

SANCION POR INEXACTITUD - Tipificación / SANCION POR INEXACTITUD - Objeto. Se sanciona la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la autoridad tributaria de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, entre otros / VERBO INCLUIR - Aceptación. Propósito / INCLUSION - Se ejecuta para reportar datos inexistentes con el fin de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor / INEXISTENCIA - Aceptaciones

“El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente: [...]. El artículo citado tipifica como infracción administrativa varias conductas, entre ellas las de omitir ingresos, incluir deducciones o costos inexistentes y utilizar datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en las declaraciones tributarias, entre otros. La acepción natural del verbo “incluir” significa *“Poner algo dentro de otra cosa o dentro de sus límites.”* Ese algo, al que se refiere el artículo 647 del E.T. son los *costos, las deducciones, los descuentos, las exenciones, los pasivos, los impuestos descontables, las retenciones o los anticipos*. Y se ponen o consignan en la declaración privada o en los informes que el contribuyente suministre a las Oficinas de Impuestos. Es por eso que, el artículo 647 del Estatuto Tributario complementa la tipificación de la falta, precisando que, en general, lo que se sanciona es la utilización de las declaraciones tributarias o de los informes suministrados a la autoridad tributaria. Ahora bien, para que se perfeccione la infracción, la inclusión se ejecuta para cumplir un único propósito: reportar datos inexistentes para obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor. El adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia, y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es *“Falta de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo”*. De ahí que el artículo 647 *ibídem* prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la *utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados*, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como *costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo*, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les dé valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige ese Estatuto Tributario para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso se verifique la interpretación errónea de la norma por parte del contribuyente, que lo haya inducido a subsumir los hechos económicos declarados en la misma”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

SANCION POR INEXACTITUD - Supuestos en los que no se configura la falta / INTERPRETACION JURIDICA - Concepto. Objeto / SANCION POR INEXACTITUD - Alcance del artículo 647 del Estatuto Tributario. No se refiere a la interpretación de los hechos, sino a la *“interpretación del derecho propiamente dicha”* / INTERPRETACION ERRONEA - Alcance / ERROR DE INTERPRETACION - No exonera al contribuyente de probar la existencia de los hechos y cifras que declaró / DUDA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE - Requisitos para que proceda

[...] el inciso final del Estatuto Tributario también previó que no se configuraría la falta *“cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”*. La interpretación del derecho constituye uno de los temas más complejos y el menos pacífico, pues *“no existe una teoría o metodología que genere consenso ni entre los estudiosos ni entre los prácticos del derecho”*. La interpretación jurídica ha sido definida como *“El proceso o el resultado de la determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos”*. En cuanto al objeto de la interpretación jurídica, la doctrina explica que *“al interior de la categoría de interpretación operativa cabe distinguir la interpretación del derecho propiamente dicha-concretamente, la interpretación de las normas jurídicas válidas-, de la interpretación de los hechos, que, en la mayoría de los casos, funcionan como condiciones para la aplicación de las normas en un caso concreto. La importancia de la interpretación de los hechos es puesta de relieve por M. Atienza para quien la argumentación que se efectúa en la vida jurídica es, en gran parte, una argumentación sobre hechos, mientras que la teoría estándar de la argumentación jurídica y de la interpretación se ocupan, casi con exclusividad, de cuestiones de tipo normativo”*. Para la Sala, cuando el artículo 647 citado se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a *“la interpretación del derecho propiamente dicha”* a que alude la cita referida. El artículo 647 no se refiere a la interpretación de los hechos. Por eso, no es posible exonerar de la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de hecho. Por interpretación errónea, la Sala Plena ha precisado que *“consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica.”* Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta identificar la metodología y las pautas legales y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias. De tal manera que cuando el menor valor a pagar se derive de los errores de derecho en que incurra el contribuyente por indebida interpretación, el artículo 647 del E.T. exige que *“los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”*. De manera que, así se advierta el “error de interpretación” que indujo al contribuyente a incluir en la declaración tributaria correspondiente erogaciones a título de *costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos*, el contribuyente no está exonerado de probar la existencia de los hechos y cifras que declaró, pues ante la ausencia de esa prueba, igual se aplicará la sanción. No debe perderse de vista que las dudas provenientes de vacíos probatorios sólo se resuelven a favor del contribuyente cuando no hay modo de eliminarlas, y siempre y cuando el contribuyente no se encuentre obligado a probar determinados hechos [art. 745 E.T].”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 647, ARTICULO 745

NOTA DE RELATORIA: Reiteración jurisprudencial de la sentencia de 10 de marzo de 2011. Expediente 25000-23-27-000-2006-00841-01(17492), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., primero (1) de noviembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 17001-23-31-000-2006-00788-01(18109)

Actor: CLINICA DE MANIZALEZ

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 5 de noviembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que resolvió lo siguiente:

“1. DECLÁRASE LA NULIDAD parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 100642005000001 del 21 de enero de 2.005 y la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración No. 100772005000020 del 29 de diciembre de 2.005, por medio de la cual la DIAN de Manizales, le modificó la declaración privada de renta y complementarios por el año gravable 2.002, a la sociedad CLÍNICA DE MANIZALES S.A., conforme a lo expuesto en la parte motiva de ésta providencia.

2. A título de restablecimiento del derecho, modificar los actos administrativos señalados en el numeral anterior, en los conceptos de Valor Sanciones (VS) y saldo a favor (HB) conforme a los valores señalados en la parte motiva de esta providencia.

3. SIN COSTAS, por lo brevemente expuesto.

4. EJECUTORIADA esta providencia, (...).”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 6 de marzo de 2003, la demandante presentó la declaración de renta por el año gravable 2002.

- Mediante el Requerimiento Especial número 100762004000061 del 30 de abril de 2004, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Manizales propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año 2002, que presentó la demandante.

- El 21 de enero de 2005, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Manizales profirió la Liquidación Oficial de Revisión número 100642005000001, mediante la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2002 así: i) adicionó ingresos por \$12.101.000 del renglón 27 “otros ingresos”; ii) rechazó “total costos” por \$119.469.000 del renglón 33; rechazó gastos por intereses corrientes de \$41.361.000 del renglón 43; iv) rechazó otras deducciones por \$36.195.000 del renglón 46; vi) rechazó retenciones por honorarios, comisiones y servicios por \$2.417.000 del renglón 75; impuso sanción por inexactitud de \$120.978.000 y, disminuyó el saldo a favor a \$429.114.000.

- La liquidación oficial de corrección fue modificada mediante la Resolución número 100772005000020 del 29 de diciembre de 2005, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la actora. La resolución: (i) modificó el rechazo de gastos por intereses corrientes en \$21.288.000; (ii) reliquidó la sanción por inexactitud en \$109.738.000 y, (iii) aumentó el saldo a favor a \$447.379.000.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La sociedad Clínica de Manizales S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones¹:

¹ Formuló pretensiones en la página 1 de la demanda y en el capítulo especial en las páginas 27 y 28 de la misma. Folios 55 y 56 y 81 y 82 de la demanda.

“Solicito que previos los trámites del proceso ordinario de nulidad y restablecimiento del derecho, se DECRETE:

PRIMERO. La nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales pretende modificar la liquidación privada de la sociedad CLÍNICA MANIZALES S.A.

SEGUNDO. Que como consecuencia de la nulidad que se decrete y para el restablecimiento del derecho se declare sin efecto los siguientes actos administrativos:

A) REQUERIMIENTO ESPECIAL RENTA SOCIEDADES No. 10076200400061 DE FECHA 04 DE ABRIL DE 2004.

B) LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN RENTA SOCIEDADES No. 10064200500001 DE FECHA 21 DE ENERO DE 2005.

C) RESOLUCIÓN RECURSO RECONSIDERACIÓN QUE MODIFICA No. 100772005000020 DE FECHA DICIEMBRE 29 DE 2005.

TERCERO. Que la sociedad CLÍNICA MANIZALES S.A. tiene la razón en las respuestas enviadas de los Actos Administrativos, por lo tanto no es procedente que nos modifique la liquidación privada del Impuesto de Renta y complementario del año gravable 2002.

CUARTO. Que la sociedad CLÍNICA MANIZALES S.A. atendió oportunamente sus requerimientos y envió las pruebas que se requerían con las respuestas de cada acto administrativo. (...)

“Aceptar la última Declaración de Renta y Complementarios presentada por el año gravable 2.002, del contribuyente CLÍNICA MANIZALES S.A. Nit. 890.800.135 y revocar los siguientes actos administrativos mediante los cuales se pretende modificar la liquidación privada del Impuesto de Renta y Complementario de dicho año.

Los actos acusados son:

(...)

Como consecuencia de lo anterior solicitamos exonerar a la Sociedad CLÍNICA MANIZALES S.A. de cualquier sanción por haber cumplido con los presupuestos establecidos en la Ley.”

Invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 26, 35, 664, 647, 745, 771-2, 772 y 777 del Estatuto Tributario;

- Artículo 11 del Decreto 2649 de 1983;
- Artículos 3º del Decreto Reglamentario 3050 de 1997 y 22 del Decreto Reglamentario 836 de 1991;
- Artículos 145, 72, 74, 77 y 78 del Decreto Reglamentario 187 de 1975;

El resumen de los cargos de violación se precisará en el acápite de las consideraciones de la sentencia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda. El resumen de la oposición se precisará en el acápite de las consideraciones de la sentencia.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Caldas declaró la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, modificó los renglones VS “sanciones” y HB “saldo a favor” de la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2002 de la parte actora. El resumen de la sentencia se precisará en el acápite de las consideraciones de la sentencia.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Dado que el Tribunal Administrativo de Caldas declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, únicamente en lo concerniente a la sanción por inexactitud que impuso la DIAN, el apoderado de esta entidad recurrió la decisión del Tribunal para que se revoque la decisión y se confirme la sanción.

En el recurso de apelación, el apoderado de la DIAN precisó que el artículo 647 E.T. exime de la sanción por inexactitud cuando se presenta diferencia de criterios entre la autoridad y el contribuyente.

Aludió a cada uno de los cargos que se plantearon en la demanda para hacer ver que, a su juicio, en ningún caso se presentó la diferencia de criterios a que aludió el Tribunal, que permitiera eximir de la sanción por inexactitud.

Los aspectos puntuales de cada glosa que formuló la DIAN en los actos administrativos demandados se precisarán en el acápite de las consideraciones de la sentencia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** insistió en los argumentos del recurso de apelación.

La **parte actora** no alegó de conclusión.

El **Ministerio público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación que interpuso la DIAN, le corresponde a la Sala decidir si era procedente declarar la nulidad parcial de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión número 100642005000001 del 21 de enero de 2005 y de (ii) la Resolución 100772005000020 del 29 de diciembre de 2005, en cuanto impuso y confirmó, respectivamente, la sanción por inexactitud por omisión de ingresos e

inclusión de costos y deducciones inexistentes, aspectos éstos que no fueron objeto del recurso de apelación por la demandante.

El Tribunal estimó que la sanción por inexactitud en cuantía de \$109.378.000 era improcedente porque los ingresos adicionados y los gastos y costos glosados se originaron en *“una falta de técnica de prueba por parte del contribuyente Clínica de Manizales S.A., y en otras a diferencias de criterio entre la Administración de Impuestos y el contribuyente, por lo demás no se debe a la inclusión de datos falsos o desfigurados que ameriten la imposición de la sanción.”*

Respaldó su decisión en la sentencia del 25 de septiembre de 2008 (expediente 16015) que profirió esta Sala, y en la que se precisó lo siguiente:

“En este punto, la Sala considera que en este caso existen deficiencias formales de la prueba. La falta de prueba o del cumplimiento de requisitos formales para acceder a ciertos derechos o beneficios de orden fiscal (costos, deducciones, pasivos etc.) no implican que el rubro sea inexistente o que provenga de operaciones simuladas o que se hubiese utilizado en la declaración datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados según voces del artículo 647 del Estatuto Tributario, por lo cual se considera pertinente levantar la sanción impuesta, por lo que se revocará la sentencia impugnada, únicamente en cuanto a este rubro.”

La Sala considera que no hay lugar a declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. Para el efecto, reitera el precedente judicial² que a continuación se retoma para resolver la litis:

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Diez (10) de marzo de dos mil once (2011). Radicación: 250002327000200600841-01; 250002327000200600830-01; 250002327000200601231-01; 250002327000200700186-01

“ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

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

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

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

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

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

El artículo citado tipifica como infracción administrativa varias conductas, entre ellas las de omitir ingresos, incluir deducciones o costos inexistentes y utilizar

datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en las declaraciones tributarias, ente otros.

La acepción natural del verbo “incluir” significa *“Poner algo dentro de otra cosa o dentro de sus límites.”*³

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

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

El adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia, y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es *“Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.”*⁴

De ahí que el artículo 647 *ibídem* prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la *utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos⁵, equivocados⁶, incompletos⁷ o desfigurados⁸*, puesto que todos estos adjetivos, en

³ DRAE

⁴ DRAE

⁵ “DRAE. Falso. **1. adj.** Engañoso, fingido, simulado, falta de ley, de realidad o de veracidad. **2. adj.** Incierto y contrario a la verdad.”

⁶ “DRAE. Equivocación. Cosa hecha con desacierto.

⁷ Lo contrario a completo que significa acabado o perfecto, entonces, lo incompleto hace alusión a lo inacabado, a lo imperfecto.

últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como *costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo*, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les dé valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige ese Estatuto Tributario para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso se verifique la interpretación errónea de la norma por parte del contribuyente, que lo haya inducido a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.

Mediante la sentencia C-571 del 14 de julio de 2010, la Corte Constitucional se pronunció sobre la demanda de inconstitucionalidad del artículo 647 del E.T., por violar el principio de legalidad y el de seguridad jurídica. En esa oportunidad, la Corte precisó que *“las expresiones 'datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados', presentes en los artículos 260-10, 647 y 658-3 numeral 4 del Estatuto Tributario, tienen un grado de claridad y certeza razonable, cuando son interpretadas dentro del contexto y las prácticas en las que estas normas se inscriben.*

También afirmó que *“(…) Las expresiones 'falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular. Son expresiones que en un contexto legal o cotidiano tienen usos y significados estandarizados. No se trata de expresiones vagas y ambiguas, que den un amplio margen de decisión a los operadores jurídicos. En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera.”*

“(…) El contenido de este artículo [se refiere al artículo 647 E.T] se divide en dos partes: (i) En la primera indica específicamente a que corresponde la inexactitud sancionable y (ii) en la segunda parte establece una cláusula general, donde establece que también es sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados pero caracteriza este elemento

⁸ “DRAE. Desfigurar tr. Disfrazar y encubrir con apariencia diferente el propio semblante, la intención u otra cosa.4. . tr. Alterar las verdaderas circunstancias de algo.

indicando que estos deben traer por consecuencia la derivación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. De esta forma la determinación de lo que se entiende por dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, que causa la sanción tributaria establecida en el artículo 647, depende de su correspondencia a la realidad y la generación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.”

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

Ahora bien, el inciso final del Estatuto Tributario también previó que no se configuraría la falta *“cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”*.

La interpretación del derecho constituye uno de los temas más complejos y el menos pacífico, pues *“no existe una teoría o metodología que genere consenso ni entre los estudiosos ni entre los prácticos del derecho”*⁹.

La interpretación jurídica ha sido definida como *“El proceso o el resultado de la determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos [31]”*¹⁰

⁹ “Rodrigo Uprimny Yepes. Andrés Abel Rodríguez Villabona. Interpretación Judicial. Módulo de Autoformación. Consejo Superior de la Judicatura. Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”

En cuanto al objeto de la interpretación jurídica, la doctrina explica que *“al interior de la categoría de interpretación operativa cabe distinguir la interpretación del derecho propiamente dicha-concretamente, la interpretación de las normas jurídicas válidas-, de la interpretación de los hechos, que, en la mayoría de los casos, funcionan como condiciones para la aplicación de las normas en un caso concreto [40]. La importancia de la interpretación de los hechos es puesta de relieve por M. Atienza para quien la argumentación que se efectúa en la vida jurídica es, en gran parte, una argumentación sobre hechos, mientras que la teoría estándar de la argumentación jurídica y de la interpretación se ocupan, casi con exclusividad, de cuestiones de tipo normativo”*¹¹.

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

Por interpretación errónea, la Sala Plena ha precisado que *“consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica.”*¹²

¹⁰ Cfr. Wróblewsky, Jerzy, "Interpreation juridique", en Arnaud, André-Jean (dir), Dictionnary encyclopédique de théorie et de sociologie du droit. París: LGDJ, Bruselas: Stroy Scientia, 1988, p.199, citado por "Rodrigo Uprimny Yepes. Andrés Abel Rodríguez Villabona. Interpretación Judicial. Módulo de Autoformación. Consejo Superior de la Judicatura. Escuela Judicial "Rodrigo Lara Bonilla"

¹¹ Op cit 38

¹² CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejero ponente: GERARDO ARENAS MONSALVE. Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 11001-03-15-000-2005-00452-00(S). Actor: SOCIEDAD KARLA LIMITADA. Demandado: BOGOTA DISTRITO CAPITAL.

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

Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta identificar la metodología y las pautas legales¹³ y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias.

De tal manera que cuando el menor valor a pagar se derive de los errores de derecho en que incurra el contribuyente por indebida interpretación, el artículo 647 del E.T. exige que “*los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos*”. De manera que, así se advierta el “error de interpretación” que indujo al contribuyente a incluir en la declaración tributaria correspondiente erogaciones a título de *costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos*, el contribuyente no está exonerado de probar la existencia de los hechos y cifras que declaró, pues ante la ausencia de esa prueba, igual se aplicará la sanción.

No debe perderse de vista que las dudas provenientes de vacíos probatorios sólo se resuelven a favor del contribuyente cuando no hay modo de eliminarlas, y siempre y cuando el contribuyente no se encuentre obligado a probar determinados hechos [art. 745 E.T].¹⁴

Caso concreto:

¹³ Capítulo IV del Código Civil sobre interpretación de la Ley.

¹⁴ Al respecto se puede consultar la sentencia de la Sala del 2 de febrero de 2012, expediente 250002327000200500478-01 (16760), Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Analizado el caso concreto, la Sala advierte que no se presentó ninguna diferencia de criterios entre la DIAN y la parte actora, única circunstancia especial que regula el artículo 647 del E.T. para eximir al contribuyente de la sanción por inexactitud.

Por el contrario, se evidencia que la discusión se centró en la interpretación de los hechos y pruebas que fundamentaron las glosas que propuso la DIAN en los actos administrativos demandados, como pasa a precisarse:

1. Adición de ingresos por intereses presuntos por préstamos a socios por \$936.000.

Respecto de la cuantía alegada, la demandante alegó la violación de los artículos 35¹⁵ y 772¹⁶ E.T.

Aunque no precisó la forma en que se configuró la causal de nulidad, de los argumentos que expuso en la demanda se infiere que alegó la violación de los citados artículos por indebida aplicación dado que, a su juicio, los hechos del caso no se subsumen en los presupuestos de hecho y de derecho que prevé el artículo 35 E.T.

En efecto, la controversia se centró en que para la DIAN, la demandante obtuvo ingresos por intereses presuntos porque la Clínica contabilizó un pasivo originado en el préstamo que supuestamente hizo al señor Fernando Giraldo Mejía, por \$11.878.773., persona que fungió como gerente y socio de la Clínica Manizales S.A..

¹⁵ [ARTÍCULO 35. LAS DEUDAS POR PRÉSTAMOS EN DINERO ENTRE LAS SOCIEDADES Y LOS SOCIOS GENERAN INTERESES PRESUNTIVOS](#). modificado por el artículo 94 de la Ley 788 de 2002. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable.

La presunción a que se refiere este artículo, no limita la facultad de que dispone la Administración Tributaria para determinar los rendimientos reales cuando éstos fueren superiores.

¹⁶ [ARTICULO 772. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA](#). Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

Por el contrario, para la demandante, si bien contabilizó un pasivo por cobrar al señor Fernando Giraldo, ese pasivo no se originó en un préstamo hecho por la sociedad demandante al señor Giraldo en calidad de socio, sino en las retenciones en la fuente que por concepto de honorarios debió hacerle la Clínica, pero que omitió hacer en su debido momento, por negligencia del mismo señor Giraldo.

El Tribunal halló la razón a la DIAN, en síntesis, porque a la demandante le correspondía probar el origen del pasivo.

De manera que, la controversia no se centró en la interpretación del artículo 35 E.T., sino en la interpretación de los hechos y en la valoración de las pruebas que aportó la demandante para demostrar su dicho. Como las pruebas resultaron insuficientes, el Tribunal confirmó la glosa. Luego, se tipificó la infracción a que alude el artículo 647 E.T.

2. Adición de ingresos no contabilizados por el Consorcio Caldas Salud por la venta de licencias, por \$12.833.616:

La demandante alegó la violación de los artículos 26¹⁷ y 745¹⁸ E.T.

La litis se centró en establecer si la demandante obtuvo ingresos por la venta de ciertas licencias. La DIAN presumió que sí y, para el efecto, partió del hecho de

¹⁷ **ARTICULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA.** <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 15> La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

¹⁸ **ARTICULO 745. LAS DUDAS PROVENIENTES DE VACIOS PROBATORIOS SE RESUELVEN A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.** Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo III de este título.

que la demandante tenía el 87% de participación en el Consorcio Caldas Salud, consorcio que efectuó la venta y que no registró la operación de venta de las licencias en la contabilidad. De manera que, la DIAN infirió que del 87% de los ingresos que por esa venta obtuvo el Consorcio, la Clínica Manizales debió reportar ingresos en la cuantía proporcional a la participación de la clínica en el consorcio.

La Clínica demandante no controvertió el hecho de que formó parte del Consorcio Caldas Salud, ni que tenía el 87% de participación en el mismo. Tampoco controvertió la venta de las licencias. Simplemente alegó que la DIAN carecía de pruebas para demostrar el ingreso en cabeza de la demandante. Que no era suficiente que la DIAN hubiera probado que el Consorcio hizo la venta y que no la contabilizó. De ahí que invocara la aplicación del artículo 745 E.T., para que ante la duda por falta de pruebas, la glosa se resolviera en su favor.

El Tribunal halló la razón a la DIAN porque de conformidad con el artículo 18 E.T. los miembros que conforman los consorcios son responsables del impuesto sobre la renta en forma independiente y según el porcentaje de participación. Y porque conforme con el cruce de información que hizo la DIAN con el Consorcio Caldas Salud advirtió que este consorcio, en efecto, hizo la venta y no la registró en la contabilidad.

Se aprecia, entonces, que para esta glosa tampoco se presentó una diferencia de criterios entre las partes sobre la interpretación de las normas presuntamente violadas. Luego, se tipificó el hecho constitutivo de infracción.

3. Rechazo de los gastos por servicios prestados en el año 2001, facturados en el año 2002, por \$32.504.142.

La demandante alegó la violación del artículo 11 del Decreto 2649 de 1993¹⁹.

¹⁹ **ARTICULO 11. ESENCIA SOBRE FORMA.** Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.

Sobre esta glosa, las partes no controvertieron que la demandante prestó ciertos servicios en el año 2001. Y, en virtud de ese presupuesto de hecho no discutido, la DIAN desconoció el gasto porque la demandante no lo contabilizó en el año en que se causó, ni la demandante aportó la prueba de su ocurrencia. La demandante insistió en que tenía derecho a declarar el gasto, porque se trataba de un servicio de auditoría cuyos resultados se materializaron el año 2002, año en que, a su juicio, debieron contabilizarse.

El Tribunal halló la razón a la DIAN y confirmó la glosa. Con fundamento en los artículos 58, 59, 104 y 105 E.T. precisó que los contribuyentes que llevan la contabilidad por el sistema de causación deben registrar los costos y gastos en el año en que nace la obligación de hacer el pago, así este no se realice, esto es, para el caso concreto, en el año 2001. De manera que, en este aspecto también se tipificó la infracción por inexactitud puesto que la demandante incluyó gastos en un período que no correspondía y sin acreditar el soporte probatorio correspondiente. Se tipificó la infracción por incluir gastos improcedentes legalmente.

4. Rechazo de costos por \$12.895.092, por no cumplir los soportes con los requisitos legales:

La demandante alegó la violación de los artículos 771-2 E.T.²⁰, 3 del Decreto 3050 de 1997²¹ y 22 del Decreto 836 de 2001²².

Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio.

²⁰ ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. <Artículo adicionado por el artículo 3o. de la Ley 383 de 1997. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

En el caso concreto, las partes no controvertieron el hecho de que la demandante no aportó las facturas que acreditaran los costos. Sin embargo, la Clínica de Manizales invocó a su favor otras pruebas que aportó para que le reconocieran la cuantía discutida.

El Tribunal confirmó la glosa con fundamento en los artículos 615, 771-2 E. T. Precisó que para el reconocimiento de los costos era necesaria la presentación de las facturas porque la demandante es un contribuyente obligado a facturar. En esa medida, se tipificó la infracción porque la demandante incluyó costos cuya existencia pretendió demostrar mediante documentos que no cumplían los requisitos exigidos en la ley.

5. Rechazo de costos por \$77.865.375 por no acreditar el pago de aportes parafiscales.

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.

²¹ **Artículo 3º.** Requisitos para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con no obligados a facturar. De conformidad con lo estipulado en el inciso 3º del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos:

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

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para la procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontables correspondientes a la retención asumida en operaciones realizadas con responsables del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado.

Parágrafo. Cuando se trate de impuestos descontables originados en operaciones cambiarias realizadas por entidades financieras no obligadas a facturar, el documento soporte de que trata el presente artículo deberá ser expedido por quien preste el servicio.

²² **ARTICULO 22. DOCUMENTO PARA LA PROCEDENCIA DE COSTOS O DEDUCCIONES.** El documento que sirve de soporte para la procedencia de los costos o deducciones, deberá contener el nombre o razón social del vendedor, el NIT, la descripción específica o genérica de los bienes o servicios, la fecha de la operación y su valor. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, para la procedencia del descuento, adicionalmente a las exigencias anteriores, se deberá discriminar el correspondiente gravamen.

La demandante alegó la violación del artículo 664 del E.T.²³

Alegó que para tener derecho a los costos, bastaba con probar que el Consorcio “Caldas Salud” suscribió cierto contrato con la empresa “Odontos IPS”, y que según ese contrato, “el contratante”, se había comprometido a pagar los salarios y los aportes parafiscales.

La DIAN rechazó el costo declarado puesto que, a su juicio, la demandante no podía reclamar para sí, el pago de los salarios y de los aportes parafiscales que hizo determinada empresa que suscribió cierto contrato con el Consorcio Caldas Salud.

Por las mismas razones, el Tribunal confirmó la glosa. Precisó que *“Le asiste razón a la DIAN cuando afirma que, las disposiciones del contrato entre el “Consorcio Caldas Salud” y su contratista “Odontos IPS”, no pueden tener el alcance que el demandante quiere, esto es, que los salarios y aportes parafiscales de “Odontos IPS”, puedan ser solicitados por la Clínica Manizales S.A., que es apenas un consorciado, pues tan solo “Odontos IPS”, es quien está autorizado a solicitar estos salarios en la declaración de renta y complementarios.”*

Se aprecia, entonces, que la discusión no se centró en cuestiones de puro derecho, sino fácticas. En esa medida, también se tipificó la sanción por inexactitud.

6. Rechazo de \$32.165.288 por salarios solicitados como deducción:

²³ Texto vigente antes de la Ley 788 de 2002. ARTÍCULO 664. SANCIÓN POR NO ACREDITAR EL PAGO DE LOS APORTES PARAFISCALES. El desconocimiento de la deducción por salarios, por no acreditar el pago de los aportes al Instituto de Seguros Sociales, al Servicio Nacional de Aprendizaje, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y a las Cajas de Compensación Familiar, de quienes estén obligados a realizar tales aportes, se efectuará por parte de la Administración de Impuestos, si con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, no se acredita el pago correspondiente y los intereses a que haya lugar. El pago podrá haberse efectuado en cualquier fecha anterior a la respuesta al requerimiento.

La Dirección General de Impuestos Nacionales, desarrollará programas de fiscalización, para verificar el cumplimiento de los contribuyentes con los aportes parafiscales y proceder al rechazo de costos y deducciones, de conformidad con lo establecido en este artículo.

La demandante alegó la violación del artículo 664 E.T., pero la discusión se centró en el análisis de las pruebas que aportó la demandante para demostrar el pago de los aportes parafiscales, pago que, en todo caso, hizo después de que la DIAN iniciara la actuación administrativa para la determinación del tributo, concretamente, con posterioridad a la respuesta del requerimiento especial.

El Tribunal precisó que si bien el texto del artículo 664 E.T., antes de la reforma de la Ley 788 de 2002, permitía a los contribuyentes hacer el pago de los aportes parafiscales para que se les reconociera la deducción por salarios, el pago debía efectuarse antes de la respuesta al requerimiento especial, pero que, en el caso concreto, la parte actora pagó los aportes por fuera del plazo previsto en el mentado artículo.

En esas condiciones, la sanción por inexactitud también es procedente.

7. Rechazo de \$21.288.000 por pago de intereses corrientes:

La demandante alegó la violación del artículo 777 E.T.²⁴ porque, a su juicio, la DIAN desconoció el certificado del revisor fiscal que aportó como prueba del pago de los intereses corrientes que declaró como deducibles.

La DIAN rechazó la deducción porque la Clínica no aportó el pagaré o título que originó la deuda que supuestamente contrajo la Clínica con cierta persona natural, y de la que se derivaron los intereses rechazados como deducibles.

²⁴ ARTICULO 777. LA CERTIFICACIÓN DE CONTADOR PUBLICO Y REVISOR FISCAL ES PRUEBA CONTABLE. Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.

El Tribunal confirmó el rechazo de la glosa. Precisó que la demandante sí estaba en la obligación de aportar esa documentación comprobatoria.

Habida cuenta de que no se generó una controversia de criterios sobre la interpretación de la norma que se invocó como violada, era procedente la sanción por inexactitud.

8. Rechazo de provisión de cartera por \$6.426.000:

La demandante alegó la violación de los artículos 145 E.T.²⁵, 72²⁶, 74²⁷, 77²⁸ y 78²⁹ del Decreto 187 de 1975. Dijo que la deuda era cierta, puesto que se originó en operaciones comerciales que realizó la Clínica con el consorcio Caldas Salud.

²⁵ **ARTICULO 145. DEDUCCIÓN DE DEUDAS DE DUDOSO O DIFÍCIL COBRO.** Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa.

PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 131 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del año gravable 2000 serán deducibles por las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, la provisión individual de cartera de créditos y la provisión de coeficiente de riesgo realizadas durante el respectivo año gravable.

Así mismo, serán deducibles de la siguiente manera las provisiones realizadas durante el respectivo año gravable sobre bienes recibidos en dación en pago y sobre contratos de leasing que deban realizarse conforme a los normas vigentes:

- a) El 20% por el año gravable 2000;
- b) El 40% por el año gravable 2001,
- c) El 60% por el año gravable 2002;
- d) El 80% para el año gravable 2003;
- e) A partir del año gravable 2004 el 100%.

²⁶ El artículo 72 del Decreto 187 de 1975, dispone que los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación tienen derecho a una deducción de la renta bruta por concepto de provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que se cumplan estos requisitos:

1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.

La DIAN rechazó este gasto porque la Clínica actora reconoció que la provisión no había sido registrada en la contabilidad, ni en la del Consorcio. Asimismo, porque la provisión no reunió los requisitos del Decreto 187 de 1975 ni del artículo 145 del Estatuto Tributario para su deducibilidad como provisión por concepto de deudas de difícil cobro.

El Tribunal confirmó la glosa por las mismas razones de la DIAN. Por lo tanto, la sanción por inexactitud era procedente.

Lo anterior evidencia que la DIAN adicionó ingresos y rechazó costos y gastos deducibles por la falta de contabilización y/o por la ausencia de prueba idónea de la operación que los originaba. Estas conductas son sancionables en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues la Clínica omitió declarar ingresos y, adicionalmente, incluyó gastos y costos que no pudo probar o que incluyó sin cumplir los requisitos legales para su procedencia.

Por lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda.

-
2. Que la obligación se haya originado en operaciones propias de la actividad productora de renta.
 3. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores.
 4. Que la provisión se haya constituido en el año o período gravable de que se trate.
 5. Que la obligación exista en el momento de la contabilización de la provisión.
 6. Que la respectiva deuda se haya hecho exigible con más de un año de anterioridad y se justifique su carácter de dudoso o difícil cobro.

²⁷ Art. 74.- Como deducción por concepto de provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro fijase como cuota razonable hasta un treinta y tres por ciento (33%) anual del valor nominal de cada deuda con más de un año de vencida.
B. Provisión general

²⁸ Artículo 77. Las provisiones individual a general de cartera se formaran con cargo a ganancias y pérdidas y deberá ajustarse anualmente la cuenta respectiva, debitando o acreditando la diferencia.

²⁹ "Artículo 78. Las provisiones individual o general de cartera deberán figurar en el Balance como un menor valor de las cuentas por cobrar, en consecuencia, su valor no podrá formar parte del superávit.

Cuando se establezca que una deuda originada en operaciones productoras de renta gravable es incobrable a pérdida deberá descargarse, abonando su valor a la cuenta por cobrar y cargándolo a la provisión autorizada."

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,

F A L L A:

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia apelada y, en su lugar, **DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería para actuar en representación de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a la doctora María Cristina Arias Hernández, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**

