

COSTOS Y DEDUCCIONES – Para que procedan se requieren las facturas / FACTURAS – Requisitos / DOCUMENTOS EQUIVALENTES – Tarifa legal probatoria. Enunciación / NUMERACION EN EL DOCUMENTO EQUIVALENTE – Requisito para que ser tenido como prueba. / FACTURA Y DOCUMENTO EQUIVALENTE – Cuando no existe la obligación de expedirlos el documento probatorio debe reunir los requisitos que señale el Gobierno Nacional. Eventos en los que no se deben expedir

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispuso que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requieren facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, a saber: b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio. c) Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente descuento. d) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta. e) Fecha de su expedición. f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados. g) Valor total de la operación. Igualmente, la norma exige la observancia del artículo 618 ejusdem, que obliga a todos los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, a exigir factura o documento equivalente, y a exhibirlos cuando la Administración Tributaria se los exija. El legislador también reguló la tarifa legal probatoria para el caso de los documentos equivalentes, previendo que éstos debían cumplir los requisitos de los literales b), d), e) y g) anteriormente transcritos. Respecto del cumplimiento del requisito del literal d) (número correspondiente a un sistema de numeración consecutiva), advirtió que bastaba con que la factura o documento equivalente tuviera la respectiva numeración. A su vez, el Decreto 3050 de 1997 (artículo 2) señaló que la factura o documento equivalente debía reunir, como mínimo, los requisitos contemplados en el artículo 771-2, sin perjuicio de la obligación para quien los expedía de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes. Los documentos equivalentes a la factura fueron enlistados en los artículos 616-1 del Estatuto Tributario; 8, 9, 11, 12, 13, 16 y 17 del Decreto 1001 de 1997, y 5 del Decreto 3050 de 1997. Son ellos: El tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos o planillas de control de venta, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional, como boletas, fracciones, fraccionarios o las mismas planillas de control, en loterías, rifas o apuestas; los documentos expedidos por quienes pagan honorarios a miembros de juntas directivas; las nóminas en las que constan los descuentos a trabajadores, originados en la venta de bienes o prestación de servicios por parte del empleador; el certificado de liquidación expedido por las bolsas de valores; el certificado al proveedor (CP) que las sociedades de comercialización internacional expiden por las mercancías que reciben de sus proveedores; los documentos expedidos por entidades de derecho público incluidas las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta donde el Estado posea más del cincuenta por ciento (50%) de su capital; los expedidos por empresas o entidades que presten servicios públicos domiciliarios, cámaras de comercio, notarías, y, en general, los emitidos por los no responsables del impuesto sobre las ventas que simultáneamente no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta; los expedidos para el cobro de peajes; y 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. Finalmente, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario se refirió a los casos en que no existe obligación de expedir factura o

documento equivalente, advirtiendo que el documento probatorio de la respectiva transacción generadora de costos, deducciones e impuestos descontables, debía cumplir los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional. De acuerdo con los artículos 616-2 ibídem, 2 del Decreto 1001 de 1997 y 6 del Decreto 3050 de 1997, no se requiere la expedición de factura o documento equivalente en los siguientes casos: Operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y compañías de financiamiento comercial; ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado; enajenaciones y arrendamientos de bienes que constituyan activos fijos para el enajenante o arrendador no comerciante; operaciones realizadas por Cooperativas de Ahorro y Crédito, Organismos Cooperativos de grado superior, Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, Cooperativas Multiactivas e Integrales, y Fondos de Empleados, en relación con sus actividades financieras; operaciones realizadas por responsables del régimen simplificado; por distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos; por prestadores del servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con esas actividades; por quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esa actividad; por personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esa actividad; y por personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos de IVA o que presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 771-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 617 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 618 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 616-2 / DECRETO 3050 DE 1997 - ARTICULO 2 / DECRETO 1001 DE 1997 – ARTICULO 2 / DECRETO 3050 DE 1997 – ARTICULO 6

COSTOS Y DEDUCCIONES – Tarifa legal probatoria / TARIFA LEGAL PROBATORIA PARA LA PROCEDENCIA DE COSTOS Y DEDUCCIONES – Es un presupuesto del derecho sustancial / CONTRIBUYENTE – debe comprobar la titularidad de todos los conceptos de la declaración de renta

La factura, sus documentos equivalentes y, cuando no existe la obligación legal de expedir ninguno de ellos, los documentos soporte expedidos por los adquirentes de bienes y servicios, son la tarifa legal probatoria para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables y, en esa medida, dejan de ser una simple formalidad para pasar a constituir el presupuesto de un derecho sustancial, en cuanto son fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, para el cobro y recaudo de ciertos impuestos y para evitar o disminuir la evasión y el contrabando, en orden a efectivizar los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general. Es claro que la finalidad de la exigencia legal referida no es otra distinta a establecer con certeza la ocurrencia y transparencia de las transacciones económicas que generan los descuentos, costos, deducciones e impuestos descontables, pues, como lo señaló la Corte Constitucional, la que configura el derecho a solicitar aquéllos no es la simple transacción, sino el hecho de ésta se realice en el marco de la ley y bajo las formalidades que la misma prevé. Y es que la simple realización de costos y deducciones no conlleva su reconocimiento fiscal, pues la obligación tributaria se origina en hechos económicos realizados por un determinado contribuyente, quien debe probar la titularidad de todos los conceptos que hacen parte de la depuración del impuesto, con las formalidades previstas en la ley.

HECHOS ECONOMICOS – Se prueban a través de los asientos, comprobantes y libros / SOPORTES CONTABLES – Pueden adherirse a los comprobantes de contabilidad / COMPROBANTES – Prevalencia sobre los asientos de contabilidad / PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES – El adquirente de los bienes no puede conocer el régimen de impuesto a las ventas de quien expide la factura / FACTURA – Es el comprobante externo y la prueba fiscal que soporta las operaciones realizadas por todos los contribuyentes

De acuerdo con las normas contables, los asientos, comprobantes y libros reveladores de hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren. Estos – los soportes - pueden adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos y, en cualquier caso, debe dejarse constancia de los mismos, y conservarse archivados en orden cronológico para poderse verificar (Decreto 2649 de 1993, arts. 56, 123, 124 y 134). Fiscalmente, el artículo 776 del Estatuto Tributario reconoció la importancia de los soportes al prever que los comprobantes externos prevalecen sobre los asientos de contabilidad y que sólo es dable considerar demostrados los costos y deducciones hasta concurrencia del valor de dichos comprobantes. En materia de costos, como los rechazados por la Administración, el régimen probatorio especial que integra dicho Estatuto, consagrado en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, sujetó la procedencia de los mismos a la existencia de factura, documento equivalente o documento soporte, expedidos por los adquirentes de bienes y servicios, en los términos y condiciones explicados en la primera parte de esta considerativa. Y es que, como lo precisó la Corte Constitucional, para efecto del cumplimiento de los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el adquirente de bienes y servicios no está en la posibilidad de conocer datos que sólo conciernen a quien le vende o le presta aquéllos, como los que corresponden a su régimen de impuesto a las ventas que impliquen la obligación de expedir la factura. Sin embargo, la Sala reitera que el comprobante externo y la prueba fiscal que soporta las operaciones realizadas por todos los contribuyentes es la factura, tal como lo prevén los mencionados artículos 615 y 618 del Estatuto Tributario, siendo obligación del adquirente de bienes y servicios exigirla para la procedencia de los respectivos costos, deducciones e impuestos descontables. Esta formalidad no sólo encuentra respaldo en las normas legales sino en la jurisprudencia constitucional, a las cuales no se puede sustraer el contribuyente más aún cuando la cuantía de los contratos lo amerita.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2649 DE 1993 – ARTICULO 56 / DECRETO 2649 DE 1993 – ARTICULO 123 / DECRETO 2649 DE 1993 – ARTICULO 124 / DECRETO 2649 DE 1993 – ARTICULO 134 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 615 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 618 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 771-2

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., veintitrés (23) de septiembre del dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-37-000-2006-00945-01(16739)

Actor: INGENIERIA ANDINA BROMCO CIA LTDA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante, contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 14 de junio de 2007, en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la actora, por el año gravable de 2002, en la que se liquidó un saldo a pagar de \$17.792.000.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto la conducta de las partes no lo amerita”.

ANTECEDENTES

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

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

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

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

LA DEMANDA

La Sociedad Ingeniería Andina BROMCO - INA BROMCO CIA LTDA - SUCURSAL COLOMBIA demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000249 de 21 de diciembre de 2004 y de la Resolución N°

310662005000094 de 15 de diciembre de 2005. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare la firmeza de su declaración de renta y complementarios del año gravable 2002.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 107, 615, 617, 771 (numeral 2), 742, 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario; la Ley 383 de 1997 y el Concepto de la DIAN 042364 del 13 de julio de 2004.

El concepto de violación lo desarrolló así:

Lo actos acusados contienen una apreciación inexacta de los hechos investigados, pues los valoraron a partir de la interpretación restrictiva y equivocada de las normas que señalaron como violadas. En consecuencia, dichos actos adolecen de falsa motivación por divergencia entre las razones que invocaron y la realidad fáctica y jurídica que indujeron a su expedición.

La actuación administrativa violó el debido proceso y el principio de buena fe, porque no se verificaron los presupuestos sustanciales y formales previstos legalmente para adelantarla.

Tomar la factura como única prueba de los costos atenta contra el derecho al reconocimiento de costos y deducciones; obliga al contribuyente a pagar más de lo debido; ignora que las decisiones deben basarse en las pruebas aportadas, que la contabilidad es medio de prueba, y que la certificación del revisor fiscal es plena prueba contable.

La Administración interpretó acomodadamente los artículos 615 y 617 del Estatuto Tributario, pues, según la jurisprudencia, la obligación de expedir factura recae directamente sobre el vendedor y la ley no prevé que dicha carga probatoria pueda trasladarse al comprador¹; y la constatación de los requisitos legales para la aplicación de costos y deducciones en renta no corresponde al consumidor del bien o servicio, porque éste no puede conocer los datos que sólo conciernen a quien expide la factura².

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

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

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

¹ Sentencia del 6 de mayo de 2004, expediente 01-13012 del Consejo de Estado.

² Sentencia C- 733 del 2 de agosto de 2003 de la Corte Constitucional.

La sanción para el vendedor que incumple los requisitos legales en la expedición de facturas, es diferente a la sanción para el comprador, a quien no se le puede trasladar los errores o responsabilidades del vendedor, porque ello implicaría trabas para el comercio, en cuanto obligaría a los compradores a revisar todos los deberes de quien les vende bienes o servicios.

Según el Concepto de la DIAN No. 042364 de 13 de julio de 2004, mientras no se reglamente la obligación para los responsables del régimen simplificado de demostrar ante terceros su inscripción en el RUT, proceden los costos, deducciones e impuestos descontables por las operaciones que realizan con terceros, si el contribuyente que paga presenta el documento exigido reglamentariamente, con el lleno de los requisitos legales, sin perjuicio de las verificaciones del caso.

Como la Ley 863 de 2003 no reglamentó la obligación de los responsables del régimen simplificado de acreditar tal condición, la Administración tampoco podía responsabilizar a la actora por no haberlo hecho en el 2002, ni exigirle haber estado al tanto de la calidad de responsable de sus contratistas para pedirles facturas.

La Administración de Impuestos se contradice en sus actuaciones, pues, mientras a uno de los proveedores de servicios del régimen simplificado le exigió cambio de régimen y expedición de facturación al final del periodo 2002, a otro que estaba obligado desde el 2001 sólo le exigió facturas por medio año, y a ninguno de los dos le aplicó sanciones.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones por las siguientes razones:

La motivación de los actos acusados se ciñó a la normatividad aplicable, pues contiene las explicaciones sobre la modificación de la declaración privada, garantizando el derecho de defensa del contribuyente.

El artículo 771 – 2 del Estatuto Tributario, que condicionó la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables a la existencia de facturas, fue declarado exequible por la Sentencia C- 733 de 2003, bajo el entendido de que aquéllas constituyen el presupuesto necesario para la configuración de un derecho sustancial, y que, en esa medida, su exigencia no es irracional ni desproporcionada.

Aunque la DIAN verificó la contabilidad de la actora, ésta no presentó los soportes externos de la misma, como lo ordena el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, obviando que todos los asientos, comprobantes y libros que revelen hechos económicos, deben estar soportados.

Los registros contables no son suficientes para demostrar la realidad económica si no cuentan con soportes externos, connotación ajena a los comprobantes y registros internos sobre retención en la fuente y a las declaraciones respectivas, porque esos documentos provienen del mismo contribuyente.

El certificado del revisor fiscal no suple la factura como prueba idónea para el reconocimiento de costos, máxime cuando omite incluirla en la relación de documentos soporte que menciona.

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

Tales contratos, en el asunto sub lite, corresponden a los subcontratos celebrados por personas naturales y con una entidad pública.

El valor rechazado por la Administración proviene de las operaciones realizadas entre la actora y sus contratistas, cuando éstos tenían la obligación de facturar, por pertenecer al régimen común. Ello se constató con la verificación del RUT, la calidad de los inscritos como declarantes del IVA y el monto de sus ingresos.

LA SENTENCIA APELADA

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

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

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

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

Los comprobantes de egresos, actas parciales de obra y comprobantes de contabilidad, aportados por la actora, no son los documentos idóneos para soportar los costos y las deducciones, ni llevan al convencimiento de tales erogaciones.

Por tanto, la actuación de la Administración se ajustó a derecho y no violó el debido proceso ni incurrió en motivo alguno para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos acusados.

Por lo demás, las normas que consagran beneficios tributarios tienen interpretación restrictiva y se someten a la rigurosidad de su exégesis.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló. Al efecto, reiteró los argumentos de la demanda y puntualizó:

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

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

La posición de la Administración es contradictoria, porque, al tiempo de considerar que la factura es la única prueba válida para probar costos y deducciones, respecto del contratista Luis Carlos Velandia aceptó erogaciones soportadas en documentos equivalentes hasta junio de 2002, no obstante que aquél se encontraba inscrito en el régimen común desde el 29 de junio de 2001. Adicionalmente, tampoco tuvo en cuenta que el proveedor de bienes y servicios es quien tiene la obligación de expedir las facturas a sus compradores, y de informarles su cambio de régimen.

Por lo demás, recordó que la Administración revocó la sanción por inexactitud en vía gubernativa, por comprobar la realidad de los gastos en que incurrió la actora; y precisó que, lejos de que la presente controversia corresponda a un caso de evasión, lo que la misma plantea es el desconocimiento de la actora respecto del cambio de régimen de sus contratistas (de simplificado a común), y exigirle la factura y no el documento equivalente que siempre le había expedido.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos del recurso, e insistió en la demostración contable de los pagos efectuados al fisco y en la improcedencia de tomar la factura como único medio probatorio para demostrar costos y deducciones, señalando que la obligación tributaria sustancial nace del pago de los impuestos.

Añadió que, en últimas, la Administración le impuso una sanción objetiva que no tuvo en cuenta las causales justificativas invocadas por la contribuyente para desvirtuar la negligencia constitutiva de la culpa que se le atribuyó, en desconocimiento de la presunción de inocencia.

Por su parte, la Administración reiteró las razones que expuso en su escrito de contestación, solicitando que se confirmara la sentencia apelada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

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

En los términos del recurso de apelación, se examinará si procede el rechazo de los costos que la actora declaró por concepto de pagos originados en contratos de prestación de servicios, carentes de facturas.

Sobre el particular se observa:

DE LA PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES – ASPECTOS PROBATORIOS

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario³ dispuso que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requieren **facturas** con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, a saber:

- b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
- c) Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente descuento⁴.
- d) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
- e) Fecha de su expedición.
- f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- g) Valor total de la operación.

Igualmente, la norma exige la observancia del artículo 618 ejusdem, que **obliga a todos los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, a exigir factura o documento equivalente, y a exhibirlos cuando la Administración Tributaria se los exija.**

El legislador también reguló la tarifa legal probatoria para el caso de los documentos equivalentes, previendo que éstos debían cumplir los requisitos de los literales b), d), e) y g) anteriormente transcritos. Respecto del cumplimiento del requisito del literal d) (*número correspondiente a un sistema de numeración consecutiva*), advirtió que bastaba con que la factura o documento equivalente tuviera la respectiva numeración.

A su vez, el Decreto 3050 de 1997 (artículo 2) señaló que la factura o documento equivalente debía reunir, como mínimo, los requisitos contemplados en el artículo 771-2, sin perjuicio de la obligación para quien los expedía de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes.

Los documentos equivalentes a la factura fueron enlistados en los artículos 616-1 del Estatuto Tributario; 8, 9, 11, 12, 13, 16 y 17 del Decreto 1001 de 1997, y 5 del Decreto 3050 de 1997. Son ellos:

El tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos o planillas de control de venta, la factura electrónica y los demás que señale el

³ Adicionado por la Ley 383 de 1997 que se expidió para fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando.

⁴ Redacción de la norma antes de la modificación introducida por el artículo 64 de la Ley 788 de 2002.

Gobierno Nacional, como boletas, fracciones, fraccionarios o las mismas planillas de control, en loterías, rifas o apuestas; los documentos expedidos por quienes pagan honorarios a miembros de juntas directivas; las nóminas en las que constan los descuentos a trabajadores, originados en la venta de bienes o prestación de servicios por parte del empleador; el certificado de liquidación expedido por las bolsas de valores; el certificado al proveedor (CP) que las sociedades de comercialización internacional expiden por las mercancías que reciben de sus proveedores; los documentos expedidos por entidades de derecho público incluidas las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta donde el Estado posea más del cincuenta por ciento (50%) de su capital; los expedidos por empresas o entidades que presten servicios públicos domiciliarios, cámaras de comercio, notarías, y, en general, los emitidos por los no responsables del impuesto sobre las ventas que simultáneamente no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta; los expedidos para el cobro de peajes; y 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.

Finalmente, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario se refirió a los casos en que no existe obligación de expedir factura o documento equivalente, advirtiendo que el documento probatorio de la respectiva transacción generadora de costos, deducciones e impuestos descontables, debía cumplir los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional.

De acuerdo con los artículos 616-2 ibídem, 2 del Decreto 1001 de 1997 y 6 del Decreto 3050 de 1997, no se requiere la expedición de factura o documento equivalente en los siguientes casos:

Operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y compañías de financiamiento comercial; **ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado**; enajenaciones y arrendamientos de bienes que constituyan activos fijos para el enajenante o arrendador no comerciante; operaciones realizadas por Cooperativas de Ahorro y Crédito, Organismos Cooperativos de grado superior, Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, Cooperativas Multiactivas e Integrales, y Fondos de Empleados, en relación con sus actividades financieras; operaciones realizadas **por responsables del régimen simplificado**; por distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos; por prestadores del servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con esas actividades; por quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esa actividad; por personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esa actividad; y por personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos de IVA o que presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.

Para este tipo de operaciones, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 dispuso que el documento soporte es el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y que debe contener: apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono; fecha de la transacción; concepto; valor de la operación y, discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable. Tales requisitos no se aplican para la procedencia de impuestos descontables

correspondientes a la retención asumida en operaciones realizadas con responsables del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado.

La factura, sus documentos equivalentes y, cuando no existe la obligación legal de expedir ninguno de ellos, los documentos soporte expedidos por los adquirentes de bienes y servicios, son la tarifa legal probatoria para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables y, en esa medida, dejan de ser una simple formalidad para pasar a constituir el presupuesto de un derecho sustancial, en cuanto son fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, para el cobro y recaudo de ciertos impuestos y para evitar o disminuir la evasión y el contrabando, en orden a efectivizar los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general⁵.

Es claro que la finalidad de la exigencia legal referida no es otra distinta a establecer con certeza la ocurrencia y transparencia de las transacciones económicas que generan los descuentos, costos, deducciones e impuestos descontables, pues, como lo señaló la Corte Constitucional, la que configura el derecho a solicitar aquéllos no es la simple transacción, sino el hecho de ésta se realice en el marco de la ley y bajo las formalidades que la misma prevé⁶.

Y es que la simple realización de costos y deducciones no conlleva su reconocimiento fiscal, pues la obligación tributaria se origina en hechos económicos realizados por un determinado contribuyente, quien debe probar la titularidad de todos los conceptos que hacen parte de la depuración del impuesto, con las formalidades previstas en la ley.

EL CASO CONCRETO

INGENIERIA ANDINA BROMCO INA BROMCO COMPAÑÍA LTDA, es la sucursal colombiana de la empresa matriz domiciliada en el Ecuador, y tiene por objeto social la ejecución y cumplimiento de los servicios que dicha empresa presta en el mencionado país, en especial, la realización de obras sanitarias y ambientales, como redes de distribución de agua y demás obras civiles relacionadas con la industria de la construcción hidráulica (fls. 31 a 34, c. 2).

Para desarrollar dicho objeto social, suscribió, entre otros, los siguientes contratos civiles de obra:

CONTRATO	OBJETO
IB-03-1-C06-CC-093-01 de 3 de septiembre de 2001 (fls. 199-204, c. 2) Contratista: Luis Carlos Velandia Valor del contrato: \$36.127.817 Forma de Pago: mediante facturas por actas parciales quincenales de	Construcción de la red de conducción El Dorado – Piedra Herrada k0+000-k0+562.05 que incluye suministro de mano de obra y materiales, excavación e instalación de tubería, rellenos y entibados; obras que hacen parte de la construcción del proyecto Red Matriz Acueducto Planta El Dorado del contrato SF-1-01-7000-444-2000,

⁵ Corte Constitucional, sentencia C-733 de 2003 que declaró exequible el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

⁶ Ibídem.

<p>avance de obra totalmente terminada, recibida a entera satisfacción por el contratante y su interventor (cláusula quinta).</p>	<p>celebrado entre la E. A. A. B. y la demandante (cláusula primera).</p>
<p>IB-03-1-C06-CC-119-01 de 19 de octubre de 2001 (fls. 191-198, c. 2)</p> <p>Contratista: Luis Carlos Velandia</p> <p>Valor del contrato: \$75.536.226</p> <p>Forma de Pago: mediante facturas por actas parciales quincenales de avance de obra totalmente terminada, recibida a entera satisfacción por el contratante y su interventor (cláusula cuarta).</p>	<p>Construcción de la red de conducción El Dorado – Piedra Herrada – Impulsión Dorado – El paso – Red Distribución El Dorado en el Paso Sub-fluvial El Pasito, que incluye el suministro de mano de obra y materiales, excavación e instalación de tubería, rellenos y entibados, de conformidad con la lista de materiales de obra que aparecen en el anexo de cantidades y precios; obras que hacen parte de la construcción del proyecto Red Matriz Acueducto Planta El Dorado del contrato SF-1-01-7000-444-2000, celebrado entre la E. A. A. B. y la demandante (cláusula primera).</p>
<p>IB-03-1-C06-CC-125-01 de 18 de enero de 2002 (fls. 1569-1573, c. 8)</p> <p>Contratista: Luis Carlos Velandia</p> <p>Valor del contrato: \$25.677.346</p> <p>Forma de Pago: mediante facturas por actas parciales quincenales de avance de obra igualmente terminada, recibida a entera satisfacción por el contratante y su interventor (cláusula quinta).</p>	<p>Construcción del alcantarillado pluvial de tanque la red de conducción El Dorado, que incluye el suministro de mano de obra y materiales, excavación e instalación de tubería, rellenos y entibados, de conformidad con la lista de materiales de obra que aparecen en el anexo de cantidades y precios; obras que hacen parte de la construcción del proyecto Red Matriz Acueducto Planta El Dorado del contrato SF-1-01-7000-444-2000, celebrado entre la E. A. A. B. y la demandante (cláusula primera).</p>
<p>IB-03-1-C06-CC-117-01 de 19 de octubre de 2001 (fls. 1574 – 1578, c. 8)</p> <p>Contratista: Luis Carlos Velandia</p> <p>Valor del contrato: \$66.374.929</p> <p>Forma de Pago: mediante facturas por actas parciales quincenales de avance de obra totalmente terminada, recibida a entera satisfacción por el contratante y su interventor (cláusula quinta).</p>	<p>Construcción de la red de conducción Vitelma Tanque La Fiscala k4+450+k5+077, que incluye el suministro de mano de obra y materiales, excavación e instalación de tubería, rellenos y entibados, de conformidad con la lista de materiales de obra que aparecen en el anexo de cantidades y precios; obras que hacen parte de la construcción del proyecto Red Matriz Acueducto Planta El Dorado del contrato SF-1-01-7000-444-2000, celebrado entre la E. A. A. B. y la demandante (cláusula primera).</p>
<p>IB-02-1-C06-CO-06-2 de 6 de agosto de 2002 (fls. 186-190, c. 2).</p> <p>Contratista: Luis Alfonso García</p>	<p>Realización de obras eléctricas para construcción de obras de rehabilitación y zonas de manejo y preservación ambiental. Humedal</p>

<p>Valor del contrato: \$680.281.772</p> <p>Forma de Pago: mediante facturas por actas parciales quincenales de avance de obra totalmente terminada, recibida a entera satisfacción por el contratante y su interventor (cláusula quinta).</p>	<p>Juan Amarillo – Costado Sur, que incluye el suministro de mano de obra, maquinaria-necesaria, materiales, excavación, instalación de tubería, rellenos, de conformidad con la lista de cantidades de obra que aparecen en los anexos de cantidades y precios; obras que hacen parte de la construcción del proyecto Box Culvert el Salitre y Obras Complementarias del contrato 1-01-7100-078-2000, celebrado entre la E. A. A. B. y la demandante (cláusula primera).</p>
--	---

Los costos derivados de estas operaciones fueron registrados en las cuentas contables auxiliares 740110 y 740105 (fls. 102, 103, 139, 170-171, c. 2), e incluidos en el renglón 33 de la declaración de renta del año gravable 2002, como “costo de ventas” (fl. 30, c. 2), según se verificó en la visita fiscal del 30 de marzo de 2004 (849-858, c. 5), ordenada por auto de verificación o cruce 310632003001409 de 22 de agosto de 2003 (fl. 19), que transcribe:

“El contribuyente dentro de las cuentas contables 740105 y 740110, **registró por el tercero Giraldo Gracia Luis Alfonso la suma de \$633.306.469 y por el tercero Velandia Boada Luis Carlos la suma de \$498.899.050**, respectivamente (folios 139, 170 y 171) y como documento soporte aportó sólo los contratos celebrados, pero sin aportar las respectivas facturas y/o documento equivalente.

(...)

Ante la no presentación de los documentos soportes de las deducciones incurridas en el año gravable 2002 por la sociedad INGENIERÍA ANDINA BROMCO INA BROMCO COMPAÑÍA LTDA SUCURSAL COLOMBIA con los señores Luis Carlos Velandia y Luis Alfonso Giraldo, se configura el desconocimiento de los costos por la suma total de \$1.132.205.519.”

A su vez, el informe del 9 de septiembre de 2004 (1670-1673, c. 9), elaborado con base en el Auto de Verificación del 25 de agosto del mismo año (fl. 1098, c. 6), anotó:

“Frente a los pagos por contratos de obras civiles celebrados por la Sociedad contribuyente con los señores Luis Alfonso Giraldo García y Luis Carlos Velandia, estos en cuanto a cifras se encuentran contabilizados y soportados a través de contratos de obras civiles en la cual se causó y se retuvo el correspondiente impuesto de timbre nacional, acta de entrega de obra, facturas y cuentas de cobro, comprobantes de egreso y/o órdenes de pago, declaraciones tributarias de retención en la fuente donde se demuestra el recaudo de la retención respecto de cada uno de los pagos o abonos en cuenta a título de renta y su consignación respectiva. Igualmente se verificó información correspondiente a terceros beneficiarios de los pagos respecto de su inscripción en el Rut, cumplimiento de obligaciones formales, obligación de facturar fechas, declaración de renta y comparación de cifras (ingresos) determinados en la investigación tributaria, para establecer reporte de los ingresos en el año 2002...”

Giraldo García Luis Alfonso C. C.... figura inscrito en el régimen de impuestos sobre las ventas desde el 10 de diciembre de 2002, declara el impuesto sobre las ventas desde el 6º bimestre del 2002, presentó declaración de renta y complementarios por el año 2002 ... reportando unos ingresos por servicios de \$820.802.000. (fls. 1665-1669)

Velandia Boada Luis Carlos figura inscrito en el régimen de impuesto sobre las ventas desde el 29 de junio de 2001, declara por este mismos concepto desde el segundo bimestre de 2002, expide factura con autorización de numeración según Resolución No. 320000110422 del 25 de abril del 2002, presentó declaración de renta por el año gravable 2002 ... con ingresos brutos de \$560.931.000 (fl. 1660-1664).

(...)

Al examinar el cierre del ciclo tributario sobre el cual debe darse la tributación respecto a los terceros que recibieron los ingresos se constató que efectivamente estos reportaron en sus denuncias rentísticas del año 2002 las cifras (ingresos) (fls. 1661-1667).”

Ahora bien, de acuerdo con las normas contables, los asientos, comprobantes y libros reveladores de hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren. Estos – los soportes - pueden adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos y, en cualquier caso, debe dejarse constancia de los mismos, y conservarse archivados en orden cronológico para poderse verificar (*Decreto 2649 de 1993, arts. 56, 123, 124 y 134*).

Fiscalmente, el artículo 776 del Estatuto Tributario reconoció la importancia de los soportes al prever que los comprobantes externos prevalecen sobre los asientos de contabilidad y que sólo es dable considerar demostrados los costos y deducciones hasta concurrencia del valor de dichos comprobantes.

En materia de costos, como los rechazados por la Administración, el régimen probatorio especial que integra dicho Estatuto, consagrado en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, sujetó la procedencia de los mismos a la existencia de factura, documento equivalente o documento soporte, expedidos por los adquirentes de bienes y servicios, en los términos y condiciones explicados en la primera parte de esta considerativa.

Si bien es cierto, ante esta regulación podría, en principio, considerarse que los costos sólo se aceptan cuando se generan en operaciones económicas soportadas en cualquiera los tres documentos anteriores, dependiendo de la situación particular del contribuyente (obligados, o no, a expedir facturas o documentos equivalentes), también lo es que los pagos que generan el derecho al reconocimiento de los costos se encuentran demostrados a través de los contratos celebrados con los señores Luis Alfonso Giraldo y Luis Carlos Velandia; las declaraciones de renta de dichos contratistas en las que se reflejan los ingresos que tuvieron por los contratos mencionados; las órdenes de pago, comprobantes internos, registros contables en libros y registros internos sobre retención en la fuente y pago del impuesto de timbre, verificados por la propia Administración en la visitas que hizo a la contribuyente.

Tal documentación evidencia la realidad de los costos declarados para reducir los ingresos netos obtenidos, como de hecho lo advirtió la liquidación oficial de revisión acusada en la que se desestimó la sanción por inexactitud propuesta en el requerimiento especial, por haberse comprobado que “los gastos o erogaciones en que incurrió la sociedad contribuyente si son reales”.

Ahora bien, aunque el incumplimiento de la obligación de facturar y de exigir la factura, previstas en los artículos 615 y 618 del Estatuto Tributario, constituye un indicio de inexistencia de la transacción económica, también lo es que la responsabilidad de la emisión de la factura era de los contratistas, no del contratante, y la comprobación de la obligación de facturar por parte de los primeros, compete exclusivamente al ente fiscalizador.

Y es que, como lo precisó la Corte Constitucional⁷, para efecto del cumplimiento de los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el adquirente de bienes y servicios no está en la posibilidad de conocer datos que sólo conciernen a quien le vende o le presta aquéllos, como los que corresponden a su régimen de impuesto a las ventas que impliquen la obligación de expedir la factura.

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

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

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

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

FALLA

1. **REVÓCASE** la sentencia de 14 de junio de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de INGENIERÍA ANDINA BROMCO CIA LTDA., SUCURSAL COLOMBIA, contra LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES. En su lugar se dispone:

“PRIMERO: ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000249 de 21 de diciembre de 2004 y la Resolución N°

⁷ C-733-03

310662005000094 de 15 de diciembre de 2005, proferidas por la Administración de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, declárase en firme la declaración de renta y complementarios que presentó INGENIERÍA ANDINA BROMCO CIA LTDA., SUCURSAL COLOMBIA, por del año gravable 2002.”

2. Reconócese personería jurídica a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder visible en el folio 38 de este cuaderno.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

