

**LIMITACION DE LOS COSTOS A PROFESIONALES INDEPENDIENTES Y COMISIONISTAS** – Sólo se reconoce por costos y deducciones hasta el 50 por ciento de los ingresos obtenidos por razón de su actividad / **CONTRATOS DE CONSTRUCCION** – El límite de deducción por costos es del 90 por ciento / **LIMITACION DE COSTOS** – No procede cuando el contribuyente factura la totalidad de las operaciones y sus ingresos fueron sometidos a retención en la fuente / **COSTOS** – Sólo se deducen los que están probados

Como se observa, el artículo 87 del Estatuto Tributario consagra una limitación de orden legal a los costos y deducciones imputables a la actividad de servicios inherentes a los profesionales independientes, personas naturales, en el sentido de que fiscalmente sólo se les reconoce por concepto de costos y deducciones hasta el 50% de los ingresos obtenidos por razón de su actividad. Si se trata de contratos de construcción de bienes inmuebles y obras civiles ejecutados por arquitectos o ingenieros contratistas, el límite anterior será del noventa por ciento (90%), pero deberán llevar libros de contabilidad registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales. Estas limitaciones no se aplican si el contribuyente factura la totalidad de las operaciones y sus ingresos fueron sometidos a retención en la fuente, cuando ésta sea procedente. Sólo los costos que se reconocen son aquellos que, conforme con las normas que regulan su procedencia, son los que aparezcan probados, para, a partir de ese momento, determinar si debe aplicarse o no alguna limitación.

#### **FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 87**

**REGIMEN SIMPLIFICADO** – No están obligados a expedir factura / **DOCUMENTO EQUIVALENTE A LA FACTURA** – Para que procedan los costos, deducciones e impuestos descontables éste debe cumplir los requisitos de la factura / **REQUISITOS DE FACTURACION** – Le corresponde al contribuyente solicitar el pleno cumplimiento de los requisitos de la facturación cuando pretendiera hacer valer costos o deducciones / **INSCRIPCION EN EL RUT** – Esta obligación sólo se estableció con la Ley 633 de 2000

Conforme con el artículo 2 del Decreto 1001 de 1997, no están obligados a expedir factura en sus operaciones, entre otros, los responsables del régimen simplificado. Entonces, en virtud del inciso tercero del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, 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. Estos requisitos fueron establecidos por el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997. advierte la Sala que la razón de la DIAN para rechazar los costos solicitados no fue que el demandante hubiere omitido exigir la inscripción en el RUT a sus proveedores de bienes y servicios. Lo que la Administración advirtió fue que al contribuyente le correspondía solicitar el pleno cumplimiento de los requisitos de la facturación cuando pretendiera hacer valer costos o deducciones. Es decir, se refirió a los requisitos que debía contener la factura o documento equivalente, conforme con el artículo 771-2, como expresamente lo señala la resolución del recurso en la hoja 14. No es cierto que la DIAN haya requerido como obligación del contribuyente exigir al proveedor su inscripción en el RUT para la procedencia de costos y gastos de pagos por operaciones gravadas con el IVA. Esta obligación surgió sólo a partir del año gravable 2003 y no era procedente exigirla para 1999, como en efecto no lo fue. Al contribuyente le correspondía solicitar el pleno cumplimiento de los requisitos de la facturación cuando pretendiera hacer valer costos o

deducciones. Tampoco se rechazaron los costos por el hecho de que los beneficiarios de los pagos no estaban inscritos en el RUT. La mención que hizo la DIAN a este hecho fue con ocasión de la valoración de las cuentas de cobro en las que en todas se señalaban que pertenecían al régimen simplificado, pero según verificación de la Administración, sólo dos de los beneficiarios sí estaban inscritos. Si bien la obligación para los de régimen simplificado de inscribirse ante la DIAN sólo se estableció con el artículo 35 de la ley 633 de 2000 que adicionó el artículo 506 del Estatuto Tributario y para el año gravable 1999 no estaba vigente, no significa que para la procedencia de los costos no se pudiera exigir el cumplimiento de los requisitos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, concretamente, apellidos, nombre y NIT de la persona beneficiaria del pago o abono. Es decir, la inscripción no era obligatoria, pero sí optativa y no se podían rechazar los costos por el sólo hecho de no estar inscrito, pero como se mencionó, ese no fue el argumento de los actos acusados, sino el incumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios para la procedencia de los costos en operaciones realizadas con los no obligados a expedir factura o documento equivalente, como es el caso de los responsables que pertenecen al régimen simplificado.

#### **FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 771-2**

#### **SANCION POR INEXACTITUD – Procedencia**

Conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, entre otras, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, pasivos, descuentos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Sin embargo, no hay lugar a la sanción cuando el menor valor a pagar 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. Para la Sala la imposición de la sanción no está falsamente motivada, pues está demostrado que el actor sí incluyó en su declaración costos inexistentes y datos desfigurados de los cuales derivó un menor saldo a pagar.

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

#### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., diez (10) de junio de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2004-02080-01(16889)**

**Actor: JAIME HUMBERTO RUBIO ARBELAEZ**

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

### **FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 16 de agosto de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de JAIME HUMBERTO RUBIO ARBELÁEZ con NIT 14.236.731-0, contra los actos administrativos que modificaron el impuesto de renta y complementarios del año gravable de 1999.

### **ANTECEDENTES**

El 9 de mayo de 2000, JAIME HUMBERTO RUBIO ARBELÁEZ, presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable de 1999 con un saldo a pagar de \$69.000.

Previo requerimiento especial y su correspondiente respuesta, la DIAN, mediante liquidación de revisión 320642003000056 del 8 de mayo de 2003, modificó la liquidación privada del contribuyente en los siguientes puntos: a) rechazó el pasivo financiero (renglón 14 cuentas por pagar al sector financiero) por \$10.000.000; b) Rechazó otros pasivos (renglón 15) por \$68.200.000; c) Rechazó costos por \$420.708.000; y, d) Impuso sanción por inexactitud por \$233.869.000. En consecuencia, determinó un saldo a pagar de \$380.106.000.

La liquidación de revisión fue modificada por medio de la Resolución 320662004000007 del 13 de mayo 2004 que decidió el recurso de reconsideración en el sentido de aceptar el pasivo con el sector financiero por \$9.597.000. En lo demás mantuvo la liquidación de revisión, por lo que el saldo a pagar no se modificó.

### **LA DEMANDA**

El señor JAIME HUMBERTO RUBIO ARBELÁEZ solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. Teniendo en cuenta la conducta temeraria asumida por la entidad, pidió que se ordene que la DIAN pague las costas del proceso que resulten probadas, entre otras el valor de los honorarios a favor del abogado y el valor de la prima de seguro para la caución que ordenó el Tribunal.

Invocó como normas violadas los artículos 6, 29 y 83 de la Constitución Política y 82, 87, 647, 683, 742, 744, 745 y 746 del Estatuto Tributario. Como concepto de violación expuso los siguientes cargos:

**1. Indebida aplicación e interpretación del artículo 87 del Estatuto Tributario y falta de aplicación del inciso tercero del mismo artículo.** La DIAN desconoció el inciso tercero del artículo 87 del Estatuto Tributario que establece que las limitaciones de los costos a profesionales independientes del 50% y 90% no se aplicarán en caso de que el contribuyente facture la totalidad de sus operaciones y sus ingresos hayan estado sujetos a retención en la fuente, como es el caso del señor JAIME HUMBERTO RUBIO ARBELÁEZ que facturó la totalidad de sus operaciones durante el año 1999, como lo reconoció la DIAN en la

liquidación de revisión, pues mantuvo los mismos valores de ingresos y retenciones en la fuente consignados en la liquidación privada.

La DIAN no puede exigir que se lleven libros de contabilidad ni limitar al 50% y 90% los costos en que incurrió el demandante para realizar las obras civiles, pues éste se encuentra amparado por la excepción prevista en el inciso tercero del mismo artículo, lo cual no fue cuestionado por la DIAN.

Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado de 15 de agosto de 1997 (exp.8396) y concluyó que la DIAN inaplicó la excepción a los límites de los costos consagrada en el inciso tercero del artículo 87 del Estatuto Tributario, por lo tanto, se debe anular la operación administrativa acusada por haber aplicado, en su lugar, los dos primeros incisos del artículo 87 mencionado.

**2. Violación al derecho de defensa y al artículo 6 de la Constitución Política.** La DIAN rechazó los documentos aportados con la respuesta al requerimiento especial, primero, porque sólo dos de las personas relacionadas en los comprobantes de egreso y cuentas de cobro estaban registradas ante la DIAN en el régimen simplificado, las demás eran inexistentes y los pagos realizados eran improcedentes; y, segundo, porque los documentos aportados no reunían los requisitos del artículo 771-2 y eran pruebas post constituidas.

La primera exigencia es violatoria del artículo 29 de la Constitución Política, por cuanto sólo a partir de la Ley 863 de diciembre de 2003 artículo 4, que entró en vigencia con el Decreto 2788 de 2004, se incorporó una norma en tal sentido, al señalar que si una persona no está inscrita en el RUT no se aceptarán los costos y gastos que se transen con ella. En consecuencia, sólo a partir del primero de julio de 2005 es obligación para cualquier persona responsable del régimen común exigir la inscripción en el RUT. Pero para el año 1999 la DIAN no podía juzgar al contribuyente con la aplicación retroactiva de estas normas.

La DIAN debió actuar conforme al principio de equidad y justicia e iniciar investigación a los terceros que omitieron el deber legal de declarar renta estando obligados a ello. Si las personas manifestaron que eran de régimen simplificado y no están registradas, el artículo 688 del Estatuto Tributario establece unas sanciones que la DIAN no impuso y en cambio desconoció la realidad económica del accionante que adelantó unos contratos de obra civil y que incurrió en una serie de costos, como compra de materiales y mano de obra.

En cuanto al segundo argumento expuesto por la demandada para rechazar los documentos aportados por el demandante, señaló que la Administración desconoce que, conforme al artículo 616-2 del Estatuto Tributario, no existe obligación de expedir factura en las ventas realizadas por responsables del régimen simplificado, como en este caso. También los Decretos Reglamentarios 1001 de 1997 y 3050 de 1997 reafirman para los responsables del régimen simplificado la no obligación de expedir factura o documento equivalente.

El anterior proceder evidencia el desconocimiento del artículo 499 del Estatuto Tributario, que para la época de los hechos (año 1999) era el que señalaba los requisitos para ser de régimen simplificado en el impuesto sobre las ventas, y no el estar inscrito en el RUT. Y que la obligación para los de régimen simplificado de inscribirse ante la DIAN sólo operó a partir del artículo 35 de la ley 633 de 2000, muy posterior a los hechos en discusión (artículo 506 del Estatuto Tributario).

Además, el demandante no estaba en la obligación legal de verificar si dichas personas eran o no del régimen simplificado por ser una obligación dispuesta a partir del 1 de julio de 2005.

Sobre el argumento de ser pruebas post constituidas, señaló que, además de ser una afirmación temeraria porque no está probado, la DIAN no tiene en cuenta que el artículo 744 del Estatuto Tributario señala la respuesta al requerimiento especial como una de las oportunidades para aportar pruebas. En consecuencia, si el contribuyente no aportó las pruebas en la inspección porque estaban en poder del contador y las aportó en la respuesta al requerimiento, no hay motivo para que la DIAN las declare como inexistentes porque además de ser una afirmación grave no hay documento que lo pruebe.

**3. Violación del artículo 83 de la Constitución Política.** La Administración violó el principio de buena fe al considerar, sin fundamento legal, que toda persona que no aparezca inscrita en el RUT como régimen simplificado no existe como tal, y los costos que se hayan transado con ella no son procedentes. También, porque se desconocieron los documentos aportados con ocasión de la respuesta al requerimiento especial bajo la presunción de que fueron post-realizados al no haberse presentado en una oportunidad anterior.

**4. Violación de los artículos 742, 744, 745 y 746 del Estatuto Tributario.** La DIAN desconoció los documentos que prueban las múltiples transacciones que realizó el demandante con un buen número de personas con el argumento de que fueron aportados sólo con la respuesta al requerimiento especial y porque no cumplían los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Sin embargo, los pagos se hicieron a personas del régimen simplificado y no había lugar a exigir la factura o documento equivalente. En todo caso, la ley tributaria señala que si existen vacíos probatorios se deben resolver a favor del contribuyente.

Adicionalmente, la DIAN no acertó en la valoración de la prueba testimonial que les practicó a algunas de las personas que contrataron con el ingeniero Jaime Humberto Rubio Arbeláez, pues a pesar de que éstas reconocieron haber efectuado transacciones con él, las desestimó porque estas personas afirmaron que las firmas que aparecían en las cuentas, no eran las suyas.

**5. Violación del artículo 683 del Estatuto Tributario.** La DIAN obró por fuera de los principios de equidad y justicia, pues fijó una cifra entre impuesto, intereses moratorios y sanciones que conforme a la renta líquida del contribuyente ni en lo que le resta de vida podría cubrir.

**6. Falta de aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario.** La DIAN determinó un mínimo de costos que no se compadece con los valores en que debió incurrir el actor para la construcción de una obra civil. Frente a esta situación el legislador ha creado un mecanismo alterno, que es el de fijar los costos de una actividad con base en los parámetros establecidos en el artículo 82 del Estatuto Tributario, lo cual a pesar de haber sido propuesto en el recurso de reconsideración, fue negado sin ningún fundamento.

**7. Falsa, indebida e insuficiente motivación del acto administrativo recurrido.** La liquidación oficial está viciada de falsa motivación, pues la DIAN sostuvo que en el interrogatorio practicado a Miguel Antonio Vargas y Delfina Valenzuela ellos manifestaron que la firma y cédula que estaban en los comprobantes de egreso no eran las de ellos, pero sí en la factura de venta, por lo tanto, no se puede predicar que existe una inexactitud sancionable, máxime cuando en el expediente están los cheques con los que se hicieron los pagos.

También existe un supuesto falso al creer que los comprobantes de egreso deben estar firmados por el beneficiario de un cheque, pues a diario los mensajeros firman los comprobantes con sus nombres y cédulas sin que se derive de ello alguna trampa o fechoría. Además, el interrogado reconoció la factura 0338 y el hecho de que el comprobante de egreso no lo haya firmado él sino otra persona, que reclamó el pago, no está prohibido ni puede derivarse, de esa, una situación irregular.

También existe falsa motivación en lo que tiene que ver con la cita que se hace de las pruebas de egresos por \$600.027.423.76, pues olvida el funcionario que está frente a una persona natural no comerciante para quien los ingresos se deben tomar en cuenta conforme a las reglas del artículo 27 del Estatuto Tributario cuando sean recibidos efectivamente en dinero o en especie en forma que equivalga a un pago. El contribuyente celebró un contrato con la sociedad Corporación Grancolombiana para la Integración y ésta incumplió, por lo que se adelanta un proceso judicial ante el Juzgado 4 Civil del Circuito de Bogotá contra Grimar y Comfaboy, quien era el dueño del proyecto y por cuenta de quien se recibieron los anticipos. Esos costos que se encuentran en exceso corresponden a esos ingresos que el demandante solo deberá declarar una vez se logre un fallo favorable y los ingresos que se le debieron pagar le sean cubiertos.

**8. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario.** La Administración no puede rechazar los costos y gastos porque no cumplen con requisitos meramente formales y afirmar que se han falseado las cifras.

De otra parte, la circunstancia de no poder probar contablemente los costos solicitados, cuando los libros de comercio no se llevan de acuerdo con las normas legales, no está contemplada como causal de inexactitud por el artículo 647 del Estatuto Tributario. El Consejo de Estado ha señalado que la ausencia de requisitos formales en los documentos que obran en un proceso no puede derivar en una sanción por inexactitud.

## OPOSICIÓN

La demandada contestó la demanda en los siguientes términos:

1. Propuso la excepción de inepta demanda porque no se desarrolló el concepto de violación en el séptimo cargo de la demanda, conforme con el artículo 137 de Código Contencioso Administrativo. También hay inepta demanda porque se solicitó la nulidad de los actos pero no se enunciaron claramente las pretensiones respecto al restablecimiento del derecho como lo ordena el artículo 138 ibídem.

2. No es posible aplicar el artículo 82 del Estatuto Tributario que se refiere únicamente a la determinación del "costo de los activos", por lo tanto, no se puede extender su contenido al caso de los gastos del accionante. Aún cuando no hay una clara diferencia entre costos y gastos, el régimen tributario vincula los costos a la configuración de una renta bruta, depurándolos del conjunto de los ingresos netos y, los gastos con la depuración de esa renta bruta para establecer la renta líquida, como lo señala el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Además, la determinación de costos presuntos está prevista como un último recurso para estimar el costo de los activos enajenados por el contribuyente. Pero no es aceptable su aplicación para estimar los gastos en que haya podido incurrir.

La norma en mención fija dos momentos para acudir a este mecanismo: cuando existan indicios de que los costos invocados no son reales y, cuando se desconozca y no sea posible su determinación. En este caso, la Administración, con base en la investigación realizada, aceptó los costos que se encontraban legalmente soportados y que cumplían las condiciones para su procedencia. Además, la aplicación del artículo 82 mencionado es opcional.

3. No hubo falsa, indebida o insuficiente motivación, pues cada una de las actuaciones de la Administración se supeditaron a la realidad y a lo visto por el funcionario competente.

Los ingresos deben estar ligados a unos costos o gastos, por lo tanto, si se solicitan los egresos y no se denuncian los ingresos, se da una inconsistencia que no es posible aceptar.

Finalmente, frente a la aplicación de la sanción por inexactitud, se debe resaltar el principio de la idoneidad de la prueba, la prevalencia de las normas especiales y la validez de las formalidades que crean y avalen el control a los ingresos, a los gastos y por ende a la determinación de la carga impositiva.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

1. No dio prosperidad a la excepción de inepta demanda por omisión del concepto de violación, porque del concepto expuesto por la actora se puede efectuar un estudio de fondo sobre los aspectos por los cuales el actor cuestiona la validez de los actos acusados. Además, en virtud del principio constitucional según el cual se debe dar prevalencia al derecho sustancial sobre el formal, se debe interpretar la demanda en su integridad. Señaló que un concepto de violación deficiente no da lugar a un fallo inhibitorio sino a una posible denegatoria de las pretensiones de la demanda.

2. En lo de fondo señaló que el artículo 87 del Estatuto Tributario que establece la limitación de los costos a profesionales independientes y comisionistas, debía analizarse de manera concordante con los artículos 617 y 618 ibídem que señalan los requisitos de las facturas y la obligación de exigir factura.

Que en este caso, las facturas aportadas por el actor no cumplen los requisitos del artículo 617 citado, además, se allegaron comprobantes de egreso sin soportes, lo que demuestra que el demandante no facturó la totalidad de sus operaciones e ingresos y por ello no es aplicable el inciso tercero del artículo 87 del Estatuto Tributario.

El inciso primero de esa disposición tampoco es aplicable porque si bien el actor demostró la actividad que realiza con los contratos de obra civil que allegó, no demostró que los ingresos provinieron de esa actividad, pues no se conoce cómo fue el desarrollo de las obras y si fueron ejecutadas.

En relación con el inciso segundo del artículo 87, el actor no demostró que tuviera contabilidad, por lo que hace nugatoria su aplicación.

Tampoco se violó el artículo 82 del Estatuto Tributario, pues el debate está centrado en determinar si los documentos aportados tienen la idoneidad para

constituir prueba de derecho a disminuir el impuesto imputado por la Administración.

3. Mantuvo la sanción por inexactitud con base en el Acuerdo 27 de 2001 (sic) porque “la actora liquidó el impuesto de renta con una tarifa inferior a la que le correspondía, al incluir deducciones cuya prueba no fue allegada y, por ende, jurídicamente no tiene existencia, sin que pueda predicarse que tal inexactitud se generó por una diferencia de criterios entre la Administración y la contribuyente respecto de las normas que regulan el asunto, pues éstas son claras al establecer los requisitos para acceder al beneficio”.

## LA APELACIÓN

El **demandante** interpuso recurso de apelación sustentado en las siguientes razones:

1. El Tribunal no tuvo en cuenta que la DIAN nunca cuestionó que el actor hubiera dejado de facturar sus ingresos para que existiera un límite en los costos, conforme con los dos primeros incisos del artículo 87 del Estatuto Tributario. El Tribunal no podía, entonces, señalar que el actor no facturó todos los ingresos con el argumento de que los soportes de los costos no tuvieron los requisitos formales. Es un error garrafal del Tribunal que no distingue entre ingresos y costos.

Los ingresos se prueban con las facturas expedidas por el ingeniero, pero esta confrontación y análisis nunca la planteó la DIAN, ni fue un argumento para negar la procedencia de los costos. La argumentación giró en torno a la obligación de llevar contabilidad y se ha demostrado que no es cierto que tuviera obligación de llevarla.

La DIAN exige contabilidad por el sólo hecho de que el actor es ingeniero. Sin embargo, desconoce que si cualquier ingeniero factura todos sus ingresos y a estos se les ha aplicado la retención en la fuente, no está obligado a llevar contabilidad.

Si la DIAN pretendía aplicar alguno de los límites a los costos, previstos en el artículo 87 del Estatuto Tributario, tenía primero que plantear al actor que no tenía todos sus ingresos facturados. Como así no lo hizo, el demandante tiene derecho a costos y gastos por encima del tope legal del 50%.

La DIAN planteó el rechazo de costos y gastos con el argumento de que los terceros no estaban registrados en el RUT en el régimen simplificado y, por lo tanto, no existían. Que como los documentos no fueron aportados en la respuesta al requerimiento especial, fueron pruebas post constituidas y no se tuvieron en cuenta. Sin embargo, el hecho de que alguien no esté registrado en el RUT no significa que no existe o que la operación no fuera real.

La DIAN también violó el artículo 771-2 del Estatuto Tributario al exigir factura, porque conforme con el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 el documento equivalente a la factura no debe ser expedido por el tercero sino por el adquirente de esos bienes y servicios con el lleno de los requisitos establecidos en esa disposición y, en este caso, las cuentas de cobro entregadas cuentan con todos esos requisitos. Sin embargo, la DIAN rechazó los costos con base en los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario y no adujo nada en relación con el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 que era la norma procedente.

2. Solicitó que se levantara la sanción por inexactitud porque una cosa es que las pruebas carezcan de algún requisito y otra, diferente, que se hubiera demostrado que se incluyeron costos inexistentes. Las pruebas sí se allegaron y según la jurisprudencia del Consejo de Estado no hay lugar a sanción cuando resultan deficientes las pruebas de los costos y gastos.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

El **actor** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada** solicitó que se confirmara la sentencia por las siguientes razones:

La DIAN no rechazó los costos porque el actor no tuviera contabilidad, sólo que se consideró que el inciso segundo del artículo 87 del Estatuto Tributario era aplicable a los contribuyentes que llevaran libros de contabilidad.

El inciso tercero de la misma disposición no se puede aplicar porque el contribuyente no demostró que hubiera facturado la totalidad de las operaciones y que sus ingresos hubieran sido sometidos a retención en la fuente.

En consecuencia, la DIAN consideró aplicable el inciso primero del artículo 87 mencionado que establece una limitación del 50% de los ingresos. Sin embargo, en cualquiera de las eventualidades, se deben comprobar los costos, pues la aceptación de los costos y gastos sólo procede si se cumplen con los requisitos legales, aspectos que la DIAN no encontró acreditados.

Los comprobantes que allegó el actor con la respuesta al requerimiento especial en su mayoría no cumplían los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario y sólo se aceptaron \$59.120.000 que estaban demostrados.

En la aplicación del inciso tercero del artículo 87 ibídem, sólo serían aceptables los costos que procedan legalmente, como lo dice la norma, es decir, deben cumplir los requisitos generales de causación (artículo 107 del Estatuto Tributario) y estar debidamente soportados en facturas o documentos equivalentes (artículos 2 y 3 de la Ley 383 de 1993 y 3 del Decreto 3050 de 1997). Los documentos presentados por el actor no cumplían esos requisitos.

La DIAN, con el fin de verificar que los beneficiarios de los pagos pertenecían al régimen simplificado y, por lo tanto, que no expedían factura, verificó el RUT de los beneficiarios y encontró que sólo dos de ellos figuraban inscritos en ese régimen. Sin embargo, este no fue el motivo del rechazo, sino la falta de requisitos de los documentos aportados.

Finalmente, se debe mantener la sanción por inexactitud porque el contribuyente no demostró la existencia de los costos solicitados, pues los documentos aportados por el actor no son idóneos para demostrar los costos declarados.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

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

En los términos del recurso de apelación del actor, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable de 1999 presentada por JAIME HUMBERTO RUBIO ARBELÁEZ con NIT. 14.236.731-0.

Concretamente analizará si son procedentes los costos solicitados en la declaración por \$420.708.000 y la sanción por inexactitud por \$233.106.000.

### **1) Rechazo de costos**

Según los actos acusados se aceptaron costos por \$59.120.000 y se rechazaron \$420.708.000 porque inicialmente se allegaron fotocopias de los comprobantes de egreso y no se adjuntaron los documentos soportes del gasto o costo y algunas facturas no cumplían los requisitos de los artículos 615, 617 y 771-2 del Estatuto Tributario.

La DIAN consideró que como los costos declarados por \$479.828.000 superaban el 92.37% de los ingresos percibidos, el actor debía llevar libros de contabilidad registrados en la Cámara de Comercio de conformidad con el artículo 87 del Estatuto Tributario. Como no llevaba libros de contabilidad, sólo podía solicitar costos que no superaran el 50%, siempre y cuando estuvieran debidamente soportados.

Que si bien con la respuesta al requerimiento especial, el actor acompañó algunas cuentas de cobro, no se tuvieron en cuenta porque fueron pruebas post constituidas y porque no tenían el NIT que corresponde al registro que hace la DIAN cuando la persona se inscribe (artículos 617 literal b) y 619 del Estatuto Tributario). Además, sólo dos personas beneficiarias de los pagos de las cuentas de cobro estaban registradas en la DIAN en el régimen simplificado. Los demás beneficiarios que no estaban inscritos en el régimen simplificado debieron expedir factura o documento equivalente.

Que para el reconocimiento de los costos del artículo 87 del Estatuto Tributario, éstos deben reunir los requisitos mínimos para ser aceptados conforme con los artículos 107 y 771-2 del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 3050 de 1997. Y que correspondía al actor solicitar el pleno cumplimiento de los requisitos de la facturación cuando pretenda hacer valer costos o deducciones, a menos que el proveedor del bien o servicio justifique jurídicamente por qué no cumple con dicha obligación.

El artículo 87 del Estatuto Tributario dispone:

**“ARTICULO 87. LIMITACIÓN DE LOS COSTOS A PROFESIONALES INDEPENDIENTES Y COMISIONISTAS.** Los costos y deducciones imputables a la actividad propia de los profesionales independientes y de los comisionistas, que sean personas naturales, no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos que por razón de su actividad propia perciban tales contribuyentes.

Cuando se trate de contratos de construcción de bienes inmuebles y obras civiles ejecutados por arquitectos o ingenieros contratistas, el límite anterior será del noventa por ciento (90%), pero deberán llevar libros de contabilidad registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales.

Las anteriores limitaciones no se aplicarán cuando el contribuyente facture la totalidad de sus operaciones y sus ingresos hayan estado sometidos a retención en la fuente, cuando esta fuere procedente. En este caso, se aceptarán los costos y deducciones que procedan legalmente.

**PARAGRAFO.** Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable a los concejales municipales y distritales”.

Como se observa, esta disposición consagra una limitación de orden legal a los costos y deducciones imputables a la actividad de servicios inherentes a los profesionales independientes, personas naturales, en el sentido de que fiscalmente sólo se les reconoce por concepto de costos y deducciones hasta el 50% de los ingresos obtenidos por razón de su actividad. Si se trata de contratos de construcción de bienes inmuebles y obras civiles ejecutados por arquitectos o ingenieros contratistas, el límite anterior será del noventa por ciento (90%), pero deberán llevar libros de contabilidad registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales.

Estas limitaciones no se aplican si el contribuyente factura la totalidad de las operaciones y sus ingresos fueron sometidos a retención en la fuente, cuando ésta sea procedente.

En este caso, el actor solicita que se le acepten los costos sin ninguna limitación porque la Dian no cuestionó sus ingresos y demostró que estuvieron sometidos a retención en la fuente. Es decir, considera que está amparado por la excepción prevista en el inciso tercero del citado artículo, lo cual no fue cuestionado por la Dian.

Para la Sala, antes de establecer cuál de las situaciones previstas en los tres incisos del artículo 87 del Estatuto Tributario corresponde al contribuyente, lo cierto es que en todo caso, los costos que se reconocen son aquellos que, conforme con las normas que regulan su procedencia, son los que aparezcan probados, para, a partir de ese momento, determinar si debe aplicarse o no alguna limitación.

En efecto, si bien la Dian señaló que como el actor no llevaba libros de contabilidad registrados en la Cámara de Comercio, sólo podía solicitar costos que no superaran el 50%, lo cierto es que ésta no fue la razón del rechazo de la suma solicitada, pues consideró que los costos debían estar debidamente soportados y que para su reconocimiento, debían reunir los requisitos mínimos para ser aceptados conforme con los artículos 107 y 771-2 del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 3050 de 1997. De manera que, a juicio de la Sala, este argumento no da lugar a declarar la nulidad de los actos, como lo pretende la actora.

Ahora bien, en cuanto a los requisitos de los costos, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispone:

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

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

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

**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”.

Según se advierte de los antecedentes del proceso, los costos rechazados corresponden a adquisición de bienes y servicios con proveedores del régimen simplificado. Por ello, considera el demandante que no se les podía exigir la expedición de facturas y que los costos fueron probados con documentos que cumplieron con los requisitos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997. Señala que en todo caso la DIAN no invocó esta norma como fundamento del rechazo, sino las normas relativas a las facturas.

Pues bien, conforme con el artículo 2 del Decreto 1001 de 1997, no están obligados a expedir factura en sus operaciones, entre otros, los responsables del régimen simplificado. Entonces, en virtud del inciso tercero del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, 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. Estos requisitos fueron establecidos por el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 que dispone:

**“Artículo 3. REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES REALIZADAS CON NO OBLIGADOS A FACTURAR.**

De conformidad con lo estipulado en el inciso 3o. del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos:

1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono.
2. Fecha de la transacción
3. Concepto
4. Valor de la operación
5. La discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable”.

Los documentos aportados por el demandante como prueba de sus costos y que fueron rechazadas por la DIAN son unas cuentas de cobro, que según se consideró en la resolución que decidió el recurso de reconsideración todas y cada una de las cuentas de cobro aportadas no reúnen los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, pues sin estar inscrito quien lo suscribe ante la DIAN, manifiesta abiertamente ser del régimen simplificado y se identifican con cédula de ciudadanía del prestador del servicio y no con el NIT.

Para la Sala, las falencias encontradas por la DIAN no fueron desvirtuadas por el demandante. Si bien, la Administración citó en algunas partes los requisitos de los artículos 617 y 619 del Estatuto que se refieren a las facturas, también invocó como fundamento del rechazo el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, respecto del cual la Sala verificó que en efecto, en ninguna de las cuentas de cobro aportadas por el actor como soporte de los costos tenían el NIT de la persona beneficiaria del pago, no obstante en todas se advierte que el prestador del servicio o proveedor del bien pertenece al régimen simplificado.

En efecto, se verificó cada una de las cuentas de cobro que se allegaron con la respuesta al requerimiento especial y en todas se manifiesta que los beneficiarios de los pagos pertenecen al régimen simplificado, sin embargo, ninguna cumple con el requisito de informar el NIT, como lo ordena el artículo 3 citado<sup>1</sup>.

Sobre este aspecto, el demandante señala que el proceder de la DIAN es violatorio del debido proceso porque sólo a partir de la Ley 863 de 2003 artículo 4, que entró en vigencia con el Decreto 2788 de 2004, se estableció que si una persona no está inscrita en el RUT no se aceptarán los costos y gastos que se transen con ella.

Sin embargo, advierte la Sala que la razón de la DIAN para rechazar los costos solicitados no fue que el demandante hubiere omitido exigir la inscripción en el RUT a sus proveedores de bienes y servicios. Lo que la Administración advirtió fue que al contribuyente le correspondía solicitar el pleno cumplimiento de los requisitos de la facturación cuando pretendiera hacer valer costos o deducciones. Es decir, se refirió a los requisitos que debía contener la factura o documento equivalente, conforme con el artículo 771-2, como expresamente lo señala la resolución del recurso en la hoja 14 (folio 57c.ppal).

No es cierto que la DIAN haya requerido como obligación del contribuyente exigir al proveedor su inscripción en el RUT para la procedencia de costos y gastos de pagos por operaciones gravadas con el IVA. Esta obligación surgió sólo a partir del año gravable 2003 y no era procedente exigirla para 1999, como en efecto no lo fue.

Advierte la Sala que sólo hasta el año 2003, la Ley 863 en el artículo 4 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 177-2 que establece que no se aceptan como costo o deducción, entre otros, los pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA: "c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el Régimen Común, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado". Señala igualmente que la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del Régimen Simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2<sup>2</sup>".

Si bien la Sala mediante sentencia del 4 de marzo de 2010<sup>3</sup> consideró que la DIAN no podía rechazar unos costos soportados en documentos provenientes de prestadores de servicios que pertenecían al régimen simplificado porque a su juicio, sin estar probado, ese proveedor era del régimen común y era deber del contribuyente exigir el registro y la factura, este no es el caso que aquí se presenta, pues en éste, el rechazo de los costos se debió a que los documentos en que se soportaban no cumplían con los requisitos de los artículos 771-2 del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 3050 de 1997.

Ahora bien, aún cuando la DIAN señaló que las pruebas eran post constituidas porque no se allegaron cuando se requirieron inicialmente, sino con la respuesta al requerimiento especial, la Sala advierte que el rechazo de los costos no obedeció a esta razón. Por el contrario, los documentos fueron valorados por la DIAN que consideró que no cumplían con los requisitos mencionados anteriormente.

<sup>1</sup> Cuadernos de antecedentes 5 y 6.

<sup>2</sup> El artículo 555-2 fue reglamentado mediante el Decreto 2788 de 2004, modificado por los Decretos 3426 y 4243 de 2004, 65 de 2005 y 189 de 2006.

<sup>3</sup> Expediente 17074 C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Para la Sala, no procedía la calificación que hizo la Administración de las pruebas como post constituidas sin invocar ningún elemento de juicio sólido con el que pudiera llegar a esa conclusión, máxime que la oportunidad probatoria en el proceso tributario es amplia y los contribuyentes puede solicitar y aportar pruebas aún en la etapa de discusión, pues conforme con el artículo 744 del Estatuto Tributario son oportunas las pruebas que se acompañan con la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación o con el memorial del recurso. Sin embargo, se repite, este no fue el argumento para rechazar los costos.

Tampoco se rechazaron los costos por el hecho de que los beneficiarios de los pagos no estaban inscritos en el RUT. La mención que hizo la DIAN a este hecho fue con ocasión de la valoración de las cuentas de cobro en las que en todas se señalaban que pertenecían al régimen simplificado, pero según verificación de la Administración, sólo dos de los beneficiarios sí estaban inscritos.

Si bien la obligación para los de régimen simplificado de inscribirse ante la DIAN sólo se estableció con el artículo 35 de la ley 633 de 2000 que adicionó el artículo 506 del Estatuto Tributario y para el año gravable 1999 no estaba vigente, no significa que para la procedencia de los costos no se pudiera exigir el cumplimiento de los requisitos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, concretamente, apellidos, nombre y NIT de la persona beneficiaria del pago o abono. Es decir, la inscripción no era obligatoria, pero sí optativa y no se podían rechazar los costos por el sólo hecho de no estar inscrito, pero como se mencionó, ese no fue el argumento de los actos acusados, sino el incumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios para la procedencia de los costos en operaciones realizadas con los no obligados a expedir factura o documento equivalente, como es el caso de los responsables que pertenecen al régimen simplificado.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala, el actor no desvirtúa la legalidad de los actos acusados en cuanto le rechazaron los costos solicitados, pues, en efecto, los documentos en los que se soportaron tales pagos no cumplieron los requisitos para su procedencia. Tampoco está probado que la DIAN haya solicitado requisitos adicionales a los previstos normativamente o que no hubiera valorado las pruebas aportadas al proceso administrativo. En consecuencia, en este aspecto, la Sala confirmará la decisión del Tribunal que negó la procedencia de los costos solicitados, teniendo en cuenta que el actor nada dijo en la apelación sobre la falta de aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario.

## **2. Sanción por inexactitud**

Según la liquidación de revisión los hechos que dieron lugar a la imposición de la sanción fueron los siguientes:

- El contribuyente relacionó pasivos que no estuvieron soportados. Con esto pretendió disminuir su patrimonio líquido al final del ejercicio.
- Los costos declarados superaron el 92% de los ingresos percibidos, cuando sólo tendría derecho al 50% porque no lleva libros de contabilidad.
- Los documentos aportados como prueba de los costos no cumplieron los requisitos legales; además, el contribuyente aceptó que no era procedente incluir algunos costos en la declaración.
- Se incluyeron pruebas post constituidas.
- Con la respuesta al requerimiento ordinario, el contribuyente pretendió probar costos en cuantía superior a la solicitada en la declaración para

- cubrir el total de lo solicitado. Esto hace presumir que hubo omisión de ingresos (artículo 760 del Estatuto Tributario).
- Según las declaraciones juramentadas de Miguel Vargas Contreras y Delfina Valenzuela de Vargas, las firmas que aparecen en los comprobantes de egresos allegados por el demandante no corresponden a las de ellos.

Consideró que lo anterior constituía inexactitud sancionable, pues se informaron a la DIAN datos equivocados y desfigurados que dieron lugar a un menor impuesto.

Según el demandante, la sanción por inexactitud está falsamente motivada, pues si bien los señores Miguel Antonio Vargas y Delfina Valenzuela manifestaron que la firma y cédula que estaban en los comprobantes de egreso no eran de ellos, también manifestaron que las que figuraban en la factura de venta sí lo eran. Además, en el expediente están los cheques con los que se hicieron los pagos. El hecho de que los comprobantes de egreso no estén firmados por el beneficiario de un cheque, no significa que hubo trampa, pues es una práctica que los mensajeros firmen los comprobantes con sus nombres y cédulas.

Dice que también está falsamente motivada la sanción en cuanto a la prueba de egresos por valor superior a los que se declararon, pues la DIAN no tiene en cuenta que para el demandante los ingresos se declaran cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie en forma que equivalga a un pago y que en este caso, el contribuyente celebró un contrato con la Corporación Grancolombiana para la Integración y ésta incumplió, por lo que se adelanta un proceso judicial ante el Juzgado 4 Civil del Circuito de Bogotá contra Grimar y Comfaboy, quien era el dueño del proyecto y por cuenta de quien se recibieron los anticipos. Esos costos que se encuentran en exceso corresponden a esos ingresos que el demandante solo deberá declarar una vez se logre un fallo favorable y los ingresos que se le debieron pagar le sean cubiertos.

Finalmente, aduce que la DIAN no puede rechazar los costos y gastos por que no cumplen con requisitos meramente formales, pues la circunstancia de no poder probar contablemente los costos solicitados no está contemplada como causal de inexactitud por el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Pues bien, conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, entre otras, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, pasivos, descuentos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Sin embargo, no hay lugar a la sanción cuando el menor valor a pagar 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.

Para la Sala la imposición de la sanción no está falsamente motivada, pues está demostrado que el actor sí incluyó en su declaración costos inexistentes y datos desfigurados de los cuales derivó un menor saldo a pagar.

En efecto, en la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente señaló que existieron algunos costos que no cumplieron con ningún requisito ni prueba del desembolso efectuado y declarado, entre los cuales señaló los correspondientes a la señora Delfina Valenzuela, es decir, reconoció que los costos por operaciones con la mencionada señora y con otros más no eran procedentes (folio 1537 c.a.).

Además, el contribuyente pretendió soportar más costos de los declarados sin que tampoco estuvieran asociados a los ingresos del período gravable, cuando se ha debido limitar a probar sólo los costos declarados y que fueron cuestionados por la Administración. Para la Sala, no es claro el hecho de que se pretendan acreditar costos por valor superior al solicitado en la declaración, cuando precisamente el actor señala en la demanda (folio 261 c.ppal) que no se podían incorporar para el año gravable discutido los costos y los ingresos correspondientes al contrato con Grimar y Comfaboy porque no se cumplió el objeto del mismo y tuvo la necesidad de demandar su cumplimiento. El actor tampoco aduce ningún elemento probatorio que acredite que los mayores costos soportados corresponden a ese contrato, salvo la solicitud de envío de la actuación ante el Juzgado 4 Civil del Circuito de Bogotá, que para la Sala es una prueba que no conduce a su demostración.

Así las cosas, la Sala no encuentra desvirtuada la legalidad de la sanción por inexactitud, por lo que se mantendrá en esta instancia.

Como el recurso de apelación de la parte demandante no tuvo vocación de prosperidad, la Sala confirmará la decisión del Tribunal que negó las pretensiones de la demanda.

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

#### F A L L A:

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**RECONÓCESE** a la abogada Flori Elena Fierro Manzano como apoderada de la DIAN.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

