

## **AUDIENCIA PUBLICA EN SEGUNDA INSTANCIA – No procede cuando no se presentan puntos de derecho o de hecho para dilucidar**

Si bien la petición de la audiencia pública en el sub lite es oportuna, es decir, la efectúa el apoderado de la parte actora en el término para alegar de conclusión, la Sala estima que en el presente caso no es procedente decretarla, en la medida en que no se presentan puntos de derecho o de hecho que dilucidar, pues se observa que lo que pretende la parte actora es la reiteración oral de lo expresado tanto en la demanda como en el recurso de apelación, así como los planteamientos de la parte opositora, finalidad para la que no está concebida la norma que la consagra. En consecuencia, se considera innecesaria la práctica de la misma.

**FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 147**

**IMPUESTO DESCONTABLE AL IVA FACTURADO - Responsable / AGENTES RETENEDORES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS - Lo son las personas que contraten la prestación de servicios gravados en el territorio nacional con personas o entidades sin domicilio o residencia en el país / CONTRATOS DE PRESTACION DE SERVICIOS SUSCRITOS CON PERSONAS SIN DOMICILIO EN EL PAIS - No es un requisito ad substantiam actus la discriminación del IVA en estos contratos / DISCRIMINACION DEL IVA EN LOS CONTRATOS DE PRESTACION DE SERVICIOS - Procede como prueba del valor que debió remeterse en la respectiva operación / CONTRATOS CELEBRADOS CON EXTRANJEROS SIN RESIDENCIA O DOMICILIO EN EL PAIS - Se asimilan a la factura para la procedencia del IVA descontable en cuyo caso debe acreditarse que se ha practicado la respectiva retención en la fuente**

En sentencia de 12 de febrero de 2010, la Sala precisó que era procedente descontar el IVA proveniente de la retención en la fuente que practiquen los contribuyentes a título de IVA, por servicios adquiridos a personas o entidades no domiciliadas en Colombia y que, para el efecto, eran suficientes las facturas de las operaciones realizadas con los proveedores de los servicios. Así mismo consideró, que según el artículo 485 del Estatuto Tributario, el IVA facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios es impuesto descontable hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes y que la parte que exceda de ese porcentaje constituía mayor valor del costo o del gasto respectivo. Que de acuerdo con el numeral tercero del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, quienes contraten la prestación de servicios gravados en el territorio nacional con personas o entidades sin domicilio o residencia en el país, actúan como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados. Y, que según el artículo 437-1 ibídem, en tales casos la retención era equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto. También señaló que el artículo 437-2 fue reglamentado por el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, decreto que dispuso que, “para efectos de lo dispuesto en el numeral 3 de la citada norma, en el contrato respectivo debe discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas generado que será objeto de retención por parte del contratante. El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios.” Dijo la Sala que esta exigencia persigue hacer efectivo el cumplimiento de la obligación del artículo 437-2 numeral 3 del Estatuto Tributario y que se efectúe la retención en la fuente sobre el 100% del IVA generado en la

respectiva operación. Explicó que el artículo 5 (numeral 2) del Decreto 3050 de 1997 prevé que constituyen documentos equivalentes a las facturas, los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso para la procedencia del IVA descontable se debe acreditar, “adicionalmente”, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente. Puso de presente que en la sentencia que negó la nulidad del vocablo “adicionalmente” del artículo 5 del Decreto 3050 de 1997, la Sala también puntualizó que la procedencia del IVA descontable exige la presentación de la factura o documento equivalente a ésta, que, para el caso de operaciones con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, es el contrato. Y, por tratarse de una operación generadora de IVA, la administración tributaria requiere el documento o soporte de los hechos generadores de impuestos y la inclusión de su monto, para así determinar la base gravable o de retención. Que, a su vez, el Decreto 3050 de 1997 señaló que la factura o documento equivalente debe reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del E. T., sin perjuicio de la obligación para quien los expide, de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes. Y el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que para la procedencia de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requieren facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del E. T. Que respecto de documentos equivalentes deben cumplirse los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Ahora bien, una vez analizados en conjunto los artículos 485 [9], 771-2 y 5 del Decreto 3050 de 1997 y la doctrina judicial reseñada, la Sala concluyó que el contrato celebrado con extranjeros es una de las pruebas para la procedencia de los impuestos descontables, puesto que es el documento equivalente a la factura en tales operaciones y sirve de sustento para respaldar los impuestos descontables en IVA. De manera que la realidad comercial puede ser demostrada a través de otros medios probatorios que le permitan a la Administración tener certeza de la operación y de su cuantía. Es decir, que estos medios probatorios, en conjunto, contengan todos los elementos de un contrato. En efecto, se llegó a la conclusión de que si bien el contrato es el medio legal idóneo para probar las operaciones con proveedores de servicios extranjeros, ello no le resta valor probatorio a otros documentos, como la factura, dado que la norma reglamentaria equiparó el contrato a aquella. Por eso, concluyó, que aunque el contrato determina la existencia del hecho generador de IVA (para el caso prestación de servicios), las facturas y los certificados de retención son los que prueban la retención en la fuente por dicho impuesto. Así, las operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia que originen el derecho a reclamar impuestos descontables pueden soportarse en facturas que den certeza de dichas operaciones y estén debidamente contabilizadas.

**FUENTE FORMAL:** Sobre impuestos descontables al IVA facturado se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 12 de febrero de 2010, Rad. 16696, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

**DICTAMEN PERICIAL – Requisitos para que sirva de prueba para demostrar el IVA descontable en los contratos de servicios celebrados con extranjeros / SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando no existe diferencia de criterios / DUDA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE – Requisitos para que proceda**

Para la Sala, no bastaba con que el perito afirmara que revisó tales documentos, pues, para darle certeza a su dicho, debió detallar e informar qué libros principales y auxiliares revisó para fundamentar la relación. Así mismo, debió discriminar e

informar qué comprobantes de diario y soportes internos y externos miró para concluir que respaldaban cada rubro derivado de las facturas. Por último debió identificar las declaraciones tributarias con las que la demandante pagó la retención. Esa misma deficiencia se advierte en las respuestas a las preguntas 7 a 9 y, por eso, no bastaba que afirmara, sin explicar su dicho, que los impuestos sobre las ventas causados con los terceros fueron objeto de retención y declarados, que confrontó los soportes con los estados financieros para deducir que coinciden con las retenciones practicadas y que, por lo tanto, dado que las sumas declaradas y pagadas correspondían a las solicitadas, no había lugar a rechazarlas. Para la Sala, es fundamental que todos los elementos de juicio que examinen los peritos otorguen, en conjunto, el convencimiento necesario para que la conclusión del dictamen se tenga en cuenta. Por eso, el artículo 241 del Código de Procedimiento Civil señala que “al apreciar el dictamen se tendrá en cuenta la firmeza, precisión y calidad de los fundamentos, la competencia de los peritos y los demás elementos probatorios que obren en el proceso”. Ahora bien, aunque la demandante aportó ciertas facturas debidamente traducidas, la Sala no suplirá la tarea que se le encargó al perito haciendo el ejercicio que la demandante pidió que se hiciera mediante el dictamen pericial, precisamente, porque, por ley, el perito en la materia era el contador. Al juez le corresponde valorar la prueba para adherirse a las conclusiones del dictamen pericial cuando ofrezca serios motivos y razones de credibilidad o apartarse del mismo, cuando ocurra lo contrario. Por lo mismo, no puede suplir o mejorar la defensa de la parte demandante que optó por probar el derecho invocado con el dictamen pericial sobre la contabilidad. La Demandante pudo pedir, como en efecto lo hizo, que se complementara el dictamen o allegar informe de expertos, que pueden ser tenidos en cuenta por el juez, como parte de su alegación, conforme lo permite el numeral 7 del artículo 238 del C.P.C., como en efecto también lo hizo para aclarar lo referente a las preguntas 1 a 5. Y si bien las dudas provenientes de los vacíos probatorios pueden resolverse a favor del contribuyente; para que así sea, por una parte, debe estar plenamente establecido que no hay forma de eliminar las dudas y, por otra, sobre los hechos que se pretenden probar, el contribuyente no debe estar obligado a aportar la prueba, conforme así lo prevea el E.T. (Artículo 745 E.T). En ese contexto, la inexistencia a que alude el artículo 647 del E.T. está referida a la evidencia probatoria de que los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, en realidad no se hicieron, o que habiéndose hecho, conforme se deduzca de ciertos medios probatorios, en el proceso no reposa la prueba conducente, pertinente y útil que de cuenta de su cuantificación, o que estando probada la existencia y la cuantificación del egreso, ese egreso no se subsuma en ninguna norma que lo reconozca como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, en virtud de la norma específica que les otorgue esa condición para ser invocado con fines tributarios.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 745

**COSTUMBRE MERCANTIL – Definición. Debe probarse / EXPENSAS NECESARIAS – Requisitos / INJERENCIA DEL GASTO – Debe probarse respecto a la productividad de la empresa**

La costumbre mercantil, conforme se precisó anteriormente es el “Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.” Para que adquiera fuerza de precepto, la costumbre mercantil debe probarse de dos maneras. O mediante copia auténtica de dos decisiones judiciales definitivas que aseveren su

existencia, o mediante certificación de la cámara de comercio correspondiente al lugar donde rija. [Art. 190 del C.P.C]. Dado que ninguna de esas pruebas fue aportada, se da por no probada la relación de causalidad de los gastos en que incurrió la empresa, con su actividad productora de renta. Por lo mismo, tampoco se dan por probados los requisitos de necesidad y proporcionalidad, pues aún con el criterio comercial que deben analizarse los gastos, debe probarse que son erogaciones forzosas en virtud de la ley o la costumbre mercantil. Si bien en virtud del contrato social, el clima organizacional es fundamental para la productividad de la empresa, el gasto en actividades de recreación y deporte no es forzoso, sino discrecional de la empresa. Así mismo, si bien los gastos en clubes sociales, restaurantes, bares, hoteles para el emprendimiento de negocios pueden ser necesarios en virtud del contrato social, la parte que invoca el gasto como deducible debe probar la injerencia que han tenido esos gastos en la productividad de la empresa. Si bien no hay ninguna norma en el E.T. que exija que para probar los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad deba precisarse el nombre del beneficiario del gasto y del servicio del cual se benefició, si debe probarse en qué medida esos gastos incidieron en productividad de la empresa. No basta con que subjetivamente se afirme que los gastos inciden en la productividad. Es necesario probar que el gasto se hizo con la intención de “Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”. Los demás gastos que se hagan por mera liberalidad y placer, no son deducibles.

**DICTAMENES PERICIALES SOBRE LA CONTABILIDAD – Requisitos / EXPENSAS NECESARIAS – Es al juez a quien le corresponde valorar las pruebas**

El dictamen pericial rendido en este proceso cumple con los requisitos del artículo 241 del C.P.C. para ser apreciado, pues cuenta con firmeza y precisión. Ahora bien, sobre la calidad de sus fundamentos, la Sala considera que tratándose de dictámenes periciales sobre la contabilidad, tales fundamentos deben estar referidos, exclusivamente, a la forma en que se registraron los hechos económicos y las explicaciones pertinentes referentes a esos registros contables. Cualquier explicación o interpretación jurídica sobre las normas que regulan los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, no se tendrá en cuenta, toda vez que el perito en derecho es el juez. Por las mismas razones, la valoración de la prueba para establecer el cumplimiento de esos requisitos corresponde al juez.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 241 estricto

**GASTOS POR RECREACION Y DEPORTE – No son prueba de la relación de causalidad entre el gasto y la productividad de la empresa / RELACION DE CAUSALIDAD – Concepto / NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD – Deben ser analizados con criterio comercial / INJERENCIA – debe probarse para que proceda la deducción / PROPORCIONALIDAD – Se mide en relación con la productividad de la empresa / FACTURAS – No son prueba de la relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad**

En cuanto al concepto del pago, también es el mismo que verificó la DIAN, en los dos grupos, y, en este punto, la Sala comparte el criterio de la DIAN en el sentido de que los pagos hechos por recreación y deporte, si bien pueden guardar relación con la empresa, en la medida que son gastos que propenden por el mejoramiento del clima organizacional, no son prueba de la relación de causalidad

entre el gasto y la productividad de la empresa, pues las pruebas no dan cuenta de la injerencia que tuvieron esos gastos en la productividad. Las facturas, la descripción del bien o servicio y los comentarios adicionales que hizo la perito respecto de cada bien o servicio, no son prueba de esa injerencia, como tampoco lo son del requisito de necesidad, pues no hay forma de establecer, con esas pruebas, que el gasto haya sido forzoso. La Sala considera que tienen relación con la empresa pero no necesariamente con su productividad. Adicionalmente, la Sala reitera que no basta con que se afirme que los gastos constituyen costumbre mercantil, sin probarlo conforme lo exige la ley, para probar que son forzosos o necesarios. Si bien las políticas de gestión que se traza una empresa son un parámetro idóneo para analizar si los gastos cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T., no basta con que se invoquen esas políticas, es necesario que se pruebe “la injerencia real” que tuvieron las erogaciones en la productividad de la empresa, pues esa injerencia, conforme se ha reiterado, es la prueba del nexo causal entre el gasto y el ingreso en particular, o entre el gasto y la utilidad en general. La necesidad, por su parte, no se prueba aduciendo únicamente la frecuencia con la que la empresa emprende actividades que le generan el gasto. Cuando el artículo 107 del E.T. precisa que la necesidad debe apreciarse con criterio comercial, atendiendo a que el gasto sea “normalmente acostumbrado”, el vocablo “normal” significa que sirve de norma o regla, por eso, va acompañado del adjetivo “acostumbrado” que significa habitual, usual. Luego, normalmente acostumbrado significa que el gasto constituye una norma o regla habitual o usual de la empresa, pero para que sea necesaria o forzosa tiene que probarse que lo es en virtud de la ley, la costumbre mercantil probada conforme con las reglas del C.P.C. o del contrato social, sin perder de vista, en los tres casos, que también se debe acreditar la prueba de la injerencia del gasto necesario en la productividad de la empresa. En cuanto a la proporcionalidad, la Sala reitera que no se mide en relación con el monto de los servicios o bienes adquiridos y su distribución a favor de cada empleado beneficiado, como lo dictaminó la perito. La proporcionalidad se mide en relación con la productividad de la empresa, o más concretamente, con el ingreso o la utilidad percibidos. Y, al igual que en los casos anteriores, se reitera que las facturas no son prueba de la relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad, en los términos tantas veces reiterados. Por lo tanto, se confirma la glosa y se falla desfavorablemente el recurso de apelación de la actora.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107**

**IMPUESTOS DESCONTABLES – Lo son aquellos que son costo o gasto en la actividad productora de renta / SERVICIO DE ASESORIA – Deben destinarse a las operaciones gravadas / OPERACIONES – Actividad ejecutada por la empresa para el desarrollo de su objeto social / FACTURAS – Prueba la prestación del servicio**

La Sala reitera que, cuando el artículo 488 del E.T. dispone que los bienes corporales muebles y servicios deben destinarse a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, simplemente está reiterando que el impuesto pagado por esos bienes o servicios es costo o gasto en la actividad productiva de renta de la empresa, porque las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas son las operaciones realizadas dentro del contexto de esa actividad productiva de la empresa. Lo que dice el artículo 488 del E.T. es que los servicios, en este caso, los de asesoría, se destinen a las operaciones gravadas. Para la Sala, el vocablo operaciones está referido a las actividades ejecutadas por la empresa sea en desarrollo del objeto social principal o del objeto social secundario. En consecuencia, dado que en el presente caso la asesoría se

prestó, por una parte a la Junta Directiva de la empresa y por otra en desarrollo de ciertos convenios, para la Sala, las facturas son hechos indicadores de que el servicio revirtió en las actividades de la empresa. No hay forma de precisar en qué sentido, puesto que no hay más pruebas sobre la asesoría prestada tanto por Urdinola Antonio J., pero el hecho de que se haya prestado a la Junta Directiva de la empresa y en virtud de un convenio suscrito por la misma, permiten inferir que esos servicios revirtieron en la actividad de la empresa. La asesoría prestada por Edgar Francisco París Santamaría, la Sala aprecia que en el folio 1211 del expediente obra la certificación del abogado en la que precisa que la actividad consistió en la emisión de conceptos jurídicos relacionados con el área petrolera, lo que evidencia su relación con el objeto social de la empresa que atañe a las actividades de exploración y explotación de petróleo. En consecuencia, como la DIAN sólo alega que el gasto debe rechazarse en virtud de la interpretación que hizo de la norma, aclarada esa interpretación, procedería confirmar la decisión del Tribunal a quo. Sin embargo, cotejada la cuantía del IVA descontable glosado y la cuantía del IVA que el Tribunal reconoció, aprecia la Sala que no coinciden, pues mientras que la DIAN glosó el IVA originado en el servicio prestado por Urdinola Antonio J. en cuantía de \$1.866.333 y con París Santamaría Edgar, en cuantía de \$57.931, el Tribunal acepta como descontables \$1.978.086 que corresponde al IVA de la factura que obra en el folio 262 y \$1.315.565 que corresponde al IVA de la factura que obra en el folio 264, ambos del cuaderno de anexos del dictamen pericial.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 488

**SANCION POR INEXACTITUD – Tipificación / INEXISTENCIA – Aceptación / INTERPRETACION JURIDICA – Concepto. Objeto / SANCION POR INEXACTITUD – Alcance del artículo 647 del Estatuto Tributario / DIFERENCIA DE CRITERIOS – Interpretación jurídica e interpretación errónea. Alcance**

El inciso primero contempló los siguientes verbos rectores para tipificar la infracción: omitir, incluir y utilizar. Para efectos del presente análisis se hará referencia únicamente a la infracción referida a la inclusión. Conforme con la acepción natural, el verbo incluir significa “Poner algo dentro de otra cosa o dentro de sus límites.” Ese algo, al que se refiere el artículo 647 del E.T. son los costos, las deducciones, los descuentos, las exenciones, los pasivos, los impuestos descontables, las retenciones o los anticipos. Y se ponen o consignan en la declaración privada o en los informes que el contribuyente suministre a las Oficinas de Impuestos. Es por eso, que el artículo 647 del E.T. complementa la tipificación de la falta, precisando que, en general, lo que se sanciona, es la utilización de las declaraciones tributarias o de los informes suministrados a la autoridad tributaria. Ahora bien, para que se perfeccione la infracción, la inclusión se ejecuta para cumplir un único propósito: reportar datos inexistentes para obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor. El adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo. De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo,

deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige ese Estatuto Tributario para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma. La interpretación jurídica ha sido definida como “El proceso o el resultado de la determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos. En cuanto al objeto de la interpretación jurídica, la doctrina explica que “al interior de la categoría de interpretación operativa cabe distinguir la interpretación del derecho propiamente dicha-concretamente, la interpretación de las normas jurídicas válidas-, de la interpretación de los hechos, que, en la mayoría de los casos, funcionan como condiciones para la aplicación de las normas en un caso concreto [40]. La importancia de la interpretación de los hechos es puesta de relieve por M. Atienza para quien la argumentación que se efectúa en la vida jurídica es, en gran parte, una argumentación sobre hechos, mientras que la teoría estándar de la argumentación jurídica y de la interpretación se ocupan, casi con exclusividad, de cuestiones de tipo normativo”. Para la Sala, cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a “la interpretación del derecho propiamente dicha” a que hace alusión la cita referida. El artículo 647 del E.T. no se refiere a la interpretación de los hechos. Por eso, no es posible exonerar de la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de hecho.

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

**ERROR DE INTERPRETACION – No exonera al contribuyente de probar la existencia de los hechos y cifras que declaró / IMPUESTOS DESCONTABLES EN CONTRATOS CON EXTRANJEROS – Prueba / IMPUESTOS DESCONTABLES – Requisitos / SANCION POR INEXACTITUD- EI contribuyente sólo se exonera de ella cuando la interpretación le es desfavorable y prueba la existencia de los hechos y valores declarados**

Cuando el menor valor a pagar se derive de los errores de derecho en que incurra el contribuyente por indebida interpretación, el artículo 647 del E.T. exige que “los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”. De manera que, así se advierta el “error de interpretación” que indujo al contribuyente a incluir en la declaración tributaria correspondiente erogaciones a título de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, el contribuyente no está exonerado de probar la existencia de los hechos y cifras que declaró, pues ante la ausencia de esa prueba, igual se aplicará la sanción. No debe perderse de vista que las dudas provenientes de vacíos probatorios sólo se resuelven a favor del contribuyente cuando no hay modo de eliminarlas y siempre y cuando el contribuyente no se encuentre obligado a probar determinados hechos [art. 745 E.T.]. La Sala, mediante una interpretación sistemática de los artículos 437-2; 485, numeral 9; 771-2 del E.T.; 12 del Decreto 1165 de 1996 y 5, numeral 2 del Decreto 3050 de 1997, precisó que eran deducibles esas retenciones cuando el negocio entablado con los domiciliados o no residentes en Colombia se prueba con el contrato o mediante otras pruebas que le permitan a la Administración tener certeza de la operación y su cuantía. Así mismo, para establecer cuando son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyen costo o gasto, analizó los

artículos 488 y 107 del E.T. y precisó que son descontables cuando las erogaciones por concepto de impuestos cumplen los requisitos de relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad y, además, cuando los bienes o servicios se destinan a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, entendiendo por operaciones gravadas, aquellas que se ejecutan dentro del desarrollo social de la empresa. En ese contexto, habida cuenta de que la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del E.T., como se precisó anteriormente, se tipifica cuando el contribuyente incluye en la declaración tributaria correspondiente impuestos descontables inexistentes; en aquellos casos en los que el demandante no probó la existencia de los descuentos alegados, la Sala decide mantener la sanción por inexactitud, pues, en estos eventos, pese a que para definir las glosas fue necesario establecer la interpretación de las normas citadas, de conformidad con el artículo 647 del E.T., el contribuyente sólo se exonera de la sanción cuando la interpretación le es desfavorable, pero demuestra que los hechos y las cifras denunciados son completos y verdaderos. En estos procesos, la interpretación fue favorable al demandante, pero no demostró, en algunos casos, la existencia de los hechos y las cifras denunciados.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 745

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., Diez (10) de marzo de dos mil once (2011).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00841-01(17492)**

**Actor: HOCOL S.A.**

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

#### **FALLO**

#### **ACUMULADOS**

**25000-23-27-000-2006-00830-01(17366)**

**25000-23-27-000-2006-01231-01(17549)**

**25000-23-27-000-2007-00186-01(17703)**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra las sentencias del 6 de noviembre de 2008, 5 de junio de 2008, 12 de noviembre de 2008 y 12 de marzo de 2009, proferidas por la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que en su parte resolutive decidieron lo siguiente:

**a) Expediente 250002327000200600841-01 (17492)**

“PRIMERO: Declárese no probada la objeción al dictamen pericial planteada por las partes.

SEGUNDO: Declárese la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emanados de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

a) Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000164 del 18 de enero de 2005.

b) Resolución del Recurso de Reconsideración No. 310662005000028 del 12 de diciembre de 2005.

En consecuencia y como restablecimiento del derecho, la liquidación oficial del IVA del 4º bimestre del año 2001 a cargo de la sociedad HOCOL S.A. quedará como sigue:

(...)

SALDO	A	HB	1.439.119.00	934.987.000	1.380.975.00
FAVOR			0		0

(...)”

**b) Expediente 250002327000200600830-01 (17366)**

“1. DECLÁRASE no probada la objeción al dictamen pericial planteada por la Administración.

2. ANULÁNSE PARCIALMENTE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS CONTENIDOS EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NO. 310642004000167 DEL 18 DE ENERO DE 2005 Y LA RESOLUCIÓN NO. 310662005000092 DEL 12 DE DICIEMBRE DE 2005, A TRAVÉS DE LAS CUALES LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES, GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTÁ, LIQUIDÓ OFICIALMENTE EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS POR EL 5º BIMESTRE DE 2001.

EN CONSECUENCIA DE LO ANTERIOR, Y A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, LEVÁNTESE PARCIALMENTE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD EN RELACIÓN CON EL RECHAZO DE IMPUESTOS DESCONTABLES DONDE EXISTIÓ RETENCIÓN, POR EL IMPUESTO A LAS VENTAS POR EL 5º BIMESTRE DE 2001.

(...)”

**c) Expediente 250002327000200601231-01 (17549)**

“1. DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

(...)”

**d) Expediente 250002327000200700186-01 (17703)**

*“Primera. Se declara la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión número 310642006000064 de 18 de agosto de 2006 y de la Resolución 310662007000009 de 24 de abril de 2007, mediante la cual se falló el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión, emandas de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de la Dian, expedidas a nombre de la sociedad HOCOL S.A.*

*Segunda. A título de restablecimiento del derecho se determina que la liquidación del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre de 2004 a cargo de la citada sociedad es la establecida en la parte motiva de esta providencia, la cual arroja un saldo a favor del contribuyente por valor de \$ 1.329.269.000.*

*(...)”*

## **I. ANTECEDENTES PROCESALES**

### **LA DEMANDA**

La sociedad **HOCOL S.A.**, a través de apoderado judicial formuló las siguientes pretensiones:

#### **A) Expediente 250002327000200600841-01 (17492)**

*“1. Que se declare la nulidad del acto administrativo por medio del cual se profirió la liquidación oficial de revisión número 310642004000164 del 18 de enero de 2005 y de la resolución número 310662005000028 del 12 de diciembre de 2005, mediante la cual se falló el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.*

*2. Que, en virtud de la nulidad del acto, y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca que la liquidación privada contenida en la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por HOCOL S.A. por el cuarto bimestre del año 2001 ha quedado en firme”*

#### **B) Expediente 250002327000200600830-01 (17366)**

*“1. Que se declare la nulidad del acto administrativo por medio del cual se profirió la liquidación oficial de revisión número 310642004000167 del 18 de enero de 2005 y de la resolución número 310662005000092 del 12 de diciembre de 2005, mediante la cual se falló el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.*

*2. Que, en virtud de la nulidad del acto, y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca que la liquidación privada contenida en la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por HOCOL S.A. por el quinto bimestre del año 2001 ha quedado en firme”*

#### **C) Expediente 250002327000200601231-01 (17549)**

*“1. Que se declare la nulidad del acto administrativo por medio del cual se profirió la liquidación oficial de revisión número 310642005000050 del 5 de mayo de 2005 y de la resolución número 310662006000006 del 22 de marzo de 2006, mediante la cual se falló el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.*

2. Que, en virtud de la nulidad del acto, y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca que la liquidación privada contenida en la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por HOCOL S.A. por el tercer bimestre del año 2002 ha quedado en firme”

**D) Expediente 250002327000200700186-01 (17703)**

“1. Que se declare la nulidad del acto administrativo por medio del cual se profirió la liquidación oficial de revisión número 310642006000064 del 18 de agosto de 2006 y de la resolución número 310662007000009 del 24 de abril de 2007, mediante la cual se falló el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.

2. Que, en virtud de la nulidad del acto, y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca que la liquidación privada contenida en la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por HOCOL S.A. por el primer bimestre del año 2004 ha quedado en firme”

Invocó como normas violadas los artículos 84 de la Constitución Política; 1500 del Código Civil; 824 y 826 del Código de Comercio y, 771-1, 616-1, 483, lit. a), 485 lit. a), 488, 489, 490, 437-2 y 647 del Esatuto Tributario.

El concepto de violación lo desarrolló así:

**a) Expediente 250002327000200600841-01 (17492)**

La demandante, en el recuento de los hechos de la demanda, puso de presente que la DIAN, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000164 del 18 de enero de 2005, rechazó \$ 171.533.948, por concepto de IVA descontable originado en las retenciones practicadas a no domiciliados en Colombia; \$ 23.040.000, por concepto de impuestos descontables correspondientes a bienes y servicios adquiridos sin relación de causalidad, impuso sanción por inexactitud por valor de \$ 311.318.000. y fijo como saldo a favor la suma de \$ 934.987.000. (Cuarto bimestre de 2001).

**1. Rechazo del IVA descontable originado en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia por \$171.533.948.**

**a) Violación del artículo 84 de la Constitución Política**

Dijo que los actos demandados violan el artículo 84 de la Constitución Política, porque exige la presentación de documentos (contratos) no exigidos por las normas tributarias, para probar los impuestos descontable solicitados.

La DIAN hizo una interpretación errónea del artículo 5º del Decreto Reglamentario 3050/97, lit. e), num. 2, porque si bien es cierto se indica que los contratos celebrados con extranjeros son documentos equivalentes a las facturas, no es menos cierto que si se practicó la respectiva retención en la fuente, la interpretación no puede ser que el contrato sea un requisito indispensable para que proceda el descuento del IVA.

**b) Violación de los artículos 1500 del Código Civil y 824 y 826 del Código de Comercio**

Adujo que se violan los artículos 1500 del C.C. y 824 y 826 del C. Co., porque los actos acusados pretenden tomar como única prueba, para la procedencia del IVA descontable solicitado, los contratos. La DIAN no tuvo en cuenta que en materia contractual la regla general es la consensualidad y, por tanto, existe libertad probatoria de los contratos.

Añadió que la DIAN no puede exigir como prueba los contratos suscritos, porque desde la vía gubernativa se aportaron las facturas emitidas por los prestadores de servicios en el exterior, que muestran la existencia de una relación contractual.

**c) Violación del artículo 771-2 del E.T.**

Dijo que la DIAN interpretó y aplicó erróneamente el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, al señalar que era procedente descontar el IVA originado en las retenciones en la fuente efectuadas a los pagos por servicios prestados por extranjeros no domiciliados en Colombia, sólo cuando exista un contrato, como documento equivalente a la factura. Además, las leyes colombianas no se pueden aplicar fuera del territorio nacional.

**d) Violación del artículo 616-1 del E.T.**

Dijo que se violó el artículo 616-1 del E.T., porque se exigió que el contrato suscrito con el no domiciliado o no residente debe constar por escrito, a efectos de ser considerado documento equivalente de la factura.

**e) Violación de los artículos 483 lit. a), 485 lit. a), 488, 489 y 490 del E.T.**

Manifestó que se violan los artículos 483 lit. a), 485 lit. a), 488, 489 y 490 del E.T., porque la DIAN, so pretexto de la aplicación del literal d), num. 2 del artículo 5º del D. 3050/97, exigió la presentación de contratos escritos, en los que se discriminara el IVA generado, así como la retención en la fuente hecha, para que procedieran los impuestos descontables solicitados.

Transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado del 7 de diciembre de 2005, exp. 14342, para sostener que la exigencia de discriminar en el contrato el IVA generado, se hizo con el fin de reglamentar la obligación de retener el 100% del IVA generado en operaciones realizados con no residentes o no domiciliados en el país.

Puso de presente que anexó copia de las declaraciones de retención en la fuente, presentada por los meses de julio y agosto de 2001, así como una relación que especifica los valores retenidos por cada una de las transacciones que dieron lugar al IVA registrado en la contabilidad, junto con sus respectivas facturas de soporte.

**f) Violación del artículo 437-2 del E.T.**

Indicó que se violó el artículo 437-2 E.T., porque los actos acusados negaron la posibilidad de descontar el IVA generado, con el argumento de la inexistencia del contrato suscrito con los extranjeros no domiciliados, sin tener en cuenta que el impuesto sí se recaudó vía retención en la fuente, y que tuvo origen en erogaciones que constituían costo o gasto en el impuesto de renta, de conformidad con el artículo 488 del E.T.

## **2. Rechazo del IVA descontable por ausencia de relación de causalidad de gastos y costos con la actividad productora de renta por \$23.040.000**

Puso de presente que la DIAN consideró improcedentes los impuestos descontables por valor de \$ 23.040.000, relacionados con pagos a clubes sociales u otras erogaciones similares, porque no guardaban relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Consideró que, contrario a lo afirmado por la DIAN, los gastos relacionados con pagos a clubes sociales sí tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de HOCOL S.A. y corresponden a la atención de los empleados que prestan sus servicios a la compañía, así como de los clientes de la misma.

Dijo que el Consejo de Estado ha señalado que los gastos por atención de clientes y publicidad se encuentran directamente relacionados con la actividad productora de renta, aun cuando no sean causa directa o inmediata del ingreso del contribuyente. Este tipo de erogaciones, agregó, incentivan el consumo de los bienes o servicios que vende o presta el contribuyente. Para el efecto, transcribió apartes de la sentencia del 6 de septiembre de 1996, CP. Julio Enrique Correa.

En cuanto a los pagos efectuados a actividades de recreación de los trabajadores de la compañía y sus familias, dijo que el Consejo de Estado, en la sentencia del 13 de octubre de 2005, exp. 14372, señaló que *“cuando algunos pagos a los trabajadores no sean considerados como salario o factor prestacional, no por eso pierden su carácter de pagos laborales, cuya finalidad no es otra diferente que remunerar el servicio prestado”*. En consecuencia, agregó, dichas erogaciones están relacionadas directamente con la generación de renta de la compañía y, por tanto, son susceptibles de disminuir la base gravable del impuesto de renta.

Dijo que la misma sentencia, en relación con la deducibilidad de la contribución que hacen los contribuyentes a favor de la Superintendencia de Sociedades, precisó que si el pago incidía en la realización de la actividad productora de renta, no es necesario que haya una relación directa con la misma, toda vez que este requisito se aplica únicamente a los costos y no de los gastos. En consecuencia, añadió, las erogaciones indirectamente relacionadas con la actividad productora de renta, que se clasifiquen como gasto, podrán deducirse, y el IVA pagado podrá descontarse en los términos del artículo 488 del E.T.

También añadió que *“a partir de la sentencia del 29 de septiembre de 2005, proferida por esta sección, caso cerromatoso”*, la DIAN ha venido sosteniendo *“que no basta con que los impuestos repercutidos que el responsable del IVA pretenda descontar hayan sido originados por erogaciones constitutivas de costo o gasto, para los efectos del impuesto sobre la renta, sino que, además, se impone su relación directa con las exportaciones o, en su caso, con las operaciones gravadas.”*

Señaló que es indispensable que se analice este aspecto para que la Sala aclare o modifique la sentencia referida, porque, *“acaso sin que esta haya sido la finalidad perseguida por la sentencia, se ha traducido en la práctica en el desconocimiento abrupto del sistema de deducciones financieras que desde hace mucho tiempo fue acogido en nuestra legislación, como parámetro fundamental para la aplicación del impuesto sobre el valor agregado”*.

Manifestó que el criterio con el que se rechazaron los gastos referidos en el cargo de cada expediente implica retornar a épocas ya superadas del IVA sobre deducciones físicas. Que esas conclusiones *“no reparaban en que el impuesto sobre las ventas era un tributo indirecto, desde el punto de vista de la incidencia pretendida por el legislador, y, por consiguiente, debe recaer, en definitiva, en el consumidor final, sin que sea admisible que en alguna proporción deba ser asumido por los productores y comercializadores que le preceden en el proceso de fabricación, circulación y venta de los bienes, o en el de prestación de los servicios. Tampoco tienen en cuenta que el resultado de la aplicación del régimen del IVA, constituido por impuestos generados e impuestos repercutidos descontables a lo largo del proceso, debe ser el mismo que se configuraría si el sistema no fuera de impuesto plurifásico con pluricausación sino de impuesto monofásico con monocausación en la fase minorista.”*

Señaló que los actos demandados olvidaban que la base para la liquidación del IVA es el precio y que ese precio tienen muchos componentes que pueden resumirse en el costo de producción, los gastos de operación, los demás costos y gastos que requiera la actividad al margen de rentabilidad del vendedor o prestador del servicio. Dijo que si ello era así, era obvio que los impuestos a las ventas, atribuibles a todos esos componentes debían ser descontables, porque, de otra manera, no se lograría realmente el mismo resultado que ofrecía el régimen del impuesto monofásico.

Posteriormente explicó que los impuestos descontables hallaban su razón de ser en el sistema de crédito del impuesto o de impuesto contra impuesto, que acogió la normativa colombiana para regular la liquidación y pago del impuesto atribuible al valor agregado por cada agente económico en el proceso de producción, distribución y venta al consumidor final de los bienes gravados. Que, en últimas, lo que se pretende con el sistema de impuesto contra impuesto era que el tributo que, a la postre, paga el consumidor final lo recaude el Estado precedentemente, gota a gota, de manos de cada uno de los agentes económicos que intervienen en el proceso y que permiten que el bien llegue a su último destinatario.

Añadió que el sistema ideal para un régimen de impuesto sobre valor agregado puro o técnico es el de deducciones financieras<sup>1</sup>, porque permitía a cada agente económico que interviene en el proceso, el descuento no solamente de los impuestos atribuibles a las materias primas y bienes que se consumen o incorporan en las diversas etapas de producción, distribución y venta, sino además los vinculados con los gastos que tengan que ver, en general, con la actividad que desarrollen.

Que por lo expuesto anteriormente era que el artículo 488 del E.T. disponía, con singular acierto, que lo que determina si un impuesto repercutido es descontable o no, es simplemente si la operación que lo originó representa un costo o gasto, según las reglas del impuesto sobre la renta, porque el régimen general de impuestos descontables, era aplicable, por igual, a las operaciones gravadas, como a las operaciones exentas.

### **3. Improcedencia de la sanción por inexactitud por \$ 311.318.000**

---

<sup>1</sup> Explicó que según este sistema, serán descontables no solo los valores correspondientes a los bienes físicamente incorporados o consumidos en el proceso productivo, sino además los costos y gastos imputables a las operaciones gravadas, especialmente las inversiones o equipos de capital. Que esta modalidad es evidentemente más aconsejable que la de deducciones físicas, porque sustituye el “análisis físico” por un análisis puramente “contable” y porque evita, en su forma pura, el efecto acumulativo. Que, en Colombia se consagró el sistema de “deducciones financieras” desde el régimen del decreto legislativo 1988 de 1974, pero con la limitación consistente en que no se acepta el descuento de los impuestos repercutidos con la compra de activos fijos.

Manifestó que la inclusión de impuestos descontables no constituye causal de inexactitud, conforme al artículo 647 E.T. Que no existe ánimo defraudatorio por parte de HOCOL S.A., al liquidar un menor impuesto o mayor saldo a favor.

Consideró que no se puede omitir que la realidad económica de los impuestos descontables solicitados en la declaración privada del IVA del 4º bimestre de 2001 no encaja en los supuestos de hecho señalados en el artículo 647 ibídem. Transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado del 12 de septiembre de 1997, exp. 8357, CP. Germán Ayala Mantilla,

Concluyó que en este caso existió una diferencia de criterios entre la DIAN y HOCOL, en torno al alcance impositivo de los hechos objeto de discusión, caso en el que no procede la sanción impuesta.

Posteriormente, la demandante adicionó la demanda, para aportar pruebas al expediente.

**b) Expediente 250002327000200600830-01 (17366)**

La demandante, en el recuento de los hechos de la demanda, puso de presente que la DIAN, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000167 del 18 de enero de 2005, rechazó \$ 145.427.495, por concepto de IVA descontable originado en las retenciones practicadas a no domiciliados en Colombia; \$ 22.024.892, por concepto de impuestos descontables correspondientes a bienes y servicios adquiridos sin relación de causalidad, impuso sanción por inexactitud por valor de \$ 267.923.000 y fijó como nuevo saldo a favor \$ 3.177.994.000. (Quinto bimestre de 2001).

**1. Rechazo del IVA descontable originado en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia por \$145.427.495**

Para sustentar el cargo, invocó los mismos argumentos aducidos en el expediente 17492.

**2. Rechazo del IVA descontable por ausencia de relación de causalidad de gastos y costos con la actividad productora de renta por \$22.024.892**

Puso de presente que la DIAN consideró improcedentes los impuestos descontables por valor de \$ 22.024.892, relacionados con pagos a clubes sociales u otras erogaciones similares, porque no guardaban relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Para sustentar el cargo, invocó los mismos argumentos aducidos en el expediente 17492.

**3. Improcedencia de la sanción por inexactitud por \$ 267.923.000**

Para sustentar el cargo, invocó los mismos argumentos aducidos en el expediente 17492.

Posteriormente, la demandante adicionó la demanda, para aportar pruebas al expediente.

**c) Expediente 250002327000200601231-01 (17549)**

La demandante, en el recuento de los hechos de la demanda, puso de presente que la DIAN, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000050 del 5 de mayo de 2005, rechazó \$ 103.837.941, por concepto de IVA descontable originado en las retenciones practicadas a no domiciliados en Colombia; \$ 10.248.000, por concepto de impuestos descontables correspondientes a bienes y servicios adquiridos sin relación de causalidad, impuso sanción por inexactitud por valor de \$ 182.538.000 y fijó un nuevo saldo a favor de \$ 1.544.722.000. (Tercer bimestre de 2002)

**1. Rechazo del IVA descontable originado en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia por \$103.837.941**

Para sustentar el cargo, invocó los mismos argumentos aducidos en el expediente 17492 y 17366.

**2. Rechazo del IVA descontable por ausencia de relación de causalidad de gastos y costos con la actividad productora de renta por \$10.248.000**

Puso de presente que la DIAN consideró improcedentes los impuestos descontables relacionados con pagos a clubes sociales u otras erogaciones similares, porque no guardaban relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Para sustentar el cargo, invocó los mismos argumentos aducidos en el expediente 17492 y 17366.

**3. Improcedencia de la sanción por inexactitud por \$ 182.538.000**

Para sustentar el cargo, invocó los mismos argumentos aducidos en el expediente 17492 y 17366.

Posteriormente, la demandante adicionó la demanda, para aportar pruebas al expediente.

**d) Expediente 250002327000200700186-01 (17703)**

La demandante, en el recuento de los hechos de la demanda, puso de presente que la DIAN, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 3106420060000064 del 18 de agosto de 2006, rechazó \$ 44.728.000, por concepto de IVA descontable originado en las retenciones practicadas a no domiciliados en Colombia; \$ 10.966.000, por concepto de impuestos descontables correspondientes a bienes y servicios adquiridos sin relación de causalidad, impuso sanción por inexactitud por valor de \$ 89.110.000 y fijó un saldo a favor de \$ 1.288.663.000. (Primer bimestre de 2004)

**1. Rechazo del IVA descontable originado en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia por \$44.728.000**

Para sustentar el cargo, invocó los mismos argumentos aducidos en el expediente 17492, 17366 y 17549. Sin embargo, también explicó de manera pormenorizada lo atinente a ciertos contratos que fueron cuestionados por la DIAN para admitir el impuesto pagado como descontable, porque no cumplían los requisitos de los

artículos 107 y 488 del E.T. Los argumentos del demandante sobre este punto se precisarán en las consideraciones del fallo.

## **2. Rechazo del IVA descontable por ausencia de relación de causalidad de gastos y costos con la actividad productora de renta por \$10.966.000**

Puso de presente que la DIAN consideró improcedentes los impuestos descontables relacionados con pagos a clubes sociales, servicios hoteleros, restaurantes, honorarios y otras erogaciones similares, porque no guardaban *“relación directa con las operaciones gravadas o exentas del contribuyente”*.

Después de explicar el marco conceptual y legal de los impuestos descontables, las deducciones físicas y las deducciones financieras, consideró que, contrario a lo afirmado por la DIAN, los gastos relacionados con pagos a clubes sociales sí tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de Hocol S.A. y corresponden a la atención de los empleados que prestan sus servicios a la compañía, así como de los clientes de la misma.

Explicó que los pagos que hizo HOCOL a favor de los clubes se relacionan con las políticas de bienestar de la compañía. Que de acuerdo con la regulación interna de la misma (Manual de políticas-club social), el objetivo de estos pagos no es otro que el de ofrecer las facilidades de uso de clubes sociales a dos tipos de funcionarios: a) Presidente, Vicepresidente y empleados con grupo salarial 2 o superior y, b) Empleados que por estrictas necesidades del negocio y por decisión del “Management Team” sean elegidos, según las condiciones previstas en el manual.

Dijo que el Consejo de Estado ha señalado que los gastos relacionados con la atención de clientes y publicidad se encuentran directamente relacionados con la actividad productora de renta, aun cuando no sea causa directa o inmediata del ingreso del contribuyente. Este tipo de erogaciones, agregó, incentivan el consumo de los bienes o servicios que vende o presta el contribuyente. Para el efecto, transcribió apartes de la sentencia del 6 de septiembre de 1996, CP. Julio Enrique Correa.

Añadió que los pagos por concepto de alimentación se realizaron con ocasión de eventos organizados por la compañía, tales como seminarios y capacitaciones para el personal de la misma, y que se encuentran relacionados con la actividad generadora de renta de la compañía.

Frente a los pagos efectuados a favor de hoteles, por servicios de alojamiento, restaurante y lavandería, dijo que se trató de pagos efectuados por la necesidad de contar con los servicios de algunos funcionarios o contratistas que no residen en Bogotá o en Neiva, ciudad ésta última que se encuentra en inmediaciones de campos petroleros que opera HOCOL.

Sobre los gastos relacionados con honorarios por asesorías legales y servicios profesionales, señaló que es indudable su relación con la actividad productora de renta de la compañía.

Dijo que igual pasa con los impuestos descontables originados en los pagos realizados a favor de SODEXHO PASS, por concepto de comisiones por la elaboración, impresión, empaque y entrega de los mismos a los empleados de HOCOL S.A.; los pagos a favor de Renta PC Ltda., por concepto de alquiler de

computadores; los pagos a favor de Autos & Turismo Elite Ltda., por la prestación del servicio de arrendamiento de vehículos con conductor y, los gastos relacionados con la compra de medicinas para los botiquines, materiales de oficina, suministro de personal temporal y entrenamiento en acercamiento a la comunidad indígena UWA.

### **3. Improcedencia de la sanción por inexactitud por \$ 89.110.000**

Para sustentar el cargo, invocó los mismos argumentos aducidos en el expediente 17492, 17366 y 17549.

Posteriormente, la demandante adicionó la demanda, para aportar pruebas al expediente.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **U.A.E. DIAN** contestó la demanda y las adiciones. En cada uno de los respectivos procesos adujo lo siguiente:

#### **a) Expediente 250002327000200600841-01 (17492)**

En relación con el **rechazo de impuestos descontables por ausencia de contrato escrito con extranjeros no residentes o no domiciliados en el país, por valor de \$ 171.533.948**, indicó que, conforme a los artículos 437-1, 437-2 y 485 del E.T., 5 y 31 del Decreto Reglamentario 3050 de 1997 y, 12 del Decreto 1165 de 1996,, para la procedencia de impuestos descontables originados en la contratación de servicios gravados en el territorio nacional, con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país, deben reunirse los siguientes requisitos:

- a) Que exista un documento equivalente a la factura, que en el caso específico que se discute lo constituye el contrato.
- b) Que en el contrato se discrimine el valor del impuesto sobre las ventas generado.
- c) Que adicionalmente se acredite que fue practicada la retención en la fuente respectiva.
- d) Llevar en la contabilidad una subcuenta en donde se registren las retenciones correspondientes.

Dijo que la normatividad tributaria sí exige que exista un contrato en el que se haga referencia al impuesto sobre las ventas retenido, para tener derecho al descuento. Soportó esta afirmación en el Concepto DIAN No. 085922 del 5 de noviembre de 1998, del cual transcribió un aparte.

Que conforme al registro contable de la Cuenta 241 "IVA descontable", correspondiente al 4º bimestre de 2001, a las fotocopias de las facturas relacionadas con las transacciones efectuadas por la demandante con no residentes ni domiciliados en Colombia y el certificado del Revisor Fiscal, sobre el IVA descontable registrado durante dicho período, sólo se encuentra demostrado el IVA retenido por valor de \$ 676.813.

Frente a las demás glosas, dijo que las facturas que aportó HOCOL no respaldan los asientos contables detallados, toda vez que no coinciden con los valores y números registrados en la contabilidad. Por tanto, no se tuvieron como prueba, por no guardar correspondencia con los registros contables.

Frente al **rechazo de impuestos descontables por la suma de \$ 23.040.000, por concepto de pagos correspondientes a bienes y servicios**, precisó que éstos fueron rechazados por no cumplir con los requisitos de necesidad y causalidad, para ser susceptibles de imputarse como costo o gasto en el impuesto de renta, de conformidad con el artículo 488 del E.T.

Después de aludir a doctrina y jurisprudencia relacionada con la deducibilidad de las expensas necesarias (artículo 107 del E.T.), indicó que los pagos que efectuó HOCOL a clubes, centros vacacionales, lugares de consumo de café, entre otros, no son los acostumbrados para el desarrollo de su actividad generadora de renta (exploración y explotación de petróleo, gas y minas)

Por último, en relación con la **sanción por inexactitud**, dijo que en este caso está demostrado que la demandante incluyó en la declaración del IVA del período discutido impuestos descontables a los que no tenía derecho, en la medida en que no se cumplieron los presupuestos de su procedencia: la existencia de un contrato y la relación de causalidad. Esta situación, añadió, derivó en un mayor saldo a favor, que constituyó inexactitud sancionable a la luz del artículo 647 del E.T.

***b) Expediente 250002327000200600830-01 (17366)***

En relación con el **rechazo de impuestos descontables por ausencia de contrato escrito con extranjeros no residentes o no domiciliados en el país por valor de \$ 145.427.497**, indicó que, conforme a los artículos 437-1, 437-2 y 485 del E.T.; 2, 3, 5 y 31 del Decreto Reglamentario 3050 de 1997 y, 12 del Decreto 1165 de 1996, para la procedencia de impuestos descontables y retenciones en la fuente por IVA en la adquisición de bienes y/o servicios de las personas no domiciliadas o residenciadas en Colombia, debe existir un contrato, factura o documento equivalente en el que se haga referencia al impuesto retenido y debe llevarse una subcuenta en donde se registren las retenciones que correspondan.

Dijo que la normatividad tributaria sí exige que exista un contrato en el que se haga referencia al impuesto sobre las ventas retenido, para tener derecho al descuento. Soportó esta afirmación en el Concepto DIAN No. 085922 del 5 de noviembre de 1998, del cual transcribió un aparte.

Que conforme a las pruebas que aportó la demandante en la etapa de discusión, se estableció que en algunos casos las facturas aportadas no eran viables para su valoración, de conformidad con los artículos 102 y 160 del C.de P.C., 50 del C Co. y 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993, y, en otros, no se identificó el nombre del destinatario del servicio.

Agregó que el certificado de revisor fiscal aportado por la parte actora no se refirió al cruce de las facturas y al libro auxiliar, y tampoco aportó los comprobantes externos, situación que no permite acreditar las operaciones que pudieron dar lugar a los impuestos descontables solicitados.

Puso de presente que las facturas y el certificado de revisor fiscal que aportó la demandante con la demanda, no pueden ser valorados en esta instancia, porque no fueron aportadas en la etapa de discusión administrativa. Trajo a colación apartes de una sentencia del Consejo de Estado del 12 de octubre de 2001.

Con respecto al **rechazo del IVA descontable por \$22.024.892**, afirmó que éstos fueron rechazados por no cumplir con los requisitos de necesidad y causalidad, para ser susceptibles de imputarse como costo o gasto, de conformidad con el artículo 488 del E.T.

Después de aludir a doctrina y jurisprudencia relacionada con la deducibilidad de las expensas necesarias (artículo 107 del E.T.), indicó que los pagos que efectuó HOCOL a clubes, hoteles, centros vacacionales, lugares para hacer mercado y compra de joyas, entre otros, no son necesarios ni guardan relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la compañía. (Exploración y explotación de petróleo, gas y minas)

Finalmente, en relación con la **sanción por inexactitud**, dijo que en este caso se demostró que la demandante incluyó en su declaración del IVA del período discutido, impuestos descontables a los que no tenía derecho, en la medida en que no se cumplieron los presupuestos de su procedencia: la existencia de un contrato y la relación de causalidad. Esta situación, añadió, derivó en un mayor saldo a favor, que constituye inexactitud sancionable a la luz del artículo 647 del E.T.

**c) Expediente 250002327000200601231-01 (17549)**

Para sustentar su defensa, la DIAN invocó los mismos argumentos aducidos en el expediente 17366.

**d) Expediente 250002327000200700186-01 (17703)**

Para sustentar su defensa, la DIAN invocó los mismos argumentos aducidos en los expedientes 17366 y 17549.

Adicionalmente, dijo que conforme al artículo 488 del E.T., además de los requisitos generales consagrados en otras disposiciones, para que procedan los impuestos descontables, además, debe probarse que las operaciones que los originan deben constituir costo o gasto en el impuesto de renta, y que se destinen a operaciones gravadas con el IVA.

Transcribió apartes de la sentencia del 2 de noviembre de 2001, CP. María Inés Ortiz Barbosa y del Concepto DIAN 071863 del 12 de septiembre de 2006, para explicar que el requisito de que las adquisiciones de bienes y/o servicios se destinen a operaciones gravadas o exentas, no debe entenderse como una condición que implique la incorporación de tales bienes y servicios en el costo de ventas, sino como una exigencia legal para excluir el IVA facturado al responsable que no puede ser tratado como descontable. Es decir, el IVA pagado en el desarrollo de operaciones excluidas.

Dijo que no puede pretenderse que el hecho de que el gasto cumpla los requisitos del artículo 107 E.T., satisfaga también el segundo requisito exigido para considerarlo descontable; esto es, que dichos gastos se destinen a las operaciones gravadas o exentas en el IVA.

Añadió que en el caso de la demandante no se probó que el bien o servicio adquirido fue destinado a operaciones gravadas o exentas del impuesto, para entrar a analizar si se trata de gastos indispensables, forzosos o acostumbrados para el desarrollo de la actividad productora de renta del contribuyente, si tienen relación de causalidad y si es o no computable en renta.

Adicionalmente, dijo que se estableció que los documentos aportados por la demandante, como soporte de pago del impuesto, se encuentran en inglés y no precisan a que clase de actividades fueron destinados, razón por la que no se tuvieron como prueba.

## **ACUMULACIÓN DE PROCESOS**

Se pone de presente que, en virtud de la solicitud de acumulación de los procesos hecha por la demandante, esta Sala, mediante auto del 4 de diciembre de 2009, resolvió decretar la acumulación de los expedientes 2006-830, 2007-0186 y 2006-1231 al expediente 2006-00841.

## **II. LAS SENTENCIAS APELADAS**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en los fallos apelados, consideró lo siguiente:

### ***a) Expediente 250002327000200600841-01 (17492). Sentencia del 6 de noviembre de 2008***

En relación con la objeción al dictamen pericial formulado por la DIAN, se denegó, porque no sustentó en que consistió el error grave. Y, respecto de la objeción del actor, porque no demostró el error grave.

Frente al **rechazo de los impuestos descontables por ausencia de contrato escrito con extranjero no residente o domiciliado en el país, por valor de \$ 171.533.948**, preciso que, conforme a los artículos 437-1, 437-2 375 y 376 del E.T., el mecanismo de retención en la fuente tiene por objeto conseguir gradualmente que el impuesto se recaude en la medida de lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa. A partir de ello, concluyó que la demandante está obligada a efectuar la retención del IVA.

Dijo que, de acuerdo con los artículos 485, 488 y 771-2; 3 y 5 del Decreto 3050 de 1997 y, 12 del Decreto 1165 de 1996, el documento que soporta los impuestos descontables originados en operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, será el que expida el vendedor o adquirente, siempre y cuando cumpla con los requisitos señalados en el art. 3 del D. 3050/97. Que en el evento de que la operación consista en un contrato suscrito con extranjero no domiciliado o residiendo en el país, debe aportarse dicho documento como soporte, con el IVA generado discriminado.

Con fundamento en el dictamen pericial<sup>2</sup> y las facturas<sup>3</sup> aportadas por la demandante, traducidas oficialmente al español, concluyó que las operaciones con terceros estaban debidamente acreditadas.

---

<sup>2</sup> Folios 438 a 442 del cuaderno principal.

<sup>3</sup> Folios 211 a 310 del cuaderno principal.

Consideró que a pesar de no existir un contrato escrito, las facturas aportadas muestran la realidad de las operaciones, su valor, fecha y concepto. Que, por lo tanto, no hay lugar a exigir el contrato suscrito con los extranjeros, puesto que dicho documento sería únicamente obligatorio en caso de que no existieran facturas, lo cual no es el caso.

Agregó que además de las facturas, están los soportes contables y los estados financieros que dan cuenta de las retenciones que practicó la demandante, tal y como lo constató el perito en el dictamen pericial. En consecuencia, dio prosperidad al cargo.

En relación con el **rechazo de impuestos descontables por valor de \$ 23.040.000, por falta de relación de causalidad**, después de analizar el alcance de los artículos 107, 488 y 489 del E.T., concluyó que para que resulte procedente el descuento del IVA, éste debió pagarse sobre los bienes o servicios que resulten computables como costo o gasto de la empresa, y que además dichos bienes o servicios se hayan destinado a las operaciones gravadas con el IVA o que estén exentos del mismo.

Además, dijo que dichos costos y gastos deben cumplir con los requisitos del artículo 107 del E.T., es decir: relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad generadora de renta.

A partir del dictamen pericial y de la certificación expedida por la demandante, que dan cuenta de los nombres y cargos de los empleados beneficiarios de las acciones de los clubes con los cuales, la compañía tenía convenio durante los meses de julio y agosto de 2001, consideró que *“si bien en materia fiscal y específicamente en cuanto al impuesto sobre la renta, pueden ser deducibles las expensas necesarias si ellas se aceptan como tales por reunir las condiciones establecidas en el artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cierto es que en el sub-júdice no se encuentra demostrado que las relacionadas por el accionante estén destinadas directamente a las operaciones gravadas ni a las exentas que desarrolla la sociedad.”* Por tanto, dijo, la demandante no tiene derecho al descuento del IVA pagado por éstos conceptos. No aceptó el cargo.

Por último, consideró que la **sanción por inexactitud** debía levantarse ante la prosperidad del primer cargo y, en el caso del segundo, consideró que no existió diferencia de criterios, razón para mantener la sanción.

El Magistrado Fabio Orlando Castiblanco Calixto salvó su voto, porque consideró que, conforme al artículo 5º del Decreto 3050 de 1997, en el caso de operaciones con extranjeros, el único documento que soporta la procedencia de los impuestos descontables no es otro que el contrato celebrado con el extranjero, que debe contener el valor del IVA pagado.

Por tanto, como no fue aportado el contrato, el impuesto descontable solicitado no era procedente.

Por último, puso de presente que las facturas que aportó la demandante para soportar los impuestos descontables, no se encuentran traducidos al idioma castellano por el Ministerio de Relaciones Exteriores, ni por intérprete oficial designado por el juez.

**b) Expediente 250002327000200600830-01 (17366). Sentencia del 5 de junio de 2008**

En relación con la objeción al dictamen pericial formulado por la DIAN, el a quo la desestimó, porque el fundamento de la objeción es el error grave y sobre el particular nada dijo la entidad demandada.

Frente al **rechazo de los impuestos descontables originados en retenciones practicadas a sociedades extranjeras no domiciliadas o no residentes en Colombia, por valor de \$ 145.427.000**, precisó que, conforme a los artículos 437-1, 437-2 375 y 376 del E.T., el mecanismo de retención en la fuente tiene por objeto conseguir gradualmente que el impuesto se recaude en la medida de lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa.

Que la prueba en materia de impuestos descontables no puede ser cualquier documento, sino la factura, y en el caso de servicios contratados con personas extranjeras, dicho documento deberá limitarse al contrato suscrito.

Dijo que la facturas expedidas por las sociedades extranjeras, aportadas por la demandante, no permiten determinar con claridad el origen y la naturaleza de la operación, ya que se encuentran en idioma extranjero. Por tanto, agregó, no pueden ser tenidos como prueba, porque no fueron traducidos al idioma castellano, conforme al artículo 260 del Código Civil.

Igual suerte corre el certificado de revisor fiscal aportado, que, a su juicio, no puede ser tenido como prueba, porque no es un documento equivalente a la factura.

Respecto del **rechazo de impuestos descontables por ausencia de relación de causalidad de gastos y costos vinculados con los impuestos descontables con la actividad productora de renta, por valor de \$ 22.024.892**, después de analizar el alcance de los artículos 107, 488 y 489 del E.T., concluyó que para que resulte procedente el descuento del IVA, éste debió pagarse sobre los bienes o servicios que resulten computables como costo o gasto de la empresa y que, además, dichos bienes o servicios se hayan destinado a las operaciones gravadas con el IVA o que estén exentos del mismo.

Además, dijo que dichos costos y gastos deben cumplir con los requisitos del artículo 107 del E.T., es decir: relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad generadora de renta.

Consideró que en el caso de la demandante no se demostró que los gastos discutidos estuvieran destinados directamente a las operaciones gravadas o exentas que desarrolla la compañía. Por tanto, consideró procedente su rechazo.

Por último, consideró que la **sanción por inexactitud** debía levantarse en relación con el cargo que hace relación al rechazo de impuestos descontables por operaciones con extranjeros, porque las retenciones efectuadas sí existieron, pero "*por aspectos fiscales*" no fueron aceptados. En el caso del segundo cargo, consideró que no existió diferencia de criterios, sino que se incluyeron descuentos improcedentes que derivaron en un menor impuesto a pagar, razón para mantener la sanción.

**c) Expediente 250002327000200601231-01 (17549). Sentencia del 12 de noviembre de 2008**

En relación con la objeción al dictamen pericial formulado por la DIAN, concluyó que no era procedente, porque si consideró que era deficiente, incompleto,

impertinente e innecesario debió pedir que se aclarara o que se fundamentara mejor, o que se complementara como lo ordena el numeral 3 del artículo 238 del C.P.C., y no objetarlo por error grave, que no se advierte ni obra prueba que lo demuestre.

También dijo el a quo que la prueba se limitó a reflejar hechos contables, y contrario a lo argumentado por la DIAN, era claro y detallado, pues según dijo el Tribunal, está soportado documentalmente.

Puso de presente que los argumentos de la objeción se orientaron a demostrar que el dictamen es deficiente, incompleto, impertinente e innecesario, cuando lo que debió pedir fue su aclaración o que se fundamentara mejor y no objetarlo por error grave.

Frente al **rechazo de los impuestos descontables originados en retenciones practicadas a sociedades extranjeras no domiciliadas o no residentes en Colombia, por valor de \$ 103.838.000**, precisó que, conforme a los artículos 437-1, 437-2 375 y 376 del E.T., el mecanismo de retención en la fuente tiene por objeto conseguir gradualmente que el impuesto se recaude en la medida de lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa.

Que la prueba en materia de impuestos descontables no puede ser cualquier documento, sino la factura o documento equivalente, y en el caso de servicios contratados con personas extranjeras, dicho documento podrá ser el contrato suscrito.

Valoró el dictamen pericial y lo descartó como prueba del impuesto descontable, porque las facturas expedidas por las sociedades extranjeras, aportadas por la demandante, no permiten determinar con claridad el origen y la naturaleza de la operación, ya que se encuentran en idioma extranjero. Por tanto, agregó, no pueden ser tenidos como prueba, porque no fueron traducidos al idioma castellano, conforme al artículo 260 del Código Civil. Citó apartes de la sentencia del 7 de diciembre de 2005, exp. 14342, CP. Ligia López Díaz.

Respecto del **rechazo de impuestos descontables por ausencia de relación de causalidad de gastos y costos vinculados con los impuestos descontables con la actividad productora de renta, por valor de \$ 10.248.000**, después de analizar el alcance de los artículos 107, 488 y 489 del E.T., concluyó que para que resulte procedente el descuento del IVA, éste debió pagarse sobre los bienes o servicios que resulten computables como costos o gastos de la empresa, y que además dichos bienes o servicios se hayan destinado a las operaciones gravadas con el IVA o que estén exentos del mismo.

Además, dijo que dichos costos y gastos deben cumplir con los requisitos del artículo 107 del E.T., es decir: relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad generadora de renta.

Consideró que en el caso de la demandante no se demostró que los pagos a clubes sociales y artículos deportivos estuvieran destinados directamente a las operaciones gravadas o exentas que desarrolla la compañía. Por tanto, consideró procedente su rechazo. Transcribió apartes de la sentencia del 29 de septiembre de 2005, exp. 14714, CP. Ligia López Díaz.

Por último, consideró que la **sanción por inexactitud** era procedente, porque se incluyeron descuentos inexistentes, de los que se derivó un menor impuesto a pagar, y porque no existió diferencia de criterios frente al derecho aplicable.

**d) Expediente 250002327000200700186-01 (17703). Sentencia del 12 de marzo de 2009**

Frente al **rechazo de los impuestos descontables originados en retenciones practicadas a sociedades extranjeras no domiciliadas o no residentes en Colombia, por valor de \$ 44.728.000**, advirtió que el Consejo de Estado, en la sentencia del 7 de diciembre de 2005, expediente 14342, CP. Ligia López Díaz, se pronunció con respecto a la procedencia del descuento del IVA retenido a no domiciliados en el país, en el sentido de que con la expedición de la Ley 223 de 1995 surgió un nuevo concepto de “impuesto descontable”, esto es, el “impuesto retenido o autorretenido”, que es equivalente al “impuesto facturado” al responsable y “al impuesto pagado en la importación”, a que se refiere el artículo 465 E.T.

Dijo que conforme al numeral 2º del artículo 5º del Decreto 3050 de 1997, los contratos celebrados con extranjeros constituyen documentos equivalentes a la factura. Luego, debe entenderse que los contratos celebrados con extranjeros son el documento idóneo para probar la procedencia del impuesto descontable.

Que para la procedencia de impuestos descontables, la normatividad tributaria exige que se acredite tanto el hecho de las retenciones en la fuente practicadas, como el documento equivalente a la factura, esto es, el respectivo contrato, en el caso de servicios prestados por extranjeros no domiciliados ni residentes en el país, que discrimine las retenciones hechas.

Analizó el acervo probatorio y consideró que en el cuadro denominado “Relación de proveedores no domiciliados en Colombia”, a que alude el dictamen pericial practicado en el proceso, aparece relacionado el número de factura, el comprobante de contabilidad, el valor de la factura y el IVA solicitado como descontable, prueba que, a su juicio, es suficiente para concluir *“que el gasto derivado de tales documentos cumple con los requisitos del artículo 107 del ET y además según se desprende del objeto contratado el lugar de ejecución del contrato fue Bogotá, lo que desvirtúa la razón por la cual fue realizada la glosa en este punto por la administración.”*

En consecuencia, dio prosperidad parcial al cargo en cuantía de \$ 13.882.302 y \$ 7.689.526, montos que, según dijo, restaría de los \$ 44.728.000.

Puso de presente que el contrato en castellano “C3 0306 Auditoría de reservas probadas y probables para Hocol SA y Nimir Petroleum Venezuela”, celebrado con Miller and Lents Ltd., había sido relacionado en la lista de proveedores extranjeros y, por lo tanto, no lo tuvo en cuenta.

Con respecto a las facturas y órdenes de pago en idioma extranjero, aportados por la demandante, el Tribunal consideró que no eran prueba idónea de los impuestos descontables discutidos, por no estar traducidos por el Ministerio de Relaciones Exteriores, o por un intérprete oficial o traductor designado por el juez.

Por tanto, concluyó que al no estar las pruebas que soporten los impuestos descontables rechazados en idioma castellano, que permitan efectuar suficientemente el cruce con las retenciones en la fuente, el cargo no prosperaba.

Respecto del **rechazo de impuestos descontables por no cumplir los requisitos previstos en el artículo 488 del .E.T, por valor de \$ 10.966.000**,

consideró admisibles algunos de los impuestos descontables que tuvieron origen en gastos que cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T., por concepto de servicios profesionales en asesorías jurídicas, el suministro de personal temporal y otros que tienen relación directa con la actividad productora de renta.

No aceptó los impuestos descontables cuyas facturas no correspondían al período objeto de revisión.

Consideró improcedentes los impuestos descontables correspondientes a los pagos efectuados por concepto de hoteles, restaurantes, clubes, eventos sociales y corporativos, entre otros, por no reunir los requisitos del artículo 107 del E.T.

Con respecto a la objeción al dictamen pericial practicado en el proceso, propuesta por la DIAN, precisó que la prosperidad de la excepción no surgía de la existencia o configuración de cualquier clase de error, sino de la cualificación de gravedad que contempla la ley procesal.

Dijo que la objeción presentada no fundamenta la inconformidad de la objetante, ya que, so pretexto de un presunto error en el dictamen, lo que cuestiona es la pertinencia e idoneidad de la prueba pericial, para definir el litigio. Por tanto, consideró que no prosperaba.

Sin embargo, aclaró que si bien el perito concluyó que los gastos objeto de análisis serán usuales para la actora, y que se registraban contablemente, estos gastos no podrían reconocerse en materia fiscal, pues para el efecto, los gastos deben cumplir los requisitos del artículo 107 del E.T.

Por último, consideró que la **sanción por inexactitud** debía levantarse en relación con los impuestos descontables aceptados y se debía mantener respecto de los que no logró probar. Asimismo, consideró que no existió diferencia de criterios, sino que se incluyeron descuentos improcedentes que derivaron en un mayor saldo a favor.

## RECURSO DE APELACIÓN

### **a) Expediente 250002327000200600841-01 (17492)**

Las partes interpusieron recurso de apelación contra la decisión del Tribunal, en el que en concreto se precisó:

#### **- La demandante:**

Apeló lo relacionado con el rechazo del IVA descontable por valor de \$ 23.040.000 y la sanción por inexactitud.

Frente al **rechazo del IVA descontable por la supuesta ausencia de relación de causalidad por valor de \$23.040.000**, dijo que el dictamen pericial practicado, que presentó como objeción al dictamen pericial que el perito rindió ante el Tribunal, muestra que los pagos realizados a favor de clubes sociales son proporcionados, normales y acostumbrados en la empresa. Soportó su afirmación en jurisprudencia del Consejo de Estado, en la que en determinados casos se ha reconocido la deducción de ciertas erogaciones.

Asimismo, dijo que el a quo omitió analizar los documentos que soportaron los gastos de recreación y esparcimiento de los funcionarios, para así determinar si tenían o no relación de causalidad con la actividad productora de renta de la

compañía. Que el dictamen pericial analizó minuciosamente las facturas y los comprobantes de contabilidad que los soportaban, para concluir que sí eran erogaciones relacionadas con la actividad productora de renta de la compañía, por corresponder al desarrollo personal de los funcionarios.

Con respecto a la **sanción por inexactitud**, consideró que las pruebas que aportó, así como el dictamen pericial practicado, muestran que los impuestos descontables solicitados no eran falsos, desfigurados o equivocados. Por el contrario, consideró que existió una diferencia de criterios acerca de la viabilidad jurídica de la solicitud de los impuestos descontables, razón suficiente para levantar la sanción impuesta,

**- La U.A.E. DIAN:**

Apeló lo relacionado con el **rechazo de impuestos descontables pagados con ocasión de operaciones con extranjeros no domiciliados ni residenciados en Colombia.**

Puso de presente que conforme a la sentencia del 17 de julio de 2008, CP. Juan Ángel Palacio Hincapie, el único soporte de operaciones con sujetos del extranjero es el contrato escrito.

Precisó que por disposición de la Ley 383 de 1997, en el caso de los no obligados a expedir factura o documento equivalente, como es el caso de los extranjeros no domiciliados o residenciados en el país, el único documento que acreditaría los impuestos descontables pagados por dichas operaciones es el contrato celebrado con los extranjeros.

Indicó que conforme a la normatividad tributaria, y no como equivocadamente lo consideró el a quo, el contrato sí constituye un requisito mínimo para acreditar los impuestos descontables. Dijo que *"[A]ceptar la hipótesis del H. Tribunal es hacer inocua la norma y dejar al libre albedrío de los contribuyentes la demostración de la realidad de las operaciones en contravía de los motivos que dieron lugar a la expedición de las normas respectivas cuales son el control a la evasión fiscal."*

**b) Expediente 250002327000200600830-01 (17366)**

Las partes interpusieron recurso de apelación contra la decisión del Tribunal, en el que se precisó:

**- La demandante:**

Apeló lo relacionado con el rechazo de los IVA descontables y la sanción por inexactitud.

Frente al **rechazo de impuestos descontables pagados con ocasión de operaciones con extranjeros no domiciliados ni residenciados en Colombia, por valor de \$145.427.495**, consideró que el Tribunal sostuvo equivocadamente que en relación con los impuestos descontables originados en servicios prestados por no residentes no domiciliados en el país, no se allegó factura con los requisitos legales, y que tampoco obró un contrato con indicación del IVA generado en la operación.

Por el contrario, afirmó que dentro del expediente obran las facturas traducidas a la lengua española, por traductor oficial inscrito en el Ministerio de Relaciones Exteriores. Hizo una relación de las mismas.

Precisó que el contrato no es el único documento idóneo para probar los impuestos descontables, como lo sugirió el a quo.

Frente al **rechazo del IVA descontable por la supuesta ausencia de relación de causalidad, por valor de \$22.025.000**, dijo que el a quo se equivocó al desconocer el dictamen y las pruebas documentales que obran en el expediente, que acreditan claramente que no es cierto que las operaciones que se discuten no tengan relación de causalidad con las actividades gravadas o exentas de HOCOL S.A.

Dijo que el dictamen pericial practicado muestra que los pagos realizados a favor de clubes sociales son proporcionados, normales y acostumbrados en la empresa. Soportó su afirmación en jurisprudencia del Consejo de Estado en la que en determinados casos se ha reconocido la deducción de ciertas erogaciones.

Con respecto a la **sanción por inexactitud**, consideró que las pruebas que aportó, así como el dictamen pericial practicado, muestran que los impuestos descontables solicitados no eran falsos, desfigurados o equivocados. Por el contrario, consideró que existió una diferencia de criterios acerca de la viabilidad jurídica de la solicitud de los impuestos descontables, razón suficiente para levantar la sanción impuesta,

**- La U.A.E. DIAN:**

Apeló en lo relacionado con la sanción por inexactitud.

Llamó la atención en el hecho de que *“las oportunidades probatorias determinadas para la instancia de vía gubernativa no pueden intentar ser suplidas en vía jurisdiccional y de conformidad con el artículo 781 E.T., no puede invocarlos ahora como pruebas, pues debe intentar probarlo por otros medios diversos a la contabilidad.”* Citó apartes de una sentencia del 12 de octubre de 2001 de esta Corporación.

Dijo que el fundamento para haber impuesto la sanción por inexactitud lo constituye el hecho de que se determinó la inclusión de impuestos descontables, cuando el derecho a descontar no había sido probado, situación que equivale a su inexistencia, y que derivó en un mayor saldo a favor y un menor impuesto a pagar. Esta conducta es sancionable conforme al artículo 647 del E.T.

Dijo que no comparte el levantamiento de la sanción por inexactitud hecha por el Tribunal a quo, con respecto al cargo de impuestos descontables originados en operaciones con extranjeros no domiciliados en el país, habida cuenta de que su desconocimiento obedeció a no tener soporte de las mismas y no a aspectos probatorios fiscales.

**c) Expediente 250002327000200601231-01 (17549)**

**- La demandante:**

Frente al **rechazo de impuestos descontables pagados con ocasión de operaciones con extranjeros no domiciliados ni residenciados en Colombia, por valor de \$103.831.941**, consideró que el Tribunal sostuvo equivocadamente que en relación con los impuestos descontables originados en servicios prestados por no residentes no domiciliados en el país, no se allegó factura con los requisitos legales, y que tampoco obró un contrato con indicación del IVA generado en la operación.

Por el contrario, afirmó que dentro del expediente obran las facturas traducidas a la lengua española, por traductor oficial inscrito en el Ministerio de Relaciones Exteriores. Hizo una relación de las mismas.

Precisó que el contrato no es el único documento idóneo para probar los impuestos descontables, como lo sugirió el a quo.

Frente al **rechazo del IVA descontable por la supuesta ausencia de relación de causalidad, por valor de \$10.248.000**, dijo que el a quo se equivocó al desconocer el dictamen y las pruebas documentales que obran en el expediente, que acreditan claramente que no es cierto que las operaciones que se discuten no tengan relación de causalidad con las actividades gravadas o exentas de HOCOL S.A.

Dijo que el dictamen pericial practicado muestra que los pagos realizados a favor de clubes sociales son proporcionados, normales y acostumbrados en la empresa.

Con respecto a la **sanción por inexactitud**, consideró que las pruebas que aportó, así como el dictamen pericial practicado, muestran que los impuestos descontables solicitados no eran falsos, desfigurados o equivocados. Por el contrario, consideró que existió una diferencia de criterios acerca de la viabilidad jurídica de la solicitud de los impuestos descontables, razón suficiente para levantar la sanción impuesta.

***d) Expediente 250002327000200700186-01 (17703)***

**- La demandante:**

Frente al **rechazo de impuestos descontables pagados con ocasión de operaciones con extranjeros no domiciliados ni residenciados en Colombia**, consideró que el Tribunal sostuvo equivocadamente que en relación con los impuestos descontables originados en servicios prestados por no residentes no domiciliados en el país, no se allegó factura con los requisitos legales, y que tampoco obró un contrato con indicación del IVA generado en la operación.

Puso de presente que esta Corporación, en las sentencias del 7 de diciembre de 2005, exp. 14342, y del 17 de julio de 2008, exp. 15698, señaló claramente que de existir contrato escrito, no es exigible el requisito previsto en el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, sobre la discriminación del IVA. Consideró que de acuerdo con dicha doctrina, es claro que el derecho a descontar tiene su origen en que los impuestos generados en tales operaciones hayan sido retenidos, declarados y consignados, y no en que haya un contrato celebrado.

Agregó que el a quo contradice la doctrina anterior, porque, a pesar de reconocer que la retención en la fuente del IVA autogenerado por la prestación de servicios

por no residentes ni domiciliados en el país, rechaza los impuestos descontables por no obrar contrato de por medio.

Dijo que el artículo 5 del Decreto 3050 de 1997 en ninguna parte señala que ante la ausencia de contrato, no procede el impuesto descontable; por el contrario, la norma dice que el contrato es el soporte del impuesto descontable y del retenido, pero no dice que si no hay contrato no hay impuesto descontable, como equivocadamente lo asumió el Tribunal.

Indicó que mediante sentencia del 7 de mayo de 2009, exp. 16846, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, esta Corporación señaló que el contrato es el medio idóneo para demostrar la prestación de un servicio en el territorio nacional, pero no constituye prueba del pago de la retención en la fuente del IVA generado.

Dijo que para el Consejo de Estado es viable soportar la procedencia de los impuestos descontables con las facturas expedidas por los extranjeros sin residencia ni domicilio en Colombia, a pesar de que no cumplan los requisitos previstos en la normatividad nacional, por no estar sometidos a las leyes colombianas, y siempre y cuando generen certeza sobre la operación.

Con respecto a la conclusión del Tribunal, acerca de que no se aportaron las facturas y los contratos en idioma castellano, dijo que con ocasión de la adición de la demanda aportó dichos documentos con la traducción oficial.

Añadió que no debe omitirse la certificación emitida por la doctora Miyerlay García Arias, según la cual, durante los meses de septiembre a diciembre de 2003 y enero a febrero de 2004, la sucursal realizó operaciones con no residentes ni domiciliados en el país, y que sobre tales operaciones se practicó la retención en la fuente del 100% del IVA generado.

En relación con el **rechazo del IVA descontable por la supuesta ausencia de relación de causalidad**, dijo que el a quo se equivocó al desconocer el dictamen y las pruebas documentales que obran en el expediente, que acreditan claramente que no es cierto que las operaciones que se discuten no tengan relación de causalidad con las actividades gravadas o exentas de HOCOL S.A.

Dijo que el dictamen pericial practicado muestra que los pagos realizados a favor de clubes sociales, alimentos para el personal de la compañía, pagos a restaurantes por reuniones de trabajo, alojamientos, realización de eventos y talleres, arrendamiento de vehículos para el traslado de funcionarios de la compañía, medicamentos para el personal, suministro de personal temporal y actividades deportivas, culturales y ecológicas son proporcionados, normales y acostumbrados en la empresa.

Agregó que los gastos relacionados con la atención a clientes y publicidad están íntimamente vinculados con la actividad productora de renta, así no sean causa directa o inmediata del ingreso del contribuyente. Para el efecto, transcribió apartes de la sentencia del 6 de septiembre de 1996, expediente 7844, CP. Julio Enrique Correa Restrepo.

Transcribió apartes de la sentencia del 13 de octubre de 2005, expediente 14372, CP. María Inés Ortiz Barbosa, en la que se señaló que aunque algunos pagos a los trabajadores no sean considerados como salario, no por ello pierden su carácter de pagos laborales y que, en consecuencia, se trata de erogaciones que intervienen en la generación de rentas y son susceptibles de disminuir la base

gravable del impuesto al tratarse como gasto del impuesto de renta. Asimismo, que cuando un pago incide en la realización de la actividad productora de renta, no es necesario para su deducción que haya una relación directa con la misma, por cuanto este es un requisito de los costos y no de los gastos.

Manifestó que el Tribunal a quo se equivocó al desconocer que de conformidad con el artículo 496 del E.T., la compañía podía contabilizar los impuestos descontables en el período fiscal correspondiente a la fecha de cuasación o en uno de los 2 bimestres siguientes, así como solicitar el descuento en la declaración del período en el que se hizo la contabilización. Es así que la simple fecha de la factura no puede ser motivo de rechazo de los impuestos descontables.

Con respecto a la **sanción por inexactitud**, consideró que las pruebas que aportó, así como el dictamen pericial practicado, muestran que los impuestos descontables solicitados no eran falsos, desfigurados o equivocados. Por el contrario, consideró que existió una diferencia de criterios acerca de la viabilidad jurídica de la solicitud de los impuestos descontables, razón suficiente para levantar la sanción impuesta.

#### **- La U.A.E. DIAN:**

Puso de presente que el rechazo de los impuestos descontables originados en operaciones con extranjeros no domiciliados ni residenciados en el país tuvo origen en el hecho de que no se aportaron pruebas de dichas operaciones, que cumplieran los requisitos plasmados en el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997. Asimismo, que se encontró que los desembolsos que hizo la demandante fueron para estudios en Ecuador y Perú, que no tienen relación directa con las operaciones gravadas y exentas realizadas en Colombia. Por tanto, consideró que no se cumplieron las previsiones del artículo 488 del E.T., como quiera que los gastos cuyo IVA se solicitó no fueron destinados a operaciones gravadas con el impuesto, y porque no se probó que los gastos fueron para el destinatario en Colombia.

Señaló que para la procedencia de los impuestos descontables no basta con demostrar que los gastos son computables como costo o gasto en renta, sino que, además, es necesario demostrar que los mismos fueron destinados específicamente a las operaciones que realiza la empresa y que se encuentran gravadas con el impuesto a las ventas.

Que en el caso del gasto por asesoría y asistencia a la Junta Directiva de la sociedad, pagado a Urdinola Antonio J, aunque sea procedente como gasto en el impuesto de renta, no está destinado a la obtención de los ingresos gravados con el IVA, los que únicamente se pueden afectar con los descontables que sean directamente imputables a ellos. Este razonamiento, agregó, es igualmente aplicable a lo pagado a Paris Santamaría Edgar, por asesoría en regulación de gas, normatividad y extensión de contratos de asociación.

Adujo que la sanción por inexactitud debía mantenerse, ante la demostración de la legalidad de los rechazos efectuados.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

#### **a) Expediente 250002327000200600841-01 (17492)**

**HOCOL S.A.** reiteró los argumentos de la demanda y del escrito de apelación.

Adicionalmente, puso de presente que esta Corporación, en las sentencias del 7 de diciembre de 2005, exp, 14342, y del 17 de julio de 2008, exp. 15698, señaló claramente que de existir contrato escrito, no es exigible el requisito previsto en el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, sobre la discriminación del IVA. Consideró que de acuerdo con dicha doctrina, es claro que el derecho a descontar tiene su origen en que los impuestos generados en tales operaciones hayan sido retenidos, declarados y consignados, y no en que haya un contrato celebrado.

Además, indicó que mediante sentencia del 7 de mayo de 2009, exp. 16846, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, esta Corporación señaló que el contrato es el medio idóneo para demostrar la prestación de un servicio en el territorio nacional.

Dijo que para el Consejo de Estado es viable soportar la procedencia de los impuestos descontables con las facturas expedidas por los extranjeros sin residencia ni domicilio en Colombia, a pesar de que no cumplan los requisitos previstos en la normatividad nacional, por no estar sometidos a las leyes colombianas, y siempre y cuando generen certeza sobre la operación.

La **U.A.E. DIAN** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del escrito de apelación.

El **MINISTERIO PÚBLICO** presentó su alegato de conclusión, en el que solicitó que se confirme la sentencia apelada.

Precisó que el artículo 488 del E.T. exige que los bienes corporales muebles y servicios que se adquieran, se destinen a las operaciones gravadas con el IVA. Que en el presente caso no se probó tal situación, razón por la que el cargo relacionado con el IVA descontable pagado con ocasión de las cuotas de sostenimiento y consumo en los clubes sociales, y en recreación y esparcimiento de los funcionarios y sus familias, no debe prosperar.

En cuanto a la sanción por inexactitud, consideró que la discusión sobre la procedibilidad del descuento del IVA cuestionado, no implica la existencia de una diferencia criterios entre las partes. Es procedente la sanción impuesta, porque la demandante incluyó en su declaración de IVA descuentos improcedentes, que dieron lugar a un mayor saldo a favor.

Dijo que conforme con el artículo 5º del Decreto 3050 de 1997, los contratos de prestación de servicios suscritos con extranjeros no domiciliados o residenciados en el país surten los mismos efectos que una factura de venta, necesaria para la procedencia de los impuestos descontables.

Por tanto, consideró que no es viable exigir la presentación de los contratos para reconocer el descuento al IVA, por cuanto las facturas que aportó la demandante, traducidas al idioma castellano, hacen las veces de factura. Sólo serían exigibles los contratos en caso de no contar con las facturas, lo que no ocurrió en este evento.

***b) Expediente 250002327000200600830-01 (17366)***

**HOCOL S.A.** reiteró los argumentos de la demanda, del escrito de apelación y los invocados en el expediente 17492.

Solicitó, además, la práctica de la audiencia pública del artículo 147 del C.C.C.A., con el fin de profundizar sobre el significado y los alcances de los artículos 488 y 489 del E.T.

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del escrito de apelación.

**c) Expediente 250002327000200601231-01 (17549)**

**HOCOL S.A.** reiteró los argumentos de la demanda, del escrito de apelación y los invocados en el expediente 17492.

Solicitó, además, la practica de la audiencia pública del artículo 147 del C.C.C.A., con el fin de profundizar sobre el significado y los alcances de los artículos 488 y 489 del E.T.

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del escrito de apelación.

Adicionalmente, transcribió apartes de la sentencia de esta Corporación del 7 de mayo de 2009, expediente 2001-00463, para afirmar que el contrato es el documento idóneo previsto en la ley, para probar los impuestos descontables objeto de discusión.

**d) Expediente 250002327000200700186-01 (17703)**

**HOCOL S.A.** reiteró los argumentos de la demanda y del escrito de apelación.

La **demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del escrito de apelación.

## **II. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Previo a decidir, se advierte que el apoderado de la demandante, en el escrito de alegatos de conclusión, solicitó decretar la práctica de una audiencia pública, con el objeto de “*dilucidar puntos de hecho y de derecho que conciernen a la presente controversia*”. La Sala se pronunciará, en primer término, sobre dicha solicitud.

Si bien la petición de la audiencia pública en el sub lite es oportuna, es decir, la efectúa el apoderado de la parte actora en el término para alegar de conclusión, la Sala estima que en el presente caso no es procedente decretarla, en la medida en que no se presentan puntos de derecho o de hecho que dilucidar, pues se observa que lo que pretende la parte actora es la reiteración oral de lo expresado tanto en la demanda como en el recurso de apelación, así como los planteamientos de la parte opositora, finalidad para la que no está concebida la norma que la consagra<sup>4</sup>. En consecuencia, se considera innecesaria la práctica de la misma.

Resuelto lo anterior, la Sala pone de presente que habida cuenta de que son 4 los procesos acumulados y respecto de los cuatro se alega, en esencia, lo mismo,

---

<sup>4</sup> Artículo 147 del C.C.A

para resolver los cargos del recurso de apelación interpuesto por las partes contra cada una de las sentencias procederá de la siguiente manera:

- (i) Establecerá el marco jurídico en el que se analizarán los casos. Para el efecto, para resolver el cargo uno, analizará la procedencia de los impuestos descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia, y, para analizar el cargo 2, la procedencia de los impuestos descontables originados en operaciones que constituyen costo o gasto para la empresa.
- (ii) Dentro de ese marco conceptual, analizará los cargos de apelación que sean comunes en los cuatro expedientes y resolverá los casos concretos, frente a cada cargo. Frente a cada cargo también resolverá lo atinente a la procedencia de la sanción por inexactitud.

## **DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES ORIGINADOS EN RETENCIONES PRACTICADAS A NO DOMICILIADOS O NO RESIDENTES EN COLOMBIA**

En sentencia de 12 de febrero de 2010<sup>5</sup>, la Sala precisó que era procedente descontar el IVA proveniente de la retención en la fuente que practiquen los contribuyentes a título de IVA, por servicios adquiridos a personas o entidades no domiciliadas en Colombia y que, para el efecto, eran suficientes las facturas de las operaciones realizadas con los proveedores de los servicios.

Así mismo consideró, que según el artículo 485 del Estatuto Tributario, el IVA facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios es impuesto descontable hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes y que la parte que exceda de ese porcentaje constituía mayor valor del costo o del gasto respectivo.

Que de acuerdo con el numeral tercero del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, quienes contraten la prestación de servicios gravados en el territorio nacional con personas o entidades sin domicilio o residencia en el país, actúan como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados. Y, que según el artículo 437-1 *ibídem*, en tales casos la retención era equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto.

También señaló que el artículo 437-2 fue reglamentado por el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996<sup>6</sup>, decreto que dispuso que, *“para efectos de lo dispuesto en el numeral 3 de la citada norma, en el contrato respectivo debe discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas generado que será objeto de retención por*

<sup>5</sup> Exp. 16696, C.P. (E) Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>6</sup> En sentencia de 23 de mayo de 1997, Exps. 7904 y 8414, C. P. Dr. Germán Ayala Mantilla, la Sala anuló parcialmente el artículo 11 del Decreto 1165 de 1996 en cuanto ordenaba que la factura para el IVA descontable cumpliera todos los requisitos de los artículos 617 y 618 del E. T. Al respecto, señaló el fallo: “Si el legislador no estableció tal consecuencia no puede la Administración, so pretexto de reglamentar la ley, introducir para efectos de la aceptación del impuesto descontable una condición no prevista en la norma de superior jerarquía cual es la de que la factura se haya expedido por parte del obligado con todos y cada uno de los requisitos previstos en la ley, y menos condicionar inexorablemente el derecho al descuento, por el impuesto causado o retenido por la operación gravada, a la existencia de la factura, como lo limita en el reglamento...Halla la Sala que al desconocerse el derecho al descuento del IVA facturado por no contener la factura los requisitos que para su expedición por parte del vendedor establece la ley, hecho no atribuible al comprador, se viola los principios de responsabilidad personal y de justicia y equidad previstos en la Constitución Política (artículos 6º y 95) y el mismo espíritu de justicia señalado en el artículo 683 del Estatuto Tributario. Este último en la medida que al reconocer el impuesto descontable al no darse la condición impuesta en el reglamento y no prevista en la ley, se está exigiendo al contribuyente más de aquello con que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.

*parte del contratante. El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios.”*

Dijo la Sala que esta exigencia persigue hacer efectivo el cumplimiento de la obligación del artículo 437-2 numeral 3 del Estatuto Tributario y que se efectúe la retención en la fuente sobre el 100% del IVA generado en la respectiva operación<sup>7</sup>.

Explicó que el artículo 5 (numeral 2) del Decreto 3050 de 1997 prevé que constituyen documentos equivalentes a las facturas, los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso para la procedencia del IVA descontable se debe acreditar, “adicionalmente”<sup>8</sup>, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

Puso de presente que en la sentencia que negó la nulidad del vocablo “adicionalmente” del artículo 5 del Decreto 3050 de 1997, la Sala también puntualizó que la procedencia del IVA descontable exige la presentación de la factura o documento equivalente a ésta, que, para el caso de operaciones con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, es el contrato. Y, por tratarse de una operación generadora de IVA, la administración tributaria requiere el documento o soporte de los hechos generadores de impuestos y la inclusión de su monto, para así determinar la base gravable o de retención<sup>9</sup>.

Que, a su vez, el Decreto 3050 de 1997 señaló que la factura o documento equivalente debe reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del E. T., sin perjuicio de la obligación para quien los expide, de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes.

Y el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que para la procedencia de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requieren facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del E. T. Que respecto de documentos equivalentes deben cumplirse los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, una vez analizados en conjunto los artículos 485 [9], 771-2 y 5 del Decreto 3050 de 1997 y la doctrina judicial reseñada, la Sala concluyó que el contrato celebrado con extranjeros es una de las pruebas para la procedencia de los impuestos descontables, puesto que es el *documento equivalente* a la factura en tales operaciones y sirve de sustento para respaldar los impuestos descontables en IVA. De manera que la realidad comercial puede ser demostrada a través de otros medios probatorios que le permitan a la Administración tener certeza de la operación y de su cuantía<sup>10</sup>. Es decir, que estos medios probatorios, en conjunto, contengan todos los elementos de un contrato.

En efecto, se llegó a la conclusión de que si bien el contrato es el medio legal idóneo para probar las operaciones con proveedores de servicios extranjeros, ello

---

<sup>7</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 7 de diciembre de 2005, Exp. 14342, C. P. Dra. Ligia López Díaz.

<sup>8</sup> En sentencia de 17 de julio de 2008, exp. 15698, se negó la nulidad de la expresión “adicionalmente”, porque la facultad del Gobierno Nacional para establecer el contrato como documento equivalente a la factura y la condición de aquél como requisito adicional no estaba previsto en la Ley.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

<sup>10</sup> Sentencia de 7 de mayo de 2009 (exp. 16846), C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

no le resta valor probatorio a otros documentos, como la factura, dado que la norma reglamentaria equiparó el contrato a aquella<sup>11</sup>.

Por eso, concluyó, que aunque el contrato determina la existencia del hecho generador de IVA (para el caso prestación de servicios), las facturas y los certificados de retención son los que prueban la retención en la fuente por dicho impuesto. Así, las operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia que originen el derecho a reclamar impuestos descontables pueden soportarse en facturas que den certeza de dichas operaciones y estén debidamente contabilizadas.

La Sala, en esta oportunidad, reitera el criterio expuesto y, por tanto, en ese contexto resolverá los recursos interpuestos.

### **Análisis de los casos concretos. El recurso de apelación de las partes referido al rechazo de impuestos descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia.**

En todos los expedientes analizados, como denominador común, en los actos administrativos demandados, la DIAN argumentó que para tener derecho al impuesto descontable originado en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia, el demandante necesariamente debía aportar el contrato celebrado entre las partes.

En las sentencias del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, se puede observar que la del 6 de noviembre de 2008 (expediente 17492) y la del 12 de marzo de 2009 (Expediente 17703) adoptaron el criterio que tiene la Sala del Consejo de Estado y que se puso de presente anteriormente. La del 5 de junio de 2008 (Expediente 17366) y la del 12 de noviembre de 2008 (Expediente 17549), se apartaron de ese criterio y, agregaron, que así se tuvieran en cuenta las facturas, estas no se podían valorar, si se aportaban en idioma extranjero y sin la debida traducción oficial.

El recurso de apelación que por cada sentencia interpusieron las partes, se orientó a promover la revocatoria de la respectiva sentencia, en lo que les fue desfavorable. Por eso, en las sentencias en que el cargo prosperó a favor de la DIAN, el demandante insistió en que se aceptara el IVA descontable. A contrario sensu, en las sentencias en que el cargo fue favorable al demandante, la DIAN insistió en la improcedencia del descuento.

Tanto los argumentos de la DIAN como del demandante para defender o atacar la glosa se enfocaron a la interpretación de las normas que regulan los impuestos descontables. Sin embargo, la demandante también controvertió la decisión del Tribunal que se fundamentó en que las pruebas se aportaron en idioma extranjero, siendo que esa omisión la subsanó cuando aportó las pruebas en la demanda, debidamente traducidas.

Pues bien, para resolver este cargo, la Sala aplicará el criterio expuesto en la sentencia del 12 de febrero de 2010 y, por lo tanto, para resolver cada caso concreto, tendrá en cuenta que, así la demandante no haya aportado los contratos para acreditar el IVA descontable, si acreditó las facturas, estos documentos se

---

<sup>11</sup> *Ibidem*.

tendrán en cuenta, siempre y cuando se hayan aportado debidamente traducidos conforme con las reglas del artículo 260 del C.P.C.

La Sala precisa que esas pruebas pueden tenerse en cuenta, por cuanto ha sido criterio reiterado de la misma *“que no se pueden descartar las pruebas que han sido decretadas y practicadas debida y oportunamente ante la Jurisdicción, aunque sean diferentes a las recaudadas ante la Administración, o que no fueron practicadas por la misma Administración”*; porque con ello se desconocería no sólo el objeto de la jurisdicción, sino la naturaleza del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho.<sup>12</sup>

En ese contexto, se procede a analizar cada caso concreto y, para el efecto, destacará los hechos que permiten delimitar la litis.

**a) Expediente 250002327000200600841-01 (17492). Impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2001. Cuantía \$ 171.534.000**

- HOCOL S.A. presentó el día 10 de septiembre de 2001 la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2001, corregida el 8 de mayo de 2002, mediante liquidación oficial de corrección. En esa declaración reportó un total saldo a favor de \$ 1.439.119.000.

- Mediante Requerimiento Especial No. 310632003000263 del 22 de diciembre de 2003, la División de Fiscalización propuso modificar la declaración del IVA, en el sentido de desconocer impuestos descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia, por valor de \$ 171.534.000, en atención a que la demandante no aportó los contratos que soportaban dichas operaciones, junto con la discriminación del impuesto retenido. También impuso sanción por inexactitud proporcional a este rechazo

- Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000164 del 18 de enero de 2005, en la que se confirmó la glosa por \$ 171.534.000.

- Mediante la Resolución No. 310662005000028 del 12 de diciembre de 2005, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, la DIAN modificó la liquidación oficial de revisión, en el sentido de aceptar como impuestos descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia la suma de \$ 676.813 y rechazar **\$ 170.856.726**. Esa modificación la hizo a partir del cruce que hizo la DIAN, de las facturas aportadas por la demandante y el auxiliar de la cuenta 241 “Iva descontable” registrado durante el cuarto bimestre de 2001 de la declaración del impuesto sobre las ventas (folios 151 y 171 del c.a.a.).

La DIAN analizó las siguientes pruebas:

---

<sup>12</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, CP. William Giraldo Giraldo, sentencia del 19 de agosto de 2010, exp. 16236. En la misma sentencia se dijo: *“La demanda de nulidad y restablecimiento de derecho debe contener, entre otros aspectos, la petición de pruebas que el demandante pretenda hacer valer, conforme con el artículo 137 [5] del Código Contencioso Administrativo. Si las pruebas están en su poder, las debe acompañar con la demanda según lo establece el artículo 139 ibídem. Es decir, las pruebas que solicitan los demandantes en la demanda y que son decretadas por el Tribunal, son regular y oportunamente allegadas al proceso, de manera que deben ser valoradas por el juzgador al momento de decidir, conforme con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo. En la acción de nulidad y restablecimiento del derecho una de las posibilidades con las que cuenta el administrado para desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado, es aportando nuevas o mejores pruebas que las arrojadas en sede administrativa, pues legalmente no existe ningún impedimento para que no se puedan valorar pruebas diferentes a las valoradas por la Administración. Además, es carga de las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (artículo 177 Código de Procedimiento Civil).”*

*“- Auxiliar de la Cuenta 241 “IVA descontable” registrado durante el cuarto bimestre de 2001 de la declaración del impuesto sobre las ventas (folios 151 a 171), en el que se encuentra el IVA originado en retenciones efectuadas a la tarifa del 100% por operaciones efectuadas con no domiciliados ni residentes en Colombia y solicitado como descontable por la sociedad en el periodo cuestionado. (folios 152 a 170)*

*- Fotocopias de las facturas (invoice) relacionadas con las transacciones efectuadas con las entidades no residentes ni domiciliadas en Colombia (folios 99 a 118), que según se expuso en el requerimiento especial, “dan cuenta de la operación sobre la cual retuvo el IVA en aplicación del artículo 437-2 del Estatuto Tributario” (página 14 requerimiento, folio 202 del expediente).*

*- Certificado de revisor fiscal del IVA descontable registrado durante el cuarto bimestre de 2001. (folio 149)*

Con fundamento en las anteriores pruebas, la DIAN hizo el cruce de las facturas con el registro contable de la cuenta 241 “IVA descontable” y concluyó que sólo coincidía un total de \$ 676.813, correspondientes a las facturas de “*Theta enterprises inc.*”

Ese valor surgió del siguiente análisis:

AÑO/MES	JOURNAL	EXTRANJERO	IVA RETENIDO	No. FACTURA	VALOR DÓLARES	TRM CIRCULAR 921-1-02	VALOR EN PESOS	IVA 16%	VALOR ACEPTAR
2001-08	3181	INDUSTRIAL SECURITY ARCHEFBEHER B.V.	761,769						
2001-07	2684	OGCI TRINING INC	767,800						
2001-08	20106713	EXPLORATION CONSULTANTS UNITED	741,365						
2001-07	2456	EXPLORATION CONSULTANTS UNITED	276,201						
2001-07	2456	EXPLORATION CONSULTANTS UNITED	276,201						
2001-08	20106089	OGCI TRINING INC	568,292						
2001-07	20103456	WILLIAM M COBB & ASSOCIATES INC	151,156						
2001-07	2661	WILLIAM M COBB & ASSOCIATES INC	301,334						
2001-07	2661	WILLIAM M COBB & ASSOCIATES INC	156,551						
20/07/2001	20106509	THETA ENTERPRISES INC	455,014	20106509 folio 116	1,750.00	2,30167	4,027,923	644,467.60	455,014
14/06/2010	20105009	THETA ENTERPRISES INC	221,123	20105009 folio 115	1,000	2,302.16	2,302,160	368,345.60	221,123
2001-08	20106705	RICHLAND ENTERPRISES S.A.	26,786,816						
2001-07	2521	RICHLAND ENTERPRISES S.A.	30,243,289						
27/08/2001	20106748	OIL & GAS INVESTMENT CORPORATION	25,777,528	20106748 folio 111	42,321				
27/06/2001	20105318	OIL & GAS INVESTMENT CORPORATION	30,243,289	20105318 folio 113	49,295				
2001-08	20106706	OIL & GAS INVESTMENT CORPORATION	26,786,816						
30/03/2001	20106277	IHS ENERGY GROUP	156,366	folio 110	1,279				
2007-07	2456	IHS ENERGY GROUP	(47,456)						
30/07/2001	20106096	SOUTHERN METHODODIST UNIVERSITY	3,276,459	20106096 folio 108	8,950				
2001-07	2456	INTERCONTINENTAL TELECOM INC	3,365						
2001-08	2995	EXPLORATION CONSULTANTS LIMITED	1,146,392						
2001-08	3000	METADGM LTD	782,582						
2001-08	3000	VINSON & ELKINS LLP	31,996,410						
2001-07	20104862	KAPPA ENGINEERING	154,483						
2001-08	3181	OGCI TRINING INC	608,009						
2001-08	20106509	THETA ENTERPRISES INC	182,006						
2001-07	20105009	IHS ENERGY GROUP	184,269						
2001-08	2995		156,366						
2001-08	2995		156,366						
2001-08	3177		6,332,358						
11/06/20/2001	20103641		3,232,927		7,558				
22/05/2001	20103094		2,827,940	20103094 folio 100	6,484				
<b>IVA ACEPTADO</b>					<b>676,813</b>				

- Con ocasión de la solicitud de devolución presentada por la demandante el 22 de mayo de 2002, en el curso del proceso de verificación de los impuestos descontables adelantado por la DIAN y con ocasión de la demanda, HOCOL aportó las siguientes facturas, algunas, debidamente traducidas.

NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL PROVEEDOR	NIT	No. FACTURA	FOLIOS (CUADERNO PRINCIPAL)	TRADUCIDAS AL ESPAÑOL
KAPPA ENGINEERING	444440052	20010503	292,293	SI
OGCI TRAINING INC	444440156	100572 100697 101124	243,244 249,250 253,254	SÍ
WILLIAM M COBB & ASSOCIATES INC	444440212	0701-01 4345	283,284 286,287	SÍ
SECURITAS	444440			NO

	232			
THETA ENTERPRISES INC.	444440 255	20145TS 20133TS	296,297	SÍ
RICHLAND ENTREPRISEZ S.A.	444440 280	FAC- 0106 FAC- 0105	275,276 272,274	SÍ
OIL & GAS INVESTMENT CORPORATION	444440 281	FAC- 0107 FAC- 0106	267,269 262,263	SÍ
IHS ENERGY GROUP	444440 290	3414504	220,221	SÍ
SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY	444440 349	SSE371 6	237,238	SÍ
EXPLORATIONS CONSULTANTS LIMITED	444440 532	85149 85055	216,217 211,212	SÍ
KELKAR AND ASSOCITES INC	444440 539	351	229,233, 234	SÍ
J.H. BORNEMAN GMHB	444440 541	512674 512402	309,310 300,301	SÍ
METADIGM LTD	444440 543			NO
VINSON AND ELKINS L.L.P.	444440 554			NO

- Durante el curso de la primera instancia se practicó un dictamen pericial, con el objeto de *“constatar los valores que fueron retenidos por concepto de impuesto sobre las ventas, originados en los pagos realizados a los terceros no residentes o no domiciliados en el país, en razón de los servicios prestados por estos a HOCOL S.A. Para ello, el perito deb[e] verificar los datos en los libros principales y auxiliares de contabilidad, los comprobantes de contabilidad y sus respectivos soportes internos y externos y en las declaraciones tributarias”*

Para el efecto, la demandante hizo un cuestionario de 9 preguntas que debía responder el perito, de las cuales, de las 6 a las 9 conciernen a la glosa objeto de análisis.

La pregunta 6 se formuló así, en la demanda:

“Sirvase hacer una relación e los impuestos sobre las ventas solicitados como descontables en el cuarto bimestre de 2001, con base en los libros principales y auxiliares de contabilidad de HOCOL S.A., así como en los comprobantes de diario y sus respectivos soprotes internos y externos y en las correspondientes declaraciones tributarias en la cual se discrimine el nombre del prestador del servicio; identificánd e las facturas o documentos equivalentes que soportan la transacción, comprobante diario de contabilidad en el cual se registró la operación; el valor de la factura y el impuesto sobre las ventas que de acuerdo con los comprobantes de la contabilidad se generó, en relación con los siguientes terceros:

**KAPPA ENGIENEERING**  
**OGCI TRAINING IN**  
**WILLIAM M COBB & ASSOCIATES INC**

SECURITAS  
 THETA ENTERPRISES INC  
 RICHLAND ENTERPRISES S.A.  
 OIL & GAS INVESTMENT CORPORATION  
 IHS ENERGY GROUP  
 SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY  
 EXPLORATIONS CONSULTANS LIMITED  
 KELKAR AND ASSOCIATES INC  
 J.H. BORNEMAN GMHB  
 METADIGM LTD  
 VINSON AND ELKINS L.L.P”

El perito respondió lo siguiente:

*“6. Revisados los libros auxiliares y los documentos soportes contables se encontró para los terceros que a continuación se relacionan lo siguiente:*

<i>PROVEEDOR</i>	<i>IVA DESCONTABLE</i>
<i>KAPPA ENGIENEERING</i>	<i>154.483</i>
<i>OGCI TRAINING IN</i>	<i>1.944.101</i>
<i>WILLIAM M COBB &amp; ASSOCIATES INC</i>	<i>609.041</i>
<i>SECURITAS</i>	<i>762.275</i>
<i>THETA ENTERPRISES INC</i>	<i>1.042.412</i>
<i>RICHLAND ENTERPRISES S.A.</i>	<i>57.030.105</i>
<i>OIL &amp; GAS INVESTMENT CORPORATION</i>	<i>58.380.959</i>
<i>IHS ENERGY GROUP</i>	<i>421.638</i>
<i>SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY</i>	<i>3.276.459</i>
<i>EXPLORATIONS CONSULTANS LIMITED</i>	<i>2.740.159</i>
<i>KELKAR AND ASSOCIATES INC</i>	<i>6.332.358</i>
<i>J.H. BORNEMAN GMHB</i>	<i>6.060.867</i>
<i>METADIGM LTD</i>	<i>782.581</i>
<i>VINSON AND ELKINS L.L.P</i>	<i>31.996.410</i>
<b><i>TOTAL A DESCONTAR</i></b>	<b><i>\$ 171.533.948</i></b>

*(...)”*

Pregunta No. 7 del demandante. *“Deberá dictaminar el periodo si los impuestos sobre las ventas causados en las operaciones realizadas con los terceros atrás mencionados fueron materia de retención en la fuente y si los importes correspondientes fueron declarados por HOCOL S.A. y pagadas al Estado.*

Respuesta del perito:

*“7. Los impuestos sobre las ventas causados con los terceros mencionados en el numeral anterior, fueron objeto de retención a título de IVA y por tanto declarados por HOCOL S.A., en el cuarto bimestre de 2001”*

Pregunta No. 8 del demandante: *“Sírvese conforntar la cantidad resultante de sumar los impuestos descontables en las operaciones realizadas con los terceros ya mencionados, y los impuestos que de acuerdo con los registros fueron retenidos. Indique si las cifras, en ambos casos, coinciden.”*

Respuesta del perito:

*“8. Confrontados los soportes contables con los estados financieros de HOCOL S.A., son coincidentes las retenciones practicadas y declaradas con la contabilidad de la entidad analizada.”*

Pregunta 9 del demandante: *“Indicará el perito si las sumas declaradas y pagadas en las respectivas declaraciones de retención en la fuente, por concepto de pagos realizados a no residentes o no domiciliados, fueron solicitadas como impuestos descontables en la declaración del impuesto sobre las ventas”*

Respuesta del perito:

*“9. Las sumas declaradas y pagadas en la retención a título de IVA para el cuarto bimestre de 2001 por concepto de pagos realizados a proveedores no residentes y no domiciliados son los que corresponden a los solicitados como impuestos descontables en la respectiva declaración, (...)”*

Pues bien, revisadas las pruebas que obran en el expediente, la Sala advierte que el demandante aportó algunas facturas debidamente traducidas y para suplir el análisis y las explicaciones que pudo ofrecer en la demanda para aclarar el monto del impuesto descontable procedente y desvirtuar el cruce que hizo la DIAN, de las facturas aportadas por la demandante en vía administrativa y el auxiliar de la cuenta 241 “Iva descontable” registrado durante el cuarto bimestre de 2001 de la declaración del impuesto sobre las ventas, solicitó la práctica de la prueba pericial.

Valoradas esas pruebas de manera integral, la Sala considera que el demandante no demostró el derecho pretendido, es decir, a que se le reconozca la suma glosada como impuestos descontables en la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2001, por las siguientes razones:

Las facturas que aportó la demandante dan cuenta de que entabló ciertos negocios con los terceros que enlistó en la pregunta 6 del cuestionario que elaboró para efectos de la prueba pericial.

Esas facturas también son prueba de la cuantía de lo pagado por la demandante por los conceptos reseñados en cada una.

Hasta ahí, los citados documentos no prueban el derecho invocado.

Ahora bien, el dictamen pericial tenía por objeto constatar que la demandante hizo las retenciones por concepto de impuesto sobre las ventas sobre los totales de las facturas aportadas como prueba, por los servicios que le prestaron los domiciliados extranjeros.

Para el efecto, en la pregunta número 6 del cuestionario, como se puede apreciar, el demandante solicitó al perito que hiciera una relación de los impuestos sobre las ventas solicitados como descontables en el cuarto bimestre de 2001, mandato que cumplió el perito, pues hizo una relación simple de los proveedores de los servicios y del supuesto IVA descontables.

Sin embargo, como esa relación debía hacerse con base en los libros principales y auxiliares de contabilidad de HOCOL S.A., así como en los comprobantes de diario y sus respectivos soportes internos y externos y en las correspondientes declaraciones tributarias en la cual se discrimine el nombre del prestador del

*servicio; identificación de las facturas o documentos equivalentes que soportan la transacción, comprobante diario de contabilidad en el cual se registró la operación; el valor de la factura y el impuesto sobre las ventas que de acuerdo con los comprobantes de la contabilidad se generó, para la Sala, no bastaba con que el perito afirmara que revisó tales documentos, pues, para darle certeza a su dicho, debió detallar e informar qué libros principales y auxiliares revisó para fundamentar la relación. Así mismo, debió discriminar e informar qué comprobantes de diario y soportes internos y externos miró para concluir que respaldaban cada rubro derivado de las facturas. Por último debió identificar las declaraciones tributarias con las que la demandante pagó la retención.*

Esa misma deficiencia se advierte en las respuestas a las preguntas 7 a 9 y, por eso, no bastaba que afirmara, sin explicar su dicho, que los impuestos sobre las ventas causados con los terceros fueron objeto de retención y declarados, que confrontó los soportes con los estados financieros para deducir que coinciden con las retenciones practicadas y que, por lo tanto, dado que las sumas declaradas y pagadas correspondían a las solicitadas, no había lugar a rechazarlas.

Para la Sala, es fundamental que todos los elementos de juicio que examinen los peritos otorguen, en conjunto, el convencimiento necesario para que la conclusión del dictamen se tenga en cuenta. Por eso, el artículo 241 del Código de Procedimiento Civil señala que *“al apreciar el dictamen se tendrá en cuenta la firmeza, precisión y calidad de los fundamentos, la competencia de los peritos y los demás elementos probatorios que obren en el proceso”*.

Como en el caso concreto el dictamen no se rindió así, la Sala decide separarse de las conclusiones del dictamen.

Ahora bien, aunque la demandante aportó ciertas las facturas debidamente traducidas, la Sala no suplirá la tarea que se le encargó al perito haciendo el ejercicio que la demandante pidió que se hiciera mediante el dictamen pericial, precisamente, porque, por ley, el perito en la materia era el contador. Al juez le corresponde valorar la prueba para adherirse a las conclusiones del dictamen pericial cuando ofrezca serios motivos y razones de credibilidad o apartarse del mismo, cuando ocurra lo contrario.

Por lo mismo, no puede suplir o mejorar la defensa de la parte demandante que optó por probar el derecho invocado con el dictamen pericial sobre la contabilidad. La Demandante pudo pedir, como en efecto lo hizo, para las preguntas 1 a 5<sup>13</sup>, que se complementara el dictamen o allegar informe de expertos, que pueden ser tenidos en cuenta por el juez, como parte de su alegación, conforme lo permite el numeral 7 del artículo 238 del C.P.C., como en efecto también lo hizo para aclarar lo referente a las preguntas 1 a 5.

Por lo expuesto, para la Sala, la demandante no probó el derecho invocado y, por lo tanto, decide fallar el cargo de apelación de la DIAN a su favor. En esa medida, revocará en lo pertinente la sentencia del 6 de noviembre de 2008, proferida por el Tribunal a quo. Consecuente con esta decisión, mantendrá la sanción por inexactitud, porque se tipificó la infracción consistente en incluir deducciones inexistentes.

---

<sup>13</sup> En los folios 448 a 451 del cuaderno principal reposa el oficio del 26 de febrero de 2008 mediante el que el apoderado de la demandante solicitó la complementación del dictamen pericial, concretamente, para que respondiera las preguntas 1 a 5. La complementación fue rendida por el perito (folios 464 a 467) y objetada por la demandante con oficio del 5 de junio de 2008 (folios 470 a 475). Con la objeción, la demandante aportó un informe técnico rendido por contador público.

No es pertinente exonerar de la sanción por el hecho de que se presentó diferencia de criterios en relación con las normas que se tuvieron en cuenta para resolver el caso, porque el cargo se despachó desfavorablemente en virtud de la falta de prueba.

Y si bien las dudas provenientes de los vacíos probatorios pueden resolverse a favor del contribuyente; para que así sea, por una parte, debe estar plenamente establecido que no hay forma de eliminar las dudas y, por otra, sobre los hechos que se pretenden probar, el contribuyente no debe estar obligado a aportar la prueba, conforme así lo prevea el E.T. (Artículo 745 E.T)

En ese contexto, la inexistencia a que alude el artículo 647 del E.T. está referida a la evidencia probatoria de que los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, en realidad no se hicieron, o que habiéndose hecho, conforme se deduzca de ciertos medios probatorios, en el proceso no reposa la prueba conducente, pertinente y útil que de cuenta de su cuantificación, o que estando probada la existencia y la cuantificación del egreso, ese egreso no se subsuma en ninguna norma que lo reconozca como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, en virtud de la norma específica que les otorgue esa condición para ser invocado con fines tributarios.

**b) Expediente 250002327000200600830-01 (17366). Impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2001. Cuantía \$145.427.495.**

**Hechos probados, no discutidos**

- HOCOL S.A. presentó el día 8 de noviembre de 2001 la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2001.

- Mediante Requerimiento Especial No. 310632003000224 del 30 de octubre de 2003, la División de Fiscalización propuso modificar la declaración del IVA, en el sentido de desconocer impuestos descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia, por valor de \$ 145.427.495, en atención a que la demandante no aportó los contratos que soportaban dichas operaciones, junto con la discriminación del impuesto retenido. También tasó la sanción por inexactitud de manera proporcional al monto de lo glosado.

- Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000167 del 18 de enero de 2005, en la que se confirmaron las modificaciones propuestas en el requerimiento especial y su ampliación.

- La liquidación oficial de revisión fue confirmada por la Resolución No. 310662005000092 del 12 de diciembre de 2005, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

- Durante el curso de la primera instancia se practicó un dictamen pericial, con el mismo objeto que se reseñó para el caso del expediente 17492. Así mismo, la demandante formuló el mismo cuestionario, que fue absuelto por la perito designada para este proceso, en los siguientes términos:

*“PREGUNTA No. 1*

D.1) *Sírvase explicar detalladamente cada uno de los conceptos a que corresponden los gastos o costos originarios de los impuestos descontables rechazados por la Administración Tributaria y explicar la relación de medio a fin que hay entre el gasto y la actividad productora de renta de la empresa.*

*(...)*

*Con el fin de dar respuesta a este punto se analizaron los Proveedores rechazados por la DIAN (ver páginas 11 y 13 Anexo explicativo Resolución 310662005000092 de fecha 12 de diciembre de 2.005 de la DIAN) contra los respectivos soportes contables, entre otros, el Voucher, la factura, el registro contable gasto/costo, comprobante diario.*

*(...)*

*5- A continuación se presenta el detalle de cada una de las facturas objetadas, así:*

*(...)*

*29- Factura 10.009 del 13 de agosto de 2001, expedida por DOUGLAS WAYNE, ELLENOR, junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 1.506.133 (...)*

*30- Factura expedida el 15 de agosto de 2001, expedida por DOUGLAS WAYNE ELLENOR, junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 3.645.211 (...)*

*31- Factura 09/052, expedida el 21 de agosto de 2001, expedida por MDT INTERNATIONAL, junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 977.188 (...)*

*32- Factura 100570 expedida el 25 de junio de 2001, expedida por OGCI TRAINING INC., junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 574.321 (...)*

*33- Factura 101583 expedida el 21 de septiembre de 2001, por OGCI TRAINING INC. Junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$-142.192 (...)*

*34- Factura 101572 expedida el 2 de octubre de 2001, por OGCI TRAINING INC., junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 485.398 (...)*

*35- Factura 101674 expedida el 2 de octubre de 2001, por PETRO OGCI SKILLS, junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 573.232 (...)*

*36- Factura 101673 expedida el 2 de octubre de 2001, por PETRO OGCI SKILLS, junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 573.232 (...)*

*37- Factura 0044 expedida el 12 de octubre de 2001, por OIL & GAS INVESTMENT CORPORATION, junto con su traducción oficial al español, en*

la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 23.968.962 (...)

38- Factura expedida por PM SEMINARS WORLD 2001, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 680.803 (...)

39- Factura 0042 expedida el 5 de septiembre de 2001, expedida por RICHLAND ENTERPRIZES S.A., junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 26.235.532 (...)

40- Factura 0044 expedida el 12 de octubre de 2001, por RICHLAND ENTERPRIZES S.A., en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 23.968.962 (...)

41- Factura 200005450 del 3 de septiembre de 2001, expedida por SAETA INTERNATIONAL SPORT WEAR LTDA., en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 106.800 (...)

42- Factura 81521979 del 21 de julio de 2001, expedida por SCHLUMBERGER S.A., junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 1.211.041 (...)

43- Factura número 1101446 del 5 de septiembre de 2001, expedida por la INDUSTRIAL SECUTIRY ARCHIEFBEER B.V., en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 14.242.635 (...)

44- Factura número 1101445 del 21 de septiembre de 2001, expedida por la INDUSTRIAL SECUTIRY ARCHIEFBEER B.V., en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 2.297.603 (...)

45- Factura número 4600040 del 3 de octubre de 2001, expedida por la INDUSTRIAL SECUTIRY ARCHIEFBEER B.V., en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 773.043 (...)

Se tuvo a disposición el contrato número A02444 suscrito entre HOCOL S.A. e INDUSTRIAL SECUTIRY ARCHIEFBEHEER B.V., para la prestación del servicio de almacenamiento de datos, relacionado con el almanecanimiento y retiro de cintas y papel de datos, servicios de biblioteca de los volúmenes de almacenamiento, servicios de reproducción/copia para el papel de datos y servicios de copias cintas, junto con la copia uténtica de la traducción oficial al español.

(...)

60- Factura F-01-09 del 23 de septiembre de 2001, expedida por WILLIAM M. COBB & ASSOCIATES, junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 540.799 (...)

61- Factura F-01-24 del 11 de octubre de 2001, expedida por WILLIAM M. COBB & ASSOCIATES, junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 536.672 (...)

62- Factura 20197877 del 13 de agosto de 2001, expedida por VISION & ELKINS ATTORNETS AT LAW, junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 2.436.095 (...)

63- Factura 1800000176 del 13 de AGOSTO de 2001, expedida por NATIONAL SAFETY COUNCIL, junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por un total de \$ 176.094 (...)

64- Factura 1800000176 del 13 de agosto de 2001, expedida por NEXT, NETWORK junto con su traducción oficial al español, en la cual se origina un impuesto a las ventas descontable por \$ 610.598 (...)

65- Factura 84908 expedida por Exploration Consultants Limited de abril 30 de 2001, valor retenido \$ 658.174 (...)

66- Factura 85290 y 85291 expedida por Exploration Consultants Limited de 30 de septiembre de 2001, valor IVA \$ 5.038.896 (...)

(...)

Pregunta No. 6

D. 6) Sírvase hacer una relación de los impuestos sobre las ventas solicitados como descontables en el quinto bimestre de 2001, con base en los libros principales y auxiliares de contabilidad de HOCOL S.A., así como en los comprobantes de diario y sus respectivos soportes internos y externos y en las correspondientes declaraciones tributarias, en la cual se discrimine el nombre del prestador del servicio; identificación de las facturas o documentos equivalentes que soportan la transacción; comprobante diario de contabilidad en el cual se registró la operación; el valor de la factura y el impuesto sobre las ventas que de acuerdo con los comprobantes de contabilidad se generó, en relación con los siguientes terceros:

- xviii. OGCI TRAINING INC
- xix. WILLIAM M. COBB & ASSOCIATES INC
- xx. INDUSTRIAL SECURITY ARCHIEFBEHEER B.V.
- xxi. STANDARD & POORS/PLATTS
- xxii. NATIONAL SAFETY COUNCIL
- xxiii. RICHLAND ENTERPRISES S.A.
- xxiv. OIL & GAS INVESTMENT CORPORATION
- xxv. IHS ENERGY GROUP
- xxvi. DOUGLAS WAYNE ELLENOR
- xxvii. SCHLUMBERGER VENEZUELA S.A.
- xxviii. EXPLORATION CONSULTANT LIMITED
- xxix. NEXT NETWORK OF EXPERIENCE INC
- xxx. PM SEMINAR WORLD 2001
- xxxi. SEIS STRAT SERVICES INC
- xxxii. VINSON & ELKINS L.L.P.
- xxxiii. VIP SERVICES
- xxxiv. MDT INTERNATIONAL

RESPUESTA:

- 1- Con base en los libros principales y auxiliares de contabilidad de HOCOL S.A., así como en los comprobantes de diario y sus respectivos soportes internos y externos y en las correspondientes declaraciones tributarias, se elaboró el cuadro No. 2 denominado *Relación de Proveedores No Domiciliados en Colombia rechazados por la DIAN V Bimestre 2.001*, en la cual se discrimina el nombre del prestador del servicio; identificación de las facturas o documentos equivalentes que soportan la transacción; No. de voucher; tipo de moneda, comprobante diario de contabilidad en el cual se registró la operación; el valor de la factura (valor servicio COP) y el impuesto sobre las ventas que de acuerdo con los comprobantes de contabilidad se generó, descripción el bien o servicio y los complementarios referidos al bien o servicio. Adicionalmente, en la respuesta a la pregunta No. 1 se relacionaron las facturas relacionados con Proveedores No domiciliados en Colombia.

PREGUNTA 7.

D.7) Deberá dictaminar si los impuestos sobre las ventas causados en las operaciones realizadas con los terceros atrás mencionados fueron materia de retención en la fuente y si los importes correspondientes fueron declarados por HOCOL S.A y pagadas al Estado.

RESPUESTA:

Los impuestos sobre las ventas causados en las operaciones realizadas con los terceros relacionados en el punto No. 6, fueron sujetos de retención en la fuente ver cuadro No.2 Proveedores No domiciliados en Colombia, columna 6, la cual arroja la suma de \$ 117.865.000; revisadas las correspondientes declaraciones de Retención en la Fuente meses de septiembre y octubre de 2.001, se observa que los importes correspondientes fueron declarados por Hocol S.A. y pagados al Estado, en cuantía de \$ 117.865.000.

PREGUNTA No. 8

d.8) Sírvase confrontar la cantidad resultante de sumar los impuestos descontables en las operaciones realizadas con terceros ya mencionados, y los impuestos que de acuerdo con los registros fueron retenidos. Indique si las cifras, en ambos casos coinciden.

RESPUESTA:

Revisado el V Bimestre de 2.001 de Hocol S.A. se observó:

1- Total IVA Descontable:	
Nacionales	\$ 3.495.504.000
No domiciliados	\$ 117.865.000
Total impuesto descontable	<u>\$ 3.613.369.000</u>
”	
2- Valor IVA descontable NO Domiciliados	\$ 117.865.000
Menos Valor IVA retenido	<u>\$ 117.865.000</u>
Diferencia	<u>\$ 0</u>

*De acuerdo a la revisión llevada a cabo sobre las facturas sujetas a revisión, se confrontó la cantidad resultante de sumar los impuestos descontables en las operaciones realizadas con los terceros NO domiciliados, y los impuestos que de acuerdo con los registros fueron retenidos, observando que no se presenta diferencia alguna entre el IVA retenido y el valor pagado. Las cifras coinciden en ambos casos.”*

Dado que el Tribunal falló esta glosa a favor de la DIAN, porque el demandante aportó las facturas pero sin la debida traducción, quien alega la glosa, en este caso, es el demandante, que solicita que se valore el dictamen pericial, porque insitió en que las facturas debidamente traducidas reposaban en el proceso.

Pues bien, leído el dictamen pericial y vistas las pruebas que reposan en el expediente, la Sala da cuenta de que la demandante perfeccionó la prueba con ocasión de la demanda, pues aportó las facturas que a continuación se relacionan, debidamente traducidas, salvo la de *PM SEMINARS WORLD 2001* para soportar los impuestos descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia.

<b>NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL PROVEEDOR</b>	<b>NIT</b>	<b>No. FACTURA</b>	<b>FOLIOS (CUADERNO PRINCIPAL)</b>	<b>TRADUCIDAS AL ESPAÑOL</b>
OGCI TRAINING INC	444440 156	100570 101583 101672 101589 100572 101674 101673	269  275 281 283 286 290	SÍ  SÍ SÍ SÍ SÍ SÍ
WILLIAM M COBB & ASSOCIATES INC	444440 212	F-01-19 F-01-24	490 494	SÍ SÍ
INDUSTRIAL SECURITY ARCHIEFBHEER B.V.	444440 232	1101446 1101445 1101496 4600040	322 330 338	SÍ SÍ SÍ
STANDARD & POORS/PLATT'S	444440 271	1051390	463	SÍ
NATIONAL SAFETY COUNCIL	444440 272	1800000 176	503	SÍ
RICHLAND ENTERPRIZES S.A.	444440 280	0042 0044	302 307	SÍ SÍ
OIL & GAS INVESTMENT CORPORATION	444440 281	0044	294	SÍ
IHS ENERGY GROUP	444440 290	0001714 3425689 3414451	207	SÍ
DOUGLAS WAYNE ELLENOR	444440 313	10009 SN	252	SÍ

SCHLUMBERGER VENEZUELA S.A.	444440 389	8152197 9	314	SÍ
NEXT NETWORK OF EXCELLENCE IN	444440 408	1800000 176	509	SÍ
PM SEMINARS WORLD 2001	444440 511	SN	300	NO
SEIS STRAT SERVICES INC	444440 522			
EXPLORATION CONSULTANTS LIMITED	444440 532	85055 85290 85291	237 188 188	SÍ SÍ SÍ
VISION & ELKINS LP	444440 554	2019787 7	499	SÍ
VIP SERVICES	444440 557	106613	476	SÍ
MDT INTERNATIONAL	444440 559	09/052	261	SÍ

La DIAN revisó las mismas facturas y con fundamento en las mismas y en el certificado del revisor fiscal que la demandante le aportó en vía administrativa, cuantificó la glosa en \$145. 427.495, así:

<b>NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL PROVEEDOR</b>	<b>NIT</b>	<b>VR. IVA DESCONTABLE SOLICITADO</b> <small>14</small>	<b>COMPROBANTE CONTABLE</b>	<b>No. FACTURA</b>
OGCI TRAINING INC	444440156	20.64.290	20106932 20108033  20108813 20108814 20108816	1005 70 1015 83 1016 72 1015 89 1005 72 1016 74 1016 73
WILLIAM M COBB & ASSOCIATES INC	444440212	1.077.471	20103991 20104677	F-01-19 F-01-24
INDUSTRIAL SECURITY ARCHIEFBHEER B.V.	444440232	17.313.281	20107702 20108568  20108797	1101 446 1101 445 1101 496

<sup>14</sup> Los valores relacionados fueron tomados por la DIAN del certificado del Revisor Fiscal de la demandante.

				4600 040
STANDARD & POORS/PLATT'S	444440271	4.044.923	20108686	1051 390
NATIONAL SAFETY COUNCIL	444440272	176.094	20106936	1800 0001 76
RICHLAND ENTERPRIZES S.A.	444440280	50.204.494	20107388 20108783	0042 0044
OIL & GAS INVESTMENT CORPORATION	444440281	23.968.962	20108784	0044
IHS ENERGY GROUP	444440290	2.026.076	20107537 20108093 20108703	0001 714 3425 689 3414 451
DOUGLAS WAYNE ELLENOR	444440313	5.151.344	20108886 20108889	1000 9 SN
SCHLUMBERGER VENEZUELA S.A.	444440389	1.211.041	20107253	8152 1979
NEXT NETWORK OF EXCELLENCE IN	444440408	610.598	20104010	1800 0001 76
PM SEMINARS WORLD 2001	444440511	680.803	20104663	SN
SEIS STRAT SERVICES INC	444440522	18.201.916		
EXPLORATION CONSULTANTS LIMITED	444440532	14.399.697	20104170 20108831 20108831	8505 5 8529 0 8529 1
VISION & ELKINS LP	444440554	3.094.659	20106958	2019 7877
VIP SERVICES	444440557	224.668	20108024	1066 13
MDT INTERNATIONAL	444440559	977.178	20107781	09/05 2
<b>TOTAL IVA DESCONTABLE RECHAZADO</b>		<b>145.427.495</b>		

Sin embargo, en el dictamen pericial, la perito afirmó que revisó las facturas que, según dijo, objetó la DIAN y que "Con base en los libros principales y auxiliares de contabilidad de HOCOL S.A., así como en los comprobantes de diario y sus respectivos soportes internos y externos y en las correspondientes declaraciones tributarias, se elaboró el cuadro No. 2 denominado Relación de Proveedores No Domiciliados en Colombia rechazados por la DIAN V Bimestre 2.001, en la cual se discrimina el nombre del prestador del servicio; identificación de las facturas o

*documentos equivalentes que soportan la transacción; No. de voucher; tipo de moneda, comprobante diario de contabilidad en el cual se registró la operación; el valor de la factura (valor servicio COP) y el impuesto sobre las ventas que de acuerdo con los comprobantes de contabilidad se generó, descripción el bien o servicio y los complementarios referidos al bien o servicio. Adicionalmente, en la respuesta a la pregunta No. 1 se relacionaron las facturas relacionados con Proveedores No domiciliados en Colombia”.*

Revisado el cuadro a que alude la perito, se aprecia que cuantificó el IVA descontable en \$117.865.000, es decir, una suma menor a la glosada y pedida por la demandante. Adicionalmente, se aprecia que en esa relación incluyó la factura de PM SEMINARS WORLD 2001, que, conforme se precisó fue aportada en idioma extranjero y, en esas condiciones fue revisada por la perito, pues, a diferencia de las otras facturas respecto de las que la perito dejó constancia de que había visto la factura con su traducción oficial, en el numeral 38 del numeral 5 del dictamen pericial, en el que se relacionan todas las facturas, la perito no dijo nada sobre este documento y su traducción, lo que permite confirmar que, en efecto no fue aportada debidamente traducida.

En esa medida, la factura de PM SEMINARS WORLD 2001 no se tendrá en cuenta.

Por otra parte, la parte actora no objetó el dictamen en cuanto a la cuantía determinada, objeción que sí formuló la DIAN.

Sin embargo, como la DIAN no sustentó ni probó el supuesto error grave en que, según alegó, incurrió la auxiliar de la justicia, el Tribunal a quo desestimó la objeción, decisión que confirma, en esta oportunidad, la Sala.

Por otra parte, partiendo de los presupuestos de claridad, certeza y confiabilidad que debe ofrecer la prueba pericial para que el Juez pueda acoger las conclusiones establecidas en el dictamen, la Sala acoge las conclusiones del dictamen pericial rendido en el presente proceso, pues, como se vio, se fundamentó adecuadamente y no fue objetado por la parte demandante.

En consecuencia, para la Sala solamente resultan acreditados los impuestos descontables por valor de **\$ 117.184.000**, originados en operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia, y que fueron rechazados por la DIAN en el impuesto a las ventas por el quinto bimestre de 2001. No se probaron los impuestos descontables por valor de **\$ 28.244.000**.

Prospera el cargo de apelación de la demandante, pero limitado al monto establecido. Por lo tanto, se modificará la sentencia del 5 de junio de 2008 proferida por el Tribunal en este sentido. La sanción por inexactitud se mantiene pero se reliquidará teniendo en cuenta los valores aceptados.

**c) Expediente 250002327000200601231-01 (17549). Impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2002. Cuantía \$ 103.837.941.**

#### **Hechos probados, no discutidos**

- HOCOL S.A. presentó el día 12 de julio de 2002 la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2002.

- Mediante Requerimiento Especial No. 310632004000172 del 25 de marzo de 2004, la División de Fiscalización propuso modificar la declaración del IVA, en el sentido de desconocer impuestos descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia, por valor de \$ 103.837.941, en atención a que la demandante no aportó los contratos que soportaban dichas operaciones, junto con la discriminación del impuesto retenido. También cuantificó la sanción por inexactitud de manera proporcional al monto glosado.

- Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000050 del 5 de mayo de 2005, en la que se confirmaron las modificaciones propuestas en el requerimiento especial y su ampliación. Estimó un total saldo a favor de \$ 1.544.722.000.

- La liquidación oficial de revisión fue confirmada por la Resolución No. 310662006000006 del 22 de marzo de 2006, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

- En este proceso también se practicó un dictamen pericial, con el mismo objeto y cuestionario en los casos anteriores.

En el dictamen pericial, el perito afirmó lo siguiente:

“...

*6. Sírvase hacer una relación de los impuestos sobre las ventas solicitados como descontables en el tercer bimestre de 2002, con base en los libros principales y auxiliares de la contabilidad de HOCOL S.A. así como los Vouchers y sus respectivos soportes internos y externos y en las correspondientes declaraciones tributarias, en la cual se discrimine el nombre del prestador del servicio, identificación de las facturas o documentos equivalentes que soportan la transacción; comprobante de diario de la contabilidad en el cual se registró la operación; el valor de la factura y el impuesto sobre las ventas que de acuerdo con los principios de contabilidad se generó en relación con los siguientes terceros:*

- a. ROCHLAND ENTERPRISES S.A.
- b. OIL & GAS INVESTMENT CORPORATION
- c. HIS ENERGUY GROUP
- d. SOUTHERN METRODIST UNIVERSITY
- e. HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM INC
- f. EXPLORATION CONSULTANT LTD
- g. OGCI TRAINNING INC
- h. MILER AND LENTS LTD
- i. LOVELLS
- j. RUSHMORE ASSOCIATES
- k. CLAUDE EINZLINE
- l. TOTAL FINA ELF
- m. CRUDE ANALYTICAL INC
- n. JAM SOFTWARE
- o. MICHIGAN LANGUAGE CENTER
- p. RIKE SERVICE INC

**RESPUESTA:**

Con base en la relación de VOUCHERS proporcionada por la entidad de cada una de las facturas de los proveedores mencionados en la demanda y relacionados en el siguiente cuadro se tabuló la información solicitada.

<b>No. Vouchers</b>	<b>Proveedor</b>	<b>NIT</b>	<b>No. Fra</b>	<b>Vr. fra</b>	<b>Vr. Iva Descont (241001)</b>	<b>Vr. Iva Descont (234004)</b>
20200033	Eizine Claude	444440575	HOCO L-GUA/02/04	7.043.040	1.126.886	1.126.886
20200033	CLAUDE EIZLINE	444440575	HOCO L-TAN/02/02	9.699.563	1.551.930	1.551.930
20200084	TOTAL FINA ELF	444440580	90002157	24.147.172	3.863.548	3.864.379
20200089	CLAUDE EIZLINE	444440581	HOCO L-TAN/02/04	9.361.440	1.497.830	1.497.830
20200101	TOTAL FINA ELF	444440580	90002568	401.715	64.275	64.634
20200105	CLAUDE EIZLINE	444440581	HOCO L-TAN/02/05	7.755.085	1.240.814	1.240.814
20200106	TOTAL FINA ELF	444440580	90003245	13.139.429	2.102.320	2.102.320
20202149	RIKE SERVICE INC.	444440609	93335	6.098.708	975.793	975.793
20203606	MillerAndLents. Ltd.	444440198	0202-06	38.903.315	6.224.537	6.224.537
20203607	HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM	444440416	06/04/2002	1.352.628	216.430	217.207
20203607	HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM	444440416	06/04/2002	416.512	66.648	66.305
20203809	Michigan Language Center	444440604	INSC RIRIBAGON	5.482.562	877.210	876.752
20203894	EXPLORATION	444440532	85836	30.634.480	4.901.517	4.902.434

	CONSULTAN TS LIMITEC					
202039 74	JAM SOFTWARE	444440 601	4617	218.50 2	34.960	34.500
202041 60	LOVELLS	444440 562	10121 300	7.510.5 04	1.201.68 1	1.200.5 46
202041 60	LOVELLS	444440 562	10121 300	13.040. 579		
202041 70	IHS Energy Group	444440 290	34400 78	4.569.9 93	731.199	730.254
202046 31	SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY	444440 349	SSE3 2015	22.068. 585	3.530.97 4	3.530.9 74
202047 09	HYETTE INTERCONTI NENTAL TELECOM	444440 416	41979	119.40 5		
202047 09	HYETTE INTERCONTI NENTAL TELECOM	444440 416	41979	77.723	31.548	30.425
202047 68	Miller And Lente. Ltd.	444440 198	0204- 24	4.479.4 49	716.712	716.150
202049 52	Richland Enterprizers S.A.	444440 280	54	156.14 9.050	24.983.8 53	24.984. 400
202049 53	Oil & Gas Investment Corporation	444440 281	53	156.14 9.050	24.983.8 53	24.984. 400
202050 74	SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY	444440 349	SSE3 2056	22.622. 072	3.619.53 1	3.619.5 31
202052 48	OGCI TRAINING INC	444440 156	10461 1	3.937.1 97	629.952	629.952

*Es de anotar que el porcentaje aplicado del valor de impuesto a las ventas reportado en la relación de VOUCHERS proporcionada por la administración corresponde al 16% del valor de la factura y que en todos los casos este IVA descontable fue cruzado con la cuenta 234004, IVA retenido por pagar en las declaraciones de Rete- fuente por pagar. (fls. 612-649).*

*7. Deberá dictaminar el perito si los impuestos sobre las ventas causados en las operaciones realizadas con terceros atrás mencionados fueron materia de retención en la fuente y si los importes correspondientes fueron declarados por HOCOL S.A., y pagadas al estado.*

**RESPUESTA:**

*Con base en la relación de VOUCHER proporcionada por la entidad de cada una de las facturas de los proveedores mencionados en la*

demanda y relacionados en el siguiente cuadro se tabuló la información solicitada.

No. Vouchers	Proveedor	NIT	Número de factura	Valor base	Retn. Serv. Te c. del Ext. en Ext. (233200)	Rf Remesas Div. Serv. Honor 7% (233221)	Rf Software - No Domiciliados (233204)	Rf Remesas Exp Prog. Comp. 7% (233223)	mpto. Timbre Cuenta Indeterm (233251)	Rf Regalias de Petróleo (233280)
2020033	Eizline Claude	44440575	HOCOL-GUA/02/04	7.043,040	-704,304					
2020033	CLAUDE EIZLINE	44440581	HOCOL/TAN/02/02	9.609,983	-969,986					
2020084	TOTAL FINA ELF	44440580	90002157	24.147,172	-2.413,793					
2020089	CLAUDE EIZLINE	44440581	HOCOL-TAN/02/04	9.361,440	-936,144				-140,422	
2020101	TOTAL FINA ELF	44440580	90002568	401,715	-40,896					
2020105	CLAUDE EIZLINE	44440581	HOCOL-TAN/02/05	7.755,085	-775,508				-116,923	
2020106	TOTAL FINA ELF	44440580	90003245	13.139,428	-1.314,785					
2020149	RIKE SERVICE, INC.	44440609	93335	6.098,708	-609,871					
20203606	MillerAndLents, Ltd	44440198	0202-06	38.903,315	-3.367,852					
20203609	Michigan Language Center	44440604	INSCRI-RIBAGON	5.482,562	-549,401					
20203607	HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM INC	44440416	06/04/2002	1.352,828						
20203607	HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM INC	44440416	06/04/2002	418,512						
20203894	EXPLORATION CONSULTANTS LIMITED	44440532	85836	30.634,480	-3.063,448				-458,600	
20203974	JAM SOFTWARE	44440601	4817	218,502			-62,101	-9,200		
20204160	LOVELLS	44440562	10121300	7.510,504	-751,523					
20204160	LOVELLS	44440562	10121300	13.040,579						
20204170	IHS Energy Group	44440290	3440078	4.569,993			-1.278,534	-184,336		
20204831	SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY	44440349	SSE32015	22.068,585	-2.206,859					
20204709	HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM INC	44440418	41979	119,405						
20204708	HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM INC	44440418	41979	77,723						
20204768	Miller And Lents, Ltd	44440198	0204-24	4.479,449	-447,009					
20204952	Richland Enterprises S.A	44440280	54	156.149,050		-7,104,061				-54.652,483
20204953	Oil & Gas Investment Corporation	44440281	53	156.149,050		-7,104,061				
20205074	SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY	44440349	SSE32056	22.822,072	-2.282,207					
20205248	OGCI TRAINING INC	44440156	104611	3.937,197	-393,720					

8. Sírvase confrontar la cantidad resultante de sumar los impuestos descontables en las operaciones realizadas con los terceros ya mencionados, y los impuestos que de acuerdo con los registros fueron retenidos. Indique si las cifras, en ambos casos coinciden.

RESPUESTA:

De acuerdo con la información entregada por la entidad, se tabularon los valores solicitados como descontables y se cotejaron con los valores descontados en cada una de las transacciones determinado que el valor de las diferencias obedece al ajuste realizado en la cuenta de redondeo por conversión a la moneda local (Diferencia en tipo de cambio), tal como se puede visualizar en el cuadro anexo:

No. Vouchers	Proveedor	NIT	No Fra	Vr Fra	Vr Iva Descont (241001)	Vr Iva Descont (234004)
20200033	Eizline.Claude	444440575	HOCOL-GUA/02/04	7,043,040	1,126,886	1,126,886
20200033	CLAUDE EIZLINE	444440575	HOCOL/TAN/02/02	9,699,563	1,551,930	1,551,930
20200084	TOTAL FINA ELF	444440580	90002157	24,147,172	3,863,548	3,864,379
20200089	CLAUDE EIZLINE	444440581	HOCOL-TAN/02/04	9,361,440	1,497,830	1,497,830
20200101	TOTAL FINA ELF	444440580	90002568	401,715	64,275	64,634
20200105	CLAUDE EIZLINE	444440581	HOCOL-TAN/02/05	7,755,085	1,240,814	1,240,814
20200106	TOTAL FINA ELF	444440580	90003245	13,139,429	2,102,320	2,102,320
20202149	RIKE SERVICE, INC.	444440609	93335	6,098,708	975,793	975,793
20203606	MillerAndLents, Ltd	444440198	0202-06	38,903,315	6,224,537	6,224,537
20203607	HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM	444440416	06/04/2002	1,352,628	216,430	217,207
20203607	HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM	444440416	06/04/2002	416,512	66,648	66,305
20203809	Michigan Language Center	444440604	INSCRI-RIBAGON	5,482,562	877,210	876,752
20203894	EXPLORATION CONSULTANTS LIMITED	444440532	85836	30,634,480	4,901,517	4,902,434
20203974	JAM SOFTWARE	444440601	4617	218,502	34,960	34,500
20204160	LOVELLS	444440562	10121300	7,510,504	1,201,681	1,200,546
20204160	LOVELLS	444440562	10121300	13,040,579		
20204170	IHS Energy Group	444440290	3440078	4,569,993	731,199	730,254
20204631	SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY	444440349	SSE32015	22,068,585	3,530,974	3,530,974
20204709	HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM	444440416	41979	119,405		
20204709	HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM	444440416	41979	77,723	31,548	30,425
20204768	Miller And Lente, Ltd	444440198	0204-24	4,479,449	716,712	716,150
20204952	Richland Enterprizes S.A.	444440280	54	156,149,050	24,983,853	24,984,400
20204953	Oil & Gas Investment Corporation	444440281	53	156,149,050	24,983,853	24,984,400
20205074	SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY	444440349	SSE32056	22,622,072	3,619,531	3,619,531
20205248	OGCI TRAINING INC	444440156	104611	3,937,197	629,952	629,952

9. Indicará la perito si las sumas declaradas y pagadas en las respectivas declaraciones de retención en la fuente por concepto de pagos realizados a no residentes y no domiciliados, fueron solicitadas como impuestos descontables en la declaración del impuesto sobre las ventas.

**RESPUESTA:**

*Si en efecto revisadas las relaciones soporte de las declaraciones de Impuesto al Valor agregado (iva), del III bimestre de 2002, entregadas por la administración de HOCOL, se observó que estas son solicitadas como IVA descontable.”*

Mediante memorial del 10 de septiembre de 2007<sup>15</sup>, la demandante solicitó la aclaración del dictamen pericial, en lo que atañe a las respuestas 7 y 8, “en el sentido de precisar, exactamente, cuál fue el monto de la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas practicada por HOCOL S.A. a los proveedores y prestadores de servicios relacionados en las respuestas números 7 y 8”

Explicó el apoderado de la parte actora que la aclaración era necesaria, porque la respuesta numero 7 del dictamen se refirió a la retención en la fuente a título de impuestos sobre la renta y de remesas y no a la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas, “no obstante que esta última es la que interesa para los fines de este proceso y en tal sentido se incluyó en el cuestionario.”

También dijo que en el cuadro que hace parte de la respuesta numero 8 se repite, en las dos últimas columnas, el mismo valor bajo el título de IVA descontable, no obstante que todo parece indicar que una columna corresponde al IVA retenido y pagado por HOCOL y la otra al IVA descontable. Dijo el apoderado: “Recuérdese,

<sup>15</sup> FI 652

*al respecto, que la retención en la fuente por servicios prestados por no residentes ni domiciliados, equivale al 100% del impuesto sobre las ventas descontable”.*

La aclaración fue resuelta mediante escrito del 7 de octubre de 2002<sup>16</sup>. En esa oportunidad el perito dijo lo siguiente:

*“RESPUESTA 1.*

*La pregunta No. 7 del dictamen expresa: "(...) Deberá dictaminar el perito si los impuestos sobre las ventas causados en las operaciones realizadas con terceros atrás mencionados fueron materia de retención en la fuente y si los importes correspondientes fueron declarados por HOCOL SA., y pagadas al estado. (...)”.*

*Pregunta que fue interpretada como si los valores que causaron los impuestos sobre las ventas en las operaciones realizadas, fueron materia de otras retenciones también establecidas en la normatividad vigente, razón por la cual se procedió a relacionarlas. ¿Cual fue el monto de la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas practicada por HOCOL S.A. a los proveedores y prestadores de servicios relacionados?*

*En los cuadros explicativos de las respuestas dadas a las preguntas números 6 y 8 del dictamen pericial, se encuentran relacionados en detalle los impuestos a las ventas practicados por HOCOL S.A. a los proveedores y prestadores, de servicios relacionados, los cuales totalizan un valor de \$54.965.448,42”*

*“2. Así mismo la solicitud de aclaración menciona en su último párrafo que "(...) en el cuadro que hace parte de la respuesta número 8 se repite, en las dos (2) últimas columnas el mismo valor bajo el título IVA descontable (...)”*

*RESPUESTA 2.*

*En esta parte, es pertinente aclarar que si bien los valores coinciden no quiere decir que se repitan, toda vez que el principio contable de "la partida doble" exige que los débitos sean iguales a los créditos, es decir que de acuerdo a las diferentes cuentas de registros contables, observadas en los vouchers suministrados por HOCOL S.A., la primera columna del cuadro en mención "Valor IVA descontable (241001)" se refiere a los valores registrados en la sub.-cuenta (241001), la cual es de naturaleza débito y es en donde se registran los IVA que se manejarán como IVA descontable (menor valor de IVA a pagar o mayor saldo a favor), en tanto que la columna "Valor IVA descontable (234004)" se refiere a la sub.-cuenta de naturaleza crédito en la cual se registran los IVA que se manejarán como valores de IVA retenidos por pagar a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales — DIAN.”*

La demandante objetó por error grave el dictamen y la aclaración de ese dictamen, y pidió al Magistrado ponente, en el Tribunal, que decretara otro. Sin embargo, este le fue negado mediante providencias del 23 de julio y 27 de agosto de 2008<sup>17</sup>, porque *“como bien lo anota el actor la razón por la cual la*

<sup>16</sup> Fls. 666 a 669

<sup>17</sup> Folios 720 y 726 del cuaderno principal.

*administración rechazó el monto de \$103.837.941 como retenciones practicadas a no residentes y domiciliados consistió en no estar soportada en los respectivos contratos según se desprende de los artículos 12 y 5 de los Decretos 1165 y 3750 de 1997, así las cosas si dicha suma no es objeto de discusión, resulta irrelevante el monto que hubiese determinado el perito, ya que el aspecto relevante es la prueba de los contratos que acreditan o sustentan la (sic) retenciones sobre el IVA declarado por la sociedad y rechazadas por la administración, aspecto de derecho que debe ser objeto de análisis en la sentencia.”* En consecuencia, la Sala se atiene a lo allí decidido. Además, se reitera que de conformidad con el numeral 7 del Artículo 238 del C.P.C., para contradecir el dictamen pericial, las partes pueden asesorarse de expertos, sin necesidad de pedir autorización previa al juez de la causa, pues no hay norma que así lo exija. Los informes que rindan esos expertos deben ser tenidos en cuenta, como alegaciones de las partes.

Ahora bien, la sentencia del Tribunal proferida el 12 de noviembre de 2008, dentro del expediente 17549 falló en contra del demandante, fundamentalmente, porque no había aportado las pruebas, debidamente traducidas. El demandante apeló, pues insistió en que sí cumplió ese requisito.

Pues bien, la sala enlista a continuación las facturas que, según los actos administrativos demandados, tuvo en cuenta la DIAN para formular la glosa. La información de la lista, conforme con la Liquidación oficial, fue suministrada por la sociedad y certificada por el Revisor Fiscal de la empresa, razón por la cual, la DIAN, le dio pleno valor probatorio al tenor del artículo 777 del E.T.

<b>NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL PROVEEDOR</b>	<b>VR. IVA DESCONTABLE SOLICITADO</b>
OGCI TRAINING INC	629.951
MILLERMAND LENTS LTD.	6.941.248
RICHLAND ETNTERPRIZES S.A.	24.983.85 2
OIL AND GAS INVESTMENT CORP.	24.983.85 2
IHS ENERGY GROUP	6.928.448
UPSTREAM AS	253.459
SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY	7.150.505
HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM INC	314.626
EXPLORATIONS CONSULTANT LIMITED	4.901.516
LOVELLS	1.201.680
RUSHMORE ASSOCIATES	56.992
CLAUDE EIZLINE	2.367.700
DONELICK ANALYTICAL INC.	12.467.27 4
JAM SOFTWARE	34.960
MICHIGAN LANGUAGE CENTER	877.209
RIKE SERVICE INC.	975.793

<b>TOTAL IVA DESCONTABLE RECHAZADO</b>	<b>103.837.941</b>
--	--------------------

Hecha la verificación con el acervo probatorio, la Sala advirtió que la mayoría de las facturas obran en el proceso, debidamente traducidas y, otras, no aparecen en el expediente.<sup>18</sup>

En consecuencia, la Sala decide, por una parte, tener en cuenta las facturas que aparecen en el expediente debidamente traducidas, por otra parte, decide no tener en cuenta el dictamen pericial, ni la aclaración al mismo, por las dudas que ofrece respecto de la cuantificación del monto solicitado como descontable, con fundamento en los mismos criterios puestos de presente para analizar los anteriores casos. (Artículo 241 del C.P.C.)

Además, porque, conforme se puso de presente, el demandante pidió la aclaración del dictamen y lo objetó por error grave, pero el Tribunal no accedió a la petición de decretar otro. Así mismo, el demandante desaprovechó la oportunidad de objetar el dictamen con informes de expertos, en espera de que el Tribunal le autorizara aportar esos informes.

La DIAN también objetó por error grave el dictamen pericial y no se pronunció sobre la aclaración, esa objeción fue desestimada por el Tribunal a quo, porque no se orientó a sustentar y probar el error grave, como efectivamente lo verificó esta Sala. En consecuencia, decide confirmar esa decisión, en esta instancia.

Ahora bien, en los actos demandados en este proceso, a diferencia de lo que se ha advertido en los otros procesos hasta aquí analizados, no hay evidencia de que la DIAN haya verificado las facturas con la contabilidad de la parte actora, pues le dio prelación al argumento jurídico de la improcedencia del descuento a instancia de la interpretación que hizo de las normas que sirvieron de fundamento a los actos acusados. Además, en estos actos se adujo que la carga de la prueba le correspondía a la actora.

18

NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL PROVEEDOR	VR. IVA DESCONTABLE SOLICITADO	No. FACTURA	FOLIOS (CUADERNO PRINCIPAL)	TRADUCIDAS AL ESPAÑOL
OGCI TRAINING INC	629.951	104611	535	SÍ
MILLERMAND LENTS LTD.	6.941.248	0202-06 0204-24	504 525	SÍ SÍ
RICHLAND ETNTERPRIZES S.A.	24.983.852			
OIL AND GAS INVESTMENT CORP.	24.983.852			
IHS ENERGY GROUP	6.928.448	344078 3440129	519 531	SÍ SÍ
UPSTREAM AS	253.459	17634	529	SÍ
SOUTHERN METHODIST UNIVERSITY	7.150.505	SSE32015 SSE32056	523 533	SÍ SÍ
HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM INC	314.626			
EXPLORATIONS CONSULTANT LIMITED	4.901.516	85836	511	SÍ
LOVELLS	1.201.680	1011331	515	SÍ
RUSHMORE ASSOCIATES	56.992			
CLAUDE EIZLINE	2.367.700	HOCOL-GUA/02/05 GUA/02/04	539 543	SÍ SÍ
DONELICK ANALYTICAL INC.	12.467.274	2219	545	SÍ
JAM SOFTWARE	34.960	4617	513	SÍ
MICHIGAN LANGUAGE CENTER	877.209			
RIKE SERVICE INC.	975.793	93335	537	SÍ
<b>TOTAL IVA DESCONTABLE RECHAZADO</b>	<b>103.837.941</b>			

En ese contexto, el Tribunal a quo falló el cargo en contra del demandante. Pese a que le dio la razón sobre la interpretación de las normas, desestimó el cargo porque la demandante no aportó las facturas debidamente traducidas.

Esa decisión fue parcialmente acertada, pues la Sala comparte lo referente a la interpretación de las normas, pero omitió valorar las facturas, pues sí se aportaron al proceso debidamente traducidas. Por lo tanto, la Sala revocará la decisión del a quo, y admitirá como impuestos descontables, los montos que se derivan de las facturas aportadas con la debida traducción, pues, en esta oportunidad, la DIAN no discutió la realidad de las operaciones, ni la efectiva liquidación, retención, declaración y pago, ni el valor de las retenciones en la fuente.

En esa medida, si la partida se rechazó por la falta del contrato con los extranjeros, la Sala reitera que no se podía negar el descuento de las sumas que efectivamente fueron objeto de retención en la fuente y sobre las que se aportó la correspondiente factura traducida al idioma español. No obstante lo anterior, como valoradas las facturas, la Sala pudo determinar que en el proceso no obraban las siguientes, el IVA descontable solicitado por las mismas no se tendrá en cuenta:

<b>NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL PROVEEDOR</b>	<b>VR. IVA DESCONTABLE SOLICITADO</b>
RICHLAND ETNTERPRIZES S.A.	24.983.852
OIL AND GAS INVESTMENT CORP.	24.983.852
HYETTE INTERCONTINENTAL TELECOM INC	314.626
<b>VR. IMPUESTO DESCONTABLE NO DEMOSTRADO</b>	<b>\$ 50.282.330</b>

En consecuencia, para la Sala solamente resultan procedentes los impuestos descontables por valor de **\$ 53.555.611**, originados en operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia, y que fueron rechazados por la DIAN en el impuesto a las ventas por el tercer bimestre de 2002. No son procedentes los impuestos descontables por valor de **\$ 50.282.330**.

Prospera parcialmente el cargo a favor de la demandante. Por lo tanto, se modificará la sentencia del 12 de noviembre de 2008, proferida por el Tribunal en este sentido y se ajustará la liquidación de la sanción teniendo en cuenta los montos aceptados.

**d) Expediente 250002327000200700186-01 (17703). Primer bimestre de 2004. Cuantía \$ 44.728.000.**

- HOCOL S.A. presentó el día 10 de marzo de 2004 la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2004.

- Mediante Requerimiento Especial No. 310632005000163 del 14 de diciembre de 2005, la División de Fiscalización propuso modificar la declaración del IVA, en el

sentido de desconocer impuestos descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia, por valor de \$ 44.728.000.

- Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000064 del 18 de agosto de 2006, en la que desconoció impuestos descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia, por valor de \$44.728.401. Proporcionalmente, tasó a cargo de la demandante la sanción por inexactitud.

Los \$44.728.000 corresponden a 10 documentos que fueron descartados por la DIAN, porque, según dijo, no cumplían los requisitos establecidos en los artículos 437-2, 485 y 485-1 del E.T., 12 del Decreto 1165 de 1996, 5 del Decreto 3050 de 1997 el 102 del C.P.C.

Adicionalmente, en la liquidación oficial, la DIAN afirmó que *“respecto de las operaciones con SUANA, MICHAEL J.V., THE SCOTIA GROPU INC y TECPETROL S.A., la sociedad no presentó ninguna controversia, y tratándose de desembolsos para estudios en Ecuador y Perú, los cuales no tienen relación directa con las operaciones gravadas o exentas realizadas en Colombia por HOCOL S.A., se desconocen los impuestos descontables por dichas operaciones por contravenir los artículos 488 y 489 del E.T.*

- La liquidación oficial de revisión fue confirmada por la Resolución No. 310662007000009 del 24 de abril de 2007, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

- Con ocasión de la demanda, el apoderado también solicitó la práctica de un dictamen pericial pero *“con el objeto de acreditar suficientemente la relación de causalidad que existe entre los gastos y erogaciones efectuadas por HOCOL S.A. que fueron rechazados por la Administración Tributaria.”*

De ahí que, en el cuestionario, se formulara únicamente la pregunta numero 6, relacionada con los impuestos descontables con residentes en el exterior y que se formuló en los mismos términos que en los expedientes anteriormente analizados.

- El perito respondió a la pregunta así:

*“Esta pregunta obviamente hace referencia al Primer Bimestre de 2004 que es el período objeto de análisis por parte del suscrito perito.*

*Con base en los libros principales y auxiliares de contabilidad de HOCOL S.A., así como en los comprobantes de diario y sus respectivos soportes internos y externos y en las correspondientes declaraciones tributarias, elaboré el cuadro denominado RELACIÓN DE PROVEEDORES NO DOMICILIADOS EN COLOMBIA rechazados por la DIAN en el I bimestre de 2004, en la cual se discrimina el nombre del prestador del servicio; identificación de las facturas o documentos equivalentes que soportan la transacción; No. de voucher (Comprobante de Diario en el cual se registró la operación), tipo de moneda, e l valor de la factura y el impuesto sobre las ventas que de acuerdo con los comprobantes de contabilidad se generó.*

*Adicionalmente, en la respuesta a la pregunta No.1 se relacionaron las facturas relacionados con PROVEEDORES NO DOMICILIADOS EN COLOMBIA en donde se explica detalladamente los conceptos a que*

*corresponden los gastos o costos materia de IVA descontable....VER ANEXO No. 441”*

Ahora bien, la Sala pone de presente que, en este caso, el Tribunal acogió la doctrina judicial reiterada de esta Sala sobre la interpretación de los artículos 437-2, 485 y 485-1 del E.T., 12 del Decreto 1165 de 1996, 5 del Decreto 3050 de 1997. Por eso, procedió a valorar las pruebas que reposan en el proceso y concluyó lo siguiente:

- Que la parte actora aportó, en idioma castellano, como anexos a la demanda, en los folios 166 a 173 y 189 a 196, los contratos No.s HCCORC40019 Consultoría en el proceso DUE Dilligence del Bloque Tiguino en el Ecuador celebrado con Michael J V Suana y C30305 Perú Project –Stage I (HIG –GRADING) celebrado con The Scotia Group Inc., de los cuales destacó la cláusula relativa al objeto. Teniendo en cuenta ese objeto y el dictamen pericial, el Tribunal concluyó que existía prueba suficiente de que el gasto derivado de los documentos aportados cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T. y que, además, que del objeto de los contratos se podía apreciar que el lugar de ejecución era Bogotá, hecho que desvirtuaba la glosa de la DIAN. Por esto, a los \$44.728.000 que había glosado la DIAN, el Tribunal ordenó restar los \$3.882.302 y \$7.689.526 referidos a los anteriores contratos.
- Por otra parte, analizó el contrato C3 0306 Auditoría de reservas probadas y probables para Hocol S.A y Nimir Petroleum Venezuela”, celebrado con miller and Lents Ltda. y dijo el Tribunal que ese contratista no se encontraba en la relación de proveedores que se tuvo en cuenta para el dictamen pericial y, por eso, decidió no tener en cuenta ese documento.
- Respecto de los demás documentos, el Tribunal puso de presente que no fueron aportados en castellano y, por eso, decidió confirmar la glosa.

En el recurso de apelación, la parte actora controvió la sentencia del Tribunal a quo y dijo que había incurrido en error de derecho y error de hecho. Error de derecho, porque, según dijo, el Tribunal interpretó de manera errónea la doctrina judicial del Consejo de Estado. Y, error de hecho, porque no se percató que la demandante aportó las pruebas, debidamente traducidas al idioma castellano.

Pues bien, sobre el error de derecho, la Sala precisa que este tiene ocurrencia por interpretación errónea, por indebida aplicación o por falta de aplicación de la norma. El demandante adujo que el error lo cometió el Tribunal cuando interpretó erróneamente la doctrina judicial del Consejo de Estado, circunstancia ésta que no se predica del error de derecho.

Por lo tanto, dado que en el caso concreto se puso de presente la interpretación sistemática que hizo la Sala de los artículos 437-2; 485, numeral 9 y 771-2 del E.T.; 12 del Decreto 1165 de 1996; 5, numeral 2 del Decreto 3050 de 1997, para definir los casos objeto de esta sentencia, se tendrá en cuenta esa interpretación y, por tanto, se remite a lo allí expuesto. Igual, el Tribunal a quo, como se apreció, fundamentó el fallo en la falta de pruebas, ora porque no se aportaron en idioma castellano, ora porque un contrato referenciado no estaba incluido en la lista que analizó el perito auxiliar de la justicia. Por eso, la Sala centrará su análisis en ese aspecto, que corresponde a los alegatos por errores de hecho.

Para el efecto, la Sala no analizará los contratos SUANA, MICHAEL J.V. y THE SCOTIA GROUP INC. por \$ 11.572.000, porque este monto fue aceptado por el

Tribunal a favor de la demandante. Sin embargo, como la DIAN cuestionó esta decisión, en su oportunidad se analizará lo alegado por la institución.

Pues bien, el a quo confirmó la glosa en cuantía de \$33.156.401, porque el contrato “C3 0306 Auditoría de reservas probadas y probables para Hocol SA y Nimir Petroleum Venezuela” no se encontraba en la relación de proveedores que analizó el perito auxiliar de la justicia, y porque respecto de los demás documentos, éstos fueron aportados sin la debida traducción.

El actor se opuso a la sentencia. Sin embargo, sobre el contrato C30306 no dijo nada en particular, y sobre los documentos aportados en otro idioma recalcó que los había presentado traducidos en la demanda, y reiteró, en lo de fondo, lo rererente a la procedencia del descuento.

Pues bien, analizado el acervo probatorio, la Sala aprecia que la demandante aportó las facturas y contratos que a continuación se relacionan, debidamente traducidas, salvo la de CAMPBELL CORPORATE SERVICES LTD. Y la de NIMIR PETROLEUM LIMITED, para soportar los impuestos descontables originados en retenciones practicadas a no domiciliados o no residentes en Colombia, por valor de \$ 44.728.401.:

<b>NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL PROVEEDOR</b>	<b>VR. IVA DESCONTABLE SOLICITADO<sup>19</sup></b>	<b>No. FACTURA</b>	<b>FOLIOS (CUADERNO ANTECEDENTES)</b>	<b>FOLIOS (CUADERNO PRINCIPAL)</b>	<b>TRADUCIDAS AL ESPAÑOL</b>
CAMPBELL CORPORATE SERVICES LTD.	1.566.658	04-491	1305		NO
SECURITAS	645.830	0082351 93B2	1299 A 1304	120	SÍ
JOSHI TECHNOLOGIES INTERNATIONAL	343.597	2205	1256-57, 1298	127	SÍ
IHS ENERGY GROUP	1.745.789	600023	1255	135	SÍ
NIMIR PETROLEUM LIMITED	21.399.51 1	1040994 6	1249		NO
RUSHMORE ASSOCIATES LIMITED	1.267.215	138	1223 A 1225	144	SÍ
WOOD MACKENSIE LIMITED	597.455	128864	1218		
SUANA, MICHAEL J.V. (contrato)	3.882.302	HCL150 1	1220 A 1222 Y 1323 A 1327	151 153 A 162	SÍ
THE SCOTIA GROUP INC. (contrato)	7.689.525	CAG/MA M/04025	1215 A 1217	178 188 A 196	SÍ
TECPETROL S.A. (contrato)	5.608.514	0015- 0000008 1	1289 A 1297 Y 1328 A 1334	197 217 a 235	LA FACTURA ESTÁ EN INGLÉS Y EL CONTRA

<sup>19</sup> Los valores fueron tomados por la DIAN de las correspondientes facturas.

					TO ESTÁ EN ESPAÑO L
<b>TOTAL IVA DESCONTABLE RECHAZADO</b>	<b>44.728.40 1</b>				

Ahora bien, en cuanto a las conclusiones del dictamen pericial, la Sala lo acogerá, pues no obstante que la DIAN lo objetó por error grave, esa objeción se rechazó porque no se orientó a probar el error, decisión que respalda la Sala.

Por otra parte, en los actos demandados se aprecia que la DIAN no discutió la realidad de las operaciones, ni la efectiva liquidación, retención, declaración y pago, ni el valor de las retenciones en la fuente, pues la partida se rechazó por la falta del contrato con los extranjeros. Por lo tanto, no se podía negar el descuento de las sumas que efectivamente fueron objeto de retención en la fuente y sobre las que se aportó la correspondiente factura traducida al idioma español.

En consecuencia, hasta lo expuesto, para la Sala están acreditados los impuestos descontables por valor de \$10.190.232, originados en operaciones con no residentes o no domiciliados en Colombia, y que fueron rechazados por la DIAN en el impuesto a las ventas por el primer bimestre de 2004.

Se confirma la glosa por \$22.966.169 correspondientes a los documentos que no fueron aportados en idioma castellano y, por tanto, se confirmará la sanción por inexactitud, en esta proporción.

Ahora bien, respecto de los \$11.572.000 que corresponden a los contratos de SUANA, MICHAEL J.V. y THE SCOTIA GROUP INC., que fueron aceptados por el Tribunal a quo, porque cumplían los requisitos para ser descontados, porque tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta y porque se aportaron en idioma castellano, la DIAN impugnó la decisión con fundamento en que *“los desembolsos [de estos contratos] fueron para estudios en Ecuador y Perú, los cuales no tienen relación directa con las operaciones gravadas o exentas realizadas en Colombia por HOCOL S.A.”* que, por lo tanto, no se cumplía la exigencia prevista en los artículos 107 y 488 del E.T.

Pues bien, la Sala considera que la decisión del Tribunal a quo es acertada, por las siguientes razones:

Conforme con el artículo 488 del E.T., para tener derecho al descuento del IVA en un período determinado, (i) el impuesto debe haberse pagado en la adquisición de bienes o servicios que resulten computables como costo o gasto de la empresa, de acuerdo con las normas que regulan el impuesto de renta, y, además, (ii) los bienes o servicios adquiridos y que resulten computables como costo o gasto de la empresa deben destinarse a las operaciones gravadas con IVA.

La DIAN consideró que los dos requisitos no están satisfechos, porque, a su juicio, los desembolsos que hizo la demandante no pueden ser computables como costo o gasto de la empresa, pues *“no tienen relación directa con las operaciones gravadas o exentas realizadas en Colombia por HOCOL S.A.”*

La demandante afirma que el desembolso sí tiene relación directa con las operaciones gravadas o exentas que Hocol realiza en Colombia, porque, respecto del contrato con MICHAEL J.V. SUANA *“Las actividades prestadas por el*

*contratista fueron servicios de consultoría para evaluación técnica y económica de nuevas oportunidades, que permitieron (mediante la aplicación de metodologías e información de variables macroeconómicas para la evaluación de proyectos), llegar al documento final de oferta para la adquisición del Bloque Tiguino en Ecuador. La ejecución de la consultoría se realizó en la ciudad de Bogotá. La selección del contratista se realizó por los conocimientos y experiencia acreditada por esta firma en la industria petrolera.” En cuanto al contrato SCOTIA GROUP, explicó que “Las actividades prestadas por el contratista fueron las de levantamiento de información del entorno político, económico, social, legal, tributario, etc. Que inciden en una eventual operación en Perú. La selección de contratista se realizó por los conocimientos y experiencia acreditada por esta firma en la industria petrolera, específicamente en Perú”<sup>20</sup>*

Pues bien, atendiendo a que el objeto social de la empresa es el de “vincularse en la exploración y explotación de petróleo y gas, y, con la exploración y explotación de minas (...)”, no hay razón para desconocer el impuesto descontable retenido y pagado por estos conceptos con el simple argumento de que los desembolsos fueron para estudios en otros países, pues eso no implica que el desembolso no esté relacionado con la actividad productora de renta y menos que se infiera que esos estudios no fueron destinados a las operaciones gravadas con IVA, pues de las explicaciones que suministró la demandante, claramente se puede inferir que sí.

No prospera el recurso de apelación de la DIAN y, por tanto, en este sentido se confirmará la sentencia del 12 de marzo de 2009, proferida dentro del expediente 17703.

## **DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES ORIGINADOS EN OPERACIONES QUE CONSTITUYEN COSTO O GASTO PARA LA EMPRESA.**

Este cargo fue fallado de manera desfavorable al demandante en todos los expedientes, fundamentalmente, porque para el Tribunal a quo, las deducciones que invocó la demandante no cumplían los requisitos del artículo 488 del E.T., concretamente, que el gasto tuviera relación de causalidad con la actividad productora de la empresa.

La empresa demandante adujo que esta norma ya fue interpretada por la Sala, mediante la sentencia del 29 de septiembre de 2005, M.P. Dra. Ligia López Díaz. Demandante: Cerro matoso, pero pidió replantear lo expuesto en la misma. Pues bien, vista la citada sentencia, se aprecia que en ese fallo la Sección se limitó a reiterar las consideraciones hechas en la Sentencia del 2 de noviembre de 2001, exp. 12185, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y en la Sentencia del 13 de marzo de 2003, exp. 13375, M.P. Ligia López Díaz.

En esas sentencias, además, la Sala afirmó que “De las normas transcritas [se refiere a los artículos 107, 488 y 489 del E.T.] se establece que son requisitos de fondo para otorgar el derecho al descuento, que el impuesto se haya pagado sobre bienes o servicios que resulten computables como costos o gastos de la empresa y que éstos sean destinados a las operaciones gravadas con el impuesto.” y que, “En el caso para que los impuestos solicitados sean descontables se requiere que éstos sean imputables a la operación exenta que desarrolla la entidad.” Por eso concluyó, después de enlistar ciertos gastos, que aquellos no “*hac[ían] parte de los insumos necesarios para la exploración,*

---

<sup>20</sup> Esta información reposa en un documento explicativo preparado por la empresa. Folio 114 c. ppal.

*explotación y beneficio de minas de níquel y de otros minerales asociados o no con éste, que es la operación en cuestión. Es claro que la condición de deducibles de las expensas necesarias solo opera para efectos del impuesto de renta y no existe disposición que respalde un tratamiento que dé lugar a descuento en materia de IVA, incluido lo normado en los artículos 488 y 489 ibídem.”*

Pues bien, en esta oportunidad la Sala precisa que para establecer el alcance del artículo 488 del E.T., se parte por precisar su contenido. Para el efecto, se transcribe la norma:

**“ARTICULO 488. SOLO SON DESCONTABLES LOS IMPUESTOS ORIGINADOS EN OPERACIONES QUE CONSTITUYAN COSTO O GASTO.** *Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.”*

Pues bien, para efectos de determinar qué bienes o servicios adquiridos resultan computables como costo o gasto de la empresa, conforme a las reglas del impuesto de renta, habrá que remitirse a lo que para el efecto señala el artículo 107 del E.T., que en su tenor literal dispone:

*“Artículo 107. **Las expensas necesarias son deducibles.** Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.*

*La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”*

Conforme con el artículo citado, son 2 los componentes que deben considerarse para que una expensa sea deducible. El primero tiene que ver con la expensa misma y, el segundo, con los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad que se exigen en torno de la misma.

Las expensas son los costos y los gastos que implican la salida de recursos o que simplemente representan flujo de egresos.

Por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con la actividad generadora de renta*, o mejor, *con la productividad de la empresa*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha *productividad* (efecto) <sup>21</sup>.

Fíjese que el artículo 107 del E.T.<sup>22</sup> no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no

<sup>21</sup> Entre otras, ver sentencias de 25 de septiembre de 1998, exp. 9018, C.P. Delio Gómez Leyva; de 13 de octubre de 2005, exp. 13631, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, exp. 14549, C.P. Ligia López Díaz; de 12 de diciembre de 2007, exp. 15856, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 24 de julio de 2008, exp. 16302, C.P. Ligia López Díaz y de 1 de octubre de 2009, exp -16286 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>22</sup> “E.T ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad

como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, la Sala considera que la *injerencia* que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “*Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio*”.<sup>23</sup>

Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega.

En cuanto a la necesidad, el adjetivo “necesario” conforme su acepción gramatical implica “Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a *voluntario y espontáneo*.”<sup>24</sup>

Y, en cuanto a la proporcionalidad<sup>25</sup>, conforme lo ha dicho la Sala, que esta atiende a la magnitud que las expensas representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta).<sup>26</sup>

Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible.

Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción.

La prueba se debe encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales<sup>27</sup> o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como “*Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto*.”<sup>28</sup> y que, en todo caso, debe probarse<sup>29</sup>. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

---

productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

<sup>23</sup> DRAE. Injerir **4. prml.** Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

<sup>24</sup> “DRAE. **2. adj.** Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a *voluntario y espontáneo*”

Sobre la necesidad la doctrina también ha dicho que “implica que la partida debe requerirse para el desarrollo de la actividad propia del negocio o de la actividad correspondiente.” Se ha dicho que “Para saber si un costo o gasto es necesario, debe contraponerse con lo meramente útil o provechoso. De no ser así, no habría costo ni gasto innecesario puesto que cualquier partida puede ser útil para el empresario” Op cit. 37.

<sup>25</sup> “DRAE. **1. f.** Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

<sup>26</sup> Sentencia del 1º de octubre de 2009, expediente 16286 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>27</sup> Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

<sup>28</sup> DRAE. Definición de Costumbre

<sup>29</sup> Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

En cuanto al segundo parámetro, simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible.

Ahora bien, cuando el artículo 488 del E.T. dispone que los bienes corporales muebles y servicios deben destinarse a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, simplemente está reiterando que el impuesto pagado por esos bienes o servicios es costo o gasto en la actividad productiva de renta de la empresa, porque las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas son las operaciones realizadas dentro del contexto de esa actividad productiva de la empresa.

Esto permite aplicar el sistema de descuento financiero en impuestos de pluricausación como el IVA, a que aludió la demandante en el proceso y que, como lo dijo, busca, en últimas, que el impuesto sea pagado por el consumidor final.

En efecto, cuando el impuesto pagado constituye costo o el gasto para la empresa y ese costo o gasto repercute en el precio del bien, el impuesto se irá recaudando, como lo dijo la demandante, gota a gota, durante el transcurso de la cadena productiva y de la comercialización. Así también se evita que ciertos componentes sobre los que se pagó el IVA los asuma el productor o el comercializador, pero también se evita que el contribuyente descunte impuestos sobre las ventas que no constituyen costo o gasto para la empresa y que, por tanto, no repercutieron en el precio del bien.

En ese contexto se procede a analizar el cargo en cada uno de los expedientes.

**a) Expediente 250002327000200600841-01 (17492). Cuantía \$23.040.000**

- Mediante Requerimiento Especial No. 310632003000263 del 22 de diciembre de 2003, la División de Fiscalización propuso modificar la declaración del IVA, en el sentido de desconocer impuestos descontables por \$ 23.040.000, por corresponder a bienes y servicios adquiridos que no tenían relación de causalidad. Esta glosa fue confirmada en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000164 del 18 de enero de 2005 y en la Resolución No. 310662005000028 del 12 de diciembre de 2005, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

En el presente asunto, se discute si son procedentes los impuestos descontables originados en los pagos efectuados por la demandante, por concepto de cuotas de sostenimiento y consumo en clubes sociales, y de servicios de recreación y esparcimiento de los empleados de la compañía y sus familiares.

Para probar que se cumplen los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, la demandante solicitó la práctica de un dictamen pericial en el que se debía responder el siguiente cuestionario:

*“d.1) Sírvase explicar detalladamente cada uno de los conceptos a que corresponden los gastos o costos originarios de los impuestos descontables rechazados por la Administración Tributaria y **explicar la relación de medio a fin que hay entre el gasto y la actividad productora de renta de la empresa.***

d.2.) *En lo que tiene que ver con las erogaciones a favor de clubes sociales, sírvase identificar quiénes fueron los empleados cobijados por este tipo de servicio, indicar el cargo que ejercían en la compañía y precisar si el mismo, según la estructura de la nómina, era de carácter directivo y envolvía funciones de representación.*

d.3) *En relación con cada uno de los empleados que fueron beneficiarios del servicio de clubes sociales, sírvase indicar el monto total atribuible a cada uno de ellos y compararlo con el atribuible en general a los empleados cobijados por el servicio.*

**d.4) *Explicará el perito la normalidad o frecuencia de este tipo de erogaciones en relación con el comportamiento que ha sido característico de HOCOL S.A. durante su existencia, de torma tal que pueda establecerse si son erogaciones que son comunes o frecuentes en la compañía.***

d.5) *Evaluará igualmente el perito la necesidad de las erogaciones correspondientes a partir del tipo de actividad desarrollado por HOCOL S.A. y de lo que la costumbre comercial aconseja para este tipo de erogaciones.”*

En el dictamen pericial, el perito concretó el estudio que adelantó en las siguientes conclusiones:

*“1. Mediante requerimiento especial No. 3102003000263 del 22 de Diciembre de 2003 la DIAN ha rechazado en primer lugar la suma de CIENTO SETENTA Y UN MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y TRES MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y OCHO PESOS M/CTE (\$171.533.948), por concepto de IVA descontable practicado a personas naturales o jurídicas no residentes en Colombia.*

*(...) 2 Dentro del mismo requerimiento esecial la DIAN ha rechazado la suma de VEINTIRES MILLONES CUARENTA MIL DOSCIENTOS SETENTA Y CUATRO PESOS M/CTE (\$23.049.2749, por concepto de IVA en bienes y servicios adquiridos a Clubes y sedes sociales.*

*Los bienes y servicios antes descritos cuyo IVA es solicitado como descontable, no reúne los requisitos para su procedencia debido a que no tienen relación de causalidad con la actividad generadora de la renta tal como lo prevé el artículo 107 del Estatuto Tributario.*

*Si bien HOCOL S.A. ha expedido una certificación la cual anexo, indicando que para la fecha de marras había unas personas de nivel directivo que tenían derecho al uso de algunos clubes y adjuntan un manual de políticas Club Social no se indica el alcance y monto de esos beneficios.*

*Si dentro e esos beneficios está el poder llevar a ersonalidades nacionales y extranjeras a esas sedes para eventos puntuales relacionados con la actividad generadora de la renta, los documentos contables soporte que he analizado, no indican a que personalidad y con motivo de qué evento se estaban desarrollando, lo cual hace inviable determinar unos y otros.*

*3. En relación con los empleados beneficiados con el servicio de clubes, no es posible determinar el monto atribuible a cada uno de ellos porque los*

*documentos contables soporte a mi entregados para análisis no indica el nombre de la persona a quien se le prestó el servicio.*

Mediante memorial del 26 de febrero de 2008, el apoderado de la demandante solicitó al Tribunal a quo que ordenara la complementación del dictamen pericial rendido, para que el perito explique, en detalle, cada uno de los conceptos a que corresponden los gastos o costos originarios de los impuestos descontables rechazados y la relación de medio a fin que hay entre esos gastos y la actividad productora de renta.

El perito, mediante memorial del 15 de abril de 2008 precisó que la parte actora no podía pretender que vía peritazgo se subsanen los errores cometidos por Hocol en la contabilidad de la empresa. También enlistó las facturas contentivas de impuestos cuyas retenciones se solicitan como descontables y emitió concepto desfavorable para admitir la deducción, porque, según explicó, los gastos correspondientes al pago de acciones, la empresa demandante los asumía en calidad de gastos de representación del empleado sin carácter salarial y que, por lo tanto, el E.T. no permitía deducir esos gastos; los gastos por consumos a clubes, los gastos por hoteles y consumo en bar y restaurante, los gastos para recreación y deporte de los empleados de la empresa, porque no estaba probada la relación de causalidad con la actividad generadora de renta. Que tampoco estaba probada la necesidad, porque *“la frecuencia de tal gasto, no es indicativo de la relación de causalidad con la actividad generadora de la renta”*. De igual manera, que no había prueba que permitiera establecer el destinatario de los servicios y la actividad, para establecer la relación de causalidad.

La complementación al dictamen fue objetada por error grave, fundamentalmente, porque el perito no se pronunció de manera concreta. Para suplir esa inactividad, el apoderado de la parte demandante aportó el informe técnico rendido por el señor Henry González Chaparro.

En ese informe técnico, el experto contratado por la parte actora dividió los gastos en dos grupos: el de los gastos destinados a actividades de recreación y deporte y el de los gastos destinados a pagos a clubes sociales.

Respecto del primer grupo, dijo el experto que es una costumbre comercial motivar a los empleados para obtener el mejor desempeño de cada uno de ellos en un mejor clima organizacional y, como consecuencia, un mejor rendimiento económico de la empresa y ejemplificó con dos cuentas del PUC<sup>30</sup>, la forma en que los comerciantes contabilizan con frecuencia los gastos de recreación y deporte. Por eso dictaminó que los gastos que la empresa demandante hizo a la Empresa Serideportivos Carlos Narváez y a Bosquechispazos tenían relación de causalidad y, para el efecto, precisó la cuenta en la que fueron contabilizados esos gastos.

En cuanto al grupo de pagos a clubes sociales, el experto también calificó que constituían costumbre comercial, pues también se incorporaban al PUC en los códigos 519520 y 529520 con el nombre de gastos de representación y relaciones públicas de las cuentas mayores de gastos de administración y de gastos de ventas, respectivamente. Conceptuó, en consecuencia, que esos gastos si tenían relación de causalidad con la actividad productora de la empresa y, para el efecto, relacionó a los empleados que se beneficiaron con los clubes y referenció el Manual de Políticas del Club Social de la compañía y los empleados que se

---

<sup>30</sup> Citó las cuentas 510566 gastos deportivos y de recreación para empleados administrativos, y cuenta 520566 gastos deportivos y de recreación para empleados de ventas.

beneficiaban de las facilidades del club. Al igual que para el grupo anterior, para este también referenció las cuentas en las que fueron contabilizados los gastos.

La DIAN, por su parte, objetó el dictamen, porque, según dijo, la prueba no se solicitó para los fines que fue consagrada. Que, además, el perito se limitó a hacer valoraciones de juicio que de conformidad con el artículo 136 del C.P.C. están prohibidas en la prueba pericial. También alegó que la prueba no era la conducente para demostrar lo pretendido por la demandante, y que las facturas en que se fundamentó el dictamen, tampoco eran suficientes para demostrar la relación de causalidad que debe existir entre el costo o gasto y la actividad productora de la empresa.

El Tribunal a quo analizó el dictamen pericial, cierta certificación que aportó la parte actora sobre los empleados que se benefician de las acciones empresariales de los clubes y el objeto social de la compañía. Con fundamento en esas pruebas reiteró la sentencia del 5 de junio de 2008 proferida por el Tribunal en otro asunto de la empresa en la que se confirmó la glosa porque *“no se encontr[ó] demostrado que las relacionadas por el accionante estén destinadas directamente a las operaciones gravadas ni a las exentas que desarrolla la sociedad”*

Por lo anterior, en el recurso de apelación, la demandante insistió en la procedencia de los impuestos descontables rechazados por supuesta ausencia de relación de causalidad entre el costo o gasto que los origina y la actividad productora de renta de la empresa y “por la necesidad imperiosa de reconocer que tanto los impuestos sobre las ventas relacionados con costos como con gastos son descontables, porque nuestro sistema de impuesto sobre las ventas no es de “costos” o “deducciones físicas” sino de “costos y gastos” o “deducciones financieras”.

Pues bien, precisó la Sala que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con la actividad generadora de renta*, o mejor, *con la productividad de la empresa*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha *productividad* (efecto).

También se dijo que el artículo 107 del E.T. no exigía que a instancia del gasto se genere un ingreso. Por eso, se precisó que la *injerencia* que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido.

En el caso concreto se pretendió probar la injerencia que tuvieron los gastos por recreación y deporte y de pagos a clubes sociales y restaurante, con el dictamen pericial, dictamen que fue objetado por ambas partes y del que también se aparta la Sala, porque no cumple con los requisitos para ser apreciado. (Art. 241 del E.T).

La demandante aportó el concepto de un experto en contabilidad que será apreciado en los términos del No. 7 del artículo 238 del C.P.C., es decir, como parte de la alegación de la parte demandante.

En ese concepto, el experto afirmó que el hecho de incurrir en gastos por actividades para la recreación y deporte de los empleados, así como por afiliaciones a clubes o por servicios prestados en bares, hoteles y restaurantes, era una costumbre mercantil.

La costumbre mercantil, conforme se precisó anteriormente es el “*Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.*”

Para que adquiera fuerza de precepto, la costumbre mercantil debe probarse de dos maneras. O mediante copia auténtica de dos decisiones judiciales definitivas que aseveren su existencia, o mediante certificación de la cámara de comercio correspondiente al lugar donde rija. [Art. 190 del C.P.C]

Dado que ninguna de esas pruebas fue aportada, se da por no probada la relación de causalidad de los gastos en que incurrió la empresa, con su actividad productora de renta.

Por lo mismo, tampoco se dan por probados los requisitos de necesidad y proporcionalidad, pues aún con el criterio comercial que deben analizarse los gastos, debe probarse que son erogaciones forzosas en virtud de la ley o la costumbre mercantil. Si bien en virtud del contrato social, el clima organizacional es fundamental para la productividad de la empresa, el gasto en actividades de recreación y deporte no es forzoso, sino discrecional de la empresa. Así mismo, si bien los gastos en clubes sociales, restaurantes, bares, hoteles para el emprendimiento de negocios pueden ser necesarios en virtud del contrato social, la parte que invoca el gasto como deducible debe probar *la injerencia* que han tenido esos gastos en la productividad de la empresa.

Si bien no hay ninguna norma en el E.T. que exija que para probar los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad deba precisarse el nombre del beneficiario del gasto y del servicio del cual se benefició, si debe probarse en qué medida esos gastos incidieron en productividad de la empresa. No basta con que subjetivamente se afirme que los gastos inciden en la productividad. Es necesario probar que el gasto se hizo con la intención de “*Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio*”. Los demás gastos que se hagan por mera liberalidad y placer, no son deducibles.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación de la demandante.

**b) Expediente 250002327000200600830-01 (17366). Cuantía \$22.024.892.**

Mediante Requerimiento Especial No. 310632003000224 del 30 de octubre de 2003, la División de Fiscalización propuso modificar la declaración del IVA, en el sentido de desconocer impuestos descontables por \$ 22.024.892, por corresponder a bienes y servicios adquiridos sin relación de causalidad. Impuso sanción por inexactitud, proporcional a la glosa. Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000167 del 18 de enero de 2005 y Resolución No. 310662005000092 del 12 de diciembre de 2005, la DIAN confirmó la glosa.

Como en el caso anterior, en el presente, la demandante también pretendió acreditar la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad que tenían los gastos en que incurrió por similares conceptos a los que incurrió en el caso anterior, con un dictamen pericial.

A diferencia del caso anterior, el dictamen pericial rendido en este proceso cumple con los requisitos del artículo 241 del C.P.C. para ser apreciado, pues cuenta con firmeza y precisión. Ahora bien, sobre la calidad de sus fundamentos, la Sala considera que tratándose de dictámenes periciales sobre la contabilidad, tales fundamentos deben estar referidos, exclusivamente, a la forma en que se registraron los hechos económicos y las explicaciones pertinentes referentes a esos registros contables. Cualquier explicación o interpretación jurídica sobre las normas que regulan los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, no se tendrá en cuenta, toda vez que el perito en derecho es el juez. Por las mismas razones, la valoración de la prueba para establecer el

cumplimiento de esos requisitos corresponde al juez. En ese contexto, se procede a valorar el dictamen pericial.

Pues bien, en la respuesta a la pregunta d.1.) la perito enlistó las facturas en las que se reportaba el IVA llevado como descontable. Por otra parte, dado que el cuestionario del dictamen se orientó a que el perito explicara si existía una relación de medio a fin entre el gasto y la actividad productora de renta, la perito concluyó: *“Examinadas cada una de las facturas objetadas por la DIAN, con sus respectivos vouchers y demás documentos soportes, se observa el debido registro contable que afecta tanto el gasto como el costo, de acuerdo al PUC, el cual contiene todos los rubros ó ítems necesarios para cumplir con el objeto social de Hocol S.A., tal como se observa en los cuadros No. 1 y 2, columna referida al bien o servicio”*

Analizados los citados cuadros, observa la Sala que la perito discriminó las facturas y describió el tipo del bien o servicio adquirido por la demandante.

<b>BENEFICIARIO DEL PAGO</b>	<b>VALOR IVA DESCONTABLE SOLICITADO</b>	<b>CONCEPTO DEL PAGO</b>	<b>FOLIOS CUADERNO ANTECEDENTES</b>
SERVIDEPORTIVOS CARLOS A. NARVAEZ LTDA.	2.420.954	RECREACIÓN	344, 347
CLUB CAMPESTRE GUAYMARAL	157.151	TORNEO GOLF/COMESTIBLES	343, 347
SERVICLUBES LTDA.	11.456.487	RECREACIÓN	342, 347
CLUB EL NOGAL	688.542	CONSUMO/CUOTA SOSTENIMIENTO	341, 347
HOTELES CHARLESTON/C ASA MEDINA	109.676	CONSUMO ALIMENTOS Y BEBIDAS	335, 347
CARULLA & CIA. S.A.	321.689	COMPRA WHISKY	332, 333 Y 347
CLUB DE EJECUTIVOS	37.172	CUOTA SOSTENIMIENTO	329, 346
CLUB DE BANQUEROS	164.048	CONSUMOS/BEBIDAS	328, 346
STERLING DE COLOMBIA S,A,	1,227.096	Dijes y pines en oro, rubies y esmeraldas	327 y 346
BOSQUECHISPAS	4.626.714	RECREACIÓN	326, 346
SAETA INTERNATIONAL SPORT WEAR	106.800	ROPA DEPORTIVA	325, 346
COLEGIO DE ABOGADOS ROSARISTAS	206.896	INSCRIPCIÓN CONGRESO	324 Y 346
CLUB DE CARTAGENA	16.276	CUOTA SOSTENIMIENTO/FIESTA	322, 346
CENTRO SOCIAL	93.792	CUOTA/SOSTENIMIE	321, 345

DE NEIVA		NTO	
CORPORACIÓN CLUB CAMPESTRE DE NEIVA	400.496	CUOTA/CONSUMO/BI NGO	320, 345
<b>TOTAL IVA DESCONTABLE SOLICITADO Y RECHAZADO POR LA DIAN</b>	<b>22.032.789</b>		

Visto el cuadro, aprecia la Sala, en primera instancia, que las facturas analizadas son las mismas que analizó la DIAN y, en efecto, se pueden dividir en dos grupos: el de los gastos destinados a recreación y deporte de los empleados y los gastos en clubes, restaurantes y joyerías.

En cuanto al concepto del pago, también es el mismo que verificó la DIAN, en los dos grupos, y, en este punto, la Sala comparte el criterio de la DIAN en el sentido de que los pagos hechos por recreación y deporte, si bien pueden guardar relación con la empresa, en la medida que son gastos que propenden por el mejoramiento del clima organizacional, no son prueba de la relación de causalidad entre el gasto y la productividad de la empresa, pues las pruebas no dan cuenta de la injerencia que tuvieron esos gastos en la productividad. Las facturas, la descripción del bien o servicio y los comentarios adicionales que hizo la perito respecto de cada bien o servicio, no son prueba de esa injerencia, como tampoco lo son del requisito de necesidad, pues no hay forma de establecer, con esas pruebas, que el gasto haya sido forzoso.

En cuanto a los gastos por cuotas de sostenimiento, y servicios y bienes adquiridos en clubes sociales y restaurantes, la perito indicó que revisó el Manual de Políticas de Hocol, sección: CE-3-08 CLUB SOCIAL, y dictaminó que se beneficiaban de tales servicios dos tipos de empleados: Los del Grupo A, conformado por el Presidente, vicepresidente y empleados con grupo salarial 2 o superior. Y el grupo B, por los empleados que por estrictas necesidades del negocio y por decisión del "Management Team" sean elegidos. (Respuesta a la pregunta 2 del cuestionario)

También dictaminó sobre la proporción que por esos servicios se asigna a cada empleado, teniendo como referente el total del valor pagado por servicios (Respuesta a la pregunta 3 del cuestionario).

Sobre la normalidad o frecuencia con que la empresa hace ese tipo de erogaciones, explicó que revisó los años 1998 a 2000 y dictaminó que tales pagos o erogaciones eran normales, puesto que evidenciaba un consumo frecuente de los servicios de los diferentes clubes utilizados para eventos, reuniones estratégicas, seminarios, congresos y capacitación al personal de Hocol (Respuesta a la pregunta No. 5 del cuestionario).

Respecto de la necesidad de las erogaciones, la perito conceptuó que los pagos se ajustaban a las políticas de Hocol S.A. sobre bienestar y estímulos para los empleados, y sobre estrategias empresariales y que, por eso, los gastos en los que incurrió la demandante constituían costumbre mercantil.

Sobre tales gastos, la Sala considera que tienen relación con la empresa pero no necesariamente con su productividad. Adicionalmente, la Sala reitera que no

basta con que se afirme que los gastos constituyen costumbre mercantil, sin probarlo conforme lo exige la ley, para probar que son forzosos o necesarios. Si bien las políticas de gestión que se traza una empresa son un parámetro idóneo para analizar si los gastos cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T., no basta con que se invoquen esas políticas, es necesario que se pruebe “*la injerencia real*” que tuvieron las erogaciones en la productividad de la empresa, pues esa injerencia, conforme se ha reiterado, es la prueba del nexo causal entre el gasto y el ingreso en particular, o entre el gasto y la utilidad en general.

La necesidad, por su parte, no se prueba aduciendo únicamente la frecuencia con la que la empresa emprende actividades que le generan el gasto. Cuando el artículo 107 del E.T. precisa que la necesidad debe apreciarse con criterio comercial, atendiendo a que el gasto sea “*normalmente acostumbrado*”, el vocablo “*normal*” significa que sirve de norma o regla, por eso, va acompañado del adjetivo “*acostumbrado*” que significa habitual, usual. Luego, normalmente acostumbrado significa que el gasto constituye una norma o regla habitual o usual de la empresa, pero para que sea necesaria o forzosa tiene que probarse que lo es en virtud de la ley, la costumbre mercantil probada conforme con las reglas del C.P.C. o del contrato social, sin perder de vista, en los tres casos, que también se debe acreditar la prueba de la injerencia del gasto necesario en la productividad de la empresa.

En cuanto a la proporcionalidad, la Sala reitera que no se mide en relación con el monto de los servicios o bienes adquiridos y su distribución a favor de cada empleado beneficiado, como lo dictaminó la perito. La proporcionalidad se mide en relación con la productividad de la empresa, o más concretamente, con el ingreso o la utilidad percibidos.

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

**c) Expediente 250002327000200601231-01 (17549). Cuantía \$10.248.000.**

Mediante Requerimiento Especial No. 310632004000172 del 25 de marzo de 2004, la División de Fiscalización propuso modificar la declaración del IVA, en el sentido de desconocer impuestos descontables por \$10.248.000, por corresponder a bienes y servicios adquiridos sin relación de causalidad. Por este monto, en el acto se tasó proporcionalmente la sanción por inexactitud. En la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000050 del 5 de mayo de 2005 y en la Resolución No. 310662006000006 del 22 de marzo de 2006, la DIAN confirmó la glosa.

En este caso, la demandante solicitó como IVA descontable, el correspondiente a los siguientes pagos:

<b>BENEFICIARIO DEL PAGO</b>	<b>VALOR IVA DESCONTABLE SOLICITADO</b>	<b>CONCEPTO DEL PAGO</b>
SERVIDEPORTIVOS CARLOS A. NARVAEZ LTDA.	2.232.048	RECREACIÓN
CLUB EL NOGAL	1.739.806	CUOTA SOSTENIMIENTO Y CONSUMOS
Fund. Alto Magdalena	798.340	Sin concepto

CLUB DE EJECUTIVOS	80.292	CUOTA SOSTENIMIENTO
CLUB CAMPESTRE EL RANCHO	2.590.448	CONSUMO DE ALIMENTOS Y BEBIDAS
CLUB DE BANQUEROS	638.016	CONSUMO LICORES Y OTROS
SAETA	293.264	ROPA DEPORTIVA
CENTRO SOCIAL DE NEIVA	623.033	CONSUMO Y CUOTAS DE SOSTENIMIENTO
LA CASA DEL FUTBOLISTA	149.120	S/N
FUNDACIÓN CORAZÓN VERDE	960.000	S/N
MECO MEDALLAS COL.	144.000	S/N
<b>TOTAL IVA DESCONTABLE SOLICITADO Y RECHAZADO POR LA DIAN</b>	<b>10.248.367</b>	

El dictamen pericial rendido en este caso, carece de precisión y certeza. Además, se limita a exponer conclusiones genéricas en las respuestas a todas las preguntas, que más parecen razonamientos subjetivos sobre la acreditación de los hechos que la parte demandante quiso probar. Por lo anterior, la Sala no apreciará el dictamen.

Y, al igual que en los casos anteriores, se reitera que las facturas no son prueba de la relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad, en los términos tantas veces reiterados. Por lo tanto, se confirma la glosa y se falla desfavorablemente el recurso de apelación de la actora.

**d) Expediente 250002327000200700186-01 (17703). Cuantía \$10.966.000**

Mediante Requerimiento Especial No. 310632005000163 del 14 de diciembre de 2005, la División de Fiscalización propuso modificar la declaración del IVA, en el sentido de desconocer impuestos descontables por \$ 10.966.000. Esa glosa fue confirmada en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000064 del 18 de agosto de 2006 y en la Resolución No. 310662007000009 del 24 de abril de 2007. En estos actos se tasó la sanción de manera proporcional al monto glosado.

Conforme con las pruebas que obran dentro del proceso, la demandante solicitó como IVA descontable, los pagos correspondientes a clubes sociales, restaurantes y hoteles. El Tribunal a quo confirmó la glosa por estos gastos, con fundamento en que no cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T.

También solicitó como IVA descontable, los pagos hechos a terceros por asesorías, por talleres, por suministro de bienes y de personal temporal. De estos,

el Tribunal a quo aceptó unos y confirmó otros. Por eso, como la decisión fue desfavorable a ambas partes, tanto la actora como la DIAN apelaron en lo correspondiente.

Por lo anterior, para absolver los recursos, la Sala analizará, como primera medida, los pagos relacionados con clubes sociales, restaurantes y hoteles y, luego, los referidos a las asesorías, talleres y suministros, y tendrá en cuenta los argumentos expuestos por las partes en el recurso de apelación correspondiente.

#### **Los gastos relacionados con clubes sociales, hoteles y restaurantes.**

La demandante insiste en que se reconozcan los siguientes pagos, pues insiste en que cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T. y, por ende, del artículo 488 ibídem.

<b>BENEFICIARIO DEL PAGO</b>	<b>VALOR IVA DESCONTABLE SOLICITADO</b>	<b>CONCEPTO DEL PAGO</b>	<b>FOLIOS CUADERNO ANEXOS</b>
CALVO DE OSORIO PATRICIA	191.304	RESTURANTE	96
CLUB CAMPESTRE GUAYMARAL	94.887	RESTAURANTE	125, 132
SERVICLUBES LTDA.	162.408	RESTURANTE	135, 139,
CLUB EL NOGAL	101.167	SOSTENIMIENTO	146, 148, 156, 158,
SODEXHO PASS	42.308	COMISIÓN	428,430,432,434,436,
SUITES ROSALES S.A.	438.024	HOTELES	169,172, 175, 178, 181, 184,187,192,195,196,214, 217,220,222,225,228,231, 234,237,240,243,247,251,
GOURMET EXPRESS Y CIA LTDA.	299.514	TRASLADO MENAJE	258,
HOTELES CHARLESTON S.A.	62.460	HOTELES	269,270,275,
BODEGA Y COCINA S.A.	29.997	RESTAURANTE	350 DEL C. PPAL.
ADMINISTRADORA DE HOTELES NUEVA GRANADA	39.329	HOTELES	280,
AUTOS Y TURISMO ÉLITE LTDA.	2.560.119	TRANSPORTE BOGOTÁ	284,298,
RENTA PC LTDA.	85.891	ARRIENDO EQUIPOS	315,319,
CLUB DE EJECUTIVOS	61.375	SOSTENIMIENTO	329,331,333,
CLUB CAMPESTRE EL RANCHO	482.084	RESTAURANTE	336,341,

CAFAM	338.282	RESTAURANTE	343,
CLUB DE BANQUEROS	49.774	TALLER	348
F.S.P. Y CÍA. LTDA.	11.552	HOTELES	354
SUPERTIENDAS Y DROGUERÍAS OLÍMPICAS	18.326	MEDICAMENTOS	389
HOTELES ESTELAR S.A.	497.272	HOTELES	394,
CLUB CARTAGENA	8.108	SOSTENIMIENTO	399,
CORP. CLUB CAMPESTRE DE NEIVA	141.701	CLUBES	456 C PPAL.
HOTEL CHICALA LTDA.	513.039	HOTELES	401, 406,407,408,409,410,411, 412,413,414,415,416,417, 418,419,420,421,422,423, 424,425,426,
<b>TOTAL IVA DESCONTABLE SOLICITADO Y RECHAZADO POR LA DIAN</b>	<b>6.228.921</b>		

Pues bien, en el dictamen pericial que se practicó para este expediente, el perito respondió y explicó sus respuestas que obedecían a las preguntas del cuestionario del dictamen pericial.

En esa medida, la Sala advierte que como el cuestionario del dictamen pericial, que fue el mismo para los 4 expedientes, no se orientó a probar la injerencia de los gastos en la productividad de la empresa. Las apreciaciones que hizo el perito sobre el cumplimiento de la relación de causalidad, la necesidad y proporcionalidad no son de recibo, puesto que, como se precisó, la valoración de la prueba frente a lo que legalmente se entiende por relación de causalidad en el contexto del artículo 107 del E.T. le corresponde al juez.

Para este caso, el perito también afirmó que el registro contable afectaba tanto el costo como el gasto, y que esa imputación contable guardaba concordancia con el PUC de empresas como la del objeto social de la demandante. Pero, se reitera, no era eso lo que se debía probar. La Sala insiste en que se debía probar la injerencia que tuvieron los costos y los gastos en la productividad de la empresa y sobre eso, nada se deduce de las pruebas.

Lo mismo se puede decir de los requisitos de necesidad y proporcionalidad, pues, dado que el actor en la pregunta y el perito en la respuesta, asimilan la necesidad a la frecuencia con que se hace el gasto, el dictamen se orienta a probar esa frecuencia, pero no la obligatoriedad del gasto. En cuanto a la proporcionalidad, por la misma orientación de la pregunta, la respuesta del dictamen se concretó a señalar que el consumo en los clubes por cada empleado respecto del total consumido fue razonable, aspecto este que tampoco era el tema a probar.

En consecuencia, la Sala confirma la glosa y falla en forma desfavorable el cargo de apelación de la actora.

**Los gastos relacionados con las asesorías y otros conceptos:**

<b>BENEFICIARIO DEL PAGO</b>	<b>VALOR IVA DESCONTABLE SOLICITADO</b>	<b>CONCEPTO DEL PAGO</b>	<b>FOLIOS CUADERNO ANEXOS</b>
PARÍS SANTAMARÍA EDGAR	1.962.861	ASESORÍA	90,93
CÓRDOBA ESCAMILLA LILLY ANA	539.492	AUDIENCIA	103,106,109, 112, 114, 115,
URDINOLA ANTONIO J.	1.866.333	ASESORÍA	119, 123,
SANCLEMENTE, FERNÁNDEZ Y HERNÁNDEZ ABOGADOS	57.931	ASESORÍA	
SINERGIA HUMANA LTDA.	36.000	TALLER	324,325
DELOITTE ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS	181.327	ASESORÍA	327
SU ARCHIVO LTDA.	67.997	JUEGOS CARTULINAS	
EXPERTOS PERSONAL TEMPORAL LTDA.	25.246	TEMPORALES	358,365,372, 377,384,
<b>TOTAL IVA DESCONTABLE SOLICITADO Y RECHAZADO POR LA DIAN</b>	<b>4.737.187</b>		

Respecto de estas facturas, el Tribunal adujo que estos gastos tenían relación directa con la actividad productora de renta de la demandante, pero sólo aceptó el gasto por la asesoría y asistencia que prestó Urdinola Antonio J., y una de dos facturas correspondientes a Edgar París Santamaría. Rechazó el impuesto descontable por una de las facturas de Edgar París Santamaría, porque databa año 2003.

La DIAN apeló la decisión y adujo que ese gasto era improcedente, por cuanto no bastaba con demostrar que los gastos eran computables como costo o gasto en renta, sino que también era necesario demostrar que el gasto fue destinado a las operaciones que realiza la empresa y que se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Pues bien, el dictamen pericial precisa que la demandante hizo dos pagos por concepto de honorarios por asistencia a la Junta Directiva en New York, el 29 de enero de 2004 (Factura 162 folio 263 c.a.) y por asesoría el mes de enero de 2004, según convenio B02990D (Factura 159 folio 264 c.a.), a favor de Urdinola Antonio J.

Así mismo, precisa que la demandante hizo un pago a Paris Santamaría Edgar, por concepto de asesoría legal en regulación de gas, normatividad, extensión de contratos de asociación. (Folio 90 del cuaderno de anexos del dictamen pericial)

Conforme con el recurso de apelación, se admite que estos pagos tienen relación de causalidad con la actividad de la empresa. Lo que cuestiona la DIAN es que los *gastos* no fueron destinados, específicamente, a las *ingresos* que realiza la empresa y que se encuentran gravados con el impuesto a las ventas.

La Sala reitera que, cuando el artículo 488 del E.T. dispone que los bienes corporales muebles y servicios deben destinarse a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, simplemente está reiterando que el impuesto pagado por esos bienes o servicios es costo o gasto en la actividad productiva de renta de la empresa, porque las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas son las operaciones realizadas dentro del contexto de esa actividad productiva de la empresa.

La DIAN alegó en el recurso de apelación que el *gasto* debe estar destinado a la obtención del *ingreso* gravado con IVA, pero lo que dice el artículo 488 del E.T. es que los *servicios*, en este caso, los de asesoría, se destinen a las *operaciones* gravadas. Para la Sala, el vocablo *operaciones* está referido a las actividades ejecutadas por la empresa sea en desarrollo del objeto social principal o del objeto social secundario.

En consecuencia, dado que en el presente caso la asesoría se prestó, por una parte a la Junta Directiva de la empresa y por otra en desarrollo de ciertos convenios, para la Sala, las facturas son hechos indicadores de que el servicio revirtió en las actividades de la empresa. No hay forma de precisar en qué sentido, puesto que no hay más pruebas sobre la asesoría prestada tanto por Urdinola Antonio J., pero el hecho de que se haya prestado a la Junta Directiva de la empresa y en virtud de un convenio suscrito por la misma, permiten inferir que esos servicios revirtieron en la actividad de la empresa.

La asesoría prestada por Edgar Francisco París Santamaría, la Sala aprecia que en el folio 1211 del expediente obra la certificación del abogado en la que precisa que la actividad consistió en la emisión de conceptos jurídicos relacionados con el área petrolera, lo que evidencia su relación con el objeto social de la empresa que atañe a las actividades de exploración y explotación de petróleo.

En consecuencia, como la DIAN sólo alega que el gasto debe rechazarse en virtud de la interpretación que hizo de la norma, aclarada esa interpretación, procedería confirmar la decisión del Tribunal a quo.

Sin embargo, cotejada la cuantía del IVA descontable glosado y la cuantía del IVA que el Tribunal reconoció, aprecia la Sala que no coinciden, pues mientras que la DIAN glosó el IVA originado en el servicio prestado por Urdinola Antonio J. en cuantía de \$1.866.333 y con París Santamaría Edgar, en cuantía de \$57.931, el Tribunal acepta como descontables \$1.978.086 que corresponde al IVA de la factura que obra en el folio 262 y \$1.315.565 que corresponde al IVA de la factura que obra en el folio 264, ambos del cuaderno de anexos del dictamen pericial.

Lo anterior evidencia que el Tribunal falló extra petita, pues el demandante nunca alegó el reconocimiento de esas cuantías, pues la pretensión de la demanda se limita a que la jurisdicción anule los actos demandados en el monto glosado, y así se hará en esta sentencia, teniendo en cuenta que la DIAN tampoco cuestionó el

monto glosado sino razones de derecho para confirmarla, razones que, como se precisó, fueron desvirtuadas. En consecuencia, la Sala acepta como impuestos descontables los originados en las operaciones realizadas con Urdinola Antonio J. en cuantía de \$1.866.333 y con París Santamaría Edgar, en cuantía de \$57.931.

Ahora bien, respecto de los gastos rechazados, procede a analizar la Sala el recurso de apelación de la demandante.

El Tribunal a quo rechazó la factura de París Santamaría Edgar, la factura de Cordoba Escamilla Liliana, la factura de Deloitte Asesores Legales y Tributarios y las facturas a Expertos Personal Temporal Ltda, que obran en los folios 93, 251 a 259, 327 y 358 a 377, respectivamente, del cuaderno de anexos del dictamen pericial, porque datan año 2003.

Rechazó el IVA por el pago a Sanclemente Fernández – Hernández Abogados y a Deloitte Asesores legales, porque en el folio 249 del cuaderno principal y en el folio 1206, obraba, por una parte, una orden de pago que no discrimina el IVA y por otra, un documento que no suplía la factura requerida. Que, así mismo, en los folios 1208 y 1209 se evidenciaba que los pagos que se alegaron como correspondientes a Sanclemente Fernández – Hernández, en realidad corresponden a gastos de transporte y no a la asesoría prestada.

Sobre la factura de Sinergia Humana adujo el Tribunal que obraba en el folio 324 del cuaderno de anexos del dictamen y que discriminaba el IVA, pero no las razones por las que la rechazó.

El Tribunal también rechazó los gastos hechos a Su Archivo Ltda, porque no obraban las facturas en el expediente.

Pues bien, en el recurso de apelación, el apoderado de la parte demandante no cuestionó cada una de las objeciones que formuló el Tribunal a quo, pues se limitó a reiterar que cumplían los requisitos del artículo 488 del E.T.

Además, cuestionó que el Tribunal hubiera rechazado ciertas facturas, porque databan año 2003. Dijo que esa decisión era equivocada, porque de conformidad con el artículo 496 del E.T., la demandante podía contabilizar los impuestos descontables en el período fiscal correspondiente a la fecha de causación o en uno de los dos bimestres siguientes, y solicitar el descuento en la declaración del período en el que se hizo la contabilización.

Respecto de las facturas que se rechazaron por aspectos probatorios, nada dijo sobre el particular la demandante.

En ese contexto, le asiste razón al apoderado en cuanto precisa que el artículo 496 del E.T. establece que *“Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del periodo en el cual se haya efectuado la contabilización.”*

Sin embargo, visto el dictamen pericial hecho sobre la contabilidad, se aprecia que el perito, de manera genérica afirmó que vio la contabilidad, pero al reseñar las facturas, sólo precisó el concepto de la factura y la cuantía del IVA, pero no precisó en qué cuenta fue contabilizado la factura, a efectos de verificar que se cumpliera el requisito del artículo 496 del E.T.

Dado que esa carga de la prueba la tenía la demandante y no lo probó, se confirma el rechazo del Tribunal.

De igual manera, la Sala confirmará la glosa de las facturas que rechazó el Tribunal, pues la demandante no controvertió los aspectos probatorios en que se fundamentó el rechazo.

Como corolario de lo expuesto, la Sala confirma el rechazo de las glosas en cuantía de \$ 6.228.921 por concepto de pagos efectuados a clubes sociales, hoteles y restaurantes y de \$2.812.923, por concepto de pagos efectuados a asesorías legales. Por otra parte, acepta como impuestos descontables originados en las operaciones realizadas con Urdinola Antonio J. en cuantía de \$1.866.333 y con París Santamaría Edgar, en cuantía de \$57.931.

### **TERCER CARGO. SANCIÓN POR INEXACTITUD**

El artículo 647 del E.T dispone lo siguiente:

**“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 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”.*

El artículo citado tipifica como infracción administrativa varias conductas, pero, para el análisis de los procesos objeto de la presente sentencia, se analizará únicamente el inciso primero y el inciso final de la norma.

El inciso primero contempló los siguientes verbos rectores para tipificar la infracción: omitir, incluir y utilizar. Para efectos del presente análisis se hará referencia únicamente a la infracción referida a la inclusión.

Conforme con la acepción natural, el verbo incluir significa *“Poner algo dentro de otra cosa o dentro de sus límites.”*<sup>31</sup>

Ese algo, al que se refiere el artículo 647 del E.T. son los *costos, las deducciones, los descuentos, las exenciones, los pasivos, los impuestos descontables, las retenciones o los anticipos*. Y se ponen o consignan en la declaración privada o en los informes que el contribuyente suministre a las Oficinas de Impuestos. Es por eso, que el artículo 647 del E.T. complementa la tipificación de la falta, precisando que, en general, lo que se sanciona, es la utilización de las declaraciones tributarias o de los informes suministrados a la autoridad tributaria.

Ahora bien, para que se perfeccione la infracción, la inclusión se ejecuta para cumplir un único propósito: reportar datos inexistentes para obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

El adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es *“Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.”*<sup>32</sup>

De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la *la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos<sup>33</sup>, equivocados<sup>34</sup>, incompletos<sup>35</sup> o desfigurados<sup>36</sup>*, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como *costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo*, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las

---

<sup>31</sup> DRAE

<sup>32</sup> DRAE

<sup>33</sup> “DRAE. Falso. **1. adj.** Engañoso, fingido, simulado, falto de ley, de realidad o de veracidad. **2. adj.** Incierto y contrario a la verdad. “

<sup>34</sup> “DRAE. Equivocación. . Cosa hecha con desacierto.

<sup>35</sup> Lo contrario a completo que significa acabado o perfecto, entonces, lo incompleto hace alusión a lo inacabado, a lo imperfecto.

<sup>36</sup> “DRAE. Desfigurar tr. Disfrazar y encubrir con apariencia diferente el propio semblante, la intención u otra cosa. **4. . tr.** Alterar las verdaderas circunstancias de algo.

solemnidades que exige ese Estatuto Tributario para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.

Mediante sentencia del 14 de julio de 2010, la Corte Constitucional se pronunció mediante sentencia C-571 sobre la demanda de inconstitucionalidad del artículo 647 del E.T., por violar el principio de legalidad y el de seguridad jurídica.

En esa oportunidad, la Corte precisó que *“las expresiones 'datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados', presentes en los artículos 260-10, 647 y 658-3 numeral 4 del Estatuto Tributario, tienen un grado de claridad y certeza razonable, cuando son interpretadas dentro del contexto y las prácticas en las que estas normas se inscriben.*

También afirmó que *“(…) Las expresiones 'falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular. Son expresiones que en un contexto legal o cotidiano tienen usos y significados estandarizados. No se trata de expresiones vagas y ambiguas, que den un amplio margen de decisión a los operadores jurídicos. 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.”*

*“(…) El contenido de este artículo [se refiere al artículo 647 E.T.] se divide en dos partes: (i) En la primera indica específicamente a que corresponde la inexactitud sancionable y (ii) en la segunda parte establece una cláusula general, donde establece que también es sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados pero caracteriza este elemento indicando que estos deben traer por consecuencia la derivación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. De esta forma la determinación de lo que se entiende por dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, que causa la sanción tributaria establecida en el artículo 647, depende de su correspondencia a la realidad y la generación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.”*

Por lo expuesto, la Corte concluyó que *“los artículos estudiados al contener las expresiones 'datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' no implican que las sanciones establecidas en los artículos 260-10, 647 y 658-3 numeral 4 del Estatuto Tributario sean indeterminadas, vagas y ambiguas y concedan a la administración de impuestos, por tanto, un amplio margen de discrecionalidad. Se trata de normas que se encuentran dentro de un 'grado de indeterminación aceptable constitucionalmente'. Esto en razón a que de la lectura e interpretación, tanto aislada como 'en contexto' de estas normas, se tiene claro los supuestos de hecho que se sancionan. En consecuencia, la Corte declarará exequibles las expresiones demandadas, pero únicamente en razón a los cargos analizados en esta sentencia.”*

Ahora bien, el inciso final del Estatuto Tributario también previó que no se configuraría la falta *“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”*

La interpretación del derecho constituye uno de los temas más complejos y el menos pacífico, pues *“no existe una teoría o metodología que genere consenso ni entre los estudiosos ni entre los prácticos del derecho”*<sup>37</sup>

La interpretación jurídica ha sido definida como *“El proceso o el resultado de la determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos [31]”*<sup>38</sup>

En cuanto al objeto de la interpretación jurídica, la doctrina explica que *“al interior de la categoría de interpretación operativa cabe distinguir la interpretación del derecho propiamente dicha-concretamente, la interpretación de las normas jurídicas válidas-, de la interpretación de los hechos, que, en la mayoría de los casos, funcionan como condiciones para la aplicación de las normas en un caso concreto [40]. La importancia de la interpretación de los hechos es puesta de relieve por M. Atienza para quien la argumentación que se efectúa en la vida jurídica es, en gran parte, una argumentación sobre hechos, mientras que la teoría estándar de la argumentación jurídica y de la interpretación se ocupan, casi con exclusividad, de cuestiones de tipo normativo”*<sup>39</sup>

Para la Sala, cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a *“la interpretación del derecho propiamente dicha”* a que hace alusión la cita referida. El artículo 647 del E.T. no se refiere a la interpretación de los hechos. Por eso, no es posible exonerar de la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de hecho.

Ahora bien, por interpretación errónea, la Sala Plena ha precisado que *“consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica.”*<sup>40</sup>

Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta, identificar la metodología y las pautas legales<sup>41</sup> y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias.

Ahora bien, cuando el menor valor a pagar se derive de los errores de derecho en que incurra el contribuyente por indebida interpretación, el artículo 647 del E.T. exige que *“los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”*. De manera que, así se advierta el “error de interpretación” que indujo al contribuyente a incluir en la declaración tributaria correspondiente erogaciones a título de *costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables,*

---

<sup>37</sup> “Rodrigo Uprimny Yepes. Andrés Abel Rodríguez Villabona. Interpretación Judicial. Módulo de Autoformación. Consejo Superior de la Judicatura. Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”

<sup>38</sup> Cfr. Wróblewsky, Jerzy, “Interpretation juridique”, en Arnaud, André-Jean (dir), Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit. París: LGDJ, Bruselas: Stroy Scientia, 1988, p.199, citado por “Rodrigo Uprimny Yepes. Andrés Abel Rodríguez Villabona. Interpretación Judicial. Módulo de Autoformación. Consejo Superior de la Judicatura. Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”

<sup>39</sup> Op cit 38

<sup>40</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejero ponente: GERARDO ARENAS MONSALVE. Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 11001-03-15-000-2005-00452-00(S). Actor: SOCIEDAD KARLA LIMITADA. Demandado: BOGOTA DISTRITO CAPITAL.

CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejera ponente: SUSANA BUITRAGO VALENCIA. Bogotá, D. C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 11001-03-15-000-2003-00442-01(S). Actor: ALVARO HERNAN VELANDIA HURTADO. Demandado: EJERCITO NACIONAL

<sup>41</sup> Capítulo IV del Código Civil sobre interpretación de la Ley.

*retenciones o anticipos*, el contribuyente no está exonerado de probar la existencia de los hechos y cifras que declaró, pues ante la ausencia de esa prueba, igual se aplicará la sanción. No debe perderse de vista que las dudas provenientes de vacíos probatorios sólo se resuelven a favor del contribuyente cuando no hay modo de eliminarlas y siempre y cuando el contribuyente no se encuentre obligado a probar determinados hechos [art. 745 E.T].

En ese contexto, se analiza la sanción por inexactitud impuesta en los cuatro expedientes.

El hecho denominador común en los 4 procesos es que el demandante utilizó las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes al cuarto bimestre y quinto de 2001, al tercer bimestre de 2002 y al primer bimestre de 2004 para incluir retenciones y egresos que, a su juicio, calificaban como impuestos descontables.

En los 4 procesos la demandante alegó que efectuó retenciones del impuesto sobre las ventas sobre los pagos que hizo a no domiciliados o no residentes en Colombia, por concepto de la prestación de servicios que recibió de estos.

La Sala, mediante una interpretación sistemática de los artículos 437-2; 485, numeral 9; 771-2 del E.T.; 12 del Decreto 1165 de 1996 y 5, numeral 2 del Decreto 3050 de 1997, precisó que eran deducibles esas retenciones cuando el negocio entablado con los domiciliados o no residentes en Colombia se prueba con el contrato o mediante otras pruebas que le permitan a la Administración tener certeza de la operación y su cuantía.

Así mismo, para establecer cuando son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyen costo o gasto, analizó los artículos 488 y 107 del E.T. y precisó que son descontables cuando las erogaciones por concepto de impuestos cumplen los requisitos de relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad y, además, cuando los bienes o servicios se destinan a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, entendiendo por operaciones gravadas, aquellas que se ejecutan dentro del desarrollo social de la empresa.

Dado que en los 4 procesos se presentaron las anteriores circunstancias, la Sala aplicó las dos interpretaciones referidas, analizó el acervo probatorio en cada expediente y verificó la existencia de los descuentos alegados.

En ese contexto, habida cuenta de que la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del E.T., como se precisó anteriormente, se tipifica cuando el contribuyente incluye en la declaración tributaria correspondiente impuestos descontables inexistentes; en aquellos casos en los que el demandante no probó la existencia de los descuentos alegados, la Sala decide mantener la sanción por inexactitud, pues, en estos eventos, pese a que para definir las glosas fue necesario establecer la interpretación de las normas citadas, de conformidad con el artículo 647 del E.T., el contribuyente sólo se exonera de la sanción cuando la interpretación le es desfavorable, pero demuestra que los hechos y las cifras denunciados son completos y verdaderos. En estos procesos, la interpretación fue favorable al demandante, pero no demostró, en algunos casos, la existencia de los hechos y las cifras denunciados.

Por lo tanto, la Sala decide:

**a) Expediente 2500023270002006000841-01 (17492):**

El demandante no probó la existencia de los impuestos descontables por operaciones hechas con domiciliados o residentes en el exterior en cuantía de \$170.856.726, así como tampoco la existencia de los impuestos descontables originados en operaciones que constituyan costo o gasto en cuantía de \$23.040.000., para un total de impuestos descontables rechazados de \$193.896.726.

En consecuencia, se mantiene la sanción por inexactitud en cuantía de \$310.235.000 y se confirma el saldo a favor en cuantía de \$934.987.000.

Esto implica revocar el numeral segundo de la sentencia del 6 de noviembre de 2008, proferida por el Tribunal a quo, en cuanto declaró la nulidad parcial de los actos demandados, porque levantó la sanción por inexactitud que liquidó la DIAN sobre \$170.856.726, sanción que se impone en esta sentencia sobre el mayor saldo a favor declarado.<sup>42</sup>

**b) Expediente 2500023270002006000830-01 (17366)**

El demandante probó la existencia de los impuestos descontables por operaciones hechas con domiciliados o residentes en el exterior en cuantía de \$117.184.000. No probó la existencia de impuestos descontables por valor de \$28.244.000.

El demandante tampoco probó la existencia de los impuestos descontables originados en operaciones que constituyan costo o gasto en cuantía de \$22.024.892.

En consecuencia, se modificará la sentencia del 5 de junio de 2008 para reliquidar la sanción por inexactitud, en cuanto al mayor saldo a favor declarado.<sup>43</sup>

**c) Expediente 250002327000200601231-01 (17549)**

En este proceso, la demandante probó la existencia de los impuestos descontables por operaciones hechas con domiciliados o residentes en el exterior en cuantía \$53.555.611. No probó la existencia de impuestos descontables por el mismo concepto en cuantía de \$50.282.330.

Tampoco probó la existencia de impuestos descontables originados en operaciones que constituyen costo o gasto en cuantía \$10.248.000.

Por lo anterior, se modificará la sentencia del 12 de noviembre de 2008 para reliquidar la sanción por inexactitud. Para el efecto, se tendrá en cuenta el mayor saldo a favor declarado.<sup>44</sup>

**d) Expediente 250002327000200700186-01 (17703)**

La demandante probó la existencia de los impuestos descontables por operaciones hechas con domiciliados o residentes en el exterior en cuantía \$21.762.232. No probó la existencia de impuestos descontables por el mismo concepto en cuantía de \$22.966.169.

---

<sup>42</sup> \$ 504.132.000

<sup>43</sup> \$ 50.269.000

<sup>44</sup> \$ 60.530.000

Tampoco probó la existencia de impuestos descontables originados en operaciones que constituyen costo o gasto en cuantía \$ 6.228.921 por concepto de pagos efectuados a clubes sociales, hoteles y restaurantes y de \$2.812.923, por concepto de pagos efectuados a asesorías legales.

La demandante sólo probó la existencia de impuestos descontables originados en las operaciones realizadas con Urdinola Antonio J. en cuantía de \$1.866.333 y con París Santamaría Edgar, en cuantía de \$57.931.

Por lo anterior, se modificará la sentencia del 12 de marzo de 2009, para reliquidar la sanción por inexactitud. Para el efecto, se tendrá en cuenta el mayor saldo a favor declarado.<sup>45</sup>

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

**PRIMERO: REVÓCASE** el numeral segundo de la sentencia del 6 de noviembre de 2008, proferida dentro del expediente **250002327000200600841-01 (17492)**. En su lugar **DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda. En lo demás, **CONFIRMASE** la sentencia apelada.

**SEGUNDO: MODIFÍCASE** el numeral 2º de la sentencia del 5 de junio de 2008, proferida dentro del expediente **250002327000200600830-01 (17366)**, el que quedará así:

2. **ANÚLASE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000167 del 18 de enero de 2005 y la Resolución No. 310662005000092 del 12 de diciembre de 2005, en cuanto rechazó impuestos descontables por valor de \$117.184.000. en la declaración del impuesto sobre las ventas por el 5º bimestre de 2001.

A título de restablecimiento del derecho, **SE FIJA** como nueva liquidación del IVA del impuesto a las ventas del 5º bimestre de 2001, la siguiente:

CONCEPTO	RENGL ÓN	DECLARA CIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓ N OFICIAL	LIQUIDACIÓN C. DE E.
IMPUESTO A CARGO POR OPERACIONES GRAVADAS	FU	0	0	0
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	GR	3.613.369. 000	3.445.917.00 0	3.563.100.000
SALDO A FAVOR PERÍODO	HC	3.613.369. 000	3.445.917.00 0	3.563.100.000
MAS SANCIONES	VS	0	267.923.000	80.430.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0	0	0
TOTAL SALDO A FAVOR	HB	3.613.369. 000	3.177.994.00 0	3.482.670.000

<sup>45</sup> \$ 32.008.000

## Sanción

Total saldo a favor liq. Privada	\$ 3.613.369.000
Menos: saldo a favor C. Estado	\$ 3.563.100.000
Base sanción	\$ 50.269.000
Por: porcentaje art. 647 E.T.	160%
<b>Total sanción por inexactitud</b>	<b>\$ 80.430.000</b>

En lo demás, CONFÍRMASE la sentencia apelada.

**TERCERO: REVÓCASE** la sentencia del 12 de noviembre de 2008, proferida dentro del expediente **250002327000200601231-01 (17549)**. En su lugar:

1. **ANÚLASE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000050 del 5 de mayo de 2005 y la Resolución No. 310662006000006 del 22 de marzo de 2006, en cuanto rechazó impuestos descontables por valor de \$ 53.556.000.
2. A título de restablecimiento del derecho, **SE FIJA** como nueva liquidación del IVA del impuesto a las ventas del 3er. bimestre de 2002, la siguiente:

CONCEPTO	RENGL ÓN	DECLARA CIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓ N OFICIAL	LIQUIDACIÓN C. DE E.
<b>IMPUESTO A CARGO POR OPERACIONES GRAVADAS</b>	FU	10.487.00 0	10.487.000	10.847.000
<b>TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES</b>	GR	1.852.193. 000	1.738.107.00 0	1.791.663.000
<b>SALDO A FAVOR PERÍODO</b>	HC	1.841.346. 000	1.727.260.00 0	1.780.816.000
<b>MAS SANCIONES</b>	VS	0	182.538.000	96.848.000
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	HA	0	0	0
<b>TOTAL SALDO A FAVOR</b>	HB	1.841.346. 000	1.544.722.00 0	1.683.967.670

## Sanción

Total saldo a favor liq. Privada	\$ 1.841.346.000
Menos: saldo a favor C. Estado	\$ 1.780.816.000
Base sanción	\$ 60.530.000
Por: porcentaje art. 647 E.T.	160%
<b>Total sanción por inexactitud</b>	<b>\$ 96.848.000</b>

**CUARTO: MODIFÍCANSE** los numerales primero y segundo de la sentencia del 12 de marzo de 2009, proferida dentro del expediente **250002327000200700186-01 (17703)**, la que quedará así:

1. **ANÚLASE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión 310642006000064 del 18 de agosto de 2006 y la Resolución No. 310662007000009 del 24 de abril de 2007, en cuanto rechazó impuestos descontables por valor de \$ 23.686.496

2. A título de restablecimiento del derecho, **SE FIJA** como nueva liquidación del IVA del impuesto a las ventas del 1er. bimestre de 2004, la siguiente:

CONCEPTO	REGLÓN	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL	LIQUIDACIÓN C. DE E.
IMPUESTO A CARGO POR OPERACIONES GRAVADAS	FU	2.740.000	2.740.000	2.740.000	2.740.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	GR	1.436.207.000	1.380.513.000	1.396.131.000	1.404.199.000
SALDO A FAVOR PERÍODO	HC	1.433.467.000	1.377.773.000	1.393.391.000	1.401.459.000
MAS SANCIONES	VS	0	89.110.000	64.122.000	51.212.800
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0	0	0	0
TOTAL SALDO A FAVOR	HB	1.433.467.000	1.288.663.000	1.329.269.000	1.350.246.000

#### Sanción

Total saldo a favor liq. Privada	\$ 1.433.467.000
Menos: saldo a favor C. Estado	\$ 1.401.459.000
Base sanción	\$ 32.008.000
Por: porcentaje art. 647 E.T.	160%
<b>Total sanción por inexactitud</b>	<b>\$ 51.212.800</b>

**QUINTO: RECONÓCESE** personería a los abogados CARLOS JOSÉ RODRÍGUEZ VÁSQUEZ, ANTONIO MOYANO SALAMANCA, ANA ISABEL CAMARGO ÁNGEL y SANDRA BIBIANA ZORRO RODRÍGUEZ, como apoderados de la U.A.E. DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**