹⁴. Se aportó el balance general y balance de ingresos y egresos de la U.T. Construinvestaciones D&J, a 31 de diciembre de 2008¹⁵, la factura de venta nro. 0396 del 30 de diciembre de 2008¹⁶ y otros documentos del año gravable 2008 que tienen el nombre de facturas, pero, en realidad, son actas de recibo de obra, órdenes de servicio y actas finales de liquidación, que no cumplen con los requisitos legales para acreditar la deducibilidad de los costos ¹⁷.

También figura en el expediente el marco Regulatorio para las Actividades de Distribución y Comercialización de Gas Combustible por Redes de Tubería (Documento CREG 122 del 5 de diciembre de 2001), que fija costos máximos para la distribución y comercialización de gas¹⁸, así como la Resolución CREG 011 del 12 de febrero de 2003, *“Por la cual se establecen los criterios generales para remunerar las actividades de distribución y comercialización de gas combustible, y las fórmulas generales para la prestación del servicio público domiciliario de distribución de gas combustible por redes de tubería”*¹⁹.

El Documento CREG 122 del 5 de diciembre de 2001 contiene el marco regulatorio para las actividades de distribución y comercialización de gas combustible por redes de tubería, lo que incluye los objetivos generales de dicho marco regulatorio, las metodologías para la remuneración de la actividad de distribución y las fórmulas tarifarias aplicables al usuario final. Por su parte, la Resolución CREG 011 del 12 de febrero de 2003 fija los criterios generales para remunerar las actividades de distribución y comercialización de gas combustible y la **fórmula general** para determinar

¹⁴ Folios 193 a 302, 307 a 312, 400 a 489 c.p.

¹⁵ Folios 396 a 399, c.p. 2.

¹⁶ Folio 484, c.a 2.

¹⁷ Folios 171, 174, 212, 216, 242, 261 c.a.1

¹⁸ Folios 691 a 726 c.p.

¹⁹ Folios 727 a 760, c.p.

el costo de prestación del servicio público domiciliario de gas combustible por redes de tubería a usuarios regulados, en áreas de servicio no exclusivo.

Pues bien, las normas tributarias establecen que los costos que el contribuyente quiera hacer valer frente a la Administración, solo pueden reconocerse en la medida en que se encuentren plenamente documentados en facturas expedidas con los requisitos señalados en la ley tributaria. Lo anterior implica que no es dable admitir, como soporte de costos, documentos que no cuenten con los elementos de las facturas señalados en el Estatuto Tributario.

Así, los contratos de obra civil celebrados por el demandante no son documentos idóneos para sustentar ante la DIAN los costos incurridos, en la medida en que la propia ley requiere de facturas que contengan todos los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 ET. Si bien pueden servir como prueba de la actividad del demandante y del momento de su ejecución, no pueden tomarse como soporte legal de los costos, en la medida en que no cumplen con los requisitos especiales exigidos por la ley para tales efectos.

Por su parte, los documentos técnicos emitidos por la CREG sobre la distribución y comercialización de gas, que es la actividad económica del demandante, no pueden tomarse como soporte de los costos en que este incurrió por el año gravable 2008, en los términos del artículo 771-2 ET. Solo demuestran las condiciones en que debe desarrollarse tal actividad y las reglas generales para determinar los costos de la prestación del servicio.

Los balances de la unión temporal Construiciones D&J que figuran en el expediente muestran ingresos y gastos de la unión temporal, no del demandante. Además, tales balances tampoco cumplen con lo dispuesto en los artículos 617 y 618 ET, para tomarlos como fundamento de los costos y gastos que aduce el actor.

En cuanto a la factura 396 del 30 de diciembre de 2008 a la que alude el apelante como soporte de los costos rechazados por la DIAN, se tiene que dicho documento no cuenta con los requisitos exigidos por la ley como fundamento de los mismos. Apenas muestra una cifra total (\$201'500.000), sin discriminar el valor del impuesto a las ventas, como lo exige expresamente el literal c) del artículo 617 del ET²⁰, a pesar de que quien expide la factura pertenece al régimen común.

²⁰ Folio 484, c.a. 2.

El rechazo de los costos y gastos correspondientes a esta factura no puede tomarse como un exceso de formalismo por parte de la Administración. Sobre tales omisiones, esta Sección precisó²¹:

“Pues bien, para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, el artículo 771-2 del estatuto Tributario, señala que se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del Estatuto Tributario; estos requisitos son:

...

“El artículo 618 ibídem modificado por la Ley 488 de 1998 establece la obligación a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

Para la Sala los requisitos contenidos en las normas mencionadas no pueden considerarse como unas meras formalidades. En efecto, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario fue declarado exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-733 de 2003 en la cual hizo las siguientes precisiones:

- La factura o documento equivalente en materia impositiva constituye una valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, para el cobro y recaudo de ciertos impuestos y, para evitar o al menos disminuir la evasión y el contrabando. Expedir y exigir la factura con los requisitos legales son deberes de colaboración con la administración para hacer efectivos los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general.
- En materia tributaria la libertad probatoria no es absoluta, pues, en ciertos eventos, el legislador puede exigir la presentación de documentos privados, como sucede con la factura para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta.
- La finalidad de esta exigencia consiste en establecer con certeza la existencia y transparencia de las transacciones económicas que dan lugar a los descuentos, costos y deducciones, así como a los impuestos descontables, y con ello acreditar su legalidad a fin de fortalecer la lucha contra la evasión. Por lo anterior, trasciende del ámbito meramente formal y se constituye en presupuesto para la configuración de un derecho sustancial. La Corte concluye que no es la simple transacción la que configura el derecho a registrar los costos, deducciones e impuestos descontables, sino el hecho de haberla realizado dentro del marco de la ley y bajo las formalidades por ella exigidas.

²¹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de junio de 2010, exp. 16791, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencia del 7 de marzo de 2018, exp. 21041, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

De acuerdo con lo anterior, la norma establece una tarifa legal probatoria, de manera que para la procedencia de los costos solicitados por un contribuyente debe presentarse la factura que los soporte.”

La propia ley desestima la idoneidad de otros documentos distintos de la factura, expedida con el pleno cumplimiento de los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario, para probar los costos y deducciones que el contribuyente pretende hacer valer. Ante una tarifa legal probatoria expresamente establecida, no hay lugar a considerar como prueba una factura que carece de dichos requisitos.

No puede sostenerse que se viola el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre las formas, en la medida en que los requisitos establecidos por la ley para el soporte de los costos no corresponden a una simple formalidad. El artículo 771-2 ET consagra una tarifa legal probatoria, que busca dar garantías a la Administración acerca de la seriedad y certeza de las operaciones que dan lugar al reconocimiento fiscal de costos y deducciones. Así lo ha sostenido la Sección:²²

“... la Administración desconoció los costos con fundamento en el artículo 772-1 del Estatuto Tributario, que exige, para la procedencia de costos y deducciones, las facturas con el cumplimiento de los requisitos señalados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Esta disposición es concordante con el artículo 618 del Estatuto Tributario, el cual establece la obligación a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

Existe una tarifa legal para la comprobación de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, que implica que quien los pretenda hacer valer sólo podrá probarlos aportando la factura o el documento equivalente, sin que sea admisible otro medio de prueba”.

En cuanto a la alegada procedencia de la inclusión de costos correspondientes al año 2007 en la declaración del año gravable 2008²³, con el argumento de que no hay lugar al rechazo de los costos en virtud de la aplicación de los principios de causación y asociación contables, se precisa lo siguiente:

²² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 4 de febrero de 2010, exp. 16446, M.P. William Giraldo Giraldo. Ver también sentencia del 28 de junio de 2010, exp. 16791, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²³ Folios 201 y ss., c.p.

Los artículos 58²⁴ y 104²⁵ ET establecen que los costos y las deducciones se entienden realizados cuando efectivamente se paguen, salvo para aquellos contribuyentes que lleven su contabilidad según el sistema de causación.

La causación de costos y deducciones establecida en dichas normas no le es aplicable al demandante, en la medida en que no lleva contabilidad, ni mucho menos acreditó que esta se lleva por el sistema de causación.

Por tanto, los costos y deducciones se entienden realizados cuando efectivamente son pagados, según la regla general, lo que conduce a concluir que las erogaciones derivadas de los contratos efectuadas en el año gravable 2007, solo pueden deducirse en ese año, por lo que le asiste razón a la DIAN en su rechazo, en la medida en que esos costos fueron efectivamente realizados en el año gravable 2007. Igual análisis cabe respecto de los pagos en el año 2009 de los contratos celebrados en el año gravable 2008.

Frente a la aceptación de costos por pagos a personas pertenecientes al régimen común del impuesto a las ventas, se tiene que el artículo 4 de la Ley 863 de 2003, que adicionó el Estatuto Tributario, determinó el rechazo como costo o gasto de los pagos efectuados a personas no inscritas en el régimen común del impuesto a las ventas. La citada norma dispone lo siguiente:

"Artículo 4º. *No aceptación de costos y gastos.* Adiciónase el siguiente artículo al Estatuto Tributario:

"Artículo 177-2. *No aceptación de costos y gastos.* No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA:

a) Los que se realicen a personas no inscritas en el Régimen Común del Impuesto sobre las Ventas por contratos de valor individual y superior a sesenta millones de pesos (\$60.000.000) en el respectivo período gravable (valor año base 2004);

²⁴ **"Artículo 58. REALIZACIÓN DE LOS COSTOS.** Los costos legalmente aceptables se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago. Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior, los costos incurridos por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, los cuales se entienden realizados en el año o período en que se causen aun cuando no se hayan pagado todavía.

²⁵ **Artículo 104. REALIZACIÓN DE LAS DEDUCCIONES.** Modificado por el art. 60, Ley 1819 de 2016. Se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Por consiguiente, las deducciones incurridas por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año o período en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía.

Parágrafo. A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se aplica lo dispuesto en el Título V de este Libro, adicionalmente deberán sujetarse a las normas allí previstas.

- b) Los realizados a personas no inscritas en el Régimen Común del impuesto sobre las ventas, efectuados con posterioridad al momento en que los contratos superen un valor acumulado de sesenta millones de pesos (\$60.000.000) en el respectivo período gravable (valor año base 2004);
- c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el Régimen Común, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario. Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del Régimen Simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2."

La norma es clara al prever el rechazo de los costos por pagos a personas no inscritas en el régimen común si no conservan copia del documento en el que conste la inscripción en el régimen simplificado. Así, a partir de la vigencia de la Ley 863 de 2003 la constancia de la inscripción del beneficiario del pago en el Registro Único Tributario es requisito indispensable para la procedencia del costo o gasto, por exigencia legal expresa²⁶.

Mediante el establecimiento de estas condiciones para la procedencia de costos y gastos, el legislador busca dotar a la Administración tributaria de un medio de control efectivo en relación con los costos deducibles, con el fin de impedir que se tomen como tales pagos inexistentes, cuando superan los límites indicados.

Las cuentas de cobro a las que alude el actor y que figuran en el expediente corresponden a los años 2007 y 2009, por lo que se entiende que son erogaciones realizadas en esos años, y que solo pueden ser objeto de deducción para los mismos años, como se explicó atrás. Por otra parte, cabe notar que se presentan como facturas actas de recibos de obras, que por tanto no corresponden a las facturas exigidas por la ley como requisito para la procedencia de costos y gastos.

La Sala no se pronuncia sobre la procedencia de costos presuntos (artículo 87 del E.T), pues este argumento se propuso en la apelación y esta no es la oportunidad para corregir o adicionar la demanda.

Por tanto, le asiste razón a la Administración para rechazar la procedencia de costos alegada por el demandante.

²⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 4 de marzo de 2010, exp. 17074, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 25 de abril de 2016, exp. 20384, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 7 de marzo de 2018, exp. 21041, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

No obstante, en este caso es aplicable el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²⁷, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el párrafo 5, que *"El principio de favorabilidad aplicará (sic) para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."* La citada norma es aplicable en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 647 del E.T, pero mantuvo como inexactitud sancionable la omisión de ingresos y la inclusión de costos y deducciones inexistentes, siempre que de estas conductas se derive un menor impuesto a cargo, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario y redujo al 100% la sanción general por inexactitud²⁸.

Es de anotar que aunque el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 derogó expresamente el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, tal derogatoria no impide aplicar la sanción por inexactitud del 100%, esto es, la más

²⁷ "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"

²⁸ **Ley 1819 de 2016. Artículo 287°.** Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 647. Inexactitud en las declaraciones tributarias. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

[...]

3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

[...]

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos e carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos."

Artículo 288°. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

Artículo 648. Sanción por inexactitud. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.

2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con 110 señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

[...]"

favorable, pues, como se advirtió, la Ley 1819 de 2016 ratificó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, aun cuando la ley favorable sea posterior.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar el numeral primero del fallo apelado, que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se recalcula la sanción por inexactitud teniendo en cuenta el 100% de la diferencia entre el saldo a favor determinado oficialmente y el determinado por la actora. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

La nueva sanción por inexactitud y el nuevo saldo a pagar a cargo del actor son los siguientes:

	Liq. Privada	L.O.R	Liquidación Consejo de Estado
Saldo a pagar	\$4.218.000	\$840.639.000	\$840.639.000
Base liquidación sanción	\$0	\$836.421.000	\$836.421.000
Sanción por inexactitud	\$0	\$ 1.338.274.000	\$836.421.000
Total saldo a pagar	\$4.218.000	\$2.178.013.000	\$1.677.060.000

Condena en costas en segunda instancia

Respecto a la condena en costas en segunda instancia, la Sala precisa que no hay lugar a imponerlas, pues se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas (artículos 188 CPACA y 365 num. 3 y 8 CGP).

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

FALLA

PRIMERO: REVOCAR el numeral primero de la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 132412012000013 de 20 de febrero de 2012 y de la Resolución 900-133 de 18 de marzo de 2013, por las cuales la DIAN modificó a la actora la declaración de renta del año gravable 2008. A título de

restablecimiento del derecho, **TENER** como sanción por inexactitud la suma de \$836.421.000 y total saldo a pagar, la suma de \$1.677.060.000.

En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

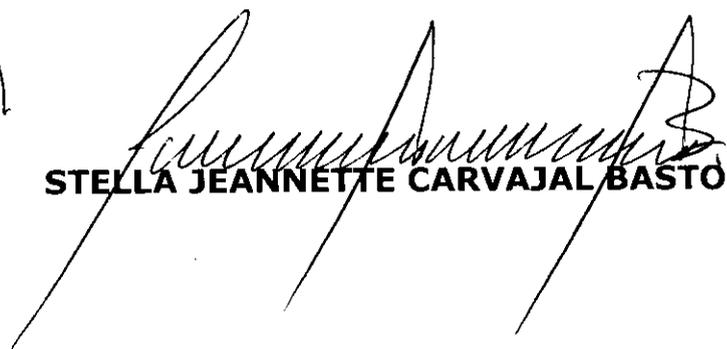
SEGUNDO: NO CONDENAR en costas en segunda instancia.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.



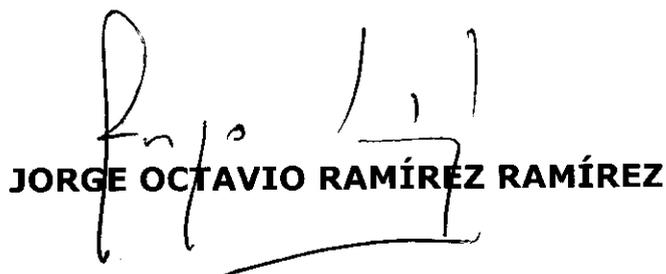
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección



STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ