

PROCEDENCIA DE COSTO DE VENTAS – Necesidad de la factura o documento equivalente / PRUEBA IDÓNEA DE COSTOS E IMPUESTOS DESCONTABLES – Reiteración de jurisprudencia / FACTURA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO – Obligación de exigirla y exhibirla / FACULTAD FISCALIZADORA DE LA DIAN SOBRE REALIDAD DE TRANSACCIONES – Alcance. El contenido del artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la administración / NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA NIT – Noción y objeto / REGISTRO ÚNICO TRIBUTARIO –RUT – Noción y objeto. Reiteración de jurisprudencia / USO DE NOMBRE COMERCIAL EN FACTURA – Validez. No deja sin efecto ni validez la factura como soporte probatorio para el reconocimiento de costos ni afecta la existencia de la operación comercial cuando está debidamente identificado el prestador del servicio que aparece en el RUT / OMISIÓN DE NOMBRE DE PERSONA NATURAL EN LA FACTURA DE VENTA – Validez de uso de nombre comercial

En cuanto los costos, el artículo 771- 2 del Estatuto Tributario condiciona su procedencia a la presentación de la factura o documento equivalente, exigiendo específicamente que la factura debe cumplir los requisitos señalados en los literales a), b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Esta disposición debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en el artículo 618 del Estatuto Tributario que establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija. De acuerdo con la sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional que declaró exequible el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la exigencia probatoria de la norma para la procedencia de los costos y deducciones solicitados por un contribuyente, implica que se debe presentar la factura que los soporte con el cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 literales b), c), d), e) y g) y 618 del Estatuto Tributario. Lo anterior, sin embargo, como lo ha señalado la Sala *“no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esa medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la Administración”*. (...) 16.746.116-6, que aparece impreso en dicho documento, corresponde al señor Ricardo Rodríguez Vásquez, en relación con quien se pudo verificar en el contenido del Registro Único Tributario - RUT, que en la casilla 36 tiene como nombre comercial RR INGENIEROS. Es preciso señalar entonces dentro del presente asunto que según los artículos 555-1 y 555-2 del Estatuto Tributario, el Número de Identificación Tributaria - NIT corresponde al número de identificación que, por una sola vez, la Administración les asigna a las personas naturales y jurídicas y el Registro Único Tributario – RUT constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes, responsables, agentes retenedores, declarantes y no declarantes de los impuestos. De conformidad con el numeral 1 del artículo 4 del Decreto 2788 de 2004, el Número de Identificación Tributaria - NIT lo asigna la DIAN para identificar a las personas naturales y jurídicas y demás sujetos de obligaciones administradas por esa entidad, que permite la individualización de esas personas en forma inequívoca para todos los efectos en materia tributaria y, en especial, para el cumplimiento de las obligaciones de dicha naturaleza. (...) En ese contexto, la forma de individualización de las personas naturales y jurídicas ante la DIAN se realiza a través de la asignación del Número de Identificación Tributaria – NIT en el Registro Único Tributario – RUT, en donde están consignados datos e información de los contribuyentes, tales como nombres y apellidos, nombre comercial, dirección de notificación, actividad económica, entre otros. Entonces, podría decirse que si bien es cierto que, en el caso concreto, el vendedor o prestador del servicio con Número de Identificación Tributaria - NIT. 16746116-6 utilizó su nombre comercial [RR INGENIEROS] en la factura 348 de 1 de

diciembre de 2009, también lo es que tal circunstancia no crea una confusión o duda alguna frente a la identificación del proveedor, pues se reitera, en la casilla 36 del RUT del señor Ricardo Rodríguez Vásquez aparece como nombre comercial RR INGENIEROS, el cual se encuentra impreso en la factura objeto de discusión. El uso del nombre comercial RR INGENIEROS no deja sin efectos ni validez la factura como soporte probatorio para el reconocimiento del costo solicitado por la sociedad demandante. Tampoco afecta la existencia de la operación comercial, ya que se entiende debidamente identificado el prestador del servicio que aparece en el Registro Único Tributario – RUT.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 555-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 555-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 617 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 618 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771-2 / DECRETO 2788 DE 2004 – ARTÍCULO 4 NUMERAL 1

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el alcance de la facultad fiscalizadora de cara al artículo 771-2 del Estatuto Tributario, se reitera el criterio expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 11 de mayo de 2017, radicado 15001-23-33-000-2013-00884-01(21373), C.P. Milton Chaves García

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el contenido y la finalidad del Registro Único Tributario RUT se reitera el criterio expuesto por la Sala en Sentencia de 17 de agosto de 2017, radicado 08001-23-31-000-2012-00162-01(20740) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E)

CONDENA EN COSTAS – Conceptos que la integran / CONDENA EN COSTAS EN PROCESO EN QUE SE VENTILE UN INTERÉS PÚBLICO – Improcedencia / CONDENA EN COSTAS – Reglas. Análisis conjunto con el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso / CONDENA EN COSTAS – Naturaleza jurídica / CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de prueba de su causación

De acuerdo con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público. Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas (...)

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente: “La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”. Subraya la Sala En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), por cuanto se confirma la sentencia de primera instancia. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, estas

circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**. Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por lo tanto, no se condena en costas en esta instancia.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012-ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012- ARTÍCULO 365 NUMERAL 3 / LEY 1564 DE 2012- ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C. veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 25000-23-37-000-2013-00104-01(21328)

Actor: ANDRITZ HYDRO LTDA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 3 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sub Sección A, que accedió a las súplicas de la demanda y negó la condena en costas.¹

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:²

“PRIMERO: ANÚLASE la Liquidación oficial de Revisión No. 322412012000383 de 27 de agosto de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual modificó a la sociedad ANDRITZ HYDRO LTDA. NIT 830.092.234-1, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2009.

¹ Folios 140 a 155 c. p.

² Folios 154 y 155 c. p.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, DECLÁRASE la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios, presentada por la sociedad ANDRITZ HYDRO LTDA. NIT 830.092.234-1 presentada el 24 de noviembre de 2011.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

[...].”

ANTECEDENTES

El 20 de abril de 2010, la sociedad ANDRITZ HYDRO LTDA **presentó la declaración** del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009, con un costo de ventas de \$8.347.144.000 y un total de saldo a favor de \$581.126.000³.

El 11 de octubre de 2010, la contribuyente **solicitó a la DIAN la devolución** del saldo a favor⁴ determinado en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2009. Con la petición de devolución, presentó la póliza de cumplimiento 21001080738103 de 8 de octubre de 2010 otorgada por ACE SEGUROS S.A.⁵

Por Resolución 15602 de 25 de octubre de 2010, la DIAN **devolvió** a la contribuyente la suma de \$581.126.000 mediante títulos de devolución (TIDIS) con cargo emisión 2010⁶.

El 24 de noviembre de 2011, la sociedad ANDRITZ HYDRO LTDA presentó **corrección a la declaración inicial**, en el sentido de modificar los renglones 49-costo de ventas y 84-total saldo a favor por las sumas de \$8.254.800.000 y \$510.715.000, respectivamente⁷.

El 9 de diciembre de 2011, la DIAN expidió el **requerimiento especial** 322402011000354, en el que propuso modificar la declaración de renta del año

³ Folio 9 c.a. 1

⁴ Folio 31 c. a. 1

⁵ Folios 32 y 33 c.a. 1

⁶ Folios 229 y 230 c.a. 2

⁷ Folios 706 c.a. 4

gravable 2009 presentada por ANDRITZ HYDRO LTDA, para rechazar el costo de venta por la suma de \$294.000.000 y proponer así un total de saldo a favor de \$413.698.000⁸.

El 12 de marzo de 2012, el demandante dio **respuesta al requerimiento** especial y se opuso a las modificaciones propuestas por la Administración, porque a su juicio, la DIAN hizo una indebida aplicación del artículo 771-2 del Estatuto Tributario al desconocer como costo el valor de la factura No. 348 de diciembre de 2009, pues dicha factura sí cumple con los requisitos exigidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario⁹.

Mediante **Liquidación Oficial de Revisión** No. 322412012000383 de 27 de agosto de 2012, la DIAN modificó la declaración de renta del año gravable 2009 en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial¹⁰.

La actora acudió directamente ante esta jurisdicción de lo contencioso administrativo, de conformidad con el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario¹¹.

DEMANDA

ANDRITZ HYDRO LTDA, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:¹²

“1. Que se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión número 322412012000383 de 27 de agosto de 2012, emitida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual modifica la liquidación privada de renta del año gravable 2009.

2. Que como restablecimiento del derecho a favor de mi representada, se confirme la liquidación privada de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2009”.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

⁸ Folios 736 a 744 c.a. 4

⁹ Folio 371 c. p. 1-1

¹⁰ Folios 30 a 37 c.a. 1

¹¹ Folio 8 c. p.

¹² Folio 17 c. p.

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Indebida aplicación del artículo 771-2 del Estatuto Tributario

La DIAN hizo una indebida interpretación del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, al trasladar al contribuyente una obligación que no le corresponde, pues la Administración Tributaria es la que debe realizar la auditoria para determinar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la factura que soporta el costo de venta registrado en la declaración de renta del año gravable 2009, a cargo de la contribuyente.

La factura No. 348 que rechazó la DIAN, cumple con los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 617 del mismo Estatuto. Lo anterior, porque dicha factura contiene la identificación del vendedor y del adquirente, el número consecutivo, la fecha de expedición, la descripción de los bienes objeto de venta, el valor de la operación y el IVA facturado.

La factura en mención fue expedida por RR INGENIEROS, sin embargo, el NIT del proveedor corresponde a una persona natural, razón por la cual fue solicitada copia del RUT del proveedor, en el que se verificó que corresponde al señor Ricardo Rodríguez Vásquez y que aparece registrado en la casilla 36 como nombre comercial "RR INGENIEROS".

En consecuencia, la factura de la compra del bien que adquirió la sociedad demandante al contribuyente identificado con el NIT 16.746.116-6, por un total de \$293.999.680 incluido el IVA, fue aceptada bajo la premisa de que el proveedor contaba con un RUT que lo habilitaba para utilizar como nombre comercial "RR INGENIEROS".

Esta actuación no afectó la facultad de inspección y cruce de información de la DIAN, toda vez que ANDRITZ HYDRO LTDA. reportó la compra del bien en medios magnéticos, así como también el proveedor consignó esta operación de venta.

Indebida aplicación del artículo 618 del Estatuto Tributario

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 618 del Estatuto Tributario, la sociedad demandante exigió al proveedor la factura con los requisitos legales y la presentó ante el funcionario visitador de la DIAN en el momento en que fue solicitada.

Indebida aplicación del artículo 617 del Estatuto Tributario

Bajo el entendido de que la identificación en la factura abarca no solo la casilla 31 “nombres y apellidos” sino también la casilla 35 “razón social”, casilla 36 “nombre comercial” y casilla 37 “sigla”, la factura expedida por el proveedor identificado con NIT. 16.746.116-6 cumple con los requisitos exigidos por el artículo 617 del Estatuto Tributario.

Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

La DIAN omitió analizar la transcripción que se realizó en la respuesta del requerimiento especial en relación con el Concepto 42364 de 2004, que se expidió con posterioridad a la sentencia C-733 de 26 de agosto de 2003, mediante la cual la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Violación del artículo 29 de la Constitución Política

La actuación de la Administración Tributaria no se ajusta a los trámites establecidos en la ley, pues incurrió en inexactitudes al confundir el nombre del proveedor y su nombre comercial para efectos de los requisitos que debe contener una factura.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:¹³

¹³ Folios 89 a 99 c. p.

Violación del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, relacionado con la aplicación de los artículos 617, 618 del Estatuto Tributario, 29 de la Constitución Política y 264 de la Ley 223 de 1995

Para la procedencia de costos y deducciones, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispone que los documentos soporte, como lo es la factura, debe cumplir con los requisitos exigidos en los artículos 617 y 618 del mismo estatuto.

En el Concepto 046588 de 18 de mayo de 2000, la DIAN precisó que la factura o documento equivalente debe cumplir las exigencias formales para el reconocimiento del costo o deducción en renta a favor del contribuyente que recibe la factura.

La factura No. 348 expedida por RR INGENIEROS por valor de \$294.000.000, no cumple con el requisito previsto en el literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario, consistente en llevar impreso los nombres y apellidos del vendedor o de quien presta el servicio, pues el RUT del proveedor con NIT 16.746.116-6 corresponde a una persona natural y no a la persona jurídica identificada como RR INGENIEROS.

La persona natural se identifica con el nombre que la individualiza como ser humano y la DIAN le asigna un NIT de conformidad con la identificación otorgada por la Registraduría Nacional Estado Civil. Por lo tanto, el nombre comercial no constituye a la luz de la legislación tributaria forma alguna de individualización del ser humano y, por lo mismo, no reemplaza el nombre dado a la persona natural.

La sociedad demandante hace una interpretación errónea del artículo 617 del Estatuto Tributario, pues pretende que se le de validez a una factura que no tiene impreso los nombres y apellidos de la persona natural (vendedor del bien). En consecuencia, ante la inobservancia de los requisitos previstos en los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario, resulta improcedente la suma de \$294.000.000 registrada por concepto de costos en la declaración de renta del año 2009 presentada por la actora.

El contribuyente debió rechazar la factura del proveedor en el momento en el que le fue suministrada, pues el incumplimiento de las exigencias legales impide el reconocimiento del costo que pretende la actora.

De conformidad con la sentencia C-733 del 2 de agosto de 2013 de la Corte Constitucional, el adquirente del bien y contribuyente no puede pretender que amparado en principios de buena fe y confianza legítima que rigen las operaciones mercantiles, trasladar a la esfera de control de la DIAN el cumplimiento de las exigencias legales en materia documental a título de factura o equivalente, para el reconocimiento de costos y deducciones en renta. Tampoco recae la carga de prueba en el tercero sino en el contribuyente objeto de visita, requerido o investigado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se fundamentaron en la resolución del siguiente problema jurídico:¹⁴

Si es procedente el reconocimiento de costos por \$294.000.000 solicitados por la demandante en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, soportados en la factura cambiaria de compraventa No. 348 del 1° de diciembre de 2009.

El Tribunal señaló, con fundamento en los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario y la sentencia de 28 de junio de 2010 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁵, que el cumplimiento de unos requisitos formales en los documentos soporte de las operaciones económicas tiene como fin evitar la evasión tributaria y el contrabando.

Ahora bien, en el caso en estudio mencionó que el reconocimiento del costo de ventas pretendido por la sociedad demandante corresponde a un servicio prestado por RR INGENIEROS por un valor de \$294.000.000 (IVA incluido). Sin embargo, la parte demandada no acepta este costo porque la actora debió negarse a recibir la factura expedida por el prestador del servicio, toda vez que no cumple con el requisito del literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario, en tanto que no lleva impreso los nombres y apellidos de la persona natural inscrita en el RUT que parece en la factura.

¹⁴ Folios 140 a 155 c. p.

¹⁵ Exp. 25000-23-27-000-2003-00638-01 (16791), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Conforme con los artículos 555-1 y 555-2 del Estatuto Tributario, el artículo 4 del Decreto 2788 de 2004 y la sentencia C-860 de 2007, en materia tributaria el elemento que proporciona la identidad del contribuyente es el Número de Identificación Tributaria (NIT), el cual equivale al código de identificación de las personas naturales y jurídicas que se encuentran inscritos en el Registro Único Tributario (RUT).

En este caso, no existe duda frente a la identificación del prestador del servicio en la factura, ya que el NIT 16746116-6 corresponde al señor Ricardo Rodríguez Vásquez, quien para el desarrollo de la actividad comercial utiliza el nombre de RR INGENIEROS, como aparece en la casilla 36 del RUT.

Adicionalmente, con la respuesta al requerimiento especial, la demandante allegó el certificado del revisor fiscal, en el que consta la venta de servicios a la sociedad actora.

Por lo tanto, si bien en la factura no se encuentran los nombres y apellidos de la persona natural, tal omisión no implica un obstáculo para el reconocimiento del costo solicitado, máxime cuando se encuentra probada la realidad de la operación económica y no existe confusión sobre el prestador del servicio, pues el NIT pertenece al señor Ricardo Rodríguez Vásquez y en el RUT aparece el nombre comercial del contribuyente, esto es, RR INGENIEROS.

Teniendo en cuenta lo anterior y dando aplicación al principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, la falta de nombre y apellido en la factura de la persona natural que prestó el servicio, no es fundamento suficiente para no aceptar el costo de ventas registrado en la declaración de renta del año gravable 2009.

En consecuencia, declara la nulidad del acto demandado y como restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración privada. En lo demás, niega la condena en costas porque este proceso se trata de un asunto de interés público.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN apeló** con fundamento en los siguientes argumentos:¹⁶

Con fundamento en los artículos 617 y 772-1 del Estatuto Tributario y conforme con las conclusiones que señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-733 de 2003, es claro que desde la expedición de la Ley 383 de 1997 que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 771-2, la obligación de la factura o documento equivalente se dispuso como mecanismo de control de la evasión tributaria y, en esa medida, La DIAN tiene la facultad de requerir dichos documentos para comprobar la veracidad de las transacciones económicas y el cumplimiento de las formalidades que la ley exige.

Por su parte, el Consejo de Estado ha señalado que la importancia de la factura no es meramente formal¹⁷ y que como medio de prueba debe cumplir todos los requisitos previstos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Comoquiera que en la factura cambiaria de compraventa No. 348 de 1° de diciembre de 2009, no aparece el nombre de la persona natural en su calidad de vendedor del bien o del servicio, no procede el costo solicitado por la parte demandante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda¹⁸ y la **demandada** insistió, en términos generales, los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación.¹⁹

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000383 de 27 de agosto de 2012, por la que la DIAN rechazó el costo de ventas de \$294.000.000 registrado en la declaración de renta del año gravable 2009, a cargo de la sociedad demandante.

¹⁶ Folios 157 a 160 c. p.

¹⁷ Sentencia de 24 de enero de 2014, exp. 18664, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁸ Folios 184 a 186 c. p.

¹⁹ Folios 171 a 180 c. p.

Cuestión Preliminar

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto en providencia de 21 de noviembre de 2016²⁰, manifestó que estaba impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

Mediante auto de 8 de junio de 2017²¹, la Sala declaró fundado el impedimento de la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto y la separó del conocimiento del proceso, pues la Magistrada conoció del proceso en primera instancia, dado que dictó varias providencias en el trámite del proceso (inadmisión de la demanda, admisión de demanda, ordenó correr traslado de excepciones y citación a audiencia inicial).

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada la Sala determinará:

- Si es procedente el rechazo del costo de venta por valor de \$294.000.000 determinado por la DIAN en la liquidación oficial del impuesto de renta del año gravable 2009, bajo el argumento de que la factura de compraventa No. 348 de 1° de diciembre de 2009, expedida por RR INGENIEROS, no cumplió con los requisitos previstos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

- Si procede la condena en costas.

Para resolver, la Sala hará las siguientes precisiones:

Según la demandante, el costo de ventas declarado de \$294.000.000, por concepto del servicio prestado consistente en *“el diseño, fabricación, suministro y adecuación de las bases para los tableros de regulación incluido el tablero del neutro para las hidroeléctricas de Tulúa Bajo y Tulúa Alto según orden de compra No. 3966 y 3967”*,

²⁰ Folio 188 c. p.

²¹ Folio 195 c. p.

se encuentran soportados con la factura de venta No. 348 de 2009 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la Administración Tributaria manifiesta que la factura de venta no cumple con el requisito exigido en el literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario para el reconocimiento del costo de ventas por \$294.000.000, porque la factura no lleva impreso los nombres y apellidos de la persona natural (Ricardo Rodríguez Vásquez) a quien corresponde el número del NIT señalado en dicho documento (16746116-6), pues no es suficiente de que en la factura se encuentre el nombre del establecimiento de comercio inscrito en el RUT (RR INGENIEROS).

En cuanto los costos, el artículo 771- 2 del Estatuto Tributario²² condiciona su procedencia a la presentación de la factura o documento equivalente, exigiendo específicamente que la factura debe cumplir los requisitos señalados en los literales a), b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario²³.

²² **"ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES.** Adicionado por el artículo 3o de la Ley 383 de 1997. **Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.**

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

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

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

²³ **"Art. 617. Requisitos de la factura de venta.** *Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:*

- a. *Estar denominada expresamente como factura de venta.*
 - b. *Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.*
 - c. *Modificado L. 788/2002, art. 64. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.*
 - d. *Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.*
 - e. *Fecha de su expedición.*
 - f. *Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.*
 - g. *Valor total de la operación.*
 - h. *El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.*
 - i. *Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas*
- Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría. (...)"*

Esta disposición debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en el artículo 618 del Estatuto Tributario que establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

De acuerdo con la sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional²⁴ que declaró exequible el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la exigencia probatoria de la norma para la procedencia de los costos y deducciones solicitados por un contribuyente, implica que se debe presentar la factura que los soporte con el cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 literales b), c), d), e) y g) y 618 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, sin embargo, como lo ha señalado la Sala²⁵ *“no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esa medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la Administración”*. (...)

En este caso, la factura No. 348 de 1° de diciembre de 2009²⁶, soporte del costo de \$293.999.680 registrado por la sociedad demandante en la declaración de renta del año gravable 2009, fue expedida por RR INGENIEROS, sin embargo, el Número de Identificación Tributaria - NIT 16.746.116-6, que aparece impreso en dicho documento, corresponde al señor Ricardo Rodríguez Vásquez, en relación con quien se pudo verificar en el contenido del Registro Único Tributario - RUT²⁷, que en la casilla 36 tiene como nombre comercial RR INGENIEROS.

Es preciso señalar entonces dentro del presente asunto que según los artículos 555-1 y 555-2 del Estatuto Tributario²⁸, el Número de Identificación Tributaria - NIT

²⁴ M.P. Dra. Clara Inés Vargas Hernández.

²⁵ Sentencia de 11 de mayo de 2017, exp. 21373, C.P. Milton Chaves García.

²⁶ Folio 5 c. p.

²⁷ Folio 6 c. p.

²⁸ “Artículo 555-1. Número de identificación tributaria - NIT.

Para efectos tributarios, cuando la Dirección General de Impuestos lo señale, los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y declarantes, se identificarán mediante el número de identificación tributaria NIT, que les asigne la Dirección General de Impuestos Nacionales. [...]”

“Artículo 555-2. Registro único tributario - RUT.

El Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

[...]

corresponde al número de identificación que, por una sola vez, la Administración les asigna a las personas naturales y jurídicas y el Registro Único Tributario – RUT constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes, responsables, agentes retenedores, declarantes y no declarantes de los impuestos.

De conformidad con el numeral 1 del artículo 4 del Decreto 2788 de 2004²⁹, el Número de Identificación Tributaria - NIT lo asigna la DIAN para identificar a las personas naturales y jurídicas y demás sujetos de obligaciones administradas por esa entidad, que permite la individualización de esas personas en forma inequívoca para todos los efectos en materia tributaria y, en especial, para el cumplimiento de las obligaciones de dicha naturaleza.

Por su parte, sobre el contenido y finalidad del Registro Único Tributario, la Sala en sentencia de 17 de agosto de 2017, precisó lo siguiente:³⁰

“[...] Este registro se institucionalizó como el mecanismo idóneo y actualizado para identificar, ubicar y clasificar a los obligados y responsables tributarios. Es decir, la información sobre los obligados y responsables tributarios y, en general, toda aquella información que sobre ellos requiera la Administración, es agrupada en el sistema único de información (dirección de notificación, información sobre la actividad económica, etcétera), para facilitar no solo la gestión de la DIAN, sino de las demás entidades del Estado que la requieran. Tan es así que, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, la falta de inscripción, de actualización o de exhibición del RUT, así como el hecho de suministrar información falsa en el RUT, están tipificados como infracción en el artículo 658-3 del ET. [...]”

En ese contexto, la forma de individualización de las personas naturales y jurídicas ante la DIAN se realiza a través de la asignación del Número de Identificación Tributaria – NIT en el Registro Único Tributario – RUT, en donde están consignados datos e información de los contribuyentes, tales como nombres y apellidos, nombre comercial, dirección de notificación, actividad económica, entre otros.

PARÁGRAFO 1. El Número de Identificación Tributaria, NIT, constituye el código de identificación de los inscritos en el RUT. Las normas relacionadas con el NIT serán aplicables al RUT. [...].”

²⁹ “Por el cual se reglamenta el Registro Único Tributario de que trata el artículo 555-2 del Estatuto Tributario” – Esta norma fue derogada por el artículo 23 del Decreto 2460 de 2013.

³⁰ Exp. 20740, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E).

Entonces, podría decirse que si bien es cierto que, en el caso concreto, el vendedor o prestador del servicio con Número de Identificación Tributaria - NIT. 16746116-6 utilizó su nombre comercial [RR INGENIEROS] en la factura 348 de 1 de diciembre de 2009, también lo es que tal circunstancia no crea una confusión o duda alguna frente a la identificación del proveedor, pues se reitera, en la casilla 36 del RUT del señor Ricardo Rodríguez Vásquez aparece como nombre comercial RR INGENIEROS, el cual se encuentra impreso en la factura objeto de discusión.

El uso del nombre comercial RR INGENIEROS no deja sin efectos ni validez la factura como soporte probatorio para el reconocimiento del costo solicitado por la sociedad demandante. Tampoco afecta la existencia de la operación comercial, ya que se entiende debidamente identificado el prestador del servicio que aparece en el Registro Único Tributario – RUT.

En suma, en el certificado del contador del señor Ricardo Rodríguez Vásquez, allegado con la contestación del requerimiento especial, se hizo constar lo siguiente:³¹

“1. Que RICARDO RODRÍGUEZ VÁSQUEZ lleva su contabilidad dando cumplimiento a normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia.

2. Que vistos los registros contables del año 2009, se encontró debidamente registrada como venta de servicio a la sociedad ANDRITZ HYDRO LTDA, en el mes de diciembre la factura cambiaría de compraventa No. 348 de 1 de diciembre de 2009, por la suma de DOSCIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL (\$253.448.000) PESOS, más IVA de CUARENTA MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y UN MIL SEISCIENTOS OCHENTA (\$40.551.680) pesos, PARA UN TOTAL DE doscientos noventa y tres millones novecientos noventa y nueve mil seiscientos ochenta (\$293.999.680).

3. Que el monto total de la factura, previa deducción de las retenciones de ley, fue cancelada a su beneficiario mediante consignación a la cuenta de ahorros número 73538135361 de Bancolombia, por la suma de Doscientos Ochenta y cinco millones

³¹ Folio 764 c. a. 4

ciento veintinueve mil pesos (\$285.129.000). Previa deducción de las retenciones que la ley ordena.

4. Que la información sobre la venta efectuada a la compañía ANDRITZ HYDRO LTDA se relacionó en la información remitida a la DIAN el día 15 de enero de 2.010 en el formulario No. 300708957330-7, selló del banco 07090227 (415), 7707212489953(8020)07825340053123, declaración bimestral del impuesto a las ventas IVA del sexto bimestre.

5. Que la factura 348, emitida a favor de ANDRITZ HYDRO LTDA, se encuentra amparada con la resolución de autorización de facturación No. 050000214525 de fecha 15 de Enero de 2008”.

Así mismo, la Revisora Fiscal de la sociedad demandante³², mediante certificación de 7 de marzo de 2012, dijo lo siguiente “[...] *que de acuerdo con lo anterior y registros contables suministrados por la Administración, se evidencio la factura de venta No. 348 del 1 de diciembre de 2009 del proveedor RR Ingenieros, identificado con Nit. 16.746.116-6 por la suma de doscientos noventa y tres millones novecientos noventa y nueve mil seiscientos ochenta pesos moneda corriente (\$293.999.680)*”.³³

En consecuencia, si bien en la factura de venta No. 348 de 1º de diciembre de 2009 se omitió el nombre de la persona natural, también es cierto que se identificó el nombre comercial que aparece en el RUT, por lo tanto, hay plena certeza del prestador del servicio y de la existencia y realidad de la operación, por lo que no son de recibo los argumentos expuestos por la DIAN para rechazar el costo registrado en la declaración de renta del año 2009 por \$294.000.000.

Las anteriores razones son suficientes para confirmar la sentencia apelada, mediante la cual el Tribunal declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión demandada y, como restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración privada.

Condena en costas

En relación con la condena en costas, la Sala hará las siguientes precisiones:

³² Dra. Jenny Angélica Barrgán Rodríguez – Revisor Fiscal Suplente – Deolitte & Touche Ltda

³³ Folio 766 c. a. 4

De acuerdo con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas / (...), así:

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

“5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

“7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” (Se destaca)

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente³⁴:

“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365³⁵. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366³⁶, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, **siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley.** De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”. Subraya la Sala

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), por cuanto se confirma la

³⁴ Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el párrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

³⁵ Se transcribe el artículo 365 del CGP.

³⁶ Se transcribe el artículo 366 del CGP.

sentencia de primera instancia. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala³⁷, estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**.

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por lo tanto, no se condena en costas en esta instancia.

En resumen, la Sala confirma la sentencia apelada y niega la condena en costas en segunda instancia.

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

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: NEGAR la condena en costas en esta instancia.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

³⁷ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ