

COSTOS - Prueba de su procedencia. Para el efecto, la presentación de la factura no es optativa para el contribuyente, en tanto las normas tributarias establecen las operaciones y el régimen de las sociedades obligadas a expedirlas / PROCEDENCIA DE COSTOS - Requiere de facturas con los requisitos previstos en los literales b) a g) del artículo 617 del E.T.

En cuanto a la procedencia de los costos el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala: "ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES". Adicionado por el artículo 3o de la Ley 383 de 1997. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario. Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca. PARAGRAFO. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración". Por su parte, los artículos 617 ibídem dispone: "Art. 617. Requisitos de la factura de venta. [...] De conformidad con lo anterior, para la procedencia de los costos se requiere de las facturas con el cumplimiento de los requisitos señalados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, o de documentos equivalentes que cumplan con los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 ibídem. Esta disposición debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en los artículos 616-1, 616-2 y 618 del Estatuto Tributario. En efecto el artículo 616-1, ibídem, establece que la factura de venta o documento equivalente se expedirá en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios. En igual sentido, el artículo 618 del mencionado Estatuto establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija. Por su parte, el artículo 616-2 precisa los casos en los cuales no se requiere la expedición de la factura: "Artículo 616-2. Adicionado L. 223/95, art.38. Casos en que no se requiere la expedición de factura. No se requerirá la expedición de factura en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial. Tampoco existirá esta obligación en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado, (y cuando se trate de la enajenación de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera por parte de personas naturales, cuando la cuantía de esta operación sea inferior a dos millones de pesos) y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional. En ese sentido, cuando el artículo 771- 2 del Estatuto Tributario condiciona la procedencia de los costos a la presentación de la factura o documento equivalente, debe entenderse que en los casos no contemplados en el artículo 616-2 ibídem le corresponde al contribuyente aportar la factura respectiva. En efecto, el legislador en el mencionado artículo dispuso los eventos en que no se requiere la expedición de la factura. Por consiguiente, en los demás casos no consignados en esa norma es obligación de los contribuyentes expedir la factura respectiva. De esta manera, la presentación de la factura como prueba de la procedencia de los costos no es optativa para el contribuyente, en tanto las normas tributarias disponen las operaciones y el régimen de las sociedades obligadas a expedirlas.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 616-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 616-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 617 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 618 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 771-2

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Comercializadora Internacional Polipanel S.A demandó los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta que presentó por el año 2004, para adicionar ingresos, desconocer costos de ventas y gastos operacionales, imponer sanciones por inexactitud y corrección y determinar un mayor saldo a pagar. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló parcialmente dichos actos y, en su lugar, mantuvo su legalidad, dado que concluyó que no hubo falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, además de que la contribuyente no demostró que los pasivos, costos y deducciones que declaró cumplían los requisitos para su procedencia. Precisó que para que el certificado del revisor fiscal que la actora aportó se tuviera como prueba de los costos asociados a los ingresos glosados, se requería que acreditara fehacientemente, con documentos soporte, el movimiento contable y la realidad de las operaciones que pretendía demostrar, lo que no ocurrió. Agregó que para la procedencia de los costos era menester probar sus soportes, con facturas o documentos equivalentes que cumplieran los requisitos legales, de modo que, para esos efectos, la presentación de la factura no es optativa, en tanto las normas tributarias establecen las operaciones y el régimen de las sociedades obligadas a expedirlas.

CERTIFICACIONES DE CONTADORES Y REVISORES FISCALES - En materia tributaria son válidas como prueba contable si llevan al convencimiento del hecho u operación que se pretende acreditar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad

[...] es de anotar que el artículo 777 del Estatuto Tributario sujetó el valor probatorio de las certificaciones de contadores y revisores fiscales a su conformidad con las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Esta Sala ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; y deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio, si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico. Observa la Sala que, contrario a lo afirmado por la sociedad actora, el certificado no es demostrativo de los costos solicitados, toda vez que se limita a señalar que los libros se encuentran inscritos en la Cámara de Comercio, y a describir que los costos están acreditados en la cuenta de producto en proceso, sin que exista claridad sobre el origen de la operación. Además, en este documento no se relacionan las erogaciones en que incurrió la sociedad para prestar los servicios, así como tampoco indica, ni anexa, las facturas o documentos que soportan la realización de los costos solicitados. Para que el certificado del revisor fiscal se tuviera como prueba de los costos era necesario que acreditara fehacientemente, con documentos soportes, el movimiento contable y la realidad de las operaciones que pretende acreditar.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 777

NOTA DE RELATORIA: Sobre el valor probatorio de las certificaciones de

contadores y revisores fiscales se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 7 de octubre de 2010, Exp. 16951, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 27 de enero de 2011, Exp. 17222, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bércenas.

PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - El contenido de la liquidación de revisión se debe contraer a los hechos contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Acto en el que la administración fija, por primera vez, los aspectos de la declaración que considera inexactos

[...] el numeral 2º del artículo 730 del Estatuto Tributario, señala: Artículo 730. Causales de nulidad. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la administración tributaria, son nulos: (...) 2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación oficial de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas (...). En ese sentido, el artículo 703 ibídem prevé que antes de que se efectúe la liquidación oficial de revisión, la Administración debe enviar al contribuyente, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta. En concordancia con lo anterior, el artículo 711 del Estatuto Tributario exige que el contenido de la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación, habida consideración de que el requerimiento es el acto en el que la Administración fija por primera vez los puntos que considera inexactos en la declaración.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 711 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 730 NUMERAL 2

CONTABILIDAD POR CAUSACION - Los hechos económicos se reconocen en el periodo en que se realicen, no solo cuando se reciba o pague el efectivo o su equivalente / CONTABILIDAD POR CAUSACION - Sistema contable al que están obligadas las sociedades comerciales / INGRESO - Causación. Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro

Según el demandante, los ingresos glosados por la Administración no se causaron en el 2004, toda vez que para ese año se trataba de anticipos que recibió la sociedad para iniciar la ejecución de obras, los cuales, de conformidad con los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario, 97 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 y 14 del Decreto 2650 de 1993, no debían contabilizarse como un ingreso sino como un pasivo hasta que la labor encomendada se tuviera por cumplida, que en este caso, culminó en el año 2005, como se demuestra en las actas de entrega, por lo que es en ese año en que se causaron los ingresos. A ese respecto, es importante precisar que, por regla general, el ingreso se entiende realizado cuando: (i) se recibe efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o (ii) cuando el derecho a exigirlo se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago. En el caso de los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen. Se exceptúan de la regla anterior los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan la contabilidad por el sistema de causación, como sucede con la sociedad demandante, puesto que, en estos casos, deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable.

según el artículo 28 del Estatuto Tributario **se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago**, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. En concordancia con lo anterior, el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993 señala que en la contabilidad de causación 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. Significa esto, que una operación que afecte el patrimonio debe ser contabilizada cuando se realiza, registrándola en las cuentas que identifican, realmente, la forma como se realizó el hecho económico que afectó al ente. Por eso en la contabilidad por causación los hechos económicos se reconocen en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 27 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 28 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTICULO 48

ANTICIPO - Concepto. Primer pago de los contratos de ejecución sucesiva destinado a cubrir los costos iniciales. Es distinto del pago anticipado / ANTICIPO - Causación. Como se entrega antes de que surja la obligación de pagar una deuda, se trata de un ingreso recibido por anticipado que solo se causa cuando se percibe la renta derivada de la operación o contrato / PAGO ANTICIPADO - Noción. Retribución parcial que recibe el contratista en los contratos de ejecución sucesiva / PAGO ANTICIPADO - Causación. Cuando se realiza, ya existe el derecho a exigir su pago, de modo que se causa el ingreso para la compañía / FACTURA - Noción. Con su expedición se pretende el reconocimiento de una obligación o la consecución de un ingreso, aunque no se haya efectuado su pago, de modo que se debe denunciar en la respectiva declaración de renta

Como se observa la sociedad suscribió los referidos contratos en el 2004, y en ese mismo año procedió a expedir las correspondientes facturas, las cuales ascienden al monto total de esos convenios. Esto, con excepción del contrato celebrado con Melody Flowers Ltda. el 23 de febrero de 2004 por la suma de \$47.957.414 cuya factura fue expedida por \$32.857.414, siendo este último el valor glosado por la Administración. Por consiguiente, no es de recibo el argumento expuesto por el contribuyente en el sentido de que los ingresos adicionados corresponden a anticipos, toda vez que las facturas fueron emitidas en el año 2004 por el valor total del servicio contratado, o por una suma que si bien no constituye el valor total pactado tampoco corresponde al valor estipulado como anticipo, por lo que debe tenerse como un pago anticipado. Al respecto, es importante diferenciar el concepto de anticipo con el de pago anticipado. El anticipo es el primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el pago anticipado corresponde a la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución sucesiva. Como los anticipos son dineros que se entregan antes de que surja la obligación de pagar una deuda, son ingresos recibidos por anticipado y, por tanto, solo se causan cuando se perciba la renta derivada de la operación o contrato. Por su parte, los pagos anticipados, satisfacen en una parte el pago de una obligación, por ello, cuando estos se realizan, ya existe el derecho de exigir su pago y, en ese sentido, se causa el ingreso para la compañía. En efecto, las facturas no se emitieron por concepto de anticipos; por el contrario, es evidente que con estas el contribuyente cobró el servicio que prestó con ocasión de los contratos. Por lo tanto, no es aplicable la regulación dispuesta para los anticipos en el artículo 27 del Estatuto Tributario, pues como se observa, en este caso no se trata de un ingreso recibido por anticipado en el año 2004, pues el pago de la totalidad de las rentas fue exigido en esa vigencia gravable, como consta en las facturas anteriormente

relacionadas. Por consiguiente, no se trata de rentas no causadas. La factura es el documento por medio del cual el acreedor reclama a su deudor el pago de una obligación, y está concebida para representar derechos a reclamar en efectivo, u otros bienes y servicios, como consecuencia de préstamos y otras operaciones a crédito. Por tanto, cuando el contribuyente, dentro de su manejo contable, emite una serie de facturas, está significando que con ese instrumento pretende el reconocimiento de una obligación por parte de su acreedor, en otras palabras, espera la consecución de un ingreso, aun cuando no se haya efectuado su pago, motivo por el cual debe ser denunciado en la declaración de renta respectiva. Así las cosas, si el contribuyente emitió las facturas en el año 2004, es porque en dicho año había nacido el derecho a exigir el pago de los servicios que prestó con ocasión de los contratos; por ende, teniendo en cuenta las reglas de la contabilidad de causación, le correspondía registrarlos en dicha vigencia gravable. No es procedente señalar que el ingreso se causó cuando se expidieron las actas de entrega de los servicios contratados, puesto que, se reitera, el contribuyente debe registrar sus ingresos de acuerdo con el sistema de causación, por ello, independientemente de que se hubiere levantado un acta en la que conste el cumplimiento del contrato o que este se hubiere pagado, el ingreso se causa en la fecha en que nació para la sociedad el derecho de exigir el pago.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 27 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 28 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTICULO 62

NOTA DE RELATORIA: Sobre las nociones de anticipo y pago anticipado se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera, de 22 de junio de 2001, Exp. 13436.

RECURSO DE APELACION - No es la oportunidad para sanear las omisiones de la demanda

Como cuestión previa la Sala precisa que en el presente caso no se analizará el cargo de la apelación que se refiere a que los ingresos glosados por la Administración se causan de conformidad con lo dispuesto en los artículos 200 y 201 del Estatuto Tributario, toda vez que dicha circunstancia no fue controvertida en la demanda, en la cual la sociedad demandante se limitó a discutir que esos ingresos se generaban para la sociedad de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario, 97 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 y 14 del. Por lo anterior, no es procedente que la Sala emita un pronunciamiento sobre ese asunto, ya que esas acusaciones no fueron objeto del debate procesal, y además, porque el recurso de apelación no puede ser utilizado para sanear las omisiones de la demanda.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 200 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 201 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 27 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 28 / DECRETO REGLAMENTARIO 2649 DE 1993 - ARTICULO 97 / DECRETO REGLAMENTARIO 2649 DE 1993 - ARTICULO 97

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00018-01(18752)

Actor: COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL POLIPANEL S.A.

Demandado: U.A.E. DIAN

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 10 de diciembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección "B", que declaró la nulidad parcial de los actos demandados. La sentencia dispuso:

"PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000050 del 27 de julio de 2006 proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá y de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 300662007000002 del 27 de junio (SIC) de 2007, expedida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las personas jurídicas de Bogotá, en los términos expuestos en la parte motiva y la liquidación efectuada en este providencia, especialmente en el sentido de no imponer sanción por inexactitud respecto de los costos y deducciones, glosados por la Administración.

SEGUNDO: NIÉGASE en lo demás las súplicas de la demanda por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

TERCERO: Devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

CUARTO: Archívese el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor".

I) ANTECEDENTES

El 4 de abril de 2005, la Comercializadora Internacional Polipanel S.A. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año 2004, en la que registró un saldo a favor por el valor de \$134.030.000.

El 7 de octubre de 2005, el contribuyente corrigió la mencionada declaración tributaria para disminuir el saldo a favor en la suma de \$96.507.000.

El 5 de mayo de 2005, la sociedad presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor originado en la mencionada declaración tributaria.

El 12 de agosto de 2005 la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá profirió Auto de apertura de la investigación No. 300612005004001, con el fin de verificar la exactitud de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2004.

Mediante el Requerimiento Especial No. 300632005000900010 del 4 de noviembre de 2005, la mencionada División propuso la modificación de la mencionada liquidación privada, en el sentido de adicionar ingresos por valor de \$530.291.000, desconocer costos de ventas en la suma de \$38.550.000 y gastos operacionales administrativos en \$15.136.000, imponer sanción por inexactitud por \$359.730.000 y sanción por corrección por \$6.822.000, y determinar un saldo a pagar de \$491.465.000.

El 6 de febrero de 2006, el contribuyente presentó respuesta al requerimiento especial, en el que expuso sus motivos de inconformidad.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000050 del 27 de julio de 2006, la Administración modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2004 en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra la anterior providencia la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 300662007000002 del 27 de agosto de 2007, que modificó el acto recurrido respecto de los valores determinados por concepto de gastos operacionales administrativos, de los cuales reconoció la suma de \$8.117.304 y mantuvo el desconocimiento de la suma de \$7.019.000, lo que originó que la sanción por inexactitud se estableciera en \$346.742.000 y el saldo a pagar en \$475.352.000.

II) DEMANDA

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

“ÚNICA.- Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000050 de julio 27 de 2006, y la nulidad parcial de la Resolución del Recurso de Reconsideración No. 3006602007000002 del 27 de agosto de 2007, proferidos por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá D.C., respectivamente, pertenecientes a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y en su lugar, a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios correspondiente al período gravable de 2004 presentada el 7 de octubre de 2005, y en consecuencia, se ordene la devolución del saldo a favor declarado con sus correspondientes intereses”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 27, 28 y 742 del Estatuto Tributario, 97 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, y 14 del Decreto Reglamentario 2650 de 1993

Los ingresos glosados por la Administración no corresponden a la vigencia gravable 2004 sino a la del 2005, por tratarse de anticipos que la sociedad percibió para iniciar la ejecución de las obras contratadas con las sociedades Comercial Allan S.A., Almacenes Éxito S.A., Flores Jayvana Ltda. y Melody Flowers Ltda., los que conforme con los artículos 27, 28 y 742 del Estatuto Tributario, 97 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, y 14 del Decreto Reglamentario 2650 de 1993, no pueden contabilizarse ni declararse como ingreso de la compañía, sino como un pasivo de la misma, hasta el momento en que se cumpla el contrato, lo que en este caso ocurrió en el año 2005.

Los contratos de suministro, instalación, puesta en funcionamiento y mantenimiento de equipos que celebró la sociedad durante el año 2004, fueron de ejecución sucesiva y culminaron con las correspondientes Actas Finales de Entrega en el año 2005, fecha en la cual las partes dejaron constancia de haber recibido y entregado a satisfacción los trabajos y las obras encomendadas, lo que permitió que en el año 2005, se trasladaran los ingresos registrados como pasivos a las cuentas de resultado y se registraran como ingresos de la compañía.

A pesar de que estas actas ya obran en el expediente, la División de Liquidación sólo tuvo en cuenta la suscrita respecto del contrato celebrado con la sociedad Flores Jayvana Ltda., objetando dicha acta por considerar que en esta no se consignó la fecha de terminación del contrato, argumento que carece de sustento

alguno, toda vez que en la misma se dejó constancia de la terminación de las obras encomendadas así como de la fecha de suscripción.

Debe tenerse en cuenta que los ingresos recibidos por anticipado detentan una causación especial, la cual depende del cumplimiento de la totalidad del objeto del contrato.

La Administración realizó una indebida interpretación del artículo 97 del Decreto 2649 de 1993 al considerar que el hecho jurídico de devengar un ingreso lo constituye el de la expedición de una factura, y no, como lo expresa la norma, el momento del cumplimiento de la obligación.

Violación de los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política

Los actos demandados violan los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política toda vez que determinan el impuesto de renta del año 2004 sobre unos ingresos que fueron declarados en el período fiscal 2005.

Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y de los numerales 3.2 y 3.3. de la Circular DIAN 175 de 2001

Los actos demandados violan el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y la Circular DIAN 175 de 2001 en cuanto desconocen el Concepto No. 055414 del 1º de agosto de 2005, que dispone que el momento de causación de un ingreso equivale al cumplimiento de las condiciones y obligaciones previstas en un contrato.

Por consiguiente, las obligaciones de hacer pactadas en los contratos de suministro, instalación, puesta en funcionamiento y mantenimiento de equipos, se extinguieron en el momento de la entrega de las obras, y los ingresos derivados de los mismos se causaron en la fecha de la respectiva acta de entrega.

Violación de los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario

Los costos en que incurrió la sociedad para la obtención de los ingresos objeto de modificación, fueron declarados en el año 2005, por valor de \$518.667.012, como se observa en el certificado del revisor fiscal que reposa en el expediente administrativo.

Los actos demandados violan los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario toda vez que incrementaron injustamente los ingresos de la compañía en el período 2004 con los ingresos causados en el año 2005, sin que se hayan incrementado los costos correlativos que aparejan dichos ingresos, y que fueron declarados en el 2005.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no se desvirtúa ni se niega la procedencia, validez, ni realidad de los mencionados costos. Por consiguiente, estos debieron ser incluidos en la modificación de la declaración tributaria.

Violación de los artículos 27, 703, 711 y 730 del Estatuto Tributario, y 97 del Decreto 2649 de 1993

En el presente caso se configura la causal de nulidad prevista en el numeral 2º del artículo 730 del Estatuto Tributario, toda vez que la modificación de los pasivos declarados no fue propuesta en el requerimiento especial.

El hecho de que el requerimiento especial no hubiere propuesto la modificación de los pasivos declarados, conlleva que el mismo se tenga como si no se hubiere proferido. Además, constituye una violación al principio de correspondencia que debe existir entre ese acto administrativo y la liquidación oficial de revisión.

Violación de los artículos 228 de la Constitución Política y 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario

Los costos declarados por el servicio de transporte de carga prestado por la sociedad Transoriente Ltda. se encuentran soportados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Por tanto, la Administración no puede desconocerlos por el solo hecho de que estén soportados en documentos que no se denominan factura de venta; además, porque ese requisito no es exigido por la mencionada norma para la procedencia de los costos.

A la sociedad no puede exigírsele el cumplimiento de obligaciones formales que le corresponden a la empresa que debe expedir el documento, esto es, el vendedor o el prestador del servicio de transporte. Por tanto, el hecho de que la denominación del documento soporte se encuentre errada, porque se trataba de

factura y, no de una cuenta de cobro, no es una situación que pueda acarrearle consecuencias adversas a la sociedad.

Violación de los artículos 107, 703 y 711 del Estatuto Tributario

La adquisición de la cámara Canon se realizó para que los funcionarios de la compañía hicieran los estudios necesarios para la instalación de los sistemas de paneles, de refrigeración, o de otros productos comercializados por la misma. Por tanto, existe relación de causalidad entre este activo de la compañía y la actividad productora de renta de la misma.

En el presente caso, el gerente de la sociedad adquirió la cámara en uno de los viajes que realizó en el exterior, razón por la cual utilizó la tarjeta institucional que la sociedad le dio para el cabal cumplimiento de sus funciones.

Las atenciones que la sociedad tiene con sus empleados corresponden a verdaderas bonificaciones para incentivar su trabajo y propiciar un mejor ambiente laboral. Por consiguiente, tienen relación de causalidad directa con la actividad productora de renta de la compañía y son necesarios para su desarrollo, tal y como lo reconoció la Administración en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Si el único motivo de rechazo de los gastos por atención a los empleados fue el de la falta de causalidad y necesidad, una vez reconocidas esas circunstancias, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, no era procedente que se desconocieran parcialmente las deducciones declaradas argumentando un hecho que no se había expuesto ni en la etapa investigativa, ni en el requerimiento especial, ni en la liquidación oficial de revisión, como lo es la insuficiencia probatoria de los mismos.

Lo anterior también constituye una violación al principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del Estatuto Tributario y al derecho de defensa de la sociedad.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

No es procedente la sanción por inexactitud toda vez que no concurren las causales previstas en el artículo 647 del Estatuto Tributario como determinantes de su imposición. Además, no existe fundamento fáctico ni jurídico para sustentar la adición de ingresos, ni el rechazo de los costos y de las deducciones declaradas.

En el presente caso se configura una diferencia de criterios respecto de la aplicación de las normas que consagran la causación del ingreso.

En relación con los costos por servicio de transporte y la deducción por los gastos de atenciones a los empleados, teniendo en cuenta que los actos demandados fundamentaron el rechazo en un supuesto incumplimiento de requisitos formales y la falta de prueba, no es procedente la sanción de inexactitud como lo dispone el Consejo de Estado en la sentencia del 6 de marzo de 2003.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

La Administración si propuso en el requerimiento especial el desconocimiento de los pasivos por la suma de \$530.291.000, tanto así que explicó que esos valores no debieron ser declarados como pasivo sino como un ingreso. Por consiguiente, no se configura la causal de nulidad prevista en el numeral 2º del artículo 730 del Estatuto Tributario, ni se vulneró el principio de correspondencia.

Los ingresos adicionados en los actos acusados, originados en los contratos de suministro, instalación y mantenimiento de equipos, se causaron en el año 2004, como se deriva del período de duración de los contratos y de la fecha de las facturas que fueron expedidas por dichos conceptos.

Las actas de entrega allegadas por la sociedad no son prueba suficiente que lleven al convencimiento de la fecha de causación de los ingresos, como si lo son las facturas expedidas por los contratos suscritos, que obran en el expediente.

Los ingresos no fueron recibidos por anticipado, pues, como se observa en las mencionadas facturas, estos fueron objeto de retención en la fuente, la cual, de conformidad con el artículo 365 del Estatuto Tributario, solo se efectúa sobre los pagos o abonos en cuenta, y no, sobre los anticipos.

Debido a que la empresa que prestó el servicio de transporte, Transoriente Ltda., tiene la calidad de comerciante, recaía sobre ésta la obligación de expedir factura. Por consiguiente, no era procedente que elaborara cuentas de cobro a fin de acreditar la realización de una operación, además, porque dichos documentos no sustituyen la obligación de expedir factura.

No son procedentes los costos declarados por la sociedad por la adquisición de la Cámara Canon, toda vez que por esta operación se expidió una factura a nombre del señor Augusto Besedichek, quién, además, era el titular de la tarjeta de crédito con que fue pagada.

En relación con el desconocimiento de la deducción por atenciones a los empleados, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el Concepto No. 011104 del 25 de febrero de 2004, que señala que los pagos relativos a bonificaciones ocasionales cumplen el requisito de necesidad del gasto siempre que sean reconocidos a empleados que participan en actividades vinculadas a la producción de renta de la empresa, y haya sido practicada la respectiva retención en la fuente por concepto de ingresos laborales en cabeza del beneficiario.

Es procedente la sanción por inexactitud toda vez que la sociedad incluyó datos equivocados en su denuncia fiscal.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección "B", mediante providencia del 10 de diciembre de 2010, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

De la confrontación entre el requerimiento especial y la liquidación oficial se colige que existe la debida correspondencia respecto de las glosas propuestas y los

fundamentos de derecho que sustentan los actos, que se resumen en la adición de ingresos operacionales obtenidos en virtud de los contratos celebrados en el año 2004, y los efectos que dicha modificación genera en los pasivos declarados por el contribuyente, así como la disminución de las deducciones declaradas y la procedencia de la sanción por inexactitud.

No existe falta de correspondencia entre la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y los actos administrativos que la antecedieron, puesto que el pronunciamiento sobre el reconocimiento de los costos se hizo como consecuencia de los argumentos expuestos por el contribuyente en el recurso de reconsideración.

Las actas de entrega son una constancia de que el contrato se cumplió a cabalidad y dentro del término pactado. Por consiguiente, constituyen una simple refrendación del cumplimiento del contrato por parte del contratista.

En el expediente se verifican facturas derivadas del contrato y que fueron expedidas en el año 2004, que denotan que el contribuyente realizó todos los actos necesarios para hacerse beneficiario del ingreso por el cumplimiento del mismo. Por lo anterior, el momento de la causación de los ingresos ocurrió en el año 2004.

En el artículo 5º del Decreto 1165 de 1996 no está previsto que las cuentas de cobro sean documentos equivalentes a la factura, por tanto, no pueden ser tenidas como soportes de los costos declarados.

Respecto de los gastos por la adquisición de la cámara Canon, en el dictamen pericial se indicó que ésta no había sido registrada como un activo, y por el contrario, se encontraba en la cuenta 21951002, que corresponde a cuentas por pagar a un particular.

Además, fue comprada por una persona natural, y no existe prueba de que la tarjeta de crédito con la que fue pagada se encuentre amparada por la sociedad o tenga alguna relación con la misma.

No existe norma legal que obligue a los empleadores a celebrar agasajos, fiestas, eucaristías, y demás actividades de esparcimiento a los empleados, lo que lleva a

concluir que su realización se debió a la voluntad del empleador. Si bien estas actividades pueden generar un momento de regocijo, benéfico para los empleados, lo cierto es que no son necesarias para la producción de renta.

No es procedente la sanción por inexactitud impuesta por la inclusión de costos derivados del contrato de transporte toda vez que la falta de prueba de requisitos formales no implica que los valores declarados sean inexistentes o que provengan de operaciones simuladas.

En lo relativo a los gastos de atención a los empleados, debe levantarse la sanción por inexactitud porque se configura una diferencia de criterios en cuanto a la aplicación de los artículos 107 y 771-2 del Estatuto Tributario.

Es procedente la sanción por inexactitud impuesta por la omisión de ingresos toda vez que la actuación del contribuyente no se derivó de diferencias de interpretación, sino del desconocimiento del derecho aplicable.

V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes demandante y demandada apelaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Parte demandante

En el año 2004 la sociedad celebró ciertos contratos de obra, sin embargo, los ingresos se generaron en el 2005, ya que la ejecución de los mismos, culminó en ese año.

Los artículos 200 y 201 del Estatuto Tributario, que regulan los contratos autónomos, como el estudiado, y el artículo 99 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, establecen que en este tipo de contratos el ingreso del contratista no es el causado sino el realizado, es decir, aquel que recibe efectivamente en dinero o en especie en forma que equivalga legalmente a un pago, y que en los casos en que no pueda cuantificarse el grado de avance, debe reconocerse el ingreso cuando el contrato termina.

No es relevante la fecha de emisión de la factura o el momento en que se recauden los dineros, dado que lo que concreta la obtención del ingreso es el avance en la ejecución del contrato al tenor del artículo 201 *ibídem*, y mientras ello ocurre los valores se consideran como anticipos.

En el dictamen pericial, el auxiliar de justicia indica que las cantidades pagadas por los contratos se registraron en la cuenta 281001, hecho que no es cierto, toda vez que en el certificado fiscal consta que fueron registradas como un pasivo.

Los libros auxiliares de contabilidad revelan que la sociedad terminó en el año 2005, las obras para cuya realización fue contratada y, que en la misma anualidad consignó los costos asociados a ella.

Para el *a quo*, las cláusulas de los contratos determinan el momento en que se ejecutaron las labores acordadas y establecen las fechas en las que el dinero recibido se convierte en contraprestación del servicio, sin embargo, el fallador del primera instancia no tuvo en cuenta que la conducta desplegada por los contratantes fue diferente a la acordada, y esto significa, que las cláusulas del contrato no constituyen prueba válida del momento en que se ejecutó el mismo.

El hecho generador del IVA y las circunstancias en que se practica la retención en la fuente son independientes al momento en que se causa o se realiza el ingreso.

Los actos demandados vulneran los principios de justicia y equidad toda vez que los ingresos adicionados en la vigencia gravable 2004 se incluyeron también en la declaración de renta del año 2005, la cual se encuentra en firme.

Los actos demandados violan el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y la Circular DIAN 175 de 2001 en cuanto desconocen el Concepto No. 055414 del 12 de agosto de 2005, que dispone que el momento de causación de un ingreso equivale al cumplimiento de las condiciones y obligaciones previstas en un contrato, es decir, al momento en el cual se cumpla la prestación de hacer contratada.

Por consiguiente, las obligaciones de hacer pactadas en los contratos de suministro, instalación, puesta en funcionamiento y mantenimiento de equipos, se extinguieron en el momento de la entrega de las obras, y los ingresos derivados de los mismos se causaron en la fecha de la respectiva acta de entrega.

Los actos demandados violan los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario toda vez que incrementaron injustamente los ingresos de la compañía en el período 2004 con los ingresos causados en el año 2005, sin que se hayan incrementado los costos correlativos que aparejan dichos ingresos, y que fueron declarados en el 2005.

La modificación de los pasivos no fue propuesta en el requerimiento especial que precedió a la liquidación oficial demandada, situación que el numeral 2º del artículo 720 del Estatuto Tributario consagra como una causal de nulidad.

No es necesario que los documentos que soportan los costos y gastos, incurridos en operaciones realizadas con personas obligadas a facturar, se denominen expresamente factura de venta, ya que este no es un requisito para la procedencia de costos según el artículo 771-2 *ibídem*.

La adquisición de la cámara Canon se realizó para que los funcionarios de la compañía hicieran los estudios necesarios para la instalación de los sistemas de paneles, de refrigeración, o de otros productos comercializados por la misma. Por tanto, existe relación de causalidad entre estos activos de la compañía y la actividad productora de renta de la misma.

El gerente de la sociedad adquirió la cámara en uno de los viajes que realizó en el exterior, razón por la cual utilizó la tarjeta institucional que la sociedad le entregó para el cabal cumplimiento de sus funciones.

Las atenciones que la sociedad tiene con sus empleados corresponden a verdaderas bonificaciones para incentivar su trabajo y propiciar un mejor ambiente laboral. Por consiguiente, tienen relación de causalidad directa con la actividad productora de renta de la compañía y son necesarios para su desarrollo, tal y como lo reconoció la Administración en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Si el único motivo de rechazo de los gastos por atención a los empleados fue el de la falta de causalidad y necesidad, una vez reconocida esas circunstancias, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, no era procedente que se desconociera parcialmente las deducciones declaradas argumentando un hecho

que no se había expuesto ni en la etapa investigativa, ni en el requerimiento especial, ni en la liquidación oficial de revisión, como lo es la insuficiencia probatoria de los mismos.

No es procedente la sanción por inexactitud por la inclusión de ingresos, puesto que existe una diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente, en cuanto las normas que regulan la causación del ingreso.

Parte demandada

Debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados toda vez que la sociedad disminuyó la base gravable mediante la inclusión de costos y gastos inexistentes.

No existe diferencia de criterios en la determinación de los gastos por atención de empleados toda vez que estos egresos no proceden como deducción y fueron incluidos en la declaración tributaria para reducir la base gravable y disminuir el impuesto a cargo.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, y agregó:

El Consejo de Estado debe inhibirse de conocer los argumentos expuestos en el recurso de apelación, fundamentados en los artículos 200 y 201 del Estatuto Tributario, toda vez que respecto a estos la Administración no pudo ejercer el derecho de defensa y contradicción, en la medida en que la discusión que planteó el contribuyente en la vía gubernativa y en la primera instancia jurisdiccional, por la adición de ingresos, giró en torno a la interpretación y aplicación de los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

No se presenta una violación al principio de correspondencia, toda vez que el valor de la glosa formulada por la DIAN en el requerimiento especial es el mismo que rechazó en la liquidación oficial de revisión.

El contribuyente solo hizo referencia a los contratos autónomos en el recurso de apelación, y por tanto, la Administración no tuvo la oportunidad de controvertir ese argumento.

El ingreso proveniente de los contratos de obra fue pactado para ser percibido por la actora en el año 2004, momento en que nacía el derecho a reclamarlo, esto es, se entendía causado, pues no allegó prueba de la modificación de la forma de pago de los mismos.

Si el contribuyente incurrió en una indebida determinación del impuesto en su declaración privada de los años 2004 y 2005, le asistía la posibilidad de corregirlas dentro de la oportunidad prevista en los artículos 588 y siguientes del Estatuto Tributario.

Si bien todo ingreso apareja un costo, en este caso no aparece demostrado que la proporción de éste que le correspondía a los ingresos adicionados no hubiera sido reconocida por la DIAN, dentro del valor total declarado por la actora por ese concepto.

Los costos solicitados por el servicio de transporte no cumplen con los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario toda vez que las cuentas de cobro que aporta para probar este concepto, son documentos utilizados como medio de cobro, a los cuales no puede dárseles la naturaleza de documentos equivalentes a la factura.

No existe relación de causalidad entre las deducciones declaradas por el contribuyente y la producción de renta, toda vez que los gastos por concepto de adquisición de una cámara fotográfica y las celebraciones de empleados, no son indispensables para que la sociedad desarrolle su objeto social.

Como la sociedad omitió ingresos y declaró costos y deducciones inexistentes, bajo una interpretación propia que no surge de las normas que regulan esos aspectos, resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante y demandada contra la sentencia del 10 de diciembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección "B", que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000050 del 27 de julio de 2006 y de la Resolución No. 300662007000002 del 27 de agosto de 2007, por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2004 presentada por la Comercializadora Internacional Polipanel S.A.

Como cuestión previa la Sala precisa que en el presente caso no se analizará el cargo de la apelación que se refiere a que los ingresos glosados por la Administración se causan de conformidad con lo dispuesto en los artículos 200 y 201 del Estatuto Tributario, toda vez que dicha circunstancia no fue controvertida en la demanda, en la cual la sociedad demandante se limitó a discutir que esos ingresos se generaban para la sociedad de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario, 97 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 y 14 del Decreto Reglamentario 2650 de 1993.

Por lo anterior, no es procedente que la Sala emita un pronunciamiento sobre ese asunto, ya que esas acusaciones no fueron objeto del debate procesal, y además, porque el recurso de apelación no puede ser utilizado para sanear las omisiones de la demanda.

Así las cosas, la Sala procede a resolver las inconformidades planteadas por los apelantes:

1. Principio de correspondencia

Según el demandante la Administración, en la liquidación oficial de revisión, modificó los pasivos declarados sin que ese desconocimiento hubiera sido propuesto en el requerimiento especial. Esta actuación vulnera el principio de correspondencia y configura la causal de nulidad prevista en el numeral 2º del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Que, además, no es procedente que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración desconozca la deducción por atenciones a los empleados en la suma de \$6.311.000, toda vez que ni en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial de revisión se estableció que la totalidad de los gastos no se encontraban soportados, en tanto se limitaron a discutir el cumplimiento de los requisitos de las deducciones establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

A ese respecto, el numeral 2º del artículo 730 del Estatuto Tributario, señala:

Artículo 730. Causales de nulidad. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la administración tributaria, son nulos:

(...)

2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación oficial de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.

(...)"

En ese sentido, el artículo 703 *ibídem* prevé que antes de que se efectúe la liquidación oficial de revisión, la Administración debe enviar al contribuyente, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

En concordancia con lo anterior, el artículo 711 del Estatuto Tributario exige que el contenido de la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación, habida consideración de que el requerimiento es el acto en el que la Administración fija por primera vez los puntos que considera inexactos en la declaración.

En el presente caso la Administración envió al contribuyente el Requerimiento Especial No. 30 063 2005 000 900010 del 4 de noviembre de 2005, en el cual le propuso la modificación de la declaración de renta del año 2004¹. En cuanto a los pasivos declarados este acto administrativo indicó:

“Los ingresos omitidos en renta año 2004, por valor de QUINIENTOS TREINTA MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y UN MIL PESOS M/CTE. (\$530.2910.000), fueron contabilizados por la sociedad en la cuenta PUC 28 anticipos de clientes y solicitados como pasivos en la declaración de renta y complementarios del año gravable de 2004.”

¹ Fls 375-387 c.a.5

Analizada la información exógena del año 2004, de los contribuyentes FLORES JAYVANA LTDA., COMERCIAL ALLAN S.A., ALMACENES ÉXITO, MELODY FLOWERS, se observa que los bienes y servicios prestados por la sociedad C.I. Polipanel S.A. Nit. 830.035.309-2, fueron solicitados como costo o deducción en la vigencia fiscal de 2004 (folios 214 a 325).

Como consecuencia a la adición de ingresos por valor de QUINIENTOS TREINTA MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y UN MIL PESOS M/CTE. (\$530.291.000), se disminuye el pasivo y se aumenta la renta líquida del contribuyente en igual cuantía².

Lo anterior, se verifica en la liquidación del impuesto propuesta en ese acto administrativo³:

CONCEPTOS		PRIVADA	VALOR PROPUESTO
(...)			
PASIVOS	43	4.177.523.000	3.647.232.000

Ese mismo hecho fue objeto de modificación en la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000050 del 27 de julio de 2006⁴.

En el caso concreto no se advierte la alegada falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues, como se observa, la Administración desde el acto preparatorio le propuso al contribuyente que disminuyera la suma de \$530.291.000 de los pasivos declarados. Por tanto, la liquidación oficial de revisión se contrae al hecho planteado en el requerimiento especial (la improcedencia de los pasivos).

Ahora bien, en cuanto a que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración desconoce las deducciones por atenciones a los empleados, con fundamento en un hecho que no fue planteado en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, se hacen las siguientes consideraciones:

En primer término, es importante precisar que de conformidad con los artículos 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo, las decisiones en la vía gubernativa deben resolver *todas las cuestiones que hayan sido planteadas y las que aparezcan con motivo del recurso, aunque no lo hayan sido antes.*

² Fls 379-380 c.a.5

³ Fl 387 c.a. 5

⁴ Fl 415-439 c.a.5

Verificado el Requerimiento Especial No. 30 063 2005 000 900010 del 4 de noviembre de 2005, se encuentra que la deducción por atención a empleados fue rechazada por las siguientes razones:

“Se desconocen la suma de (...); CATORCE MILLONES CUATROCIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE (\$14.428.000) correspondientes a atención a empleados por diferentes eventos, partidas que fueron registradas en las Cuentas Contables según PUC (519530 y 519595) respectivamente, las cuales no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, contraviniendo lo preceptuado en el artículo 107 del Estatuto Tributario, razón por la cual no procede fiscalmente como deducción (folios 175 a 178)⁵

En la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000050 del 27 de julio de 2006 el motivo de rechazo fue el siguiente:

“Así las cosas y comoquiera que la deducción debe cumplir con todos y cada uno de los requisitos señalados en la ley para que sea procedente, encuentra el despacho que las erogaciones por concepto de compra cámara Canon y atención a empleados, no tienen relación estrecha e inescindible de causalidad y necesidad en los términos del artículo 107 del Código Tributario”⁶.

Contra el anterior acto liquidatorio, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, en el cual sostuvo que los referidos gastos eran equiparables a bonificaciones ocasionales que los empleadores les brindan a sus empleados, como lo ha reconocido el Consejo de Estado en sentencia del 13 de octubre de 2005, expediente No. 14372⁷.

Por su parte, en la Resolución Recurso de Reconsideración No. 300662007000002 del 27 de agosto de 2007, se indicó:

*“Ahora bien, en relación con el desconocimiento de la deducción por atenciones a los empleados, y **teniendo en cuenta lo expuesto por el libelista, éste despacho procede a hacer el análisis de la cuenta 519595 (folio 178) correspondiente a atención empleados, a fin de establecer cuáles registros se encuentran soportados en el expediente a fin de ser reconocidos como deducción** atendiendo a que se trata de erogaciones consideradas como normalmente acostumbradas por las empresas constituyéndose de esta manera en necesaria para producir el ingreso:
(...)”*

⁵ FI 378 c.a.5

⁶ FI 419 c.a.5

⁷ FI 484-485 c.a.5

Para el presente caso se establece que los gastos en que incurrió la sociedad por atenciones a los trabajadores son necesarios siendo por ende deducibles en cuantía de \$8.117.304. Valor que corresponde a la sumatoria de los documentos allegados con ocasión de la investigación, visibles a folios 168 a 174. Dando como consecuencia que se mantiene el desconocimiento de la suma de \$6.311.000, más el valor de la compra de la cámara es decir de \$708.000⁸ (Negrilla fuera de texto)

Como se observa, la Administración no modificó el motivo del rechazo de la deducción por atenciones a empleados, sino que con fundamento en lo planteado por el contribuyente en el recurso de reconsideración, procedió a verificar la procedencia de esos gastos y, aceptó parcialmente la glosa.

En efecto, debido a que el contribuyente afirmó que los mencionados gastos equivalían a bonificaciones ocasionales, la Administración tuvo que verificar si bajo ese concepto los gastos cumplían con los requisitos señalados en las normas tributarias para la procedencia de las deducciones, encontrando que algunos no se encontraban sustentados probatoriamente.

A ese respecto, es importante precisar que en la vía gubernativa debe existir una dinámica probatoria y de permanente contradicción que puede manifestarse en el transcurso de la actuación administrativa, sin que ello implique modificación o cambio de la motivación, siempre que la misma se mantenga en el asunto materia del proceso, como sucedió en el presente caso.

En consecuencia, no procede el cargo.

2. Adición de ingresos (\$530.291.000)

Según el demandante, los ingresos glosados por la Administración no se causaron en el 2004, toda vez que para ese año se trataba de anticipos que recibió la sociedad para iniciar la ejecución de obras, los cuales, de conformidad con los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario, 97 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 y 14 del Decreto 2650 de 1993, no debían contabilizarse como un ingreso sino como un pasivo hasta que la labor encomendada se tuviera por cumplida, que en este caso, culminó en el año 2005, como se demuestra en las actas de entrega, por lo que es en ese año en que se causaron los ingresos.

⁸ Fls 510-512 c.a.5

A ese respecto, es importante precisar que, por regla general, el ingreso se entiende realizado cuando: (i) se recibe efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o (ii) cuando el derecho a exigirlo se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago. En el caso de los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen⁹.

Se exceptúan de la regla anterior los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan la contabilidad por el sistema de causación, como sucede con la sociedad demandante¹⁰, puesto que, en estos casos, deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable¹¹.

Según el artículo 28 del Estatuto Tributario **se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago**, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. En concordancia con lo anterior, el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993 señala que en la contabilidad de causación 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.

Significa esto, que una operación que afecte el patrimonio debe ser contabilizada cuando se realiza, registrándola en las cuentas que identifican, realmente, la forma como se realizó el hecho económico que afectó al ente. Por eso en la contabilidad por causación los hechos económicos se reconocen en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que los ingresos glosados por la Administración provienen de los siguientes contratos y sus correspondientes facturas¹²:

Razón Social	Fecha contrato	Duración contrato	Valor contrato	No. Factura	Fecha factura	Valor factura	Folios
Flores	22-09-04	1 año	98.681.953	1460	13-12-04	98.681.953	275-280

⁹ Artículo 27 del Estatuto Tributario.

¹⁰ Las sociedades comerciales tienen la obligación de llevar contabilidad conforme con las prescripciones legales (Artículo 19 numeral 2º Código de Comercio). El Decreto Reglamentario No. 2649 de 1993 en el artículo 48 establece que en la contabilidad los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en que se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente. Por consiguiente, la contabilidad por causación es el sistema contable al que están obligadas las sociedades comerciales.

¹¹ Artículo 27 ibídem.

¹² FI 41. Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000050 del 27 de julio de 2006

Jayvana Ltda.							c.a.5
Comercial Allan S.A.	27-10-04	45 días	30.430.031	1494	30-12-04	30.430.031	242,245-246 c.a.5
Comercial Allan S.A.	27-10-04	45 días	39.935.000	1493	30-12-04	39.935.000	242-244 c.a.5
Almacenes Éxito S.A.	26-08-04	60 días	171.343.710	1447	12-10-04	171.343.710	256-262 c.a.5
Melody Flowers Ltda.	25-02-04	10 semanas	54.983.354	1311	26-08-04	54.983.354	320-324 c.a.5
Melody Flowers Ltda.	25-02-04	10 semanas	54.985.698	1312	26-08-04	54.985.698	314-318 c.a.5
Melody Flowers Ltda.	23-02-04	10 semanas	47.957.414	1462	14-12-04	32.857.414	307-312 c.a.5
Melody Flowers Ltda.	23-02-04	10 semanas	47.073.532	1463	14-12-04	47.073.532	301 a 306
Total facturas						530.290.692	

Como se observa la sociedad suscribió los referidos contratos en el 2004, y en ese mismo año procedió a expedir las correspondientes facturas, las cuales ascienden al monto total de esos convenios. Esto, con excepción del contrato celebrado con Melody Flowers Ltda. el 23 de febrero de 2004 por la suma de \$47.957.414 cuya factura fue expedida por \$32.857.414, siendo este último el valor glosado por la Administración.

Por consiguiente, no es de recibo el argumento expuesto por el contribuyente en el sentido de que los ingresos adicionados corresponden a anticipos, toda vez que las facturas fueron emitidas en el año 2004 por el valor total del servicio contratado, o por una suma que si bien no constituye el valor total pactado tampoco corresponde al valor estipulado como anticipo¹³, por lo que debe tenerse como un pago anticipado.

Al respecto, es importante diferenciar el concepto de anticipo con el de pago anticipado. El anticipo es el primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el

¹³ En el Contrato de Suministro celebrado con Melody Flowers Ltda se pactaron los siguientes anticipos:
30% anticipo por \$16.689.180.00 con la presentación de la cuenta de cobro y firma del contrato
40% abono por \$22.252.240.00 a la entrega de materiales en obra

pago anticipado corresponde a la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución sucesiva¹⁴.

Como los anticipos son dineros que se entregan antes de que surja la obligación de pagar una deuda, son ingresos recibidos por anticipado y, por tanto, solo se causan cuando se perciba la renta derivada de la operación o contrato. Por su parte, los pagos anticipados, satisfacen en una parte el pago de una obligación, por ello, cuando estos se realizan, ya existe el derecho de exigir su pago y, en ese sentido, se causa el ingreso para la compañía.

En efecto, las facturas no se emitieron por concepto de anticipos; por el contrario, es evidente que con estas el contribuyente cobró el servicio que prestó con ocasión de los contratos.

Por lo tanto, no es aplicable la regulación dispuesta para los anticipos en el artículo 27 del Estatuto Tributario, pues como se observa, en este caso no se trata de un ingreso recibido por anticipado en el año 2004, pues el pago de la totalidad de las rentas fue exigido en esa vigencia gravable, como consta en las facturas anteriormente relacionadas. Por consiguiente, no se trata de rentas no causadas.

La factura es el documento por medio del cual el acreedor reclama a su deudor el pago de una obligación, y está concebida para representar derechos a reclamar en efectivo, u otros bienes y servicios, como consecuencia de préstamos y otras operaciones a crédito¹⁵.

Por tanto, cuando el contribuyente, dentro de su manejo contable, emite una serie de facturas, está significando que con ese instrumento pretende el reconocimiento de una obligación por parte de su acreedor, en otras palabras, espera la consecución de un ingreso, aún cuando no se haya efectuado su pago, motivo por el cual debe ser denunciado en la declaración de renta respectiva.

Así las cosas, si el contribuyente emitió las facturas en el año 2004, es porque en dicho año había nacido el derecho a exigir el pago de los servicios que prestó con

30% saldo por \$16.689.180.00 contra la presentación de la entrega final y presentación de factura. (FI 308 c.a.5)

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 22 de junio de 2001, expediente 13436.

¹⁵ Artículo 62 Decreto 2649 de 1993.

ocasión de los contratos; por ende, teniendo en cuenta las reglas de la contabilidad de causación, le correspondía registrarlos en dicha vigencia gravable.

No es procedente señalar que el ingreso se causó cuando se expidieron las actas de entrega de los servicios contratados, puesto que, se reitera, el contribuyente debe registrar sus ingresos de acuerdo con el sistema de causación, por ello, independientemente de que se hubiere levantado un acta en la que conste el cumplimiento del contrato o que este se hubiere pagado, el ingreso se causa en la fecha en que nació para la sociedad el derecho de exigir el pago.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que en los términos de los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario, de la renta líquida gravable hacen parte la totalidad de los ingresos causados en el año o período gravable, y que tratándose de contribuyentes que llevan contabilidad de causación existe la obligación de denunciar todos los realizados en el año gravable respectivo, debe concluirse que en el caso bajo examen, los ingresos facturados por la actora durante la vigencia fiscal de 2004, por las sumas establecidas por la administración, corresponden a ingresos realizados en dicha vigencia fiscal.

Por las anteriores razones, no era procedente que en el año 2004 el contribuyente llevara estos valores como pasivo y no como un ingreso. Por tanto, debe mantenerse la modificación de los pasivos realizada por la Administración en los actos demandados.

Ahora bien, el hecho de que los ingresos glosados por la Administración hubieran sido declarados por el contribuyente en el año 2005, no genera una doble tributación, toda vez que la sociedad tenía la obligación de denunciar la totalidad de sus ingresos en la vigencia gravable respectiva¹⁶, y podía corregir los valores indebidamente declarados mediante el procedimiento señalado en los artículos 588 y siguientes del Estatuto Tributario.

¹⁶Estatuto Tributario. Artículo 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

En cuanto a la falta de aplicación del Concepto No. 055414 del 12 de agosto de 2005, es de señalar que el mismo se refiere a la causación del impuesto sobre las ventas y la forma en que se entiende realizado el hecho generador del tributo. Por consiguiente, no resulta aplicable en el presente caso en el que se discute la causación de los ingresos, para efectos del impuesto de renta, en tanto se trata de un tributo que tiene su propia regulación en el Estatuto Tributario.

En consecuencia, no procede el cargo.

3. Desconocimiento de los costos asociados a los ingresos glosados (\$518.667.012)

Manifiesta el demandante, que en el caso de que sean procedentes los ingresos glosados por la Administración, deben incluirse en la determinación del impuesto de renta del año gravable 2004, los costos asociados a esos ingresos, que ascienden a \$518.667.012, como lo certifica el revisor fiscal de la sociedad. Que el silencio de la Administración respecto de los mismos, hace concluir que no existe reparo ni objeción en cuanto su procedencia.

Verificados los actos administrativos demandados se observa que la Administración no accedió a la solicitud del contribuyente, habida consideración de que en la liquidación oficial del impuesto no se modificó el renglón costos para incluir los citados valores.

Para probar la procedencia de los costos, la sociedad aportó certificado del revisor fiscal, en el que se hace constar:

“En el Libro Mayor y Balances y Diario registrados en la Cámara de Comercio (SIC) octubre 30 de 2002 y febrero 22 de 2005, bajo los números 01017841 y 01134134, folios 1208, 508, 521, 526, 539 y 546, se observan los siguientes registros, que corresponden a obras facturadas por anticipado, por la suma de \$615.895.453.00, los cuales tuvieron la siguiente causación:

*1. Factura No. 1447 de Dic. 10/04 por valor de \$171.343.710 obra identificada con centro de costo 44057 del cliente Almacenes Éxito S.A. se registró como anticipo en esa fecha, al ingreso fue causado en Feb. 28/05 según comprobante de diario No. 14 y acta de entrega de Mzo. 03/05. **Su costo total de \$120.217.603.31 se acreditó de la cuenta de producto en proceso, según el comprobante de diario No. 14 de Feb. 28/05.***

2. *Factura No. 1460 de Dic. 13/04 por valor de \$98.681.953 obra identificada con el centro de costo 44055 del cliente Flores Jayvana, se registró como anticipo en esa fecha, al ingreso fue causada en Ene. 31/05 según comprobante de diario No. 14 y acta de entrega de Feb. 03/05, **su costo total de \$159.957.214.95, se acreditó de la cuenta de producto en proceso según comprobante de diario No. 14 de Enero 31/05.***

3. *Facturas No. 1311 y 1312 de Ago.26/04 por valor de \$54.983.354 y \$54.985.698 y las facturas No. 1462 y No. 1463 de Dic. 14/04 por valor de \$32.857.414 y \$47.073.532 obra identificada con el centro de costo 44013 del cliente Melody Flowers, se registraron como anticipo de diario No. 14 y actas de entrega de Ene. 06/05, **su costo total de \$163.046.690.85, valor que se acreditó de la cuenta de producto en proceso según comprobante de diario No. 14 de Ene.31/05.***

4. *Factura No. 1488 de Dic.21/04 por valor de \$85.604.761, obra identificada con el centro de costo 34026 del cliente Asociación Colombiana de Porcicultores, se registró como anticipo en esa fecha y al ingreso fue causada en Jun.30/06 según comprobante de diario No.14 y acta de entrega de Abr.13/05, su costo total de \$45.699.567.08, se acreditó de la cuenta de producto en proceso según comprobante de diario No. 14 de Jun. 30/05.*

5. *Facturas No. 1493 y No. 1494 de Dic.30/04 por valor de \$39.935.000 y 30.430.031, obra identificada con el centro de costo 44070 del cliente Comercial Allan S.A., se registraron como anticipo en la fecha de las facturas, al ingreso fue causada en Myo.31/05 según comprobante de diario No. 14 y actas de entrega de Myo. 19/05 y Myo.20/05, **su costo total de \$75.445.505.36, valor que se acreditó de la cuenta de producto en proceso según comprobante de diario No. 14 de Myo.31/05**¹⁷*

Además, la sociedad allegó al expediente administrativo los “informes de ejecución de centro de costos” en los que relaciona los conceptos de las erogaciones en que incurrió para prestar los servicios pactados en los contratos¹⁸. Estos documentos no se encuentran suscritos.

Así las cosas, es de anotar que el artículo 777 del Estatuto Tributario sujetó el valor probatorio de las certificaciones de contadores y revisores fiscales a su conformidad con las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Esta Sala ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; y deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio, si las operaciones

¹⁷ Fls 466-467 c.a.5

¹⁸ Fls 214-216, 247-249, 263-264, 281-282 c.a.5

están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico¹⁹.

Observa la Sala que, contrario a lo afirmado por la sociedad actora, el certificado no es demostrativo de los costos solicitados, toda vez que se limita a señalar que los libros se encuentran inscritos en la Cámara de Comercio, y a describir que los costos están acreditados en la cuenta de producto en proceso, sin que exista claridad sobre el origen de la operación.

Además, en este documento no se relacionan las erogaciones en que incurrió la sociedad para prestar los servicios, así como tampoco indica, ni anexa, las facturas o documentos que soportan la realización de los costos solicitados.

Para que el certificado del revisor fiscal se tuviera como prueba de los costos era necesario que acreditara fehacientemente, con documentos soportes, el movimiento contable y la realidad de las operaciones que pretende acreditar.

En igual sentido, considera la Sala que la sociedad debió soportar los informes de ejecución del centro de costos, toda vez que se limitan a relacionar los conceptos y los valores de estas erogaciones, sin que se encuentren soportados con los documentos en los que consten las sumas pagadas por dicho concepto.

En concordancia con lo anterior, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece: ***para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto de renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.***

Así las cosas, le correspondía a la sociedad demostrar que cada uno de los costos solicitados estaba debidamente soportado, con los documentos idóneos para ese fin, sin embargo, la falta de actividad probatoria en tal sentido, impide que se reconozcan.

En consecuencia, no procede el cargo.

¹⁹ Sentencias del 27 de enero de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17222; y del 7 de octubre de 2010, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 16951.

4. Costos generados por el servicio de transporte (\$38.550.000)

Según la demandante, los costos declarados por el servicio de transporte de carga prestado por la sociedad Transoriente Ltda. se encuentran soportados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y, por tanto, la Administración no puede desconocerlos por el solo hecho de que consten en documentos que no se denominan factura de venta; además, porque ese requisito no es exigido por la mencionada norma para la procedencia de los costos.

La Administración sostiene que, en desarrollo de la visita, la sociedad no presentó a los funcionarios los soportes expedidos por Transoriente Ltda., sino unas cuentas de cobro del señor Luis Hernán Pérez, que según el contribuyente es el gerente de esa sociedad, las cuales pretende hacer valer como soporte del costo solicitado a nombre de Transoriente Ltda²⁰.

En cuanto a la procedencia de los costos el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala:

“ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. Adicionado por el artículo 3o de la Ley 383 de 1997. **Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.**

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

Quando 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.

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

²⁰ Fls 426-427 y 515. Liquidación Oficial de Revisión y Resolución que resuelve el recurso de reconsideración.

Por su parte, los artículos 617 *ibídem* dispone:

“Art. 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. Estar denominada expresamente como factura de venta.
- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
- c. Modificado L. 788/2002, art. 64. 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.
- h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.
- i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas

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.

PAR. En el caso de las Empresas que venden tiquetes de transporte no será obligatorio entregar el original de la factura. Al efecto, será suficiente entregar copia de la misma”.

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

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

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

Por su parte, el artículo 616-2²¹ precisa los casos en los cuales no se requiere la expedición de la factura:

“Artículo 616-2. *Adicionado L. 223/95, art.38. Casos en que no se requiere la expedición de factura. No se requerirá la expedición de factura en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial. Tampoco existirá esta obligación en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado, (y cuando se trate de la enajenación de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera por parte de personas naturales, cuando la cuantía de esta operación sea inferior a dos millones de pesos²²) y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional.*

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

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

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

Así las cosas, verificados los antecedentes administrativos se encuentra que el contribuyente allegó como prueba de los costos solicitados, las Cuentas de Cobro

²¹ Vigente para la época de los hechos

Nos.01612 del 19 de octubre de 2004²³, 01614 del 4 de noviembre de 2004²⁴, 01618 del 18 de noviembre de 2004²⁵ y 01620 del 15 de diciembre de 2004²⁶, suscritas por Luís Hernán Pérez, a cargo de la sociedad Polipanel S.A., en las que se plasma el logotipo de Transoriente Ltda. el Nit. y la dirección de la misma empresa, e indican: *favor consignar a la cuenta de Luis Hernán Pérez Cuenta de Ahorros Conavi #205715710292*. En algunos apartes de estos documentos se señala que el señor Luis Hernán Pérez tiene el cargo de Gerente Regional de Transoriente Ltda.

A ese respecto, es importante señalar que el demandante no aduce ningún argumento ni razón jurídica para demostrar que el beneficiario de los pagos no estuviera obligado a facturar.

Por el contrario, teniendo en cuenta que Transoriente Ltda. es una sociedad comercial que presta servicios de transporte, es claro que no pertenece al régimen simplificado, pues éste, de conformidad con el artículo 499 del Estatuto Tributario, está conformado por las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los agricultores y los ganaderos, que cumplan la condiciones previstas en esa norma. Por consiguiente, la sociedad Transoriente Ltda. se encontraba en la obligación de expedir factura.

Y, en el caso de que la sociedad transportadora no la hubiere expedido, le correspondía a la demandante exigirle su expedición, como lo dispone el artículo 618 *ibídem*.

En ese sentido, como el demandante no aportó la factura expedida por concepto del servicio de transporte de cual se derivan los costos solicitados, no es procedente su reconocimiento.

Aunado a lo anterior, se advierte que las cuentas de cobro se encuentran suscritas por el señor Luis Hernán Pérez, Gerente Regional de Transoriente Ltda., y en ellos se plasma el logotipo, dirección y Nit. de dicha empresa. Sin embargo, en estos

²² La parte insertada entre paréntesis fue derogada por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002.

²³ FI 120 c.a.4

²⁴ FI 119 c.a.4

²⁵ FI 118 c.a.4

²⁶ FI 117 c.a.4

documentos se informa que los dineros facturados deben ser consignados a la cuenta de ahorros del señor Luis Hernán Pérez, y no de la sociedad.

Así las cosas, para la Sala no es procedente que la sociedad solicite el reconocimiento de unos costos que se derivaron de la prestación de un servicio de transporte de la sociedad Transoriente Ltda., pero que deben ser pagados a una persona natural, que si bien es empleado de la sociedad, corresponden a patrimonios independientes.

En efecto, para que proceda el costo solicitado por la sociedad ésta debió probar con la factura que las erogaciones se causaron respecto a la empresa que le prestó el servicio, esto es, Transoriente Ltda.

De conformidad con lo expuesto, los costos derivados del servicio de transporte no son procedentes, en tanto no se encuentran soportados en una factura y no está demostrado que los mismos estuvieren dirigidos a pagar el servicio prestado por Transoriente Ltda., puesto que en los documentos allegados como soporte de estas erogaciones consta que los valores debían ser pagados a la cuenta de ahorros de una persona natural.

En consecuencia, no procede el cargo.

5. Deducciones por concepto de la adquisición de una cámara Canon (\$708.000) y atención a empleados (\$6.311.000)

Según la demandante, la adquisición de la cámara Canon se realizó para que los funcionarios de la compañía hicieran los estudios necesarios para la instalación de los sistemas de paneles, de refrigeración, o de otros productos comercializados por la misma; por tanto, existe relación de causalidad entre estos activos y la actividad productora de renta de la compañía.

Afirma que, el gerente de la sociedad adquirió la cámara en uno de los viajes que realizó en el exterior, razón por la cual utilizó la tarjeta institucional que la sociedad le entregó para el cabal cumplimiento de sus funciones.

Y, manifestó que las atenciones que la sociedad tiene con sus empleados corresponden a verdaderas bonificaciones para incentivar su trabajo y propiciar un mejor ambiente laboral. Por consiguiente, tienen relación de causalidad directa con

la actividad productora de renta de la compañía y son necesarias para su desarrollo, tal y como lo reconoció la Administración en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

En cuanto a los gastos por la adquisición de la cámara Canon, se hacen las siguientes precisiones:

Consta en la factura de venta expedida por la sociedad Audio Foto Internacional que el señor Augusto Besedichek G. adquirió una cámara Canon A 60 por la suma de 255.00 dólares²⁷.

En el extracto bancario que obra a folio 185 se observa que mediante la tarjeta de crédito Visa – Bancolombia No. 4513080000286884, el señor Augusto Besedichek G. pagó a Audio Foto Internacional la referida cámara.

Así las cosas, es evidente que la erogación por la adquisición de la cámara Canon no fue realizada por la sociedad Polipanel S.A. sino por uno de sus empleados, el cual la adquirió a nombre propio, y no en representación de la empresa.

En efecto, se encuentra demostrado en la factura de venta y en el extracto bancario que el bien fue adquirido por el señor Augusto Besedichek G. quién lo pagó con una tarjeta de crédito de la cual era titular. Por consiguiente, no es procedente que la sociedad deduzca este gasto en la declaración de renta del año gravable 2004.

Ahora bien, en relación con las deducciones solicitadas por concepto de atención a empleados, como se señaló en el cargo relativo a la violación del principio de correspondencia, el recurso de reconsideración aceptó que los gastos en que incurrió la sociedad por atenciones a los trabajadores eran deducibles en cuantía de \$8.117.304, que corresponden a los documentos que allegó la sociedad con ocasión de la investigación, visibles a folios 168 a 174 del cuaderno de antecedentes No. 4. Los demás gastos fueron desconocidos por la Administración por cuanto consideró que la sociedad no allegó los documentos que los soportaran.

²⁷ FI 184 c.a.4

En la demanda y en el recurso de apelación el contribuyente se limitó a discutir que la Administración había cambiado la motivación de los actos demandados, en tanto consideró que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración desconoció esta glosa con fundamento en un hecho nuevo, consistente en la falta de prueba de las erogaciones solicitadas en deducción; y afirmó, que, estos gastos tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad.

Como se indicó anteriormente, la verificación probatoria de estos gastos se derivó de la solicitud allegada por el contribuyente en el recurso de reconsideración en el que sostuvo que los mencionados gastos equivalían a bonificaciones ocasionales.

Sin embargo, la sociedad, en la demanda, no indicó ni aportó los documentos que soportan probatoriamente los gastos desconocidos por la Administración. Lo anterior, no obstante radicar en ella la carga de la prueba, de conformidad con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil²⁸.

Así las cosas, no es procedente que se declare el reconocimiento de unos gastos que no se encuentran probados en el expediente con una factura o documento equivalente, en tanto este es un requisito indispensable para la procedencia de la deducción conforme lo señala el artículo 771- 2 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, no procede el cargo.

3. Sanción por inexactitud

Para la demandada se debe declarar la procedencia de la sanción por inexactitud toda vez que el contribuyente omitió ingresos e incluyó pasivos, costos y deducciones improcedentes, conducta que se encuentra tipificada como inexacta en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Esta norma establece:

ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones*

²⁸ ARTÍCULO 177. CARGA DE LA PRUEBA. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, 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, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 28 de la Ley 1393 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el parágrafo 1o del artículo 50 de la Ley 789 de 2002 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario.

Como se observa, el artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho de que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

Teniendo en cuenta que el demandante no demostró que los pasivos, costos y deducciones cumplieran con los requisitos exigidos por las normas tributarias para su procedencia, se debe mantener la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente, entre otras cosas, por la falta de prueba de los costos asociados a los ingresos y los derivados del servicio de transporte y de las deducciones por concepto de la adquisición de la cámara Canon y atenciones a empleados.

La doctrina judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud:

“En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario²⁹.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos³⁰.

Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes³¹.

²⁹ Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁰ Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

³¹ Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

“Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera”³².

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales³³.

En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora a apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

En consecuencia, los actos administrativos demandados se encuentran ajustados a derecho, razón por la cual se revocará la decisión apelada.

La Sala precisa que con auto del 3 de julio del 2013 se aceptó el impedimento presentado por la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia para conocer de este proceso.

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,

FALLA

1. REVÓCASE la sentencia del 10 de diciembre de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección “B”. En su lugar:

³² Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

³³ Sentencia del 5 de mayo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp.17306.

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

2. **RECONÓCESE** personería jurídica para actuar en nombre de la entidad demandada al doctor Yumer Yoel Aguilar Vargas, de conformidad con el poder que obra al folio 385 del expediente.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Presidenta

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

