

**ASPECTOS PROBATORIOS DE LOS COSTOS Y GASTOS CUANDO NO
EXISTE FACTURA PARA LA DEDUCCION DE LOS MISMOS**

Lina Victoria Barón Cabrera

Oscar Javier Rozo Pérez

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

Facultad de Ciencias Jurídicas

Especialización en Derecho Tributario

Bogotá D.C., 2013

ASPECTOS PROBATORIOS DE LOS COSTOS Y GASTOS CUANDO NO
EXISTE FACTURA PARA LA DEDUCCION DE LOS MISMOS

Lina Victoria Barón Cabrera

Oscar Javier Rozo Pérez

Tesis de Grado

Profesor Julio Fernando Álvarez

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

Facultad de Ciencias Jurídicas

Especialización en Derecho Tributario

Bogotá D.C., 2013

Bogotá. 18 de febrero de 2013

Doctor
CARLOS MARIO LAFAURIE ESCORCE
Director
Especialización en Derecho Tributario
Facultad de Ciencias Jurídicas
Pontificia Universidad Javeriana
Ciudad

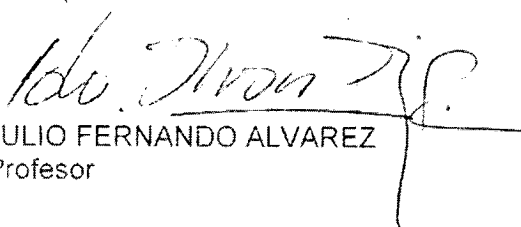
Ref. Aceptación de Dirección de Proyecto de Trabajo de Grado

Estimado Carlos Mario:

Manifiesto formalmente que acepto la designación hecha por los estudiantes Lina Victoria Barón Cabrera, William Daniel Bulla y Oscar Javier Rozo, del curso de especialización del período 2012, para dirigirlos en el Proyecto de Trabajo de Grado, relacionado con el tema aprobado por la facultad: **"Consejo de Estado. Expediente No. 16739. M.P. Dr. Carmen Teresa Ortiz 23 de septiembre de 2010"**.

Así mismo, expreso que el mencionado proyecto puede llevarse a cabo en el tiempo ordenado por la Dirección, y que me comprometo a dirigir y acompañar la investigación y desarrollo de la misma, hasta que esta sea finalizada y entregada a la Facultad.

Cordialmente,


JULIO FERNANDO ALVAREZ
Profesor

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	6
1. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES	8
1.1. REALIZACIÓN DE COSTOS Y DEDUCCIONES	8
1.2. NECESIDAD, PROPORCIONALIDAD Y RELACIÓN DE CAUSALIDAD	9
2. FACTURA DE VENTA.....	11
2.1. DEFINICIÓN	11
2.2. DOCUMENTO EQUIVALENTE	11
2.3. REQUISITOS.....	11
2.4. OBLIGACIÓN DE EXIGIR LA FACTURA	12
2.5. CASOS EN LOS QUE NO ES OBLIGATORIO EXPEDIR FACTURA	13
3. ASPECTOS PROBATORIOS DE LA REALIDAD DE LOS COSTOS	14
3.1. MEDIOS PROBATORIOS DIFERENTES A LA FACTURA	14
3.2. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	16
3.2.1. Sentencia del Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta, Expediente 16890 de fecha 27 de enero de 2011. Magistrado: WILLIAM GIRALDO GIRALDO.....	16
3.2.2. Sentencia de Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Expediente 17150 de fecha 31 de marzo de 2011. Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS	16
3.2.3. Sentencia del Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta, Expediente 17598 de fecha 7 de abril de 2011. Magistrado Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA... ..	17
3.2.4 Sentencia del Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta, Expediente 17318, sentencia de 26 de enero de 2012. Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS	17
3.3. RECONOCIMIENTO DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES HASTA LA CONCURRENCIA DEL VALOR DE LOS COMPROBANTES	17
4. CASO CONCRETO SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO – EXP. No. 16739	18
CONCLUSIÓN.....	22

BIBLIOGRAFIA.....	24
ANEXOS	25
1. Expediente 16890 sentencia de 27 de enero de 2011.....	25
2. Expediente 17150, sentencia de 31 de marzo de 2011	29
3. Expediente 17598 de 7 de abril de 2011	34
4. Expediente 17318, sentencia de 26 de enero de 2012.....	40
5. Sentencia Consejo de Estado. Expediente No. 16739	45

INTRODUCCIÓN

El presente escrito pretende analizar los elementos formales y sustanciales que son tenidos en cuenta en el derecho tributario Colombiano para la aceptación de los costos y deducciones de los contribuyentes en el impuesto de renta y de los impuestos descontables en materia de impuesto sobre las ventas.

A diario, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) que es la entidad designada por el gobierno nacional para el control y fiscalización de los tributos que deben sufragar los obligados en Colombia, realiza auditorías a los contribuyentes para verificar que las bases y supuestos sobre los que éstos han basado sus declaraciones, cumplan con el derecho formal y sustancial exigido por la ley. Sin embargo, muchas veces la doctrina de la DIAN va más allá de lo expresado por la ley y se entra en una serie de exigencias de tipo formal que pueden o no superar en muchos casos lo sustancial.

Es así nuestra intención, de revisar los elementos sustanciales y formales que se deben tener en cuenta para la aceptación de costos, deducciones e impuestos descontables para establecer, de acuerdo a nuestro punto de vista sustentado sobre la ley vigente, si debe primar lo sustancial sobre lo formal o si por el contrario en este caso la formalidad es requisito indispensable como medio de prueba.

El tema relacionado con “Aspectos probatorios de los costos y gastos cuando no existe la factura para la deducción de los mismos” es de mucha utilidad práctica puesto que es usado diariamente por todas empresas. La razón de ser de la realización de esta monografía se apoya en estudiar los casos en los que no son necesarias las facturas para poder deducir los costos y gastos efectuados por una persona natural o jurídica, cuando la factura no existe y por ello se requiere usar de otros medios probatorios.

En la monografía se desarrollará un aspecto teórico, dentro del cual se analizará doctrina y jurisprudencia; y un aspecto práctico que evidenciará casos en los cuales se han usado otros medios probatorios para la deducción de los costos incurridos.

La investigación que se llevará a cabo es documental, por ello se realizará en libros, leyes, jurisprudencia, y otros. La investigación será descriptiva y por ello presentará las características fundamentales del tema planteado a partir de un análisis realizado sobre el material investigado. El método utilizado es deductivo porque partimos de datos generales aceptados como válidos correspondientes a jurisprudencia del Consejo de Estado, para llegar a una conclusión aportada por nosotros.

El objetivo principal es analizar la procedencia de la deducción en los casos en los que no hay factura, probando con otros medios los costos. Sin embargo, también se pretende encontrar y analizar jurisprudencia relacionada con el tema a fin de verificar los cambios específicamente en sentencias del Consejo de Estado. Así mismo, se tiene como propósito estudiar la importancia de las pruebas en materia tributaria para la procedencia de costos, a fin de llegar a una conclusión encaminada a proponer que en materia de deducciones el derecho sustancial debe primar sobre los aspectos formales tales como el requisito indispensable de presentar la factura.

1. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES

El debate sobre la procedencia de los costos y las deducciones en la depuración del impuesto sobre la renta, y la procedencia de los impuestos descontables que generan estos costos es y ha sido siempre un tema cambiante tanto doctrinalmente como jurisprudencialmente.

Recientemente, la doctrina oficial de la DIAN y la jurisprudencia del consejo de estado y de los tribunales administrativos han venido dando más importancia a los elementos formales de un hecho económico que a los sustanciales, lo cual va en línea con lo contenido en el estatuto tributario¹.

1.1. REALIZACIÓN DE COSTOS Y DEDUCCIONES

El estatuto tributario² es claro al señalar que la realización de los costos y las deducciones “*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*”. Igualmente es claro al afirmar que un costo o una deducción se entienden causados cuando noche la obligación de pagarlo así el pago no se haya realizado. Este concepto está en línea con el sistema de causación que por ley deben manejar las personas obligadas a llevar contabilidad y sobre el mismo opinamos que tiene el objetivo de reconocer los hechos económicos en el momento preciso en que suceden.

Sin embargo, al momento de darle aplicación a esta normatividad en situaciones de la vida real, la cuestión se complica bastante debido normas formales contenidas en el estatuto tributario que han sido reconocidas por la corte constitucional³ como “valiosas fuentes de información para el control de la actividad generadora de renta”, y que por tanto no pueden ser consideradas como meras formalidades, como lo es el caso del artículo 771-2 del estatuto tributario el cual establece la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Este artículo señala que la factura de venta con el lleno de los requisitos que exige la ley tributaria⁴ es necesaria para que se admita la procedencia de costos y

¹ESTATUTO TRIBUTARIO, Art.771-2

²Ibid, Arts.58 y 104

³CONSEJO DE ESTADO, Sentencia C-733 de 2003

⁴ESTATUTO TRIBUTARIO, Arts. 617 y 618

deducciones en el impuesto de renta, así como de los impuestos descontables en materia de impuesto sobre las ventas.

Lo anterior es una muestra de cómo lo formal se impone a lo sustancial, ya que la factura se convierte en un medio de prueba casi que obligatorio para la procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontables y que dejan con un pobre valor probatorio lo contenido en los artículos 772 al 777 del estatuto tributario que se refieren a la prueba contable en materia tributaria.

1.2. NECESIDAD, PROPORCIONALIDAD Y RELACIÓN DE CAUSALIDAD

En complemento a la determinación de la realización de costos y deducciones, es de suma importancia tener en cuenta aspectos como la necesidad del costo o deducción, la proporcionalidad del mismo con relación a los ingresos que se generaron y a las situaciones de mercado y la relación de causalidad entendida como la relación directa entre el costo y gasto con la actividad productora de renta; estos aspectos son de vital importancia ya que si no se cumple con estos postulados, será un elemento más de rechazo de costos y deducciones por parte de la administración tributaria.

Pues bien, profundizando en la necesidad de los costos y deducciones, se debe tener en cuenta que este aspecto hace referencia a que las erogaciones que realice un contribuyente y las pretenda tomar como costos o deducciones deben estar soportadas como egresos requeridos para el normal funcionamiento de la actividad económica del ente⁵.

La proporcionalidad de un costo o gasto hace referencia a la cuantía del mismo y a la relación directa entre éste y el ingreso generado el cual no podrá ser desproporcionado y deberá guardar criterios comerciales para que sea aceptado como costo o deducción. En este punto es importante tener en cuenta la relación costo-beneficio que genera una operación económica, ya que el espíritu de los negocios es siempre tener una utilidad sobre las inversiones realizadas.

Por último, se debe tener en cuenta igualmente que los costos y deducciones deben estar estrechamente relacionados con la actividad generadora de renta, pues es a ésta a la que se le imputan las erogaciones y sería un despropósito pretender incluir como costos o deducciones, expensas que nada tengan que ver con el ingreso declarado y sobre el cual se depurará la renta correspondiente.

⁵XX JORNADAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Tomo I, 2006

De esta forma, se observa que ciertos elementos sustanciales son tenidos en cuenta por la administración tributaria y deben ser tenidos en cuenta por los contribuyentes al momento de realizar su denuncia rentística, toda vez que sobre éstos se sustentarán las demás pruebas que puedan suplir la factura en caso de no poseerla para la aceptación de costos y deducciones y de impuestos descontables.

2. FACTURA DE VENTA

2.1. DEFINICIÓN

La definición básica de qué es una factura, la podemos encontrar en el código de comercio⁶, el cual nos dice que “Factura es un título valor que el vendedor o prestador del servicio podrá librar y entregar o remitir al comprador o beneficiario del servicio”. Ya observamos además que en materia tributaria la factura es la “prueba reina” para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. La factura es obligatoria en materia tributaria⁷ para “...todas las personas que tengan calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales, o presten servicios inherentes a estas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera...”.

2.2. DOCUMENTO EQUIVALENTE

El documento equivalente es un soporte que reemplaza a la factura en determinados casos señalados por la ley⁸ que surten los mismos efectos probatorios que la factura cuando son expedidos en debida forma.

De conformidad al Art. 616-1 del Estatuto Tributario, son documentos equivalentes a la factura de venta: El tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional.

2.3. REQUISITOS

El artículo 617 del Estatuto Tributario establece taxativamente los requisitos de la factura de venta para que sea aceptada tributariamente y sirva como soporte de costos y deducciones. Igualmente señala que la expedición de la factura consiste en entregar el original de la misma con el lleno de los requisitos. Es de observar

⁶CÓDIGO DE COMERCIO, Art. 772

⁷ESTATUTO TRIBUTARIO, Art. 615

⁸Ibid, Art. 616-1 E.T. Y DECRETO REGLAMENTARIO, 1165 de 1996

que estos requisitos son obligatorios y no opcionales y sobre el particular se ha expresado el consejo de estado en recientes sentencias⁹ sobre el particular.

De conformidad al Art. 771-2 del Estatuto tributario, los requisitos establecidos de las facturas requeridas para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, son los siguientes:

- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
- c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.
- d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
- e. Fecha de su expedición.
- f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- g. Valor total de la operación.

Es importante tener en cuenta que no todos los requisitos de la factura de venta son necesarios para la procedencia de los costos y deducciones, al respecto traemos a colación las palabras del autor José Libardo Hoyos:

“El vendedor debe cumplir con todos los requisitos de la factura sin importar que para el comprador el documento que le expidan como factura no contenga el total de los requisitos, ya que al comprador no se le rechaza los costos si la factura no contiene requisitos como: la pre-impresión en un medio litográfico o tipográfico, la autorización de numeración previa y que el número de la factura sea consecutivo.”¹⁰

2.4. OBLIGACIÓN DE EXIGIR LA FACTURA

La ley 488 de 1998 introdujo la obligación para los adquirentes de bienes y servicios de exigir factura o documento equivalente y a exhibir los mismos cuando los funcionarios de la DIAN debidamente comisionados lo exijan. Este es un requisito que igualmente quedó incluido en el artículo 772-1 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos y deducciones e igualmente de impuestos descontables.

⁹ CONSEJO DE ESTADO, Sentencia 16791 de 2010

¹⁰HOYOS RAMIREZ, José Libardo. Facturación, Régimen Impositivo. CIJUF. Pág. 38

2.5. CASOS EN LOS QUE NO ES OBLIGATORIO EXPEDIR FACTURA

Los casos en los cuales no es obligatorio expedir factura están señalados igualmente en el Estatuto Tributario y están destinados exclusivamente a operaciones del sector financiero (el cual tiene un control y vigilancia diferente al sector comercial) y a las operaciones de venta efectuadas por responsables del régimen simplificado en razón al desgaste operativo que significaría comparado con la cuantía de sus operaciones.

Citando la sentencia del Consejo de Estado de veintisiete (27) de enero de dos mil once (2011), expediente 16890, MP. WILLIAM GIRALDO GIRALDO: “De acuerdo con los artículos 616-2 ibídem, 2 del Decreto 1001 de 1997 y 6 del Decreto 3050 de 1997, no se requiere la expedición de factura o documento equivalente en los siguientes casos: Operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y compañías de financiamiento comercial; ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado; enajenaciones y arrendamientos de bienes que constituyan activos fijos para el enajenante o arrendador no comerciante; operaciones realizadas por Cooperativas de Ahorro y Crédito, Organismos Cooperativos de grado superior, Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, Cooperativas Multiactivas e Integrales, y Fondos de Empleados, en relación con sus actividades financieras; operaciones realizadas por responsables del régimen simplificado; por distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos; por prestadores del servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con esas actividades; por quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esa actividad; por personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esa actividad; y por personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos de IVA, o que presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.”

3. ASPECTOS PROBATORIOS DE LA REALIDAD DE LOS COSTOS

3.1. MEDIOS PROBATORIOS DIFERENTES A LA FACTURA

El Art. 771-2 establece que para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta se requiere de facturas, este presupuesto legal corresponde a una tarifa legal probatoria, para explicarlo citamos a Elizabeth WHITTINGHAM GARCIA, quien explica claramente este tema:

“En la tarifa legal probatoria las reglas de valoración están regidas por imperativos legales que deben ser atendidos por las partes involucradas en el proceso, por quien configura la prueba o por quien la pretende hacer valer, es decir, cuando la ley previó una prueba específica para probar determinado hecho, y si esa prueba no existe en el proceso no caben otras apreciaciones subjetivas; (...)”

Implica que si la ley exige un medio de prueba específico para la comprobación del hecho objeto de demostración en el proceso tributario, no se admitirá ningún otro medio de prueba y que el juicio de valoración se limitará a declarar la inconducencia de la prueba, prescindiendo de apreciaciones subjetivas.

(...)

Otro ejemplo de tarifa legal probatoria está en el artículo 771-2 ibidem, al condicionar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables a la existencia de las facturas, con el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 617 y 618 ibidem.

(...)

Respecto de las facultades que tiene el legislador para restringir los medios de prueba, o lo que es lo mismo, para establecer una tarifa legal probatoria, la Corte Constitucional ha considerado que esta debe ser razonable, porque una norma que de manera excesiva restringe los medios de prueba a disposición del investigado, implica negar la validez de otros medios de defensa que el propio ordenamiento reconoce y que son necesarios para garantizar la efectividad del derecho al debido proceso”¹¹

¹¹ WHITTINGHAM GARCIA, Elizabeth. Las Pruebas en el proceso tributario. Ed. Temis 2005. Págs. 37-40

Sin embargo consideramos que la factura no debería ser la única prueba para probar la realidad de los hechos pues existen otros medios probatorios reconocidos en el ordenamiento colombiano, traemos a colación las palabras del autor Jesús Orlando Corredor al manifestar:

“De conformidad con la norma citada, pues, la aceptación de los costos y gastos está condicionada a su prueba, siendo la factura o documento equivalente la única válida. En este sentido la conclusión es que sin factura (con los requisitos mencionados) no hay costo ni gasto aceptable. (...)

Al final, con esta norma se busca que los compradores coadyuven al control de las operaciones, es decir, se busca el control entre los mismos agentes económicos. Para forzar esa ayuda integrada entre sujetos, se establece una especie de sanción al desconocer los costos y gastos que no encuentren respaldo probatorio en una factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos ya mencionados.

Es posible que, desde el punto de vista de control, la norma sea efectiva y genere la necesidad de solicitar la factura para evitar desórdenes tributarios al ser desconocidos los costos y gastos no amparados en factura. Sin embargo, no deja de ser cuestionable, desde el punto de vista del derecho probatorio, que la única prueba válida sea la factura, quedando sin piso las demás formas de prueba reconocidas por nuestro ordenamiento tributario y por nuestro Código de Procedimiento Civil¹². (subrayado fuera de texto)

El Estatuto Tributario en el título VI establece el régimen probatorio, dentro de los medios de prueba encontramos el testimonio, los indicios y presunciones, la prueba documental, la contabilidad, las inspecciones tributarias y la prueba pericial. Estos medios de prueba deben ser tenidos en cuenta para la procedencia de los costos y deducciones. Si se logra demostrar la realidad de los hechos con otros medios probatorios, la factura no puede ser el único medio para lograr el fin.

Esta tarifa legal probatoria se convierte en un derecho sancionatorio para los contribuyentes porque muchas veces dependen de quien tiene la obligación de expedir la factura y no cumple con dicha obligación.

La DIAN parte del hecho de que la factura debe presentarse para la procedencia de los costos y deducciones, si ésta no se presenta el rechazo es absoluto y de ninguna otra forma se intenta demostrar la realidad de los hechos. No obstante, cuando los contribuyentes presentan las facturas, la Administración Tributaria solicita otros documentos para comprobar la realidad económica a fin de rechazar los costos y deducciones.

¹² CORREDOR, Jesús Orlando. El impuesto de Renta en Colombia. Ed. CIJUF. 2009 Págs. 256-258

3.2. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

3.2.1. Sentencia del Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta, Expediente 16890 de fecha 27 de enero de 2011. Magistrado: WILLIAM GIRALDO GIRALDO.

En este caso, la Administración Tributaria rechazó a TERMOFLORES S.A. E.S.P. unas deducciones por falta de facturas con base en la exigencia de un requisito consagrado en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, sin embargo se demandó porque se demostró la existencia de las mismas con otros documentos, lo cual fue aceptado por la DIAN. Primera instancia *“luego de relacionar los documentos que la sociedad aportó para cada uno de los casos, consideró que los contratos de arrendamiento con las sociedades Vilor Ltda. e Inmobiliaria Capri Ltda., contenían toda la información que señalaba el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, como nombre del vendedor, identificación, descripción de los bienes o servicios, fecha de operación y valor. Como, además, estaba probada la realidad del pago, se debían reconocer como deducibles los pagos por esos conceptos.”*

En esta ocasión el Consejo de Estado, a pesar de que el tribunal había aceptado las deducciones con base en pruebas diferentes a la factura, argumentó que los gastos no eran procedentes porque no se respaldaron en facturas. Por lo anterior, no se tuvo en cuenta que la obligación de la expedición de la factura recaía en cabeza de las sociedades Vilor Ltda. e Inmobiliaria Capri Ltda. y Correonet Ltda., es decir que a pesar de que se probó la realidad económica, no se reconoció el derecho a la deducción, por la omisión de la factura.

3.2.2. Sentencia de Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Expediente 17150 de fecha 31 de marzo de 2011. Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

En esta Sentencia el Consejo de Estado decide si es procedente la inclusión de unos costos de ventas y otras deducciones en la declaración de impuesto sobre la renta de LABORATORIOS GHEM DE COLOMBIA LTDA del año 2002.

El Consejo de Estado aclara que cuando se solicita una deducción relacionada con un contrato de asistencia técnica es necesario el Registro en el Ministerio de comercio, Industria y Turismo, sin embargo en caso sub judice no se refería a un contrato de asistencia técnica, por eso no era necesario el registro en el Ministerio. No obstante, en uno y otro caso, para la procedencia de la deducción el Consejo de Estado sostiene que es indispensable la presentación de las facturas.

3.2.3. Sentencia del Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta, Expediente 17598 de fecha 7 de abril de 2011. Magistrado Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

En el presente caso, en primera instancia se rechazaron impuestos descontables por ausencia de contrato escrito con extranjeros no residentes o no domiciliados en Colombia. El consejo de Estado aceptó la factura para probar la realidad del negocio jurídico, teniendo en cuenta que el Estatuto tributario determina que el contrato escrito es un documento equivalente a la factura.

Como se puede ver en este caso no se le está restando importancia a la factura, al contrario, partiendo de la base de que el contrato escrito es un documento equivalente a la factura, la factura es el documento principal para probar la realidad del negocio jurídico, si las facturas existen, como en el presente caso, a pesar de la ausencia del contrato escrito, se está soportando la negociación y solo restaría probar si se ha practicado la retención en la fuente para dar lugar al descuento del IVA generado.

3.2.4 Sentencia del Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta, Expediente 17318, sentencia de 26 de enero de 2012. Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

En esta sentencia nuevamente el Consejo de Estado le da prioridad a las facturas, en el caso concreto la DIAN había exigido otros documentos probatorios, sin embargo el Consejo de Estado reconoció la deducción porque las facturas presentadas cumplían con los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario.

3.3. RECONOCIMIENTO DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES HASTA LA CONCURRENCIA DEL VALOR DE LOS COMPROBANTES

La administración Tributaria no reconoce costos y deducciones si no está soportado con facturas, ha rechazado absolutamente la procedencia de los mismos cuando existen otros comprobantes. Sin embargo el Consejo de Estado ha reconocido los costos y deducciones con base en otros medios probatorios, teniendo en cuenta que a pesar de no existir facturas, el valor solicitado se encuentra registrado tanto en la contabilidad del contribuyente como en la del obligado a expedir la factura.

4. CASO CONCRETO SENTENCIA CONSEJO DE ESTADO – EXP. No. 16739

A. IDENTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA:

Corporación: Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta	Fecha: 23 de septiembre de 2010
Magistrado: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ	No. Expediente: 16739

B. PARTES QUE INTERVIENEN:

Demandante: INGENIERIA ANDINA BROMCO CIA LTDA	Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
---	--

C. PROBLEMA PLANTEADO:

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos por los cuales la Administración Especial de Impuestos de Bogotá – Grandes Contribuyentes - modificó la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad Ingeniería Andina BromcoCíaLtda, Sucursal Colombia, por el año gravable 2002.

D. HECHOS RELEVANTES:

El 8 de abril de 2003, INGENIERIA ANDINA BROMCO INA BROMCO CIA LTDA SUCURSAL COLOMBIA (NIT 830.070.268-7) presentó declaración de impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002.

Previa apertura de investigación fiscal, en desarrollo del Programa “FH” “Integral Renta, Ventas y Retenciones”, la Administración Especial de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió requerimiento especial, en el que propuso rechazar los costos declarados por pagos correspondientes a la contratación de obras civiles, entre otros.

Conforme con dicha propuesta, el 21 de diciembre de 2004 se expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000249, mediante la cual se mantuvo el rechazo de los costos mencionados, en cuantía de \$523.134.000, por no haberse aportado facturas de los pagos. En consecuencia, se redujo el costo de ventas, se incrementó la renta y el impuesto a cargo y se determinó un saldo a pagar de \$200.889.000.

La Liquidación fue confirmada por la Resolución N° 310662005000094 de 15 de diciembre de 2005, que resolvió el respectivo recurso de reconsideración.

E. TESIS DEL DEMANDANTE:

En criterio de la Administración, la factura es el único documento idóneo para la procedencia de costos o deducciones, no obstante que tal criterio desconoce las pruebas sobre realización de los mismos, cuales son los contratos constitutivos de documentos equivalentes a la factura.

La Administración no tuvo en cuenta las pruebas que practicó y que demostraban la realidad económica y fiscal de la Sociedad, como la diligencia de verificación del 9 de septiembre de 2004, en la que revisó los contratos llave en mano, las actas de entrega de obras civiles, la contabilidad, libros contables y anexos, y las declaraciones de retención en la fuente e impuestos de renta y ventas, entre otros documentos. Tal proceder viola el principio de utilidad de la prueba.

Frente a ello, la factura deja de ser el único medio probatorio para la procedencia de los costos, pues aquéllos equivalen a ésta en los términos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997. Lo contrario constituye una interpretación equivocada de las normas tributarias, anteponiendo lo formal al derecho sustancial.

F. TESIS DE LA DEFENSA (Demandado/a):

(...) Los contratos aportados por la demandante sólo demuestran lo convenido con los contratistas, no la realidad económica de los pagos efectuados en virtud de los mismos. De igual forma, dichos contratos no pueden tomarse como documentos equivalentes a la factura, en los términos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, porque éste refiere a la forma de constatar costos respecto de personas no obligadas a expedir facturas.(...)

G. TESIS DE LA DECISIÓN DE LA PRIMERA INSTANCIA:

El Tribunal negó las súplicas de la demanda por los motivos que a continuación se exponen:

El contribuyente del impuesto sobre la renta que pretenda descontar costos y aplicar deducciones, requiere que éstos se encuentren soportados en facturas con el lleno de los requisitos establecidos en la Ley.

Previa alusión a la Sentencia C-733 del 26 de agosto de 2003, señaló que la omisión de los requisitos previstos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario conduce a rechazar los costos, deducciones y descuentos solicitados.

El desconocimiento de costos y deducciones por falta de factura o documento equivalente, hace que el adquirente de bienes y servicios asuma su responsabilidad como participante en la operación económica en la que debe exigirse la factura o documento equivalente, coadyuvando así al control de la evasión. (...)

H. ARGUMENTO (S) DE LA APELACIÓN:

El Tribunal no debió descalificar tan lánguidamente las pruebas practicadas en la vía administrativa, y especialmente en las visitas de verificación que realizó la DIAN el 25 de agosto y el 9 de septiembre de 2004, en las que constató múltiple documentación que demuestra las erogaciones en que incurrió la contribuyente.

El fallo apelado no consideró la interpretación de las sentencias proferidas por el Consejo de Estado en marzo de 1990 (exp. 1957), febrero de 1993 (exp. 4380), y mayo de 1997 (exps. 7904 y 8014), según las cuales, la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal, sino buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva; exigir la factura como única prueba para probar los costos es anteponer lo formal a lo sustancial; y las sanciones derivadas del incumplimiento del deber de facturar sólo afectan a quienes deben expedirlas.

I. OTRAS TESIS (PROCURADURÍA, OTROS INTERVINIENTES, PRECEDENTES –JURISPRUDENCIA ANTERIOR- ETC.):

No hay otros intervinientes ni se menciona jurisprudencia anterior

J. DECISIÓN FINAL:

Sin embargo, la Sala reitera que el comprobante externo y la prueba fiscal que soporta las operaciones realizadas por todos los contribuyentes es la factura, tal como lo prevén los mencionados artículos 615 y 618 del Estatuto Tributario, siendo obligación del adquirente de bienes y servicios exigirla para la procedencia de los respectivos costos, deducciones e impuestos descontables. Esta formalidad no sólo encuentra respaldo en las normas legales sino en la jurisprudencia constitucional, a las cuales no se puede sustraer el contribuyente más aún cuando la cuantía de los contratos lo amerita.

Dado que en el presente asunto, desde la actuación administrativa se advirtió la debida contabilización de los contratos y la realidad de los pagos efectuados, cruzados con las cifras denunciadas por los beneficiarios de los mismos, es pertinente aceptar los costos rechazados, con fundamento en los elementos probatorios que obran en el expediente.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada. En su lugar, se anularán los actos demandados y se ordenará el consiguiente restablecimiento del derecho.

CONCLUSIÓN

Los artículos 26 y 178 del Estatuto Tributario determinan cómo se obtiene la renta líquida gravable, constituida por la renta bruta menos las deducciones realizadas, que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta. Ello constituye el derecho sustancial porque se crea la obligación.

Por otra parte, en el Artículo 771-2 del Estatuto Tributario se estipula que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto de renta se requiere de facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de ciertos requisitos, este requerimiento corresponde a un derecho formal.

La Constitución Política dispone en su artículo 228 que debe prevalecer el derecho sustancial sobre el formal, ello no quiere decir que las obligaciones formales no sean de obligatorio cumplimiento, sino que en los casos en los que sea de imposible cumplimiento debe prevalecer el derecho sustancial.

El objetivo principal de la administración tributaria es el recaudo de impuestos, por ello le ha dado más importancia al derecho formal que al sustancial como ha ocurrido en este caso. La norma sustancial establece que a la renta bruta se le restan las deducciones realizadas durante el periodo gravable, necesarias, proporcionales y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta. No es una condición para la norma sustancial la presentación de la factura, por ello esta exigencia constituye derecho formal, sobre el cual prevalece el sustancial.

En desarrollo de este principio, si en un determinado caso no es posible presentar la factura, es decir, no es posible cumplir el derecho formal, es necesario remitirnos al principio contable, consagrado en el Artículo 11 del Decreto 2649 de 1993, de la esencia sobre la forma, por el cual se deben mostrar los hechos económicos de acuerdo a la realidad económica y no únicamente en su forma legal.

Si bien es cierto la norma tributaria establece una obligación para exigir la factura, también establece una obligación de facturar, no puede ser sancionado el contribuyente al no aceptarse una deducción por causa del incumplimiento de otro.

El derecho tributario debe garantizar la correcta determinación del impuesto, por ello, el recaudo debe estar acorde a la realidad económica de los contribuyentes, entonces la factura no puede ser el único medio probatorio para que proceda una deducción, en virtud del principio de esencia sobre forma debe probarse la realidad de los hechos, no necesariamente con la factura. Existen otros medios probatorios como los contratos y la contabilidad, siempre y cuando refleje completamente la situación del contribuyente, entre otros requisitos.

La sentencia de 23 de septiembre de 2010, expediente 16739, del Consejo de Estado, corresponde a una sentencia hito dentro del marco del derecho garantista, en el cual ha primado el derecho sustancial frente al formal. Se reconoció y valoró la realidad económica con otras pruebas diferentes a la factura y a partir de esto se aceptaron los costos rechazados, imperando la esencia sobre la forma.

BIBLIOGRAFIA

CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando
El impuesto de renta en Colombia
Clasificación: 336.24 C82 2009
ISBN: 9789588081694

ORTÍZ BARBOSA, Maria Inés
Evolución jurisprudencial en materia de deducciones en el impuesto sobre la renta
Clasificación: 343
ISBN: 0122-0799

HOYOS RAMÍREZ, José Libardo
Facturación, régimen impositivo
Publicado: Centro Interamericano Jurídico-financiero. 2013
163 págs.
ISBN: 978-958-8081-90-8

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO (ICDT)
Memorias, Jornadas de derecho tributario
Ponencia: "Análisis de las deducciones en el impuesto sobre la renta"
2006

ANEXOS

1. Expediente 16890 sentencia de 27 de enero de 2011

A. IDENTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA:

Corporación: Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta	Fecha: 27 de enero de 2011
Magistrado: WILLIAM GIRALDO GIRALDO	No. Expediente: 16890

B. PARTES QUE INTERVIENEN:

Demandante: TERMOFLORES S.A. E.S.P.	Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
-------------------------------------	--

C. PROBLEMA PLANTEADO:

La Sala debe decidir sobre la legalidad de la determinación oficial del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad TERMOFLORES S.A. E.S.P. por el año gravable de 2002. Concretamente se analizará si son procedentes los costos y deducciones declarados por concepto de los pagos de las contribuciones a la CRA, al DADIMA, al FAZNI, a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y al Ministerio de Minas; si proceden las deducciones solicitadas por la actora que no están respaldadas con facturas, y si procede la sanción por inexactitud reducida.

D. HECHOS RELEVANTES:

El 1 de abril de 2003 TERMOFLORES S.A. E.S.P. presentó la declaración de renta de 2002 con un saldo a favor de \$19.936.000.

Previo Requerimiento Especial No. 300632004000226 del 11 de octubre de 2004, y su correspondiente respuesta, la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000040 del 28 de marzo de 2005, que modificó la

liquidación privada en los siguientes puntos: rechazó costos declarados por \$2.019.131.000 correspondientes a tasas y contribuciones parafiscales (\$2.011.041.000) e impuesto de Industria y Comercio (\$8.089.957); rechazó deducciones por honorarios y comisiones por \$164.043.000; se rechazaron \$73.966.000 por otras deducciones por contribuciones a la Superintendencia de Servicios Públicos y Ministerio de Minas y energía (\$68.224.329) por impuesto de Industria y Comercio (\$2.076.000) y otros gastos (\$3.666.192) e impuso una sanción por inexactitud de \$97.557.000, calculada sobre el rechazo de asesorías legales por \$164.043.000 y del impuesto de Industria y Comercio por \$10.166.000. En consecuencia, determinó un saldo a pagar de \$867.620.000.

El 18 de mayo de 2005 la contribuyente presentó declaración de corrección en la que aceptó el rechazo del costo de ventas y deducciones que se solicitaron por el pago del impuesto de industria y comercio por \$10.166.000, redujo la sanción por inexactitud al 50% de la determinada en la liquidación de revisión sobre ese rechazo, es decir, que la liquidó en \$2.847.000 y registró un saldo a favor de \$13.531.000.

La Liquidación de Revisión fue modificada por medio de la Resolución No. 300662006000006 del 20 de abril de 2006, que decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de aceptar la deducción por asesorías legales por \$164.043.000 y por reembolso de gastos por \$759.429. En los demás aspectos mantuvo la liquidación de revisión. En consecuencia, reliquidó la sanción por inexactitud en \$5.693.000 y determinó un saldo a pagar de \$718.075.000.

E. TESIS DEL DEMANDANTE:

(...) 2. En cuanto al rechazo de las deducciones por falta de facturas, señaló que la sociedad demostró la existencia de las mismas con otros documentos, lo cual fue aceptado por la DIAN. Sin embargo, las rechazó con base en la exigencia de un requisito consagrado en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, norma que fue interpretada literalmente y sin tener en cuenta que la razón de ser de los tributos es que los ciudadanos contribuyan con las cargas del Estado, que las decisiones deben fundarse en los hechos que aparezcan probados en el proceso, que las dudas provenientes de vacíos probatorios, que no puedan ser subsanados se decidan a favor del contribuyente, y que prevalezca lo sustantivo sobre lo formal.

En relación con las deducciones cuyo beneficiario era el Banco Ganadero, dijo

que la exigencia de este requisito no tiene aplicación, ya que los bancos no están obligados a expedir facturas, de acuerdo con los artículos 616-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 38 de la Ley 223 de 1995, y 2 del Decreto 1001 de 1997(...)

F. TESIS DE LA DEFENSA (Demandado/a):

(...) 2. En relación con el rechazo de las deducciones por falta de facturas, manifestó que los documentos presentados por la actora no eran las pruebas pertinentes para la procedencia de los costos y deducciones, conforme con el artículo 771 del Estatuto Tributario y los artículos 2 y 3 del Decreto 3050. Invocó la sentencia del Consejo de Estado que consideró que la factura era una exigencia importante en el modelo de hacienda pública, diseñada por el legislador y compatible con el ordenamiento constitucional, cuya importancia va más allá del ámbito meramente formal, para constituirse en presupuesto para la configuración del derecho sustancial¹³. Que en consecuencia, las fotocopias de las cuentas de cobro, las órdenes de pago, recibos de pago, contratos de arrendamiento y extractos de tarjetas de crédito, no eran las pruebas pertinentes para la procedencia de los costos y deducciones. (...)

G. TESIS DE LA DECISIÓN DE LA PRIMERA INSTANCIA:

(...) 2. En cuanto al rechazo de las otras deducciones por falta de facturas, luego de relacionar los documentos que la sociedad aportó para cada uno de los casos, consideró que los contratos de arrendamiento con las sociedades Vilor Ltda. e Inmobiliaria Capri Ltda., contenían toda la información que señalaba el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, como nombre del vendedor, identificación, descripción de los bienes o servicios, fecha de operación y valor. Como, además, estaba probada la realidad del pago, se debían reconocer como deducibles los pagos por esos conceptos.

También aceptó los pagos efectuados a la sociedad Correonet porque se aportaron facturas electrónicas que, conforme con el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, son documentos equivalentes a las facturas.

Respecto a los pagos realizados al Banco Ganadero advirtió que, de conformidad con el artículo 616-2 del Estatuto Tributario, las operaciones realizadas por los bancos no requieren factura. Sin embargo, como la deducción solicitada correspondió a gastos de viaje del representante legal de la sociedad, no era procedente aceptarla, por cuanto tales gastos no

¹³Consejo de Estado, Sentencia del 26 de agosto de 2003.

guardaban relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad.(...)

H. ARGUMENTO (S) DE LA APELACIÓN:

La **demandada** apeló la sentencia con fundamento en las siguientes razones:

(...) 2. En cuanto a las deducciones que aceptó el Tribunal, señaló que las fotocopias auténticas de cuentas de cobro, órdenes de pago, contratos de arrendamiento, recibos de pago, comprobantes externos y extractos de la tarjeta de Crédito del Banco Ganadero, no cumplían los requisitos del artículo 771-2 de Estatuto Tributario, ni lo señalado en los artículos 2 y 3 del Decreto 3050 de 1997, por lo tanto, no eran pruebas conducentes para la procedencia de esos costos y deducciones.
(...)

I. OTRAS TESIS (PROCURADURÍA, OTROS INTERVINIENTES, PRECEDENTES –JURISPRUDENCIA ANTERIOR- ETC.):

Sentencia del 28 de junio de 2010. Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

De acuerdo con las disposiciones citadas y en relación con el requisito de las facturas para la procedencia de los costos y deducciones, la Sala ha considerado que no es una mera formalidad¹⁴

Sentencias del 4 de febrero de 2010, Exp. 16446, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo y del 28 de junio de 2010. Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

De acuerdo con lo anterior, como lo ha considerado la Sala, la norma establece una **tarifa legal probatoria**, de manera que para la procedencia de los costos y deducciones solicitados por un contribuyente debe presentarse la factura que los respalde¹⁵.

¹⁴Sentencia del 28 de junio de 2010. Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁵Sentencias del 4 de febrero de 2010, Exp. 16446, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo y del 28 de junio de 2010. Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

J. DECISIÓN FINAL:

Para la Sala, la exigencia del cumplimiento del requisito previsto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, no significa una interpretación literal de la norma en perjuicio de los contribuyentes, o que una duda probatoria se hubiera resuelto a favor del fisco, pues como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia mencionada, la exigencia constituye un presupuesto para la configuración de un derecho sustancial y no una mera formalidad. De manera que si la deducción o costo no está respaldado con una factura que reúna los requisitos previstos en la norma, en el caso en que ésta deba expedirse, el contribuyente no tiene derecho a la deducción solicitada, no porque se considere inexistente, sino porque no goza de la prerrogativa para solicitarla.

Así las cosas, los gastos por arrendamientos con las sociedades Vilor Ltda. e Inmobiliaria Capri Ltda., y los gastos de correo con la sociedad Correonet Ltda., no son procedentes porque no se respaldaron en facturas como lo exige el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo anterior, como el Tribunal no debió acceder a las deducciones mencionadas, en este aspecto se modificará la sentencia de primera instancia.

2. Expediente 17150, sentencia de 31 de marzo de 2011

A. IDENTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA:

Corporación: Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta	Fecha: 31 de Marzo de 2011
Magistrado: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS	No. Expediente: 17150

B. PARTES QUE INTERVIENEN:

Demandante: LABORATORIOS GHEM DE COLOMBIA LTDA.	Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
---	--

C. PROBLEMA PLANTEADO:

Le corresponde a la Sala decidir si era procedente que la demandante incluyera, en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002, la cifra de \$221.790.000, a título de costos de ventas, y la cifra de \$238.207.990, a título de otras deducciones.

Habida cuenta de que el Tribunal a quo despachó favorablemente, pero de manera parcial, las pretensiones de la demanda, las partes interpusieron el recurso de apelación, en lo que les fue desfavorable. Por lo tanto, la Sala se referirá a cada recurso, pero para el efecto, primero analizará las cuantías que fueron rechazadas por costos y, luego, las cuantías que fueron rechazadas por "otras deducciones"

Según el actor, la DIAN desconoció el costo derivado del contrato, al apreciar de manera equivocada el contrato soporte del costo.

D. HECHOS RELEVANTES:

La Sociedad LABORATORIOS GHEM DE COLOMBIA LTDA solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión N° 310642005000099 del 30 de noviembre de 2005, por medio de la cual, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes, modificó oficialmente la liquidación privada del impuesto de renta que presentó por el año gravable 2002. Así mismo, la nulidad de la Resolución No. 31066200600000 del 18 septiembre de 2006, proferida por la División Jurídica, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación mencionada.

Como consecuencia de lo anterior, solicitó que se le restablezca su derecho en el sentido de que se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta que presentó el 7 de abril de 2003, por el año gravable 2002, en la cual determinó como saldo a pagar un total de \$269.601.000.

E. TESIS DEL DEMANDANTE:

La demandante puso de presente que suscribió un contrato de consultoría por valor de \$165.496.800 con la sociedad extranjera RESEARCH S.A., que tuvo por objeto la prestación de una asesoría por parte de RESEARCH S.A., para el mejoramiento de la calidad de los productos.

Que sin embargo, la DIAN calificó ese contrato como de asistencia técnica, a efectos de exigir el registro de ese contrato ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en atención a lo dispuesto en el Decreto 259 de 1992.

Explicó que debido a que no acreditó ese registro, la DIAN desconoció el costo derivado del contrato, y alegó que, con ese proceder, la entidad demandada incurrió en falsa motivación, pues apreció de manera equivocada el contrato soporte del costo. Para el efecto, explicó lo que era un contrato de asistencia técnica, a partir de la definición establecida en el artículo 2° del Decreto 2123 de 1975 y analizó, puntualmente, el contrato suscrito con la sociedad extranjera, para concluir que se trataba de un contrato de consultoría no sujeto al artículo 2° del Decreto 259 de 1992 y que, si así fuera un contrato de asistencia técnica, la inscripción ante el Ministerio no era un requisito de procedencia para solicitar el costo.

Dijo que, en su caso, se debían aplicar los artículos 771-2 del E.T. y el 5° del Decreto 3050 de 1997. Que según estas normas, para que proceda el costo derivado de los contratos celebrados con extranjeros bastaba acreditar el contrato.

Señaló que cuando la DIAN resolvió el recurso de reconsideración, aceptó que dicho contrato cumplía con los requisitos de existencia, validez y eficacia y que esa afirmación dejaba en evidencia que los actos administrativos demandados estaban viciados de nulidad.

F. TESIS DE LA DEFENSA (Demandado/a):

En cuanto al costo derivado del contrato por \$165.496.800, que la demandante suscribió con la empresa extranjera RESEARCH-COS S.A., la DIAN precisó que puso en duda la existencia de ese contrato, puesto que en este constaba que las partes habían suscrito el contrato en la ciudad de Funza, pero que para la fecha de suscripción, el DAS había certificado que la representante legal de la sociedad extranjera no había ingresado al País. Adicionalmente, cuestionó que el contrato no reuniera los requisitos del artículo 107 del E.T. y el de la inscripción del mismo en el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, habida cuenta de que se trataba de un contrato de asistencia técnica. Respaldó su argumento con la definición del contrato de asistencia técnica prevista en el artículo 1° del Decreto 259 de 1992, en doctrina de la DIAN y doctrina judicial del Consejo de Estado, y en el contenido del contrato.

Por otra parte, habida cuenta de que la demandante adujo que la naturaleza del contrato que suscribió no era de asistencia técnica sino de consultoría, la DIAN controvertió el argumento con la definición de contrato de consultoría previsto en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

Para controvertir las pruebas que adujo la demandante sobre las condiciones de tiempo y lugar en que fue suscrito el contrato, la DIAN puso de presente que el demandante había aportado un certificado de autenticación de firma a nombre de una persona distinta a la que había suscrito el contrato y que, posteriormente, aportó una declaración notarial juramentada de la persona que había suscrito el contrato. Que no obstante que la declaración notarial era prueba válida, insistió en mantener la glosa por la ausencia del requisito de registro del contrato ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

G. TESIS DE LA DECISIÓN DE LA PRIMERA INSTANCIA:

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del 20 de febrero de 2008, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

En cuanto a los costos de ventas, decidió confirmar el rechazo de la deducción por destrucción de inventarios, y revocar el rechazo de los costos derivados del contrato de prestación de servicios.

Respecto de las otras deducciones, confirmó el rechazo de los pagos efectuados por concepto de viajes, alojamiento y peajes, del ICA, la donación a la Fundación Casa del Tolima, las afiliaciones y contribuciones, los gastos por publicidad a José Rosendo González, Enrique Cedeño y por la administración del local del Trade Center. Por otra parte, revocó el rechazo de las donaciones a las parroquias y los gastos de publicidad por pagos efectuados a Felix María González. Levantó la sanción por inexactitud, de manera proporcional a las glosas revocadas.

Los fundamentos de la decisión se precisan así:

Costos derivados del contrato de prestación de servicios: El Tribunal revocó la glosa por las siguientes razones:

- Porque conforme con los artículos 771-2, 2 y 3 del Decreto 3050 de 1997 y 12 del Decreto 1165 de 1996, los contribuyentes pueden descontar de la base gravable del impuesto de renta, a título de costo o deducción, aquellas cifras que consten en facturas con el cumplimiento de los requisitos legales o en los documentos equivalentes.

- Porque conforme con el contrato suscrito por la demandante y RESEARCH-COS S.A., se infiere que fue celebrado con un extranjero sin residencia o domicilio en el país.
- Porque ese contrato no es un contrato de consultoría en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, porque esa norma se refiere a los contratos estatales, siendo que, el analizado corresponde a un contrato entre particulares que no tiene las características de un contrato de asistencia técnica, en los términos del artículo 2 del Decreto 2123 de 1975.
- Por lo tanto, ese contrato no debía registrarse en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en los términos de los artículos 1 y 2 del Decreto 259 de 1992.

H. ARGUMENTO (S) DE LA APELACIÓN:

Recurso de apelación de la demandante:

La demandante manifestó su inconformidad con la sentencia del Tribunal e insistió en los argumentos de la demanda.

I. OTRAS TESIS (PROCURADURÍA, OTROS INTERVINIENTES, PRECEDENTES –JURISPRUDENCIA ANTERIOR- ETC.):

No hay otros intervinientes y jurisprudencia anterior.

J. DECISIÓN FINAL:

En ese contexto, partiendo del hecho de que el contrato que suscribió la demandante con la sociedad extranjera no contiene los requisitos de un contrato de asistencia técnica, no era pertinente que se exigiera el registro en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, para reconocer los costos en que incurrió la empresa.

Además, para la procedencia del costo en el impuesto sobre la renta, en casos como el presente, en los que el contratista es un residente en el exterior

que no está obligado a expedir factura, el inciso tercero del artículo 771-2 del E.T., en concordancia con el artículo 5º del Decreto 3050 de 1997¹⁶, disponen que basta con que se acredite el contrato.

En el presente asunto, la DIAN admitió que la demandante cumplió con los requisitos previstos en las normas citadas, por lo tanto, no había lugar a rechazar el costo en cuantía de \$265.496.800.

Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación de la DIAN.

3. Expediente 17598 de 7 de abril de 2011

A. IDENTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA:

Corporación: Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta	Fecha: 7 de abril de 2011
Magistrado: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA	No. Expediente: 17598

B. PARTES QUE INTERVIENEN:

Demandante: EXPLORATION COMPANY COLOMBIA LIMITED	Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
--	--

C. PROBLEMA PLANTEADO:

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales se modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas del 2º bimestre del año gravable 2002.

¹⁶ARTICULO 5o. DOCUMENTOS EQUIVALENTES A LA FACTURA. Además de los contemplados en otras disposiciones, constituyen documentos equivalentes a la factura los siguientes:
(...)

2. Los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.”

D. HECHOS RELEVANTES:

El 9 de mayo de 2002, B.P. EXPLORATION COMPANY COLOMBIA LTD. presentó declaración correspondiente al 2º bimestre del impuesto sobre las ventas año gravable 2002, en la que liquidó un saldo a favor de \$5.159.189.000. Mediante Resolución 608-1771 del 29 de noviembre de 2002, la Administración ordenó devolver el saldo a favor solicitado y lo compensó a las obligaciones renta 2001 y retención en la fuente del mes de octubre de 2002.

El 30 de abril del 2004, la Administración profirió requerimiento especial 310632004000282 en el que propone rechazar descuentos originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia en la suma de \$47.411.000, rechazar impuestos descuentos correspondientes a bienes y servicios adquiridos sin relación de causalidad por \$7.254.000 e imponer sanción por inexactitud. El anterior requerimiento fue respondido oportunamente por la contribuyente.

El 15 de septiembre del 2004, la Administración expidió ampliación del requerimiento especial, con el fin de señalar que para la procedibilidad del descuento solicitado por la actora, éste debe constar en el contrato de prestación de servicios celebrado entre las partes, por lo que propone a la sociedad demostrar la existencia de los respectivos contratos. El contribuyente en su respuesta indicó que no existe fundamento legal para que la DIAN exija los contratos.

El 10 de mayo del 2005, la Administración profiere Liquidación Oficial de Revisión 310642005000060 en la que confirma las modificaciones propuestas en el requerimiento especial y liquida un saldo a favor de \$5.017.060.000.

La contribuyente interpone recurso de reconsideración¹⁷, que es decidido mediante Resolución 310662006000007 de 24 de marzo de 2006, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

E. TESIS DEL DEMANDANTE:

La actora presentó demanda en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, para que se anulen la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000060 del 10 de mayo de 2005 y la Resolución 3106620060000007 del 24 de marzo de 2006. A título de restablecimiento del derecho, solicita que se reconozca que la liquidación privada del impuesto sobre las ventas presentada por el 2º bimestre del año 2002 ha quedado en

¹⁷Fls. 226 a 240 c.a.

firme.

(...)

El artículo 771-2 E.T. establece que para la procedencia de los impuestos descontables se requiere de facturas con el lleno de los requisitos legales o de documentos equivalentes que, igualmente, deben reunir las características allí señaladas. La Administración realiza una interpretación errónea de esta norma al exigir al emisor de la factura que, para el caso, es no residente o no domiciliado en Colombia, el lleno de los requisitos de la normatividad colombiana, cuando no están obligados a cumplirla. (...)

F. TESIS DE LA DEFENSA (Demandado/a):

(...) Indica con fundamento en las citadas normas que, si el documento del vendedor o adquirente del bien y/o servicio proviene de extranjeros sin residencia o domicilio en el país, el contrato debe cumplir los requisitos del artículo 5° del Decreto 3050 del 23 de diciembre de 1997. Además, debe llevarse una subcuenta en donde se registren las retenciones correspondientes y contar con los soportes expedidos por el vendedor o prestador del servicio a favor de adquirentes de bienes o servicios que acrediten la calidad de agente retenedor, sea contrato, factura o documento equivalente, en que conste específicamente el valor y concepto del pago.(...)

G. TESIS DE LA DECISIÓN DE LA PRIMERA INSTANCIA:

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos.

H. Rechazo de impuestos descontables por ausencia de contrato escrito con extranjeros no residentes o no domiciliados en el país por valor de \$47.411.000

Son dos los requisitos que dan lugar al descuento del IVA generado en contratos celebrados con extranjeros no residentes o domiciliados en el país. El primero es el documento soporte de la negociación y, el segundo, acreditar que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

En relación con el primer requisito es posible presentar la factura, sin embargo, como se trata de personas no sujetas a las leyes colombianas, que pueden o no emitir estos documentos con el lleno de las formalidades exigidas

en nuestro ordenamiento, el legislador estableció en el artículo 5º numeral 2º del Decreto 3050 de 1997 que, en estos casos, se acudiera al contrato como documento equivalente.

I. ARGUMENTO (S) DE LA APELACIÓN:

(...) Igualmente, desde la óptica de la sentencia del 17 de julio de 2008, Exp. 15698, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, a la luz del artículo 771-2 E.T., cuando se haya suscrito un contrato con un extranjero sin residencia o domicilio en el país, será éste el documento que soporte los respectivos costos, deducciones e impuestos descontables. En ausencia del contrato, el documento soporte será la factura que haya emitido el extranjero prestador del servicio, sin que esté sujeta a las formalidades de la ley colombiana.

El Tribunal desestimó las facturas y sus respectivas traducciones oficiales al idioma castellano, en los casos que fueron expedidas en idioma extranjero, y que fueron aportadas con la demanda y su adición, con las que se da cumplimiento al requisito de procedibilidad de que trata el artículo 771-2 E.T. El *a quo* no realizó análisis tendiente a determinar si la demandante practicó o no la retención en la fuente del impuesto sobre las ventas y, de lo que se derivaría la aceptación del impuesto descontable, como lo ha indicado el Consejo de Estado. (...)

J. OTRAS TESIS (PROCURADURÍA, OTROS INTERVINIENTES, PRECEDENTES –JURISPRUDENCIA ANTERIOR- ETC.):

la Sala se pronunció en la sentencia del 7 de mayo de 2009, Exp. 16846, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, con las consideraciones que se reiteran a continuación:

El artículo 485 literal a) del E.T., aplicable al caso, establece como impuesto descontable:

“a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo, y (...)”

Para el caso de las operaciones realizadas con no residentes o domiciliados en el país, el numeral 3° del artículo 437-2 del E.T. estableció que actuarán como agentes retenedores *“Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos”*.

Sobre la retención para el IVA esta Sala¹⁸ ha indicado que con las disposiciones que la regulan *“surge un nuevo concepto de impuesto descontable, esto es el impuesto retenido o autorretenido, que es equivalente al impuesto facturado al responsable y al impuesto pagado en la importación”*.

Ahora bien, en el caso en estudio, por tratarse de operaciones con personas o entidades extranjeras que no están obligadas a expedir factura o documento equivalente, el artículo 771-2 del E.T., en relación con la procedencia de impuestos descontables, dispone:

“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.”

En desarrollo de la anterior disposición, el Gobierno Nacional estableció en el Decreto 3050 de 1997, lo siguiente:

“ARTICULO 5o. DOCUMENTOS EQUIVALENTES A LA FACTURA. Además de los contemplados en otras disposiciones, constituyen documentos equivalentes a la factura los siguientes:

1. Los expedidos para el cobro de peajes, siempre y cuando reúnan los requisitos previstos en el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997.

2. Los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente. (Subrayas fuera de texto).

Sobre la norma transcrita la Sala¹⁹ se pronunció con ocasión de una acción de simple nulidad en la que señaló:

“Para que proceda el descuento del IVA, salvo las excepciones que la ley consagra en el art. 616-2 del Estatuto Tributario, debe presentarse la Factura o el documento equivalente a la misma, porque esta es la forma de acreditar plenamente los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (art.771-2) y para el caso concreto, teniendo como fuente jurídica el

¹⁸Sentencia de diciembre 7 del 2005, Expediente 14342, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

¹⁹Sentencia de julio 17 del 2008, Expediente 15698, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

artículo 616-1 del Estatuto Tributario desarrollado por la norma acusada, el documento equivalente es el contrato celebrado con la persona extranjera sin residencia en el país, porque las operaciones con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, no están excluidas de esta obligación. Además por tratarse de una operación generadora de IVA, es necesario para la administración tributaria, el documento o soporte de los hechos generadores de impuestos y su monto para poder determinar la base gravable o de retención, de lo contrario como en reiteradas ocasiones se ha expresado, no sería posible hacer el descuento del IVA". (Subraya fuera de texto).

Del análisis de las normas antes señaladas y de la jurisprudencia transcrita, se advierte que el contrato celebrado con persona extranjera es una de las pruebas para la procedibilidad de los impuestos descontables, por haber determinado el Legislador que es el *documento equivalente* a la factura en tales operaciones y que sirve de sustento para respaldar los impuestos descontables en IVA.

K. DECISIÓN FINAL:

No obstante, esta Sala observa que la realidad comercial puede ser demostrada a través de otros medios probatorios, que le permitan a la Administración tener certeza de la operación y de su cuantía. Se advierte que el "contrato", para efectos del impuesto descontable en el caso de operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia, ha sido previsto como un *documento equivalente* a la factura, es decir que la norma ha permitido que sirva como soporte para la reclamación del IVA descontable generado en operaciones que de no ser por la calidad de las partes que intervienen estarían soportadas con factura.

Además, al ser establecido el contrato como documento equivalente, la Sala advierte que si bien el contrato es el medio idóneo previsto por el Legislador, esto no le resta valor probatorio a la factura, máxime cuando la misma norma ha equiparado a esta el contrato.

(...)Esta Corporación ha sostenido en relación con el IVA descontable que surge para quienes contratan con personas o entes sin residencia o domicilio en el país, que *"es el hecho de la retención en la fuente del cual surge, para el agente retenedor, en su condición de responsable del impuesto, el derecho a descontar el IVA que liquidó, declaró y pagó en forma anticipada"*²⁰.

Ahora bien, la exigencia del contrato pretende determinar la existencia de la prestación de un servicio gravado en territorio nacional por parte de un

²⁰ Sentencia de diciembre 7 del 2005, Expediente 14642, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

extranjero, pero no constituye la prueba del pago de la retención en la fuente en el IVA, aspecto que en el *sub examine* se demuestra con la factura y que, además, no ha sido discutido por la demandada.

Con fundamento en lo anterior, las operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia que originen el derecho a reclamar impuestos descontables, bien pueden estar soportadas con facturas, que si bien en virtud del principio de territorialidad de la ley no están sometidas al cumplimiento de los requisitos previstos en la legislación colombiana, deben dar certeza de la operación para lo cual la Administración Tributaria cuenta con amplias facultades de fiscalización establecidas en el artículo 684 E.T.

(...)

En consecuencia, esta Corporación revocará la sentencia apelada y en su lugar anulará parcialmente los actos demandados de acuerdo con la liquidación efectuada.

En el caso, las pruebas fueron aportadas con la demanda y la adición, por lo que se hizo oportuna y legalmente, de conformidad con los artículos 137-5 y 208 del C.C.A.²¹

Por lo anterior, se analizarán los documentos soporte allegados por la actora, para justificar los impuestos descontables que son objeto de discusión.

4. Expediente 17318, sentencia de 26 de enero de 2012

A. IDENTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA:

Corporación: Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta	Fecha: 26 de enero de 2012
Magistrado: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS	No. Expediente: 17318

B. PARTES QUE INTERVIENEN:

Demandante: SERVICIO DE TERAPIA RENAL CRUZ ROJA LTDA	Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
--	--

²¹Este último en concordancia con el artículo 89 [2] del C.P.C.

C. PROBLEMA PLANTEADO:

Corresponde a la Sala examinar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 900002 de 2004 y de la Resolución N° 050662005000014 de 2005, actos administrativos relacionados con el impuesto de renta del año 2001 de la sociedad demandante.

Como ambas partes han apelado, la Sala resolverá sin limitación el recurso propuesto, en los términos del artículo 357 C.P.C, aplicable por remisión del artículo 267 C.C.A. En concreto, se debe resolver:

- i) Si las pruebas aportadas por la actora respaldan las deducciones que desconoció la DIAN en los actos demandados, por valor de \$263'088.000. Por igual, si se cumplen los requisitos del artículo 107 E.T. para reconocer tales deducciones.
- ii) Si las retenciones en la fuente desconocidas por la DIAN pueden demostrarse con las pruebas aportadas por la demandante.
- iii) Si hay lugar a mantener la sanción por no enviar información.

D. HECHOS RELEVANTES:

a. El 8 de abril de 2002, la sociedad Servicio de Terapia Renal Cruz Roja Ltda. (en adelante Cruz Roja Ltda.) presentó la declaración de renta del año 2001, identificada con el N° 90000007488881, con saldo a favor de \$198'143.000.

b. El 21 de agosto 2002, la demandante solicitó la devolución del saldo a favor.

c. Mediante Resolución 1813 del 1° de octubre de 2002, la Administración de Impuestos de Cali ordenó la devolución del saldo a favor, pero envió el expediente al programas post-devoluciones para que se verificara la procedencia de la devolución ordenada.

d. La Administración de Impuestos de Cali inició la investigación y profirió el requerimiento especial N° 050632004000090 del 30 de marzo de 2004 y propuso:

- Desconocer \$521'779.000, correspondientes a retenciones en la fuente, porque no se encontraban debidamente probadas²².

²²Renglón MC. Rendimientos financieros: \$1'918.000

Renglón MY. Honorarios comisiones y servicios: \$519'779.000

- Rechazar \$263'088.000, correspondientes a deducciones originadas en pago de honorarios por asesoría²³.
- Imponer sanción por no enviar información, por valor de \$39'243.000²⁴.

Además, reliquidó la renta líquida y gravable (RA y RE) y la fijó en \$1.200'753.000; tasó el impuesto de renta en \$420'264.000, y determinó un saldo a pagar de \$455'077.000.

E. TESIS DEL DEMANDANTE:

"2. Desconocimiento de la deducción por \$263.088.000 realizada por concepto de pagos efectuados a RTS COLOMBIA LTDA. a título de asesorías y servicios administrativos."

En este punto, precisó que contrató a RTS COLOMBIA LTDA. para la prestación de servicios de asesoría financiera, administrativa y contable que requería.

En cuanto al rechazo de la deducción, por valor de \$263'088.000, dijo que probó tal deducción con las facturas respectivas, en los términos del artículo 771-2 E.T. Que no es cierto, como lo creyó la DIAN, que hubiera simulado el contrato de prestación de servicios celebrado con RTS COLOMBIA LTDA. Que, en todo caso, la realidad del contrato estaba probada con el contrato mismo; con la corrección de la declaración de retención en la fuente del mes de enero de 2001 en la que se incluyó el valor del impuesto de timbre de ese contrato, y con la nota de contabilidad N° 04-16-06-3 del 30 de junio de 2001, que da cuenta de la corrección a la declaración de renta y del pago del impuesto de timbre respectivo.

(...)

(...) En cuanto a la vulneración del parágrafo 1° del artículo 381 E.T., expuso que los certificados de retención no son los únicos que demuestran la retención en la fuente, pues también sirven como pruebas las facturas y los otros documentos contables que aportó.

Renglón MI. Otros conceptos: \$199.000.

²³ Renglones CX, DI, GJ y GX.

²⁴ Renglón VS

F. TESIS DE LA DEFENSA (Demandado/a):

"2. El rechazo de \$263.088.000 por concepto de deducciones originadas en el pago de honorarios por asesoría a RTS COLOMBIA LTDA, pues no existen documentos en donde conste la naturaleza de los servicios prestados"

Alegó que se rechazó la deducción relacionada con el contrato de asesoría celebrado con RTS COLOMBIA LTDA. porque no existía prueba documental de fecha cierta que lo respaldara y que tampoco se probó la ejecución del mismo.

Que, en efecto, en las etapas de investigación y determinación del impuesto se pidió a la compañía demandante comprobar, por cualquiera de los medios probatorios, la ejecución del contrato de asesoría, las circunstancias de tiempo, modo y lugar, y el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la deducción, habida cuenta de que la demandante adujo que el contrato se celebró verbalmente. Que, de acuerdo con el acta de verificación N° 050642004000044 del 13 de noviembre de 2004, RTS COLOMBIA LTDA. no aportó la información, pero ofreció *"como prueba supletoria (los) soportes y (los) libros de contabilidad, contradiciendo esta manifestación la prestación de un servicio que según lo expresado a través del proceso le correspondía por contratación"*.

Que la sociedad demandante aportó en vía gubernativa las facturas para demostrar la asesoría prestada, pero que tales pruebas no estaban respaldadas con órdenes de servicio o informes que den cuenta de los días en que se prestó tal asesoría.(...)

G. TESIS DE LA DECISIÓN DE LA PRIMERA INSTANCIA:

el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y practicó nueva liquidación del impuesto de renta del año 2001. Después de realizar un recuento pormenorizado de los antecedentes que dieron lugar a la expedición de los actos acusados, se pronunció así:

(...)

2. En cuanto a las deducciones rechazadas, el *a quo* dijo que, conforme con las facturas que se encuentran en el expediente, era procedente aceptar deducciones por valor de \$263'088.000, que correspondía a *"honorarios por prestación de servicios: en las áreas clínicas, mercadeo, jurídica, recursos humanos y financiera"*. Que, en efecto, tales facturas *"son prueba suficiente de*

la existencia del contrato, y de los servicios que alega le prestó RTS y el valor de lo pagado” porque cumplen con los requisitos establecidos en los artículos 617, 618 y 771-2 E.T.

Que, sin embargo, se aceptaba “únicamente el valor de los servicios prestados por \$226'800.000, de las deducciones declaradas por la misma en la suma de \$263'088.000; los cuales incluían el valor de las facturas por \$226'800.000 más el impuesto sobre las ventas de \$36'288.000, toda vez que el impuesto a las ventas debe ser excluido de la base de retención (sic)”.

(...)

H. ARGUMENTO (S) DE LA APELACIÓN:

(...)

2. En cuanto a las facturas que se encuentran en los folios 158 y s.s. del cuaderno principal, dijo que sí se entregaron a los funcionarios de fiscalización de la DIAN y que se aportaron con la demanda porque algunos agentes retenedores no emitieron los respectivos certificados de retención.

Que, contra lo dicho por el *a quo*, el valor de la retención y la firma del agente de retención no son requisitos propios de la factura y que, por ende, las facturas aportadas debían aceptarse como prueba de las retenciones en cuestión. Que, en todo caso, el agente retenedor y el monto de la retención pueden identificarse en la factura o en la contabilidad que el contribuyente llevaba en debida forma.

I. OTRAS TESIS (PROCURADURÍA, OTROS INTERVINIENTES, PRECEDENTES –JURISPRUDENCIA ANTERIOR- ETC.):

El artículo 771-2 se demandó ante la Corte Constitucional, por cuanto el demandante interpretó que el artículo vulneraba el derecho de defensa. Según el actor, la norma limitaba a “*un solo medio de prueba la facultad probatoria del contribuyente al pretender controlar el cumplimiento de requisitos formales como las facturas de terceros a través del traslado de su control a los contribuyentes receptores, so pena del rechazo in limine de los costos*”.

La Corte Constitucional declaró exequible la norma en el entendido de que la factura es un mecanismo de control de la evasión tributaria y una prueba idónea, para demostrar la existencia de los costos y gastos. Por lo tanto, para la Corte, la factura se exige para que la DIAN compruebe, por una parte, la veracidad de las transacciones económicas y, por otra, que esas transacciones se hayan realizado con el cumplimiento de las formalidades

legales.

La Corte también consideró que cuando el artículo 771-2 E.T. exige la presentación de la factura, esa medida podría implicar una restricción a la libertad probatoria²⁵. Que, sin embargo, esa restricción podría estar justificada constitucionalmente porque sirve como medio para verificar la veracidad y la realidad de las transacciones económicas de los contribuyentes.

(...)

J. DECISIÓN FINAL:

De la deducción rechazada, por valor de \$263'088.000

(...)

Para la Sala, las facturas aportadas por la actora sirven para demostrar la deducción aquí cuestionada, pues, como se vio, el artículo 771-2 E.T. permite que las deducciones se prueben con las facturas o documentos equivalentes que cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 ibídem. Siendo así, aunque la DIAN podía pedir documentos diferentes para verificar la existencia del hecho económico, lo cierto es que, en principio, las facturas son el medio probatorio conducente, pertinente y útil para probar la deducción.

(...)

Prospera el cargo propuesto por la parte demandante. Procede la deducción, por valor de \$263'088.000.

5. Sentencia Consejo de Estado. Expediente No. 16739

A. IDENTIFICACIÓN DE LA SENTENCIA:

Corporación: Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta	Fecha: 23 de septiembre de 2010 No. Expediente: 16739
Magistrado: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ	

²⁵Sentencia C-733 de 2003. Dijo la Corte: "Ahora bien, para alcanzar el objetivo propuesto y evitar o al menos disminuir la evasión tributaria y el contrabando, el legislador emplea un mecanismo idóneo como es el requerimiento de la factura con ciertos requisitos, que si bien podría implicar alguna restricción a la libertad probatoria, estaría justificada por la consecución del fin anteriormente señalado, cuyo respaldo constitucional ya fue explicado."

B. PARTES QUE INTERVIENEN:

Demandante: INGENIERIA ANDINA BROMCO CIA LTDA	Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
---	--

C. PROBLEMA PLANTEADO:

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos por los cuales la Administración Especial de Impuestos de Bogotá – Grandes Contribuyentes - modificó la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad Ingeniería Andina BromcoCíaLtda, Sucursal Colombia, por el año gravable 2002.

D. HECHOS RELEVANTES:

El 8 de abril de 2003, INGENIERIA ANDINA BROMCO INA BROMCO CIA LTDA SUCURSAL COLOMBIA (NIT 830.070.268-7) presentó declaración de impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002.

Previa apertura de investigación fiscal, en desarrollo del Programa "FH" "Integral Renta, Ventas y Retenciones", la Administración Especial de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió requerimiento especial, en el que propuso rechazar los costos declarados por pagos correspondientes a la contratación de obras civiles, entre otros.

Conforme con dicha propuesta, el 21 de diciembre de 2004 se expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000249, mediante la cual se mantuvo el rechazo de los costos mencionados, en cuantía de \$523.134.000, por no haberse aportado facturas de los pagos. En consecuencia, se redujo el costo de ventas, se incrementó la renta y el impuesto a cargo y se determinó un saldo a pagar de \$200.889.000.

La Liquidación fue confirmada por la Resolución N° 310662005000094 de 15 de diciembre de 2005, que resolvió el respectivo recurso de reconsideración.

E. TESIS DEL DEMANDANTE:

En criterio de la Administración, la factura es el único documento idóneo para la procedencia de costos o deducciones, no obstante que tal criterio desconoce las pruebas sobre realización de los mismos, cuales son los contratos constitutivos de documentos equivalentes a la factura.

La Administración no tuvo en cuenta las pruebas que practicó y que demostraban la realidad económica y fiscal de la Sociedad, como la diligencia de verificación del 9 de septiembre de 2004, en la que revisó los contratos llave en mano, las actas de entrega de obras civiles, la contabilidad, libros contables y anexos, y las declaraciones de retención en la fuente e impuestos de renta y ventas, entre otros documentos. Tal proceder viola el principio de utilidad de la prueba.

Frente a ello, la factura deja de ser el único medio probatorio para la procedencia de los costos, pues aquéllos equivalen a ésta en los términos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997. Lo contrario constituye una interpretación equivocada de las normas tributarias, anteponiendo lo formal al derecho sustancial.

F. TESIS DE LA DEFENSA (Demandado/a):

(...) Los contratos aportados por la demandante sólo demuestran lo convenido con los contratistas, no la realidad económica de los pagos efectuados en virtud de los mismos. De igual forma, dichos contratos no pueden tomarse como documentos equivalentes a la factura, en los términos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, porque éste refiere a la forma de constatar costos respecto de personas no obligadas a expedir facturas. (...)

G. TESIS DE LA DECISIÓN DE LA PRIMERA INSTANCIA:

El Tribunal negó las súplicas de la demanda por los motivos que a continuación se exponen:

El contribuyente del impuesto sobre la renta que pretenda descontar costos y aplicar deducciones, requiere que éstos se encuentren soportados en facturas con el lleno de los requisitos establecidos en la Ley.

Previa alusión a la Sentencia C-733 del 26 de agosto de 2003, señaló que la omisión de los requisitos previstos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario conduce a rechazar los costos, deducciones y descuentos solicitados.

El desconocimiento de costos y deducciones por falta de factura o documento equivalente, hace que el adquiriente de bienes y servicios asuma su responsabilidad como participante en la operación económica en la que debe exigirse la factura o documento equivalente, coadyuvando así al control de la evasión. (...)

H. ARGUMENTO (S) DE LA APELACIÓN:

El Tribunal no debió descalificar tan lánguidamente las pruebas practicadas en la vía administrativa, y especialmente en las visitas de verificación que realizó la DIAN el 25 de agosto y el 9 de septiembre de 2004, en las que constató múltiple documentación que demuestra las erogaciones en que incurrió la contribuyente.

El fallo apelado no consideró la interpretación de las sentencias proferidas por el Consejo de Estado en marzo de 1990 (exp. 1957), febrero de 1993 (exp. 4380), y mayo de 1997 (exps. 7904 y 8014), según las cuales, la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal, sino buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva; exigir la factura como única prueba para probar los costos es anteponer lo formal a lo sustancial; y las sanciones derivadas del incumplimiento del deber de facturar sólo afectan a quienes deben expedirlas.

I. OTRAS TESIS (PROCURADURÍA, OTROS INTERVINIENTES, PRECEDENTES –JURISPRUDENCIA ANTERIOR- ETC.):

No hay otros intervinientes ni se menciona jurisprudencia anterior

J. DECISIÓN FINAL:

Sin embargo, la Sala reitera que el comprobante externo y la prueba fiscal que soporta las operaciones realizadas por todos los contribuyentes es la factura, tal como lo prevén los mencionados artículos 615 y 618 del Estatuto Tributario,

siendo obligación del adquirente de bienes y servicios exigirla para la procedencia de los respectivos costos, deducciones e impuestos descontables. Esta formalidad no sólo encuentra respaldo en las normas legales sino en la jurisprudencia constitucional, a las cuales no se puede sustraer el contribuyente más aún cuando la cuantía de los contratos lo amerita.

Dado que en el presente asunto, desde la actuación administrativa se advirtió la debida contabilización de los contratos y la realidad de los pagos efectuados, cruzados con las cifras denunciadas por los beneficiarios de los mismos, es pertinente aceptar los costos rechazados, con fundamento en los elementos probatorios que obran en el expediente.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada. En su lugar, se anularán los actos demandados y se ordenará el consiguiente restablecimiento del derecho.