

**COSTOS Y DEDUCCIONES – Para que procedan las facturas deben llenar los requisitos formales**

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece como requisito para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y de los impuestos descontables, presentar las facturas con el cumplimiento de los requisitos que allí se indican, para cada caso, del artículo 617 y 618 E.T. Así pues, verificadas por la Sala cada una de las facturas relacionadas por la demandada se advierte que las facturas de venta cumplen con el requisito señalado en el literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario, dado que, en cada una de éstas, contrario a lo sostenido por la DIAN, se individualiza a DISTRIBUCIONES ALDIA con NIT. 85-449-910-5, como la vendedora o prestadora del servicio. En lo que tiene que ver con el otro requisito de la factura de venta que echó de menos la Administración, vale decir, que la factura lleve un número que corresponda a un sistema de numeración consecutivo, encuentra la Sala que las facturas a las que se ha hecho referencia, traen preimpreso un número consecutivo.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 771-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 617 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 618

**RETENCION EN LA FUENTE – Finalidad / IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Determinación de la renta líquida gravable / INGRESOS – Realización / SISTEMA DE CAUSACION - Deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable**

La Sala advierte que la retención en la fuente tiene por objeto “conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.” (art. 367 E.T.). Conforme al artículo 373 del Estatuto Tributario, en las respectivas liquidaciones privadas los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido. La diferencia que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada. En el impuesto de renta, de acuerdo con el artículo 26 ibídem, la renta líquida gravable se determina de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable. En materia de ingresos, por regla general, se entiende que éstos se realizan cuando “se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen. No obstante, existen excepciones a la norma anterior, y una de ellas, se encuentra en el literal a) del citado artículo 27, que dispone: “Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos”. Ingreso que se entiende causado “cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro” (art. 28 E.T.). En consecuencia, para un contribuyente que lleva contabilidad por causación, los ingresos sometidos a tributación corresponden a los causados en el año gravable, es decir, aquéllos en los que nace el derecho a exigir su pago, aun cuando no se haya hecho efectivo el cobro, contrario a lo que ocurre para quienes manejan el sistema de caja en donde la realización del ingreso está condicionada al pago del mismo

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 367 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 373 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 26

**RETENCION EN LA FUENTE - Para contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación se practica cuando el ingreso se cause o realice en el mismo período y el impuesto se cause en la misma vigencia / CERTIFICADO DE RETENCION EN LA FUENTE – No es la única prueba de las retenciones. Requisitos que deben tener los documentos que sustituyen los certificados de retención / FACTURAS Y RECIBOS DE CAJA – Pueden ser prueba de las retenciones siempre que discriminen dicho valor / CERTIFICADOS DE RETENCION – Para desvirtuarlos la carga de la prueba está en cabeza del contribuyente**

El hecho de que los artículos en mención dispongan que las retenciones se practican sobre los pagos o abonos en cuenta, no significa que el contribuyente elija una u otra opción, pues, las retenciones tienen que ver con los ingresos tributarios, y éstos se realizan al momento del pago o cuando se cause el ingreso. En esas condiciones, la Sala ha precisado que “[a]rmonizadas las disposiciones relativas a la causación de los ingresos con las acabadas de mencionar respecto de la retención en la fuente, se concluye que para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto, se encuentra sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período, y correlativamente se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal”. De acuerdo con lo anterior, si bien el certificado de retención en la fuente es la prueba especial para el reconocimiento de las retenciones, no es la única prueba, pues como lo ha señalado la Sala, “el legislador ha previsto su sustitución con otros documentos, pero respecto de los cuales, se cumplan ciertos requisitos mínimos, como la constancia del pago y la identificación de conceptos tales como el año gravable, el nombre o razón social y Nit del retenedor, su dirección, el nombre o razón social y Nit de la persona a quien se le practicó la retención, el monto total y concepto del pago sujeto a retención, la cuantía de la retención, entre otros requisitos”. Pues bien, se advierte que de las facturas y recibos de caja, no es posible establecer el total del valor retenido que aduce la demandante para efectos de comparar con el total certificado por los agentes retenedores y así llegar a la diferencia obtenida en los actos acusados que es la que pretende justificar la parte actora. Si bien en muy pocos casos el recibo de caja y/o comprobante de ingreso discrimina el valor de la retención, en esas condiciones, no podría la Sala precisar si esas retenciones ya fueron incluidas en las certificaciones expedidas por los agentes retenedores y cuyo valor no hace parte de la discusión. La carga de la prueba para desvirtuar los certificados de retención en la fuente exigía de la parte demandante precisión y coincidencia en los soportes con los que se pretendía demostrar las retenciones que no fueron certificadas por los agentes retenedores. En esas condiciones es evidente que las pruebas no son suficientes ni ofrecen certeza del hecho que se alega. En un asunto similar, la Sala precisó que “el valor de las retenciones en las fuentes denunciadas en la respectiva declaración debe corresponder al valor que aparece certificado, sin perjuicio que los certificados puedan ser sustituidos por las facturas o documentos como se dijo anteriormente; luego las diferencias que puedan presentarse en los valores registrados en la contabilidad del retenido, deben estar plenamente justificadas y evidenciar que existe algún error en la certificación expedida por el retenedor de forma tal que quede desvirtuada la certeza que en principio arroja este documento,(...).

**SANCION POR INEXACTITUD – Procede por falta de prueba**

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que en el caso concreto no existe una diferencia de criterio entre el contribuyente y la Administración. Por el contrario, lo que se advierte es que la parte actora no cumplió con la carga de la prueba que le corresponde al pretender hacer valer en su favor un derecho, razón más que suficiente para confirmar la sanción por inexactitud, pero sólo en relación con la suma respecto de la cual se mantiene el rechazo.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente:** MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., nueve (9) de febrero de dos mil doce (2012)

**Radicación número:** 47001-23-31-000-2005-00728-01(18249)

**Actor:** NEFROLOGIA LTDA.

**Demandado:** DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

**FALLO**

La Sala decide el recuso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia de 24 de febrero de 2010, por medio de la cual el Tribunal Administrativo del Magdalena declaró la nulidad de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, presentada por la actora por el año gravable 2000. En la mencionada providencia se dispuso:

*“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 190642004000002 de 05 de febrero de 2004 y la Resolución No. 900002 del 24 de enero de 2005 “POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN”, proferidas en su orden, por la División de Liquidación y la División Jurídica de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Santa Marta, de conformidad con las consideraciones expuestas en la parte motiva de este proveído.*

*SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE en firme la Liquidación Privada 2387001062230 -1 radicada por el actor en calenda abril 09 de 2001 ante la administración fiscal.*

*TERCERO: Sin lugar a CONDENAR en costas.*

*CUARTO: La entidad oficial DEBERÁ dar aplicación a los artículos 176 y 177 del CCA.”*

## ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2001, la sociedad NEFROLOGÍA LTDA. presentó su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000, liquidando un saldo a favor en la suma de \$73.746.000, que fue imputado en la declaración del año gravable 2001<sup>1</sup>.

El 14 de mayo de 2003, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Santa Marta, profirió el Requerimiento Especial 190762003900003, mediante el cual propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000<sup>2</sup>.

En este acto administrativo, la DIAN formuló: (i) la adición de ingresos en \$3.731.000, (ii) el rechazo de costo de venta por \$1.909.000, (iii) el rechazo de deducciones por \$7.164.000, (iv) el rechazo de retenciones en la fuente por \$71.865.000 y (v) una sanción por inexactitud en la suma de \$131.768.000. En consecuencia, rechazó el total del saldo a favor declarado por el contribuyente en su denuncia rentístico, que ascendía a la suma de \$73.746.000, y determinó un saldo a pagar de \$140.377.000.

Previa respuesta de la demandante al requerimiento especial<sup>3</sup>, el 5 de febrero de 2004, la División de Liquidación de la citada Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión 190642004000002, por medio de la cual determinó un saldo a pagar en la suma de \$121.361.000<sup>4</sup>.

En esa oportunidad, la DIAN aceptó las explicaciones dadas por el contribuyente respecto de la adición de ingresos por la suma de \$3.731.000, pero mantuvo las demás glosas planteadas en el requerimiento especial, incluida la sanción por inexactitud<sup>5</sup>.

Contra la anterior decisión el contribuyente interpuso recurso de reconsideración<sup>6</sup>, que fue decidido por la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Santa Marta, mediante la Resolución 900002 de 24 de enero de 2005, que confirmó la decisión recurrida<sup>7</sup>.

## LA DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pretende que se declare la nulidad: (i) de la Resolución 190642004000002 de 5 de febrero de 2004, por medio de la cual se practicó liquidación oficial de revisión del impuesto sobre la renta declarado por el año gravable 2000; y (ii) de la Resolución 900002 de 24 de enero de 2005 que decidió en forma desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto contra la mencionada liquidación oficial. A título de restablecimiento del derecho, solicita se declare en firme la declaración privada presentada por la demandante.

<sup>1</sup> Fl. 44 c.p.

<sup>2</sup> Fls. 327 a 342 c.a. # 1

<sup>3</sup> Fls. 249 a 263 c.a. #1

<sup>4</sup> Este valor se obtiene de sumar \$72.214.000 más la sanción de \$120.066.000 menos el valor de anticipo año gravable 2000 por \$15.889.000 y menos retenciones en la fuente por la suma de \$55.030.000.

<sup>5</sup> Fls. 145 a 164 c.a. #1

<sup>6</sup> Fls. 10 a 21 c.a. #1

<sup>7</sup> Fls. 86 a 92 c.p.

Cita como violadas las siguientes normas:

- Artículos 29-9, 95 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 2, 3, 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo;
- Artículos 365, 366, 367, 369, 370, 373, 381, 392, 605, 617, 647 incisos 3º y 6º, 683 y 742 del Estatuto Tributario;
- Artículo 76 de la Ley 633 de 2000
- Artículo 15 del Decreto 406 de 2001.

El concepto de violación se sintetiza así:

**Nulidad total de la actuación administrativa por indebida o falsa motivación.**

Los actos administrativos demandados están viciados de nulidad por indebida o falsa motivación, por cuanto parten de un supuesto errado al sostener que en una relación contractual entre entidades sujetas al sistema de causación contable, las retenciones en la fuente sólo se contabilizan cuando se produce el pago, esto es, sin atender qué ocurre primero (el pago o el abono en cuenta); y consideran erróneamente que las facturas que sirven de soporte a los costos y gastos rechazados, no cumplen con los requisitos de ley.

Indica que un problema operativo de las entidades con las que tuvo relaciones comerciales en el año en discusión<sup>8</sup>, no le puede ser trasladado a NEFROLOGÍA S.A., como tampoco se le puede hacer extensivo lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 633 de 2000<sup>9</sup>. Todas aquellas entidades a cuyos pacientes la sociedad le prestó servicios de salud, son entidades que se gobiernan por los principios contables de causación y no de caja, por lo que le asiste el derecho a solicitar las retenciones que le fueron practicadas.

Respecto de los certificados de retención en la fuente, afirma que si sólo se acepta como retención lo que está efectivamente certificado, bajo el errado entendimiento de que lo no certificado no ha debido ser causado por los terceros, debe igualmente aceptarse que el ingreso que causó la sociedad, que no fue causado por los terceros como un gasto en 2000, tampoco es gravable.

Manifiesta que las normas tributarias autorizan probar el monto de las retenciones en la fuente soportadas, no sólo con los certificados expedidos por los agentes retenedores, inexactos en este caso, sino con otros medios de prueba, entre los que se encuentran los comprobantes de pago o las facturas y, en general, con cualquiera de los medios probatorios que autoriza la ley y que pide sean tenidos en cuenta en este proceso.

En cuanto a los documentos que sirven de soporte a los costos y gastos relacionados con las compras realizadas a DISTRIBUCIONES ALDIA, indica que los actos acusados se encuentran indebida o falsamente motivados, por ausencia de señalamiento expreso de las circunstancias que daban origen a que no se les diera valor probatorio a los correspondientes documentos, al igual que no se indicaron concretamente cuáles eran los documentos que adolecían de los presupuestos previstos en el artículo 617 del Estatuto Tributario.

---

<sup>8</sup> Durante el año 2000, NEFROLOGÍA S.A. le prestó servicios médicos a los pacientes de entidades tales como ISS, CAPRECOM y Policía Nacional.

<sup>9</sup> Sistema para pago de retenciones de entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación.

### **Violación de las normas de carácter constitucional y legal en las que han debido fundarse los actos demandados**

Expresa que se viola el artículo 29 de la Constitución Política, por ausencia de pronunciamiento de la Administración en relación con los argumentos expuestos por el contribuyente en vía gubernativa, así como la omisión en la práctica de las pruebas solicitadas, como era la de oficiar a las entidades con las que contrató, para determinar si se practicó la respectiva retención en la fuente.

La demandada desconoce el artículo 95-9 de la Carta, al pretender cobrar un impuesto determinado sobre una errada aplicación de las normas tributarias, lo que a su vez conduce a la violación del artículo 363 *ibídem*.

También se violan los artículos 2, 3, 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo, porque a partir de interpretaciones y criterios jurídicos erróneos se pretende afectar la efectividad de los derechos e intereses del contribuyente. Además, se omitió hacer referencia a varios de los argumentos expuestos en vía gubernativa, así como a las pruebas aportadas al expediente.

De igual manera, se infringen los artículos 365, 366, 367, 369, 370, 373, 381, 605, 647 incisos 3 y 6 y 683 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones:

- Tanto el retenedor (ISS y otros) como el retenido (NEFROLOGÍA LTDA) manejan su contabilidad por causación, y el momento en el que se causa la retención en la fuente debe coincidir para ambas partes.
- Porque cuando no se practica la retención en la fuente, quien actúa así es el llamado a responder ante la DIAN.
- Del impuesto sobre la renta se deben deducir las retenciones en la fuente causadas en el período gravable.
- El error en la contabilización de los terceros con los que se contrató, en modo alguno puede ser imputado a la sociedad.
- Los agentes de retención están obligados a presentar una declaración por las retenciones que debieron practicar.
- La sanción por inexactitud resulta improcedente.
- Las decisiones de la Administración deben fundarse en hechos probados.

Finalmente, también se quebrantan los artículos 76 de la Ley 366 de 2000 y 15 del Decreto 406 de 2001, porque la tesis manejada por la DIAN resulta exclusivamente aplicable a las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación.

### **Sanción por inexactitud**

Precisa que la sanción por inexactitud está falsamente motivada, si se tiene en cuenta que ésta se deriva del mayor impuesto liquidado oficialmente, el cual, como se expuso con anterioridad, no resulta procedente.

En gracia de discusión, en este caso se configura una diferencia de criterios entre la DIAN y la sociedad en cuanto al derecho aplicable, lo que torna en improcedente la referida sanción.

### **LA OPOSICIÓN**

El apoderado de la parte demandada se opone a las pretensiones de la demanda y solicita que se tengan en cuenta los fundamentos de los actos administrativos acusados.

No se configura la indebida o falsa motivación en los actos administrativos acusados, porque la Administración expuso los criterios doctrinales que sustentan la decisión tomada. Enfatiza, que no es de recibo que una explicación breve y sumaria no brinde garantía de defensa.

En la liquidación oficial de revisión y en la resolución que la confirma, se ha reiterado la tesis doctrinal descrita en los conceptos de la DIAN 104513 de 2001 y 093628 de 2000, en los que se indica que en el evento en el que no exista disposición de recursos, así se lleve contabilidad por el sistema de causación, la retención en todo caso se practicará en el momento del pago por parte de la entidad ejecutora del Presupuesto General de la Nación.

Si bien el sistema de contabilidad del contribuyente es diferente al utilizado por las otras entidades (agentes de retención), ello no implica que fiscalmente no deba ajustarse a lo que demande doctrinariamente la entidad, pues de lo contrario, no habría consonancia entre lo declarado por las partes intervinientes.

Respecto de la nulidad de los actos por violación de las normas constitucionales y legales reseñadas en la demanda, menciona que ese cargo de ilegalidad tampoco está llamado a prosperar, porque en el curso del proceso se le dio la oportunidad a la parte actora de ejercer el derecho de defensa.

Por último, en relación con la sanción por inexactitud, expone que en este caso no se configura una diferencia de criterio. Resalta que existen diferencias significativas entre lo declarado por el contribuyente y lo certificado por los terceros, motivo por el cual la sanción impuesta resulta procedente.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Magdalena anuló los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la liquidación privada presentada por el contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta por la vigencia fiscal 2000.

Con fundamento en las sentencias del 2 de junio de 2000, Exp. 9951, M.P. Dr. Julio Correa Restrepo y del 28 de mayo de 2009, Exp. 15884, M.P. Héctor J. Romero Díaz, expone que cuando el contribuyente lleva la contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un periodo las retenciones del impuesto, se encuentra sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período y correlativamente se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal.

Precisa que en la inspección tributaria se determinó diferencia en los ingresos por valores no declarados por la suma de \$3.371.000 pero cuyos costos y deducciones fueron desconocidos por la DIAN porque (i) las facturas soporte no cumplían con los requisitos de los literales b) y d) del artículo 617 del Estatuto Tributario y (ii) porque se pudo establecer diferencias entre las retenciones practicadas y lo declarado, ello como consecuencia del cotejo entre los certificados obtenidos en la relación de retenciones allegadas al expediente como respuesta al requerimiento efectuado.

En relación con la retención en la fuente en discusión, consideró el *a quo* que no se puede determinar la razón por la cual la Administración le da prevalencia a un sistema de contabilidad llevado por una entidad pública (ISS) sobre el llevado por el contribuyente, máxime si resulta discutible que una empresa industrial y comercial del Estado, como lo es el ISS, sea ejecutora del Presupuesto General de la Nación (Decreto 111 de 1996, art. 3º), cuando lo cierto es que goza de autonomía administrativa y patrimonio independiente (Decreto 2148 de 1992).

En este caso, mal podría habersele exigido al contribuyente la certificación de lo que le fue objeto de retención, porque por tratarse de un contribuyente que lleva la contabilidad por el sistema de causación, la realización del ingreso se encuentra atada a la causación, razón por la cual, debe denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, es decir, cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se hubiere hecho efectivo el cobro (art. 27 y 28 E.T.); criterio que guarda correspondencia con el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993.

Por lo expuesto, coincide con el argumento de la actora, según la cual, es válido que las retenciones se descuenten en la misma anualidad en la que fueron practicadas, independientemente de que se hubieren certificado.

### EL RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** solicita que se revoque la sentencia de primera instancia, y en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Para el efecto, expone que el *a quo* no valoró en debida forma las pruebas aportadas al expediente, e incurrió en una contradicción al aceptar que *“siendo el actor un contribuyente que lleva contabilidad de causación, descuenta las retenciones que van a ser practicadas por entidades públicas cuya contabilidad es por el sistema de caja, en cuanto para el primero (causación) se causa en un período gravable mientras que para el segundo (caja) no se ha causado, practicado, declarado, consignado, ni mucho menos en éste último caso podría estar respaldado con el certificado de que trata el artículo 374 E.T.”*<sup>10</sup>.

En este caso, la parte actora omitió allegar al proceso las pruebas tendientes a probar los supuestos de hecho en que se fundamentan sus pretensiones, que en el caso de las retenciones, corresponde al certificado de que trata el artículo 374 del Estatuto Tributario.

Por último, menciona que la sanción impuesta en los actos enjuiciados obedece a que la actora incurrió en un hecho tipificado como generador de sanción administrativa.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada** insiste en la revocatoria de la sentencia apelada.

Expone que fueron tres los temas objeto de discusión entre las partes, así: (i) la diferencia entre el valor de las retenciones declaradas y las realmente practicadas; (ii) la inclusión de costos con base en facturas que no cumplen con los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario y (iii) la sanción por inexactitud.

---

<sup>10</sup> Fl. 192



La DIAN desconoció la deducción de algunos costos declarados por el contribuyente en su declaración, por soportarse en facturas que no cumplían con los requisitos exigidos para ser aceptadas probatoriamente; glosa sobre la cual, nada decidió el *a quo*, puesto que se limitó a reseñar su desconocimiento.

En el tema relacionado con la discrepancia sobre la deducción derivada de la retención en la fuente, sin necesidad de entrar en discusión sobre el sistema de contabilidad llevado por el ente retenedor y la retenida, ni sobre la naturaleza del ISS, es claro que el Tribunal desconoció que las retenciones practicadas no sólo correspondieron a los valores retenidos derivados de los servicios prestados por la sociedad a esa entidad, sino que, además, comprendían los prestados a otras entidades que no gozan de la misma naturaleza.

En gracia de discusión, las consideraciones expuestas por el *a quo* en relación con este cargo, implicarían la nulidad parcial de los actos demandados, en el sentido de aceptar la deducción derivada de la retención por concepto de los servicios prestados al ISS y, en consecuencia, la liquidación en forma proporcional de la sanción por inexactitud.

**La actora** reitera los argumentos expuestos en la demanda, y agrega que los conceptos de la DIAN que se tuvieron en cuenta por parte de la Administración, no pueden ser considerados en este proceso, porque en el momento en el que se presentó la declaración de renta por el año gravable 2000, la interpretación oficial de esa entidad se ligaba al concepto 091664 de 1998, en el que se expuso que la *“retención en la fuente debe efectuarse en el momento del pago o abono en cuenta, entendiéndose por pago, la cancelación de la obligación, es decir, entregando el valor de la obligación en dinero o en especie, y por abono en cuenta cuando se hace el registro contable de la negociación, el cual debe efectuarse en la fecha de recepción de la factura.”* (negrilla original).

Respecto al recurso de apelación, manifiesta que la DIAN no desvirtúa los hechos formulados en la demanda, ni las consideraciones del *a quo*, y, por el contrario, se limita a afirmar que el fallador incurrió en error de hecho en la apreciación de las pruebas aportadas al proceso, por no aplicar las reglas para su valoración, lo que a todas luces resulta ser falso.

Si como lo pretende la entidad demandada, sólo se aceptara como retención en la fuente lo que está efectivamente certificado, bajo el errado entendimiento de que lo no certificado no ha debido ser causado por los terceros, debe igualmente aceptarse que el ingreso que causó NEFROLOGÍA LTDA, que no fue causado por los terceros como un gasto en el 2000, tampoco sería gravable para la compañía.

Concluye que en el proceso se encuentra probado que las retenciones causadas y descontadas por la sociedad se efectuaron con los montos y porcentajes ordenados en la ley, lo que, en ningún momento fue desvirtuado por la DIAN, pues su único argumento se basa en el momento en el que fueron contabilizadas y descontadas, lo cual, insiste, se hizo conforme a la doctrina vigente para ese momento.

**El Ministerio Público** no intervino en esta oportunidad.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala determinar si es procedente el rechazo de costos y deducciones por la suma total de \$9.073.608, y de la retención en la fuente por la suma de \$71.865.000. De igual manera, se debe esclarecer si hay lugar a la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

#### **I. Costos y deducciones (\$9.074.608)**

Afirma la parte actora que los actos administrativos demandados están viciados de nulidad por falsa e indebida motivación, porque la Administración omitió señalar expresamente las circunstancias por las cuales consideraba que los documentos que sirven de sustento a los costos y deducciones objeto de rechazo no cumplen con los requisitos previstos en los literales b) y d) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Además, la demandada tampoco indicó en forma concreta cuáles eran los documentos que no reunían los mencionados presupuestos.

El Tribunal, en el fallo apelado, no analizó los planteamientos expuestos por la parte actora en relación con esta glosa, por lo que, en cumplimiento del artículo 311 del Código de Procedimiento Civil<sup>11</sup>, previa verificación de los presupuestos previstos en el inciso segundo de la norma en comento, procede la Sala a complementar la sentencia de primera instancia, en el sentido de resolver si es procedente el rechazo de la suma de \$9.074.608 por concepto de costos y deducciones.

Pues bien, en primer término, se observa que en la liquidación oficial de revisión, la DIAN afirmó que *“la funcionaria investigadora de la División de Liquidación solicita copia auténtica de las facturas relacionadas en la hoja de trabajo No. 5 (folio 588), siendo entregadas copia de las facturas, en donde se observa que efectivamente las facturas no cumplen con los requisitos exigidos en el artículo 617 literales b) y d). (...)”*<sup>12</sup> (Se subraya) y, a continuación, presentó un cuadro en el que relacionó un total de 29 facturas, en el que especifica el número de comprobante, la fecha y el total, para finalmente, concluir:

- “- Para un total de factura de la Cuenta No. 51207004 de \$6.857.529.<sup>13</sup> (sic)
- En la cuenta 85449910 del Cliente DISTRIBUCIONES ALDIA, se registra un valor de \$1.909.348, cuyas facturas tampoco cumplen requisitos (no fueron soportadas)
- La factura 26804 correspondiente al comprobante de Egreso No. 01 CE-01633 por valor de \$306.731, tampoco cumple con requisitos.” (fl. 156 c.a. 1).

<sup>11</sup> “ARTÍCULO 311. ADICION. Cuando la sentencia omite la resolución de cualquiera de los extremos de la litis, o de cualquier otro punto que de conformidad con la ley debía ser objeto de pronunciamiento, deberá adicionarse por medio de sentencia complementaria, dentro del término de ejecutoria, de oficio o a solicitud de parte presentada dentro del mismo término.

El superior deberá complementar la sentencia del a quo cuando pronuncie la de segunda instancia, siempre que la parte perjudicada con la omisión haya apelado o adherido a la apelación; pero si dejó de resolver la demanda de reconvencción o la de un proceso acumulado, le devolverá el expediente para que dicte sentencia complementaria.

(...)” (Subraya la Sala).

<sup>12</sup> Fl. 155 c.a. # 1

<sup>13</sup> La sumatoria del total de las facturas a las que se hace referencia en el cuadro insertado en el anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión, corresponde a \$6.858.529.

De lo anterior se infiere que, de manera general, para la Administración, las facturas con las que el contribuyente pretende soportar la suma de \$9.074.608, por concepto de costos y deducciones, no cumplen con los requisitos exigidos en los literales b) y d) del artículo 617 del Estatuto Tributario, por lo que, contrario a lo alegado por la parte actora, la demandada en la liquidación oficial de revisión precisó no solo las facturas que fueron objeto de la glosa sino los requisitos legales que, a su juicio, no cumplían.

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece como requisito para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y de los impuestos descontables, presentar las facturas con el cumplimiento de los requisitos que allí se indican, para cada caso, del artículo 617 y 618 E.T.<sup>14</sup>

En esas condiciones, se advierte que en el caso concreto, los requisitos que aduce la demandada fueron omitidos en las facturas rechazadas como soportes de los costos, hacen referencia a:

*ARTICULO 617. REQUISITOS DE LA FACTURA DE VENTA. Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:*

*a. (...)*

*b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.*

*(...)*

*d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.*

*(...)*

*Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.*

Revisadas las facturas cuestionadas por la Administración se observa que cumplieron, salvo en un solo caso, con los requisitos legales que fueron señalados como omitidos por la Administración, como pasa a explicarse.

---

<sup>14</sup> Respecto de este punto, la Magistrada Ponente ha precisado en aclaraciones de voto que es esencial entender -como lo precisa la Corte en la sentencia C-733 de 2003- que el cumplimiento de los requisitos de la factura es una obligación propia de quien la expide, sin que pueda trasladarse esa responsabilidad al adquirente del bien o del servicio para desconocerle el derecho al costo, deducción o impuesto descontable solicitado.

Lo anterior, no impide que la Administración Tributaria pueda hacer uso de sus facultades de investigación y fiscalización, respecto de la realidad del gasto que se pretende soportar con la factura que aporta el contribuyente y que fue expedida por un tercero que no cumplió con todas las exigencias legales, amén de las sanciones que sean procedentes para quien omite su deber legal de expedir la factura con el lleno de los requisitos.

**Cuenta No. 51207004 (\$6.858.529)**

Según se desprende de la hoja de trabajo No. 5 de la inspección tributaria de 2 de abril de 2003<sup>15</sup>, como del anexo explicativo de la liquidación oficial demandada<sup>16</sup>, la suma a rechazar asciende a \$6.858.529, conforme a la discriminación presentada en el cuadro inserto en cada una de estas actuaciones, así:

Orden No.	Factura No.	Total factura \$	Fecha Año 2000 Mes/d	Identificación del vendedor o prestador del servicio	NIT	Folio c.a. 1	Total \$ rechazo DIAN (fls. 155-156 c.a. 1)
1.	0159	301.800	01/04	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	179	301.800
2.	0165	30.000	01/15	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	183	30.000
3.	0167	65.000	01/15	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	181	65.000
4.	0180	449.150	02/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	187	449.150
5.	0185	24.200	02/16	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	189	24.200
6.	0196	95.400	02/28	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	185	95.400
7.	0197	49.900	03/01	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	191	49.900
8.	0199	378.900	03/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	197	378.900
9.	0207	270.800	03/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	193	270.800
10.	0232	625.400	04/10	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	195	625.400
11.	0233	111.600	04/10	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	199	111.600
12.	0242	553.200	05/02	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	203	553.200
13.	0243	40.800	05/02	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	201	40.800
14.	0307	342.709	05/15	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	205	342.709
15.	0325	97.200	06/02	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	207	13.200
16.	0327	706.200	06/19	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	211	522.200
17.	0328 <sup>17</sup>	64.100	06/19	DISTRIBUCION	85.449.910	209	

<sup>15</sup> Fl. 408 c.a. #1

<sup>16</sup> Fls. 155 a 156 c.a. #1

<sup>17</sup> Esta factura no aparece relacionada en los actos administrativos demandados; sin embargo, encuentra la Sala que la información reportada en la factura No. 0346, así como la fecha de su

				ES ALDIA			
18.	0341	170.800	07/05	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	213	74.800
19.	0346 (según la DIAN)		06/19 (según la DIAN)	No se aporta al expediente			64.100 (según la DIAN)
20.	0348	148.600	07/12	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	215	56.600
21.	0408	95.200	08/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	217	96.200
22.	0411	832.400	08/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910	219	520.400
23.	0014	738.856	09/15	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	221	418.613
24.	0034	923.121	10/11	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	223	572.769
25.	0038	48.597	10/18	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	225	20.997
26.	0046	619.097	11/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	227	368.327
27.	0049	12.880	11/08	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	229	12.880
28.	0064	154.100	12/06	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	231	154.100
29.	0062	744.666	12/06	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	233	598.485
30.	0070	55.399	12/29	DISTRIBUCION ES ALDIA	85.449.910-5	235	25.999
	<b>Total</b>	<b>8.685.975</b>					<b>6.858.529</b>

Así pues, verificadas por la Sala cada una de las facturas relacionadas por la demandada se advierte que las facturas de venta cumplen con el requisito señalado en el literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario, dado que, en cada una de éstas, contrario a lo sostenido por la DIAN, se individualiza a DISTRIBUCIONES ALDIA con NIT. 85-449-910-5, como la vendedora o prestadora del servicio.

En lo que tiene que ver con el otro requisito de la factura de venta que echó de menos la Administración, vale decir, que la factura lleve un número que corresponda a un sistema de numeración consecutivo, encuentra la Sala que las facturas a las que se ha hecho referencia, traen preimpreso un número consecutivo.

De manera que, en este punto, se impone aceptar la suma de \$6.858.529 (registrada en la cuenta No. 51207004).

**Cuenta No. 85449910 (\$1.909.348)**

La DIAN rechaza la suma de \$1.909.348 porque las facturas que la soportan, “*tampoco cumplen requisitos (no fueron soportadas)*” (fl. 156 c.a. 1).

expedición y el total consignado, coincide con la identificada con la No. 0328, siendo coherente con la numeración consecutiva, puesto que la No. 0346 debería ser del mes de julio y no de junio como aparece en la liquidación oficial de revisión.

En primer término, encuentra la Sala que, si bien es cierto, en los actos administrativos demandados no se discriminan las facturas que le sirven de soporte a la suma en discusión, también lo es, que en los mismos, se identifica la cuenta 85449910 como aquella en la que se registró en su totalidad la suma debatida, la cual, además de ser de conocimiento del contribuyente, está discriminada en detalle, factura por factura, por lo que, no se configura la alegada falsa o indebida motivación.

Aunado a lo anterior, se advierte que en el recurso de reconsideración la sociedad allegó como prueba el "Anexo de la cuenta 85449910 del cliente DISTRIBUCIONES ALDIA por valor de \$1.909.348"<sup>18</sup>, que permite identificar el detalle del rechazo, motivo por el cual, no se configura la violación al debido proceso.

Ahora bien, contrario a lo establecido por la DIAN en los actos demandados, las facturas que soportan la suma en discusión, también cumplen con los requisitos previstos en los literales b) y d) del artículo 617 del Estatuto Tributario, para lo cual, y con ayuda del reporte del Sistema Integrado de Contabilidad – Transacción de la sociedad NEFROLOGÍA LTDA, del período enero a diciembre de 2000<sup>19</sup>, en el que se presenta en detalle la cuenta 85449910<sup>20</sup>, se identifican las facturas que se señalan a continuación:

Orden No.	Cruce/ Destino	Fecha Año 2000 Mes/d	Factura No.	Total factura \$	Identificación del vendedor o prestador del servicio	NIT	Total rechazo DIAN \$
1.	CA-010301 FP-41340	06/02	325 (fl. 207 c.a.)	97.200	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	84.000
2.	CA-010301 FP-41347	06/19	327 (fl. 211 c.a.)	706.200	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	184.000
3.	CA-010301 FP-41383	07/05	341 (fl. 213 c.a.)	170.800	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	96.000
4.	CA-010301 FP-41435	07/12	348 (fl. 215 c.a.)	148.600	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	92.000
5.	CA-010301 FP-41461	08/08	411 (fl. 219 c.a.)	832.000	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	100.800
6.	CA-010301 FP-41461	08/08	411 (fl. 219 c.a.)	832.000	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910	211.200
7.	CA-010301 FP-41545	09/15	014 (fl. 221 c.a.)	738.856	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	320.243
8.	CA-010301	10/11	034	923.121	DISTRIBUCIONE	85.449.910-	350.352

<sup>18</sup> Fls. 83 y 117 c.a. #1

<sup>19</sup> Aportado con el recurso de reconsideración (fl. 117 c.a. 1).

<sup>20</sup> El total de la cuenta No. 85449910 "DISTRIBUCIONES ALDIA" asciende a la suma de \$1.909.348, por lo que se deduce que todo lo contabilizado en esta cuenta es objeto de rechazo por la DIAN.

	FP-41595		(fl. 223 c.a.)		S ALDIA	5	
9.	CA-010301 FP-41600	10/18	038 (fl. 225 c.a.)	48.597	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	27.600
10.	CA-010301 FP-41604	10/22	040	No se allega al expediente			16.802
11.	CA-010301 FP-41692	11/08	046 (fl. 226 c.a.)	619.097	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	250.770
12.	CA-010301 FP-41777	12/06	062 (fl. 233 c.a.)	744.666	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	146.181
13.	CA-010301 FP-41809	12/29	070 (fl. 235 c.a.)	55.399	DISTRIBUCIONE S ALDIA	85.449.910- 5	29.400
<b>Total</b>							<b>1.909.348</b>

Conforme a lo anterior se verifica que 12 de las 13 facturas que soportan la suma en desacuerdo, fueron aportadas al expediente, y en todas ellas se identifica plenamente al vendedor y tienen impreso el número consecutivo, situación que no puede ser verificada frente a la que no fue aportada al proceso, pero que en todo caso la demandante estaba en la obligación de probar<sup>21</sup>.

Por consiguiente, respecto de esta cuenta, la Sala aceptará la suma de \$1.892.346.

**Factura No. 26804 (\$306.731)**

La DIAN procedió al rechazo de la suma de \$306.731, porque “La factura 26804 correspondiente al comprobante de Egreso No. 01-CE- 01633 por valor de \$306.731, tampoco cumple con requisitos”<sup>22</sup>.

Revisadas las pruebas aportadas en sede administrativa, se observa el comprobante de egreso No. 01-CE-01633 por la suma de \$306.731<sup>23</sup> y la factura de venta No. 4-1626804 de 19 de marzo de 2000<sup>24</sup> (fl. 116 c.a. 1), esta última, expedida por MAKRO DE COLOMBIA S.A. a nombre de “PASS DAY”, por la suma total de \$352.395; la cual cumple con todos los requisitos previstos en las normas a que se ha hecho referencia.

En conclusión, revisadas todas las facturas, se observa que en el *sub júdice* no había lugar a rechazar el total de los costos y deducciones solicitados por el contribuyente con fundamento en la falta de requisitos, por lo que la Sala concluye que procede la aceptación de la suma de \$9.057.606 rechazada por la DIAN.

**II. Retención en la fuente (\$71.865.000)**

En la liquidación oficial de revisión, la Administración rechazó las retenciones en la fuente con fundamento en el siguiente argumento:

*“En el caso que nos ocupa, ocurre que siendo investigado un contribuyente que lleva contabilidad de causación descuentan las retenciones que van a ser practicadas por una entidad cuya contabilidad es por el sistema de caja, lo cual aparentemente resulta una*

<sup>21</sup> Art. 745 E.T. Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo de este título.

<sup>22</sup> Fl. 156 c.a. #1

<sup>23</sup> Fls. 114 a 115 c.a. #1

<sup>24</sup> Fl. 116 c.a. #1

contradicción, por cuanto para uno, se causa en un período gravable mientras que para el otro todavía no se ha causado, practicado, declarado ni consignado dichas retenciones en la fuente, y no está respaldando (sic) con el certificado que tiene que ser expedido por el agente retenedor y que realmente comprueba que fue consignado ante la Administración, (...)”<sup>25</sup>.

Bajo ese criterio, la demandada determinó diferencias entre los valores descontados por la actora y los certificados por los agentes retenedores, así:

Agente retenedor	Valor de retención practicada según la relación del contribuyente año 2000	Valor retención certificado por las entidades en cruces de información año 2000	Diferencia	Folio
UNIMEC	3.425.678	1.825.540	1.600.138	409
IFI CONCESIÓN SALINAS	561.268	273.708	287.560	430
CAPRECOM	3.310.598	955.455	2.355.143	443
SECRETARÍA DE SALUD DISTRITAL DEL MAGDALENA	57.876	0	57.876	238
POLICÍA NACIONAL	1.427.230	1.218.690	208.540	418
CREAR SALUD	12.868	32.170	(19.302)	431
COMCAJA	721.160	202.272	518.888	313
SALUDCOOP	3.957.310	2.343.914	1.613.396	437
ISS	101.557.190	38.001.026	63.556.164	415
CAJAMAG	4.424.156	3.353.352	1.070.804	421
BANCO DE OCCIDENTE	615.928	0	615.928	278
<b>Total</b>	<b>120.071.262</b>	<b>48.206.127</b>	<b>71.865.135</b>	

La actora afirma que los certificados expedidos por los agentes retenedores no reflejan las retenciones efectivamente practicadas en el año 2000; circunstancia que no puede afectar el derecho que le asiste a quien se le efectuó la retención.

La Sala advierte que la retención en la fuente tiene por objeto “consegir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible **dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.**” (art. 367 E.T.). (Negritas fuera de texto).

Conforme al artículo 373 del Estatuto Tributario, en las respectivas liquidaciones privadas los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido. La diferencia

<sup>25</sup> Fl. 152 c.a. # 1



que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada.

En el impuesto de renta, de acuerdo con el artículo 26 *ibídem*, la renta líquida gravable se determina de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios *realizados en el año o período gravable*.

En materia de ingresos, por regla general, se entiende que éstos se realizan cuando *“se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.”* (art. 27 E.T.).

No obstante, existen excepciones a la norma anterior, y una de ellas, se encuentra en el literal a) del citado artículo 27, que dispone: *“Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos”*. Ingreso que se entiende causado *“cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”* (art. 28 E.T.)<sup>26</sup>.

En consecuencia, para un contribuyente que lleva contabilidad por causación, los ingresos sometidos a tributación corresponden a los causados en el año gravable, es decir, aquéllos en los que nace el derecho a exigir su pago, aun cuando no se haya hecho efectivo el cobro, contrario a lo que ocurre para quienes manejan el sistema de caja en donde la realización del ingreso está condicionada al pago del mismo<sup>27</sup>.

El hecho de que los artículos en mención dispongan que las retenciones se practican sobre los pagos o abonos en cuenta, no significa que el contribuyente elija una u otra opción, pues, las retenciones tienen que ver con los ingresos tributarios, y éstos se realizan al momento del pago o cuando se cause el ingreso.

En esas condiciones, la Sala ha precisado que *“[a]rmonizadas las disposiciones relativas a la causación de los ingresos con las acabadas de mencionar respecto de la retención en la fuente, se concluye que para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto, se encuentra sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período, y correlativamente se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal”*<sup>28</sup>.

Entonces, teniendo en cuenta que la sociedad NEFROLOGÍA LTDA. es una persona jurídica obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto, está sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período y, correlativamente, se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal.

En esas condiciones, para la Sala no es procedente el argumento planteado en los actos acusados, en el sentido de exigir que la contribuyente aplique las

---

<sup>26</sup> Las disposiciones mencionadas están en concordancia con el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993, de acuerdo con el cual, en la contabilidad de causación o por acumulación, los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

<sup>27</sup> Cfr. entre otras, sentencias de 30 de junio de 1995 (Exp. 7043) y 15 de marzo de 1996 (Exp. 7585), ambas C. P. del doctor Julio Enrique Correa Restrepo y de 7 de septiembre de 2001 (Exp. 12179 / 1998 0673 01) y 12 de diciembre de 2007 (Exp. 15856 / 2003 00020 01), ambas C. P. de la doctora María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>28</sup> Sentencia del 24 de julio de 2008, Exp. 15652.

retenciones en la fuente según sean causadas, practicadas, declaradas y pagadas por entidades sometidas al sistema de caja, pues como se explicó, las retenciones en la fuente deben estar *asociadas a los ingresos* y sólo es procedente su descuento en el mismo periodo en que estos se causen.

Además, advierte la Sala, que para el año gravable discutido, no podía ser aplicado lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 633 de 2000<sup>29</sup>, norma a la que hizo referencia la DIAN en los actos demandados, pues dicha disposición sólo tuvo aplicación a partir del año gravable 2001<sup>30</sup>.

Ahora bien, la demandante allega al proceso los registros contables, facturas y certificación del revisor fiscal<sup>31</sup>, para demostrar las retenciones practicadas y respecto de las cuales alega que no se expidió certificado por los retenedores o los que se expidieron fueron parciales.

Al respecto, la Sala advierte que el artículo 381 del E.T., en los apartes pertinentes, dispone:

**ARTICULO 381. CERTIFICADOS POR OTROS CONCEPTOS.** *Cuando se trate de conceptos de retención diferentes de los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, los agentes retenedores deberán expedir anualmente un certificado de retenciones que contendrá:*

- a. Año gravable y ciudad donde se consignó la retención.
- b. Apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor.
- c. Dirección del agente retenedor.
- d. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención.
- e. Monto total y concepto del pago sujeto a retención.
- f. Concepto y cuantía de la retención efectuada.
- g. La firma del pagador o agente retenedor.

*A solicitud de la persona o entidad beneficiaria del pago, el retenedor expedirá un certificado por cada retención efectuada, el cual deberá contener las mismas especificaciones del certificado anual.*

**PARAGRAFO 1o.** *Las personas o entidades sometidas a retención en la fuente podrán sustituir los certificados a que se refiere el presente artículo, cuando éstos no hubieren sido expedidos, por el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago, siempre y cuando en él aparezcan identificados los conceptos antes señalados.*

(...)

De acuerdo con lo anterior, si bien el certificado de retención en la fuente es la prueba especial para el reconocimiento de las retenciones, no es la única prueba, pues como lo ha señalado la Sala, *“el legislador ha previsto su sustitución con otros documentos, pero respecto de los cuales, se cumplan ciertos requisitos mínimos, como la constancia del pago y la identificación de conceptos tales como el año gravable, el nombre o razón social y Nit del retenedor, su dirección, el nombre o razón social y Nit de la persona a quien se le practicó la retención, el*

<sup>29</sup> ARTICULO 76. SISTEMA PARA PAGO DE RETENCIONES DE ENTIDADES EJECUTORAS DEL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACIÓN. Las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales.

<sup>30</sup> La Ley 633 fue publicada el 29 de diciembre de 2000 en el D.O. 44275.

<sup>31</sup> Ver los folios 94 a 99.

monto total y concepto del pago sujeto a retención, la cuantía de la retención, entre otros requisitos<sup>32</sup>.

Pues bien, se advierte que de las facturas y recibos de caja, no es posible establecer el total del valor retenido que aduce la demandante para efectos de comparar con el total certificado por los agentes retenedores y así llegar a la *diferencia obtenida* en los actos acusados que es la que pretende justificar la parte actora. Si bien en muy pocos casos el recibo de caja y/o comprobante de ingreso discrimina el valor de la retención, *en esas condiciones*, no podría la Sala precisar si esas retenciones ya fueron incluidas en las certificaciones expedidas por los agentes retenedores y cuyo valor no hace parte de la discusión.

En efecto, al tomar como parámetro la relación anexa al certificado de revisor fiscal y confrontarla con cada uno de los soportes para determinar si existe un mayor valor en retenciones no certificadas, se observa frente a cada caso, lo siguiente:

<b>Tercero</b>	<b>Pruebas</b>
<b>CAJAMAG</b>	El Certificado de revisor fiscal relaciona 16 facturas y comprobantes para sustentar un total de retenciones de \$4.424.156. Sin embargo sólo se aportaron recibos de caja en los que se registraron retenciones en la fuente de 5 facturas <sup>33</sup> .
<b>UNIMEC</b>	De los 19 recibos de caja sólo obran en el expediente 11 <sup>34</sup> y en algunos casos no coincide o no se determina el mismo valor de retención certificado.
<b>IFI CONCESIÓN SALINAS</b>	Obran dos recibos de caja para soportar los valores certificados por el revisor fiscal, pero no coinciden las cuantías <sup>35</sup> .
<b>CAPRECOM</b>	Se aportan únicamente como soportes contables 2 notas débitos respecto de algunos servicios prestados <sup>36</sup> .
<b>SECRETARIA DE SALUD DE MAGDALENA</b>	Se relaciona una factura en el certificado de revisor fiscal pero no está soportada en el expediente.
<b>POLICÍA NACIONAL</b>	Sólo se aportan 4 soportes de los 12 relacionados por el revisor fiscal como servicios prestados sujetos a retención <sup>37</sup> .
<b>CREAR SALUD</b>	No existen soportes respecto de las retenciones que se afirma fueron

<sup>32</sup> Sentencia de 6 de marzo de 2003, Exp. 13027, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>33</sup> Fls. 554, 567,596, 595 y 619, a folio 654 se aporta una que no hace parte de la relación del revisor fiscal, ni su valor coincide con alguna de las que hacen parte de la certificación.

<sup>34</sup> Fls. 589,663,664,665,666,642,572,562,627,628 y 629, respecto de estos 3 últimos no coinciden los valores certificados.

<sup>35</sup> Fls. 557 y 669

<sup>36</sup> Fls. 638 y 639

<sup>37</sup> Fls. 571, 588, 601 y 609.

	practicadas.
<b>COMCAJA</b>	No existen soportes que permitan establecer las retenciones practicadas.
<b>SALUDCOOP</b>	Se aportan sólo 6 soportes de las retenciones certificadas <sup>38</sup> , de un total de 21.
<b>ISS</b>	Se aportan soportes parciales de todas las retenciones que afirma fueron practicadas.

La carga de la prueba para desvirtuar los certificados de retención en la fuente exigía de la parte demandante precisión y coincidencia en los soportes con los que se pretendía demostrar las retenciones que no fueron certificadas por los agentes retenedores. En esas condiciones es evidente que las pruebas no son suficientes ni ofrecen certeza del hecho que se alega.

En un asunto similar, la Sala precisó que *“el valor de las retenciones en las fuentes denunciadas en la respectiva declaración debe corresponder al valor que aparece certificado, sin perjuicio que los certificados puedan ser sustituidos por las facturas o documentos como se dijo anteriormente; luego las diferencias que puedan presentarse en los valores registrados en la contabilidad del retenido, deben estar plenamente justificadas y evidenciar que existe algún error en la certificación expedida por el retenedor de forma tal que quede desvirtuada la certeza que en principio arroja este documento, (...)”*<sup>39</sup> (Subrayas fuera de texto).

Por lo tanto, si bien la demandante aporta algunas pruebas contables y facturas así como el certificado del revisor fiscal, éstas en su conjunto no ofrecen el pleno convencimiento para demostrar y explicar concretamente los conceptos y fechas que originan las diferencias con los valores certificados y que permitan reconocer los valores alegados por la demandante.

La Sala precisa que con el rechazo de las pruebas no se desconoce la idoneidad de la prueba contable, como lo prevén los artículos 774 y 777 del Estatuto Tributario, pero en este caso, resulta ineficaz porque no ofrecen la certeza requerida para justificar el reconocimiento de un valor superior al que aparece plenamente probado por parte de la Administración y de que tratan los actos acusados<sup>40</sup>.

Las anteriores consideraciones resultan aplicables a los certificados de retención en la fuente expedidos por UNIMEC, CAPRECOM, IFI CONCESIÓN SALINAS, Secretaría de Salud Distrital del Magdalena, Policía Nacional, CREAM SALUD, COMCAJA, SALUDCOOP y CAJAMAG y, por tanto, se mantiene el rechazo en la suma de \$7.693.043.

No obstante, merecen especial mención las retenciones practicadas por:

- **Instituto de Seguros Sociales:** Se evidencia que la retención que le fue practicada a la sociedad NEFROLOGÍA LTDA., por el año 2000, ascendió a la suma de \$38.111.678, sobre una base de \$952.791.952 (fl. 171 c.a. 1), por lo que, la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo

<sup>38</sup> Fls. 569, 570, 582, 587, 600 y 618.

<sup>39</sup> Sentencia de 6 de marzo de 2003, Exp. 13027

<sup>40</sup> En igual sentido sentencia del 6 de marzo de 2003, antes citada.

determinado por la Administración, remonta a la suma de \$63.445.512 y no de \$63.556.164 como lo determinó la DIAN en su actuación, razón por la cual, se mantiene el rechazo, pero por \$63.445.512.

- **Banco de Occidente:** Se observa que en el folio 278 del cuaderno de antecedentes No. 1, se aporta el certificado de retención en la fuente por rendimientos financieros, en el que consta que ese Banco, durante el año 2000, le practicó retención a la sociedad NEFROLOGÍA LTDA, por la suma total de \$615.928, sobre una base de \$8.802.909, retención que fue consignada en la ciudad de Cali (fl. 278 c.a. 1); prueba que como se expuso con anterioridad resulta ser la idónea, razón más que suficiente para reconocer esta suma.

En conclusión, se mantiene el rechazo en la suma de \$71.138.420 y se acepta la suma de \$726.580, por lo que la sentencia de primera instancia debe ser revocada.

### III. Sanción por inexactitud

Recientemente la Sala, en sentencia de 24 de marzo de 2011<sup>41</sup>, hizo las siguientes precisiones respecto del artículo 647 E.T.:

“Reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

Asimismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.

De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige dicho estatuto para darles la calidad de tales, a

<sup>41</sup> Sentencia 17152 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

menos que, en éste último caso, se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que en el caso concreto no existe una diferencia de criterio<sup>42</sup> entre el contribuyente y la Administración. Por el contrario, lo que se advierte es que la parte actora no cumplió con la carga de la prueba que le corresponde al pretender hacer valer en su favor un derecho, razón más que suficiente para confirmar la sanción por inexactitud, pero sólo en relación con la suma respecto de la cual se mantiene el rechazo.

En consecuencia, esta Corporación revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, con lo que se impone liquidar el impuesto a cargo de la sociedad NEFROLOGÍA LTDA., así:

CONCEPTOS	RENG.	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.CONS.EST.
SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES	IS	2.174.406.000	2.174.406.000	2.174.406.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	IC	9.776.000	9.776.000	9.776.000
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	IE	10.571.000,00	10.571.000	10.571.000
<b>TOTAL INGRESOS BRUTOS</b>	<b>IV</b>	<b>2.194.753.000</b>	<b>2.194.753.000</b>	<b>2.194.753.000</b>
MENOS: DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	IR	14.906.000	14.906.000	14.906.000
OTROS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RTA. NI GANANC.OCASIONAL	LV	141.000	141.000	141.000
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	<b>IG</b>	<b>2.179.706.000</b>	<b>2.179.706.000</b>	<b>2.179.706.000</b>
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	CV	1.512.475.000	1.510.566.000	1.512.458.000
<b>TOTAL COSTOS</b>	<b>CT</b>	<b>1.512.475.000</b>	<b>1.510.566.000</b>	<b>1.512.458.000</b>

<sup>42</sup> En la sentencia de 12 de marzo de 2009, expediente No. 25000-23-27-000-2005-00098-01 (16575), C.P. Dra. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, se expuso:

"(...)

*De conformidad con la norma citada, la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Existe una diferencia de criterio entre la autoridad tributaria y el contribuyente, cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable".*

MAS: COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	CE	32.958.000	32.958.000	32.958.000
SALARIOS Y PRESTACIONES Y OTROS PAGOS LABORALES (INCLUIDOS APOR.PARAFISC.)	DC	75.608.000	75.608.000	75.608.000
INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	DF	20.848.000	20.848.000	20.848.000
DEPRECIACION, AMORTIZACION, AGOTAMIENTO	DP	23.368.000	23.368.000	23.368.000
OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.)	CX	317.197.000	310.033.000	317.197.000
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	<b>DT</b>	<b>469.979.000</b>	<b>462.815.000</b>	<b>469.979.000</b>
<b>RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO</b>	<b>GJ</b>	<b>197.252.000</b>	<b>206.325.000</b>	<b>197.269.000</b>
COMPENSACION POR PERDIDAS	GK	-	-	-
<b>RENDA LIQUIDA</b>	<b>RA</b>	<b>197.252.000</b>	<b>206.325.000</b>	<b>197.269.000</b>
<b>O PERDIDA LIQUIDA</b>	<b>RB</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
RENDA PRESUNTIVA	RC	35.626.000	35.626.000	35.626.000
<b>TOTAL RENTAS EXENTAS</b>	<b>ED</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>RENDA LIQUIDA GRAVABLE</b>	<b>RE</b>	<b>197.252.000</b>	<b>206.325.000</b>	<b>197.269.000</b>
INGRESOS SUCEPTIBLES DE CONSTITUIR GANANCIA OCASIONAL	GA	-	-	-
<b>IMPUESTO SOBRE RENDA GRAVABLE</b>	<b>LA</b>	<b>69.038.000</b>	<b>72.214.000</b>	<b>69.044.000</b>
<b>IMPUESTO NETO DE RENDA</b>	<b>LC</b>	<b>69.038.000</b>	<b>72.214.000</b>	<b>69.044.000</b>
<b>IMPUESTO RECUPERADO</b>	<b>LL</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LN</b>	<b>69.038.000</b>	<b>72.214.000</b>	<b>69.044.000</b>
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	LD	-	-	-
IMPUESTO DE REMESAS	LF	-	-	-
<b>TOTAL IMP. A CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAV.</b>	<b>FU</b>	<b>69.038.000</b>	<b>72.214.000</b>	<b>69.044.000</b>
RENDIMIENTOS FINANCIEROS	MC	616.000	616.000	616.000
HONORARIOS,	MY	126.279.000	54.414.000	55.141.000

COMISIONES Y SERVICIOS				
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE</b>	<b>GR</b>	<b>126.895.000</b>	<b>55.030.000</b>	<b>55.757.000</b>
MENOS: SALDO FVR.SIN SOL.DEV.O COMP./SALDO FVR.PERS.FIS.ANT.	GN	-	-	-
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GX	15.889.000	15.889.000	15.889.000
MAS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	FX	-	-	-
MAS: SANCIONES	VS	-	<b>120.066.000</b>	<b>113.830.000</b>
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>HA</b>	<b>-</b>	<b>121.361.000</b>	<b>111.228.000</b>
<b>O TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>HB</b>	<b>73.746.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>REGLON CV: COSTO DE VENTAS (SISTEMA PERMANENTE)</b>				<b>1.512.458.000</b>
Valor aceptado Por la DIAN			1.510.566.000	
Más: Valor costos aceptados por el Consejo de Estado (fl.21 -22 Sentencia)			1.892.000	
<b>REGLON CT: TOTAL COSTOS</b>				<b>1.512.458.000</b>
Valor aceptado Por la DIAN			1.510.566.000	
Más: Valor costos aceptados por el Consejo de Estado			1.892.000	
<b>REGLON CX: OTRAS DEDUCCIONES</b>				<b>317.197.000</b>
Valor aceptado Por la DIAN			310.033.000	
Más: Valor deducciones aceptadas por el Consejo de Estado (fls.18-19 Setencia) y (fl.22 setencia)			6.859.000 307.000	
<b>REGLON DT: TOTAL DEDUCCIONES</b>				<b>469.979.000</b>
Valor aceptado Por la DIAN			462.815.000	
Más: Valor deducciones aceptadas por el Consejo de Estado			7.166.000	
<b>REGLON GJ: RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO</b>				<b>197.269.000</b>
Renglón IG: Total Ingresos Netos			2.179.706.000	
Menos: Renglones CT Total Costos y DT Total Deducciones			1.982.437.000	
<b>REGLONES RA Y RE: RENTA LIQUIDA Y RENTA LIQUIDA GRAVABLE</b>				<b>197.269.000</b>
<b>REGLON LA: IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE</b>				<b>69.044.000</b>
Renglón RE: Renta Líquida Gravable Por Tarfia			197.269.000 35%	
<b>REGLONES LC, LN Y FU: IMP.NETO RENTA, TOTAL IMP.NETO RENTA Y T.IMP.A CARGO</b>				<b>69.044.000</b>
<b>REGLON MY: RETEFUENTE POR HONORARIOS,</b>				<b>55.141.000</b>



<b>COMISIONES Y SERVICIOS</b>		
Valor aceptado Por la DIAN	54.414.000	
Más: Valor aceptado por el Consejo de Estado: Bco.Occidente y Seguro Social	727.000	
<b>REGLON GR: TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE</b>		<b>55.757.000</b>
Valor aceptado Por la DIAN	55.030.000	
Más: Valor aceptado por el Consejo de Estado	727.000	
<b>TOTAL REGLON VS: SANCIONES</b>		<b>113.830.000</b>
Total Impuesto a Cargo Presente Liquidación sin sanción	13.287.000	
Más: Total Saldo a Favor Liquidación Privada sin sanción	57.857.000	
Diferencia que constituye Base para la Sanción Por tarifa Sanción por Inexactitud (Art.647 E.T.)	71.144.000 160%	
<b>REGLON HA: TOTAL SALDO A PAGAR</b>		<b>111.228.000</b>
Renglón FU: Total Impuesto a Cargo	69.044.000	
Menos: Renglón GR: Total Retenciones Año Gravable	55.757.000	
Menos: Renglón GX: Anticipo por el Año Gravable	15.889.000	
Más: Renglón VS: Sanciones	113.830.000	

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

#### F A L L A:

1. **REVÓCASE** la sentencia de 24 de febrero de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena. En su lugar, se dispone:
2. **ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 190642004000002 de 5 de febrero de 2004 y la Resolución 900002 de 24 de enero de 2005, por medio de las cuales la Administración Local de Impuestos Nacionales de Santa Marta determinó el impuesto sobre la renta a cargo de la sociedad NEFROLOGÍA LTDA, por el año gravable 2000.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** como saldo a pagar por el impuesto de renta del año gravable 2000 a cargo de la sociedad NEFROLOGÍA LTDA., la suma de CIENTO ONCE MILLONES DOSCIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE (\$111.228.000), conforme con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

Reconócese personería a los doctores Jacqueline Prada Ascencio como apoderada de la DIAN y Pedro Enrique Sarmiento Pérez como apoderado de la

parte demandante, en los términos y para los efectos de los poderes conferidos a folios 212 y 225 del expediente, respectivamente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente de la Sección

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ**