

PATRIMONIO LIQUIDO – Determinación / PASIVOS – Para los obligados a llevar contabilidad deben estar respaldados por documentos idóneos

Conforme con el artículo 282 del Estatuto Tributario, el patrimonio líquido se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha. Para los contribuyentes que llevan contabilidad, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. En efecto, de las pruebas presentadas con ocasión de la demanda y la respuesta al requerimiento especial, la Sala evidencia que existen facturas, que se incluyeron en esos pasivos, que correspondieron a operaciones o servicios prestados en el año 2004 y aunque otras facturas corresponden a operaciones o servicios del año gravable 2005, ello no desvirtúa que en relación con las demás, sí se trataban de pasivos por el año gravable 2004. Si bien otras facturas fueron entregadas a la sociedad en el año 2005, de las mismas se puede establecer que la prestación del servicio o la adquisición del bien se realizó en el año 2004 y que por razones del cierre contable y fiscal debían ser pagadas en el año siguiente. Es decir, que en algunos casos se puede establecer claramente que los bienes y servicios que soportan el pasivo por el año 2004 sí correspondieron a esa vigencia gravable, los cuales se tendrán en cuenta para aceptarlos en esta instancia, pues con tales operaciones se puede sustentar la existencia de un pasivo real para el año gravable 2004. Aunque las cifras de algunas facturas correspondientes a bienes y servicios del año 2004 no coinciden con el registro contable de la provisión, la Sala sólo tendrá en cuenta el valor real de la operación y no el valor provisionado por la sociedad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 282

PROVISION COMPRA DE ACTIVOS FIJOS – Procede cuando se prueba corresponde a un pasivo real de la sociedad aunque se registre después del cierre fiscal / COSTOS – Procede su deducción cuando hay certeza de su causación

Para la Sala, conforme con la verificación efectuada en esta instancia de las facturas y documentos que soportan estos pasivos, se probó en el proceso que la provisión para adquisición de futura compra de activos fijos correspondió a un pasivo real de la sociedad en el año gravable 2004, pues si bien hay facturas que fueron emitidas en el año 2004 fueron recibidas por la sociedad después del cierre fiscal, de manera que en virtud de los principios de causación, asociación y realidad económica del ente, se deben aceptar como un pasivo real por la adquisición de activos fijos en el año gravable 2004, para pagarse en el año 2005. Para la Sala, la DIAN no podía rechazar la totalidad de los costos solicitados, por considerarlos estimados, pues en algunos casos existe certeza de su causación en el año gravable 2004, así las facturas hubieran sido emitidas o entregadas después del cierre fiscal, como suele suceder en la práctica comercial. Los costos que se aceptan en esta instancia son los siguientes, que corresponden a cuentas de "costos" y no "gastos" y aquellos respecto de los cuales no hay duda de que realmente fueron adquiridos en el año gravable 2004

EXPENSAS NECESARIAS – Requisitos / PROPORCIONALIDAD – Alcance / NECESIDAD – Concepto / CAUSALIDAD – Definición / CONEXIDAD – relación entre el gasto y la productividad de la empresa. Elementos / EXPENSAS FORZOSAS – Alcance / BONIFICACION POR TERMINACION DEL CONTRATO LABORAL POR MUTUO CONSENTIMIENTO DE LAS PARTES – No procede como deducción dado que no es una expensa necesaria

La Sala ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen – efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla. O, como recientemente lo precisó la Sala, la conexidad debe ser entre el gasto y la actividad generadora de renta, o mejor, con la productividad de la empresa, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto). Así mismo, la Sala ha precisado que el artículo 107 del E.T no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, se considera que la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”. En cuanto a la necesidad del gasto se ha considerado que por expensas necesarias se debe entender que son gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. Y, en cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), la cual debe medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir. También explicó que la prueba se debe encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Que lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como “Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.” y que, en todo caso, debe probarse. Por lo tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas. Para la Sala, las razones expuestas por la DIAN para rechazar la partida no han sido desvirtuadas por la demandante, pues no basta con afirmar que tales pagos laborales sí tuvieron relación directa con la actividad productora de renta de la empresa, en el medida en que a través de esas bonificaciones se reconocía el trabajo y el compromiso de los trabajadores o que esos pagos incidieron en la generación de ingresos y sobre los mismos se efectuó la retención en la fuente. En efecto, de acuerdo con la jurisprudencia de la Sala, no hay prueba en el proceso, ni siquiera evidencia, de cuál fue la injerencia de esa bonificación frente a la productividad de la empresa o la razón de su necesidad para el desarrollo de esa actividad, pues, como se dijo, el sólo hecho de ser un pago laboral, así esté sujeto a retención en la fuente, no significa que cumpla con los requisitos de ser una expensa necesaria, sino que debe probarse en cada caso, máxime en éste que el pago se realizó a trabajadores que se retiraron de la empresa y que no hicieron parte de la fuerza laboral de la misma durante todo el año gravable. Tampoco se demostró que tales bonificaciones se dieron a los empleados

beneficiados como reconocimiento a los logros obtenidos por ellos en el desarrollo de la actividad productora de la empresa, como por ejemplo, mayores ventas o mejores resultados del periodo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

SANCION POR INEXACTITUD – Se mantiene proporcionalmente respecto de las partidas en las que no se demostró la existencia del pasivo

Para la Sala, como en esta providencia se aceptan parcialmente algunas de las partidas solicitadas en la demanda, la sanción por inexactitud se debería mantener proporcionalmente a esas partidas porque la actora no demostró la existencia del pasivo real solicitado en la declaración de renta de 2004, ni los costos y gastos declarados por la misma vigencia. Sin embargo, el efecto que produce el desconocimiento de algunas partidas solicitadas por la demandante hace que la renta líquida ordinaria sea inferior a la renta presuntiva, luego, la renta líquida gravable sería ésta última y, en esas condiciones, el impuesto a cargo del contribuyente es igual al que había liquidado en la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2004, por consiguiente, no se genera un mayor impuesto a pagar ni base para liquidar la sanción.

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., trece (13) de octubre de dos mil once (2011)

Radicación número:25000-23-27-000-2008-00190-01(18177)

Actor: TELMEX DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 11 de diciembre de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

“PRIMERO. Se declara la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642008000028 del 10 de abril de 2008, por medio de la cual la DIAN modificó a la sociedad actora la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2004 en lo relativo al renglón 60 de la declaración y los demás reajustes que se

deriven del mismo incluido el reajuste en la sanción por inexactitud, según lo expuesto en la parte motiva.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, y de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de este fallo, se fija el impuesto de renta y complementarios del año 2004 en la suma de \$1.703.764.000 y el saldo a favor en la suma de \$2.569.475.000.

En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o apoderado el remanente de lo consignado por gastos del proceso”.

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2005, la sociedad Telmex Colombia S.A. presentó, vía electrónica, la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año 2004 con un saldo a favor de \$2.670.391.000¹.

Previo Requerimiento Especial N° 310632007000146 del 9 de agosto de 2007² y su respectiva respuesta, la DIAN modificó la declaración de renta de la sociedad, mediante la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642008000028 del 10 de abril de 2008, en los siguientes puntos: a) desconoció pasivos por \$3.492.719.604,66; b) rechazó costo de ventas por \$3.607.990.524; c) rechazó otras deducciones por \$944.641.000; y d) impuso sanción por inexactitud por \$140.501.000. En consecuencia, estableció como saldo a favor la suma de \$2.442.077.000³.

DEMANDA

La sociedad demandó directamente la nulidad de la liquidación oficial de revisión, y, a título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declarara en firme la liquidación privada presentada por la sociedad demandante y se reconociera la procedencia de los pasivos, costos y deducciones rechazados por la DIAN en cuantía de \$4.552.632.000.

Invocó como normas vulneradas los artículos 228 de la Constitución Política; 58, 59, 104, 105, 107, 282, 283, 647 y 742 del Estatuto Tributario y 48 y 52 del Decreto 2649 de 1993. El concepto de violación lo resumió así:

1. Desconocimiento del concepto de realización y causación de los costos.

Procedencia de los pasivos

1.1. Rechazo de pasivos por \$3.492.719.604,66

Señaló que Telmex Colombia S.A., en el año 2004, incluyó este rubro dentro de los pasivos; que se trató de un pasivo real, producto de haber recibido bienes o servicios de proveedores. Que el procedimiento contable, que fue explicado a la DIAN, consistió en un registro inicial de una provisión con la expedición de una orden de compra, cuando se establecía que el bien o servicio había sido recibido, y, posteriormente, se hacía el registro definitivo del pasivo cuando se recibía la factura de los correspondientes bienes o servicios. Que por medio de la provisión se controlaba el momento en que el bien o servicio era efectivamente recibido. Además, sólo cuando la persona responsable del gasto constataba que los bienes

¹ Folio 118 c. ppal.

² Folio 60 a 72 c. ppal.

³ Folio 30 c. ppal.

o servicios eran entregados o prestados, era el momento en que podía generar la orden de compra o de servicios.

Que dicho rechazo surge de una apreciación errada de las pruebas, desde la inspección tributaria practicada, pues del análisis de las facturas y de los registros contables se estableció un pasivo real y no uno estimado, como lo afirmó la DIAN. Además, quedó demostrado que ciertos conceptos que se reflejaban al final del periodo como provisiones, correspondían claramente a servicios o bienes recibidos, respecto de los cuales se había emitido orden de compra y que sólo quedaba pendiente formalizar el cobro a través de la factura.

Señaló que la DIAN consideró que se debían rechazar como costo o gasto y consecuentemente como pasivos, los conceptos que fueron registrados como provisiones, con el argumento de que sólo tenían reconocimiento fiscal las provisiones de cartera y futuras pensiones de jubilación, en lugar de valorar las pruebas en su conjunto. El hecho de que pertenezcan a un período no fiscalizado, obedece a que la contabilidad refleja en un período hechos económicos relativos al año anterior, sin que ello sea limitación para que se le de tratamiento fiscal.

Indicó que los pasivos desestimados por la Administración incluyeron, entre otros, servicios de interconexión, servicios de aterrizaje, servicios de interconexión internacional, servicios de infraestructura, servicio de aseo de nodos y contribución al Ministerio de Comunicaciones y, contrario a lo que indicó la Administración, no eran pasivos estimados sino reales y debidamente soportados conforme con las normas legales.

Citó los Conceptos de la DIAN 9174 de 2002 y 78202 y 20585 de 2004, sobre la importancia de registrar las operaciones en el momento de su causación, por lo que resultó inadmisibles el rechazo de costos y deducciones soportados en facturas que fueron recibidas a finales de 2004 y principios de 2005. Dijo que el patrimonio líquido de Telmex se estableció correctamente, pues los pasivos que tenía correspondían a deudas vigentes a la fecha en que fueron tomadas como obligaciones ciertas y exigibles, como constaba en cada una de las facturas que soportaron tales pasivos, tal y como se demostró con la certificación del revisor fiscal, que se allegó con la demanda. El pasivo fue real porque los bienes y servicios se adquirieron y prestaron en el año gravable 2004, así hubieran quedado registrados como provisiones al 31 de diciembre.

Señaló, a continuación, los rubros que fueron rechazados por la DIAN y que se demostró que fueron causados en el año 2004.

1.2. Provisiones para la compra de activos fijos por valor de \$797.476.412.

Dijo que dentro de los costos rechazados por la DIAN se encontraba esta suma que no era una provisión de gastos estimados, sino que fue un pasivo real.

Explicó el procedimiento contable así: La adquisición de activos fijos se inicia con la emisión de la orden de compra, y en la contabilidad se registra primero una provisión que reconoce la deuda que tendrá la compañía con el proveedor; la contrapartida es un débito en una cuenta de costo de ventas. Al mismo tiempo se registra la activación en cuentas de balance del bien adquirido; por lo tanto, se debita una cuenta de activos fijos y la contrapartida es un registro crédito en una cuenta del costo de ventas, diferente a la del primer registro.

Al finalizar los registros contables el efecto en el estado de pérdidas y ganancias es de cero, es decir, se causa un pasivo por la compra de un bien, pero no se incluye ningún tipo de deducción. Explicó que este procedimiento correspondía a

un mecanismo de control administrativo pero que la DIAN efectuó un análisis aislado, sin tener en cuenta este procedimiento contable. Además, cada una de las facturas, que respaldaron dicho rechazo, fue contabilizada según el procedimiento.

1.3. Frente al rechazo de costos por \$455.596.380,87. Dijo que desde la respuesta al requerimiento especial, la sociedad aceptó la improcedencia de \$200.391.169 porque no pudo anexar las facturas. En relación con la suma de \$213.605.209, correspondiente a provisiones creadas en febrero, marzo, abril y junio de 2004 y que fueron reversadas entre marzo y junio de 2004, la DIAN omitió el análisis de las pruebas allegadas con la respuesta al requerimiento, ya que la certificación del revisor fiscal hizo constar la reversión de las provisiones; además, se presentó una relación del total de las provisiones y su correspondiente reversión.

No obstante lo anterior, la Administración no hizo un estudio en conjunto de las pruebas y generó una mala interpretación. La DIAN no tuvo en cuenta los registros contables que respaldaban las operaciones que la actora realizaba, operaciones que, de acuerdo con la realidad, nunca fueron trasladadas a la cuenta de los pasivos, de forma que disminuyeran el patrimonio líquido y la renta líquida, sino que fueron creadas con el propósito de garantizar el pago a los proveedores al recibirse los bienes o los servicios, y fueron canceladas inmediatamente, como se prueba con la fecha de las reversiones.

2. Desconocimiento de los requisitos necesarios para la procedencia de las deducciones

2.1. Costo de ventas por \$4.646.150.000

Reiteró que los pasivos rechazados correspondían a pasivos reales y no estimados, por lo tanto, la Administración desconoció el artículo 58 del Estatuto Tributario, al no aceptar tanto los pasivos como los costos y gastos que se originaron en bienes o servicios adquiridos durante el año gravable de 2004 por la sociedad, la cual llevaba su contabilidad por el sistema de causación. Tales gastos se causaban cuando surgía la obligación a cargo del ente de cubrir un pasivo que era real y cierto, como sucedió con la actora.

Indicó que la Administración, en relación con el rechazo de costos por \$3.152.394,144 "por ser pasivos estimados y provisiones", no verificó si las facturas que daban lugar a las provisiones correspondían a bienes o servicios recibidos por Telmex en el año 2004, y en su lugar, impuso una especie de sanción, consistente en desconocer los costos reales por el simple hecho de haberse reflejado contablemente de esa manera. La DIAN debió verificar que, independientemente del registro contable como provisión, era correcto imputar el costo en el período de la verdadera causación. Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado de 18 de abril de 2002 (exp. 12072), según la cual un costo o gasto debe ser aceptado como tal, independientemente de su registro como provisión, si se acredita la causación en el año gravable. Agregó que aunque Telmex debió reflejar los costos como pasivos (y no como provisión), debía recordarse que el cierre contable ocurrió con mucha anticipación en relación con el vencimiento para la presentación de la declaración de renta y en ese tiempo se podía establecer que ciertos costos y gastos se hubieran causado en el año gravable anterior. Señaló que la ley no preveía como sanción el rechazo de costos y gastos, por falta de coincidencia exacta entre la contabilidad y la información tributaria.

2.2. Bonificaciones laborales rechazadas por valor de \$127.271.113. La DIAN las rechazó por no cumplir los requisitos para la admisibilidad de deducciones, sobre lo cual observó que fueron a título de mera liberalidad y constituyeron gastos por concepto de pago laboral, que tenían relación directa con la actividad productora de renta de la empresa. Que estas bonificaciones eran un medio para reconocer el trabajo y el compromiso de los trabajadores; además, cumplían con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, de proporcionalidad y necesidad. Citó la sentencia del Consejo de Estado del 13 de octubre de 2005 (exp. 14372), que precisó que los pagos por bonificaciones incidían en la generación del ingreso. Señaló que las bonificaciones que fueron pagadas por la actora tuvieron que ver con la actividad productora de renta y sobre su pago se generó la retención en la fuente correspondiente.

3. Prevalencia del derecho sustancial, apreciación de las pruebas y hechos probados. Dijo que desde la vía gubernativa, la sociedad demostró que el procedimiento contable utilizado mediante la constitución de provisiones para garantizar el correcto cumplimiento de sus obligaciones, fue interpretado de manera equivocada por la Administración, al entender como pasivos estimados los pasivos que efectivamente fueron causados por la compra y adquisición de bienes o servicios durante la vigencia del año gravable 2004. Con lo anterior, la DIAN vulneró el artículo 228 de la Constitución Política, pues pasó por alto que las decisiones de la Administración debían soportarse en el derecho sustancial que la llevarían a reconocer los costos, gastos y deducciones rechazados. Que también desconoció el artículo 742 del Estatuto Tributario al proferir una liquidación oficial soportada en hechos parcialmente ciertos, pues si bien es cierto que existieron las provisiones por cada bien o servicio que la empresa iba a adquirir, también lo es que esas provisiones fueron canceladas y convertidas en un pasivo real cuando se recibieron las facturas. Señaló que la falta de análisis de las pruebas presentadas a la Administración, evidenció que ésta no estudió de fondo el tema, que no tuvo en cuenta que la forma de contabilización de los pasivos obedeció al principio contable de la prudencia, y que una prueba de ello fue la forma clara en que Telmex aceptó el rechazo de los costos y gastos que no fueron soportados con facturas, con motivo de la respuesta al requerimiento especial.

4. Sanción por inexactitud. Consideró improcedente la imposición de la sanción en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues la liquidación oficial carece de fundamento legal y la compañía no omitió ingresos ni impuestos generados por operaciones gravadas, ni incrementó artificialmente sus costos y gastos; tampoco utilizó datos o factores falsos o equivocados; además prestó toda la colaboración a la Administración para demostrar la realidad de los pasivos constituidos como provisiones. Que así mismo, el artículo 647 del Estatuto Tributario señaló que es improcedente la sanción por inexactitud cuando se configura la diferencia de criterios o interpretación del derecho aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó desestimar las pretensiones de la demanda, para lo cual transcribió las consideraciones expuestas en la liquidación de revisión en cuanto a las partidas señaladas en la demanda.

Agregó que no se violó el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, apreciación de la prueba y fundamento en hechos probados para sustentar la decisión administrativa. Dijo que no se podía desconocer que las normas procesales tienen una función instrumental cuya finalidad es la realización de los

derechos sustanciales. Indicó que la DIAN no interpretó erradamente la situación de la actora, ni entendió equivocadamente que se trataba de pasivos estimados.

Finalmente, señaló que la sanción por inexactitud fue impuesta al configurarse el supuesto previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que la sociedad incluyó pasivos, costos y deducciones improcedentes de acuerdo con lo expuesto, ya que no cumplió los requisitos legales para su aceptación, lo que derivó en el desconocimiento conocido. Que no hay lugar a considerar que se trata de una diferencia de criterios.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de la liquidación de revisión y practicó una nueva liquidación, como consecuencia de las siguientes consideraciones:

1. Rechazo de pasivos por \$3.492.719.604.66. Conforme con los artículos 59 y 282 del Estatuto Tributario y 12, 13, 36 y 47 del Decreto 2649 de 1993, consideró que si los pasivos correspondían a operaciones reales no debieron ser anotados en la contabilidad como provisiones y que si su asiento contable definitivo fue en el año 2005, debió probarlo. Que la cuenta de provisiones no era un mecanismo para ajustar las cuentas que no fueron anotadas en el año que corresponden. Señaló que ese error en la contabilización evidenciaba que lo relevante no era determinar la realidad de las operaciones, sino si esos pasivos se contabilizaron debidamente en el año que procedía.

Consideró que esos pasivos no se podían aceptar, porque aunque se demostró que no correspondían a costos o gastos estimados sino que eran el reflejo contable de operaciones reales, la sociedad los registró como provisiones y no como, realmente eran, pasivos. Que sólo hasta el año 2005 la sociedad canceló la provisión y se registró en forma definitiva como pasivo, por lo tanto, no se podía reconocer como pasivo en el año 2004.

Consideró que si bien el dictamen pericial comprobaba que los bienes fueron adquiridos y los servicios fueron prestados en el año gravable 2004, ello no subsanaba las dudas en cuanto al manejo contable, ni aclaraba la forma como la sociedad cumplió con los principios contables de realización, asociación y reconocimiento, pues, de acuerdo con las normas contables y fiscales, no era dable contabilizar como "provisiones" los pasivos, salvo que fueran estimados, que no era el caso.

Adicionalmente indicó que, según el dictamen pericial, las facturas fueron contabilizadas en el año 2005, por lo tanto, no se podían aceptar para el año gravable discutido; además, la DIAN había determinado irregularidades en el manejo contable de las glosas propuestas no sólo en el año por el cual se adelantó la investigación (2004), sino por el año gravable 2005, año en el cual la actora adujo el registro formal de las facturas.

2. Provisión para compra de activos fijos por \$797.476.412. El Tribunal mantuvo el rechazo de este cargo, que según la demandante, no eran provisiones de gastos estimados sino un pasivo real. Además, consideró que como algunas facturas eran de enero y febrero de 2005 y otras de noviembre de 2004, no se justificaba la necesidad de provisionarlas, pues, según las normas contables, debieron ser registradas de manera definitiva, y no provisional, en el año gravable 2004, las que correspondían a ese año.

3. Costos no acreditados por \$4.646.150.000. Indicó que, según la liquidación oficial, estos costos se discriminaron así: costos provisionados por \$3.152.394.144 y costos no acreditados por \$1.493.755.226,87. En cuanto a los primeros, mantuvo el rechazo porque si se trataba de costos debía existir autorización legal expresa para contabilizarlos como provisiones, según el artículo 58 del Estatuto Tributario, pues una vez se causara el costo o gasto asociado con el ingreso debía ser imputado como tal y no como costo estimado o provisionado. Además, el asiento contable debía estar debidamente respaldado con documentos internos y externos. Señaló que la forma de registrar estas partidas como provisiones y el haberlas consolidado en el año siguiente, ocasionaba dudas en los dos períodos que no fueron desvirtuados por la sociedad.

En cuanto a la otra partida, de la cual la DIAN aceptó \$1.038.158.846, el Tribunal consideró que sobre la suma restante, de \$455.596.380,87, se tenía que mantener el rechazo, porque, de una parte, la actora aceptó la improcedencia de \$200.391.169, y de otra, las facturas que soportaban los demás costos estaban en moneda extranjera y no se acreditó el hecho de la conversión a moneda nacional, como lo exigían las normas contables (folios 1641 a 1649 c.a. 12).

4. Desconocimiento de deducciones por \$944.641.000. De esta suma, el Tribunal mantuvo el rechazo de \$340.325.461 correspondientes a provisiones por pagos de servicios, pues tales cuentas no eran susceptibles de provisión. Además, como la sociedad, en la respuesta al requerimiento especial, señaló que si bien los servicios ocurrieron durante el año 2004, la contabilización se hizo en el año 2005, lo cual ratificaba la falta de consistencia de la actora en la contabilización de los hechos ocurridos en el año 2004, no se podían admitir unos mismos hechos en dos vigencias sucesivas. Consideró que el certificado del revisor fiscal no acreditaba que las mencionadas provisiones fueron canceladas de forma clara y definitiva, pues los montos certificados no correspondían a las sumas que fueron objetadas.

No estudió los rechazos relativos al pago del gravamen a los movimientos financieros (\$441.236.614) y otros impuestos (\$35.808.453) que fueron aceptados por la sociedad.

En cuanto al rechazo de gastos por bonificaciones por \$127.271.113, el Tribunal, con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado que declaró la nulidad del Concepto de la DIAN 057621 del 12 de septiembre de 2003 y la del 13 de agosto de 2009 (exp. 16127), que aceptó la deducción de gastos de medicina prepagada, consideró que debía aceptarse el gasto porque se realizó para estimular al personal, como factor determinante en la actividad productora de renta.

5. Sanción por inexactitud. En cuanto a los gastos por bonificaciones, que se aceptaron, se levantó la sanción por inexactitud. En relación con el desconocimiento de pasivos y de costos y deducciones, dijo que no se trataba de una diferencia de criterios, sino de la inclusión de cifras inadmisibles por su inconsistencia desde el punto de vista contable y probatorio, que dieron lugar a un menor impuesto a pagar, por lo tanto, se mantenía la sanción sobre estos puntos.

LA APELACIÓN

La **parte demandada** interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal en cuanto aceptó los gastos realizados por concepto de bonificación por valor de \$127.271.113, pagados por mera liberalidad en la liquidación de contratos

de trabajo, pues estos pagos no cumplen los requisitos de procedencia para las deducciones, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Señaló que no era aplicable la jurisprudencia sobre los gastos de medicina prepagada, porque se trataba de un caso de pagos por ese concepto, a trabajadores que ejercían actividades riesgosas y exigentes físicamente, que afectaban la productividad o la actividad generadora de renta de la empresa mientras que en el presente caso, si las bonificaciones no se dieran, no se afectaría la actividad generadora de renta, es decir, no eran gastos necesarios, ni tenían relación de causalidad con dicha actividad.

Dijo que un gasto no era deducible porque el contribuyente así lo hubiera querido, sino por la necesidad del mismo, porque era indispensable para la obtención de la renta bruta. En consecuencia, pidió que se revocara la decisión en cuanto aceptó esta partida y reliquidó la sanción por inexactitud.

La **parte demandante** precisó que el punto central del debate consistía en definir si por el hecho de haber reflejado contablemente como provisiones ciertos conceptos que en la declaración tributaria se incluyeron como costos o gastos causados, puedan ser rechazados fiscalmente. Dijo que en la actuación administrativa se había demostrado que fueron costos y gastos realmente causados, pero que contablemente quedaron reflejados como provisiones al final del año, lo cual no variaba el resultado del ejercicio. Sin embargo, el Tribunal no evaluó las circunstancias por las cuales muchos de los gastos y costos causados en los últimos meses del año tenían que reconocerse como provisiones. Tampoco tuvo en cuenta las pruebas y los fundamentos de derecho expresados en la demanda, pues el hecho de que hubiera efectuado las provisiones no significaba que hubiera tomado como deducibles las mismas partidas en dos periodos distintos; en todo caso, se respetó el principio de asociación.

En cuanto a la procedencia del **pasivo por \$3.492.719.604**, señaló que la consideración central del Tribunal para negarlo fue el hecho de que se reflejara en la contabilidad como una provisión, pero no existe una norma que disponga que se pierda el derecho a deducir el gasto que ha sido registrado contablemente como una provisión.

Consideró que reñía con los principios de presunción de la buena fe y con el principio de justicia el hecho de que el Tribunal y la DIAN hubieran cuestionado que la actora hubiera podido tomar como costos y gastos las sumas rechazadas como pasivos en el 2004 para la vigencia del 2005, cuando la misma sociedad señaló la importancia de que se analizaran las pruebas en su conjunto, sin embargo, ni la DIAN ni el Tribunal las tuvieron en cuenta.

El Tribunal tampoco tuvo en cuenta el dictamen pericial que junto con las demás pruebas se demostraba que los bienes y servicios se adquirieron en el año 2004 y, por el contrario, lo desestimó porque no aclaraba las dudas en cuanto al manejo contable efectuado por la sociedad, es decir, pretendía una circunstancia que sobrepasaba el objetivo de la prueba.

Señaló que no era cierto lo que decía el Tribunal de que la DIAN determinó irregularidades en el manejo contable de las partidas rechazadas, no solo en el año 2004, sino en el año 2005, pues fue la misma sociedad la que le pidió a la DIAN que observara que de rechazar esos pasivos en el año 2004, el principio de justicia tributaria se rompería, pues los costos y gastos no fueron tenidos en

cuenta para el cálculo del impuesto del año gravable 2005. Que, precisamente, la sociedad cumplió con el principio de asociación.

En cuanto a la **provisión para la compra de activos fijos** señaló que el manejo que hizo la sociedad, lejos de ser contrario a la técnica contable, buscaba asegurar que el Estado y los accionistas supieran de la realidad económica del negocio. Explicó el procedimiento para el registro de la compra de activos fijos así: primero se registraba una provisión para reconocer la deuda de la sociedad con el proveedor y como contrapartida se registraba como un débito en una cuenta específica del costo de ventas. Simultáneamente se registraba la activación en cuentas de balance del bien adquirido; para ello se debitaba una cuenta de activos fijos y como contrapartida se efectuaba un registro crédito en una cuenta del costo de ventas, distinta a la que se utilizó en el primer registro. Indicó que al finalizar los registros contables, el efecto en el estado de resultados era cero, lo cual significaba que se causaba un pasivo, pero no se incluía ningún tipo de deducción.

Dijo que, no obstante esta explicación y las pruebas aportadas, el Tribunal avaló el rechazo.

En relación con el rechazo de **costos por \$213.605.209**, reiteró que el rechazo de ese monto como pasivo no tuvo sustento alguno, pues ni contable ni fiscalmente se tomó como tal, como se comprobó con la relación del total de las provisiones que fueron generadas entre enero y junio, con su correspondiente reversión y los movimientos contables.

Consideró que la conclusión del Tribunal era contraria a lo probado en el proceso, pues quedó claro que las provisiones fueron creadas con el propósito de garantizar el pago a los proveedores y al recibirse los bienes o los servicios, fueron canceladas inmediatamente.

Dijo que el Tribunal no podía desconocer un gasto efectivamente realizado por la ausencia de comprobación de la tasa de cambio utilizada; al menos se hubiera podido aceptar con la aplicación de la TRM más baja de todo el periodo gravable.

En igual sentido, reiteró la procedencia de los costos, pues conforme con el artículo 58 del Estatuto Tributario, las deducciones son aceptadas, para los contribuyentes que llevan contabilidad por causación, en el periodo en que se causen, y esto sucede cuando surge la obligación a cargo de la empresa de cubrir un pasivo que es real y cierto.

Indicó que el manejo administrativo de Telmex no afectó la determinación del impuesto, pues entre el cierre contable y la presentación de la declaración existió una diferencia temporal que permitió conciliar las situaciones para que ciertos costos y gastos que fueron realmente causados, pero reflejados como provisiones, contaran con el soporte idóneo (factura) para ser aceptados como deducciones.

Insistió en la falta de apreciación de las pruebas y en el desconocimiento de la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, pues aunque se trató de vigencias independientes, la sociedad demostró que los conceptos rechazados, por haber quedado reflejados como provisiones, correspondieron a obligaciones realmente existentes por razón de la compra de bienes o la contratación de servicios aprovechados durante el año 2004, sin que fuera sancionable la falta de perfecta concordancia entre la contabilidad y la información tributaria. Que, contrario a lo señalado por el Tribunal, determinar si los pasivos fueron reales o no, sí es relevante, al punto de ser el centro de la discusión.

Señaló que las pruebas demostraron, no solamente la realidad del pasivo, sino la procedencia de éste para el año discutido; que el certificado del revisor fiscal fue valorado en forma parcial, éste describió los movimientos creados por las provisiones automáticas para costos y gastos, los cuales fueron revertidos, unos, a finales de 2004 (porque ya se contaba con las facturas) y otros, a comienzos de 2005, pero contra cargo al estado de resultados del año 2004; por lo tanto, el Tribunal interpretó equivocadamente al afirmar que el estado de resultados de 2005 el que se había afectado con ese pasivo. Dijo que entender que el estado de resultados del año 2005 se había afectado con ese pasivo resulta equivocado y contrario a la realidad económica, según la cual, el pasivo solicitado como deducción fue un pasivo real para el año gravable 2004.

Finalmente, reiteró la improcedencia de la **sanción por inexactitud** porque la sociedad no incluyó pasivos, costos y deducciones improcedentes, y la discusión se ha centrado en la evaluación equivocada de la forma como se contabilizaron los pasivos reales de la compañía, por una diferencia de criterio que no afecta la realidad económica de la sociedad. La decisión del Tribunal de mantener la sanción por los cargos que no prosperaron resulta inconsistente con las pruebas aportadas al proceso, especialmente, el dictamen pericial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia en la parte que le fue desfavorable. En relación con la apelación del demandante, reiteró que el rechazo de pasivos por \$3.492.719.604,66 debía mantenerse porque si las operaciones fueron registradas en definitiva para el año gravable 2005, resultaba improcedente que fueran reconocidas por el año 2004. Que si bien el dictamen pericial aseguraba que todos los comprobantes correspondieron a la vigencia 2004, lo cierto era que el documento central, la declaración de renta, decía otra cosa, por lo tanto, no había lugar a invocar duda alguna. Además, que no era lo mismo contabilizar provisiones que gastos o costos, porque tales ítems diferían en forma sustancial.

En cuanto a la provisión para la compra de activos fijos, insistió en que la posición de la actora era adversa, pues aparecían facturas tanto de finales de 2004 como de principio de 2005 y todas fueron llevadas a la declaración de 2004 sin justificación alguna, lo que violaba lo previsto en el artículo 574 del Estatuto Tributario sobre el periodo anual de la declaración de renta.

Que el rechazo de costos también debía mantenerse porque la provisión de costos no era deducible, ya que sólo eran deducibles los costos reales, que el contribuyente registró en la contabilidad los costos como provisión para efectos futuros en el siguiente período, pero, al consolidarlos en la vigencia 2004, abrió la puerta a la doble contabilidad, que por lo tanto, resultaba improcedente insistir sobre la convalidación de una irregularidad que afectaba de tal manera el ejercicio fiscal por la vigencia del citado año 2004.

Señaló que la actora no había cumplido los requisitos necesarios para la procedencia de las deducciones, que van desde la acreditación de las facturas de compra hasta los registros en los libros de contabilidad, de manera que si no se prueban conforme a la legislación tributaria, no hay lugar a su reconocimiento, lo

que ha abundado en el proceso son pruebas sobre las irregularidades de la parte actora.

Consideró que no se violó ninguno de los principios que rigen el procedimiento tributario, ni se dio prevalencia a lo formal sobre lo sustancial, por lo tanto, y de acuerdo con lo anterior, solicitó que se mantuviera la sanción por inexactitud porque no existió diferencia de criterio, sino declaración de datos equívocos que dieron lugar a un menor impuesto a pagar.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la decisión del Tribunal, pues no era aceptable el planteamiento expuesto por la DIAN acerca de que la mera liberalidad del pago de la bonificación efectuada por la actora no influía en la actividad productora de renta, pues el hecho de que la actividad generadora de renta no dependiera exclusivamente de la realización de dicho pago, no significaba que no fuera deducible. Que la deducción correspondía a un pago que contribuye a obtener la renta.

Consideró que la mera liberalidad del pago se debía examinar con relación al vínculo laboral de donde provenía y al cual contribuyó en desarrollo de esa actividad. El pago de esa bonificación provino de una relación laboral que, necesariamente, intervino en la actividad productora de renta, aspecto que, además de no ser debatido por la DIAN, era suficiente para acceder a la deducción. En consecuencia, la aceptación de la suma de \$127.271.000 se debía confirmar, además, porque resultaba proporcional frente al total de ingresos brutos del período cuantificados en \$92.343.637.000. Concluyó que, de acuerdo con lo anterior, la reducción de la sanción por inexactitud debía mantenerse, como lo determinó el a quo. En cuanto al recurso de apelación de la parte demandante no emitió ningún concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación de las partes actora y demandada, la Sala debe decidir sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión por medio de la cual, la DIAN modificó el impuesto de renta y complementarios a cargo de la sociedad TELMEX COLOMBIA S.A. por el año gravable 2004. Concretamente se analizará si fueron legales los rechazos de pasivos declarados; la provisión para compra de activos fijos y los costos y deducciones. También se analizará si fue procedente la sanción por inexactitud.

Rechazo de pasivos por \$3.492.719.604,66

Según los antecedentes del proceso, los pasivos correspondientes a servicios de interconexión de aterrizaje, servicios de interconexión internacional, servicios de infraestructura y servicios de aseo de nodos, entre otros, de acuerdo con la relación de los folios 1445 a 1450 del cuaderno de antecedentes, se rechazaron por constituir pasivos estimados, por no estar respaldados con documentos idóneos y porque las provisiones contables para cubrir pasivos estimados no deben incluirse como pasivos o deudas en las declaraciones tributarias, en virtud del artículo 282 del Estatuto Tributario. Que, contrario a lo señalado por la actora, no fueron cancelados los registros iniciales en las cuentas 26, 51, 52 y 73 contra un pasivo real en la cuenta 23 con su contrapartida en la cuenta de gastos, por cuanto, a pesar de haberse recibido las facturas por parte del proveedor en diciembre de 2004, las mismas sólo fueron registradas contablemente hasta enero de 2005, con el argumento de políticas de cierre fiscal. La DIAN consideró que el reconocimiento del pasivo al que aludió la sociedad no se efectuó en el año gravable 2004 y que no se tenía certeza, de acuerdo con el manejo contable del

2005, de que se hubiera efectuado tal reconocimiento en ese año gravable 2005. Indicó que del análisis de las facturas, la mayoría recibidas por TELMEX en diciembre de 2004 y contabilizadas en el año gravable 2005, se concluía que no se podía alegar para el año gravable 2004, objeto de investigación, que se cancelaron los registros iniciales y que existió un pasivo "real" y no estimado.

El Tribunal mantuvo el rechazo oficial porque si los pasivos correspondían a operaciones reales no debieron ser registrados como provisiones y no se probó que el asiento contable definitivo se hizo en el año 2005; consideró que la cuenta de provisiones no era un mecanismo para ajustar las cuentas que no fueron anotadas en el año que correspondían. Señaló que esos pasivos no se podían aceptar porque, aunque se demostró que eran el reflejo contable de operaciones reales, la sociedad los registró como provisiones y no como lo que realmente eran pasivos; sólo hasta el año 2005, la sociedad canceló la provisión y se registró en forma definitiva como pasivo, por lo tanto, no se podía reconocer como pasivo en el año 2004.

Para la actora la partida se debe reconocer porque no existe una norma que disponga que se pierde el derecho a deducir el gasto o el reconocimiento de un pasivo que ha sido registrado contablemente como una provisión.

Controvirtió que el Tribunal y la DIAN hubieran cuestionado que la actora podía tomar como costos y gastos en la vigencia 2005 las sumas rechazadas como pasivos en el 2004, ya que ninguno tuvo en cuenta la importancia de analizar las pruebas en su conjunto ni que fue demostrado que los bienes y servicios se adquirieron en el año 2004 y que la sociedad cumplió con el principio de asociación.

Pues bien, conforme con el artículo 282 del Estatuto Tributario, el patrimonio líquido se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha. Para los contribuyentes que llevan contabilidad, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

Según la contabilidad de la actora, los pasivos rechazados, se contabilizaron en el año 2004 (22 de diciembre); primero como un débito por operación y proveedor en cuentas de los grupos 51⁴, 71⁵ y 73⁶ y como contrapartida se acreditaron los mismos valores en el grupo de cuentas 2695⁷ (anexo 2, folio 122 c. ppal.). La contabilización de esas operaciones por proveedores de bienes y servicios por \$3.492.719.605 se hizo debitando los valores respectivos de cada una de las mismas.

Posteriormente, el 15 de enero de 2005 (según el anexo 3, folio 125 c.ppal), la sociedad debitó los valores de la cuenta 26 y acreditó los valores inicialmente

⁴ Este grupo de cuentas de gastos denominado "operacionales de administración" representa, según la descripción prevista en el PUC para comerciantes en el inciso 2º, "grupo de gastos operacionales de administración, por conceptos tales como honorarios, impuestos, arrendamientos y alquileres, contribuciones y afiliaciones, seguros, servicios y provisiones".

⁵ Este grupo de cuentas de costos denominado "costos de producción de operación – materia prima" representa según la descripción del PUC para comerciantes, "el valor de las materias primas, o materiales utilizados en el proceso de producción o fabricación de los bienes destinados para la venta, los cuales guardan una relación directa con el producto..."

⁶ Este grupo de cuentas de costos denominado "costos indirectos" representa, según la descripción prevista en el PUC para comerciantes, "el valor de los materiales indirectos, mano de obra indirecta y demás costos aplicables al proceso de elaboración o producción de bienes o la prestación de servicios".

⁷ La cuenta 2695 del PUC, según su descripción, representa "el valor de las apropiaciones mensuales efectuadas por el ente económico para atender obligaciones por conceptos diferentes a los especificados anteriormente, cuyo monto exacto se desconoce pero que para efectos contables y financieros debe causarse oportunamente".

debitados en la cuentas 51, 71 y 73, con lo cual se anularon los registros contabilizados y mostrados en el anexo 2.

Finalmente, en el anexo 4 (folio 128 c.ppal.) se muestra el valor provisionado y el valor real de cada una de las facturas de las operaciones listadas en los anexos 2 y 3, estas últimas en muchos casos por valores diferentes a los provisionados.

Ahora bien, de lo narrado anteriormente es claro que al 31 de diciembre de 2004 la contabilidad de la actora mostraba la constitución de la provisión por pasivos.

Para demostrar que se trataba de pasivos reales la actora ha insistido en que los bienes y servicios se adquirieron y prestaron efectivamente en el año 2004; que hubo algunos bienes y servicios que se facturaron en ese mismo año y otros que se facturaron en el año 2005, sobre lo cual señaló en la respuesta al requerimiento especial lo siguiente:

“teniendo en cuenta que Telmex realiza su cierre contable en una fecha anterior al 31 de diciembre de cada año, todas las facturas que lleguen con posterioridad a esa fecha, deben registrarse contra la provisión en el año siguiente. El hecho de que la contabilización se haya hecho en el año 2005, no debe llevar al rechazo de los pasivos y deducciones, ya que se, reitera, tanto los servicios como su soporte ocurrieron durante el año gravable 2004, por lo que la DIAN debió tener en cuenta las partidas conciliatorias de Telmex [...]. De acuerdo con la descripción contenida en las facturas que se adjuntan en el anexo 4, los servicios a que se refieren fueron prestados efectivamente, durante el año gravable 2004, tal como se especifica en las mismas facturas, aunque hayan sido expedidas por el proveedor a comienzos del año 2005 y fueran contabilizadas en 2005 con cancelación de la provisión del año 2004. Todo esto es debido a que los proveedores no las enviaron oportunamente. Ahora bien, independientemente de la fecha de contabilización, lo cierto es que los servicios fueron prestados efectivamente en el año 2004”⁸

Por su parte, los certificados del revisor fiscal de la compañía, invocados como prueba de la existencia de los pasivos reales dan constancia de lo siguiente:

En el certificado allegado con la respuesta al requerimiento especial se informó que “Los registros y soportes de contabilidad indican que al 31 de diciembre de 2004 la cuenta PUC 2695 “Provisión para operación” incluye provisiones por \$2.880.519.522. Adicionalmente durante el 2005, en los grupos PUC 22 “Proveedores” y 23 “Cuentas por pagar” se registraron cuentas por pagar por \$3.744.835.310, como se detalla en el anexo adjunto preparado por la Gerencia de la Compañía”⁹.

El certificado allegado con la demanda informa lo siguiente:

“El comprobante de contabilidad “Journal Import 13444201” del 22 de diciembre de 2004, incluye provisiones automáticas para costos y gastos por \$2.695.243.192 y para compra de activos fijos por \$797.476.413 que suman \$3.492.719.605 como se detalla en los anexos 1 y 2.

⁸ Folios 1525 y 1526 c.a. 12.

⁹ Folio 1572 c.a. 12. En los anexos no aparecen las cuentas afectadas.

Según comprobante de contabilidad "Journal Import 13444201" del 11 de enero de 2005, se revirtieron las provisiones contabilizadas con el mismo comprobante de fecha 22 de diciembre de 2004 por \$3.492.719.605. Como se detalla en el anexo 3.

Según registros contables y documentación soporte en poder de la administración, entre los meses de enero y marzo de 2005 se contabilizaron con cargo al estado de resultados facturas por compras de bienes y servicios correspondientes a 2004 por \$3.263.212.709, como se detalla en el anexo 4¹⁰.

Ahora bien, de las anteriores pruebas y del estudio de las facturas por la Sala, se puede establecer que de los pasivos declarados por la sociedad, algunos de ellos sí fueron un pasivo real para el año gravable 2004, pues correspondieron a bienes y servicios que realmente fueron adquiridos y prestados en el año gravable discutido, como lo determinó igualmente el dictamen pericial¹¹.

En efecto, de las pruebas presentadas con ocasión de la demanda y la respuesta al requerimiento especial, la Sala evidencia que existen facturas, que se incluyeron en esos pasivos, que correspondieron a operaciones o servicios prestados en el año 2004 y aunque otras facturas corresponden a operaciones o servicios del año gravable 2005, ello no desvirtúa que en relación con las demás, sí se trataban de pasivos por el año gravable 2004.

Si bien otras facturas fueron entregadas a la sociedad en el año 2005, de las mismas se puede establecer que la prestación del servicio o la adquisición del bien se realizó en el año 2004 y que por razones del cierre contable y fiscal debían ser pagadas en el año siguiente. Es decir, que en algunos casos se puede establecer claramente que los bienes y servicios que soportan el pasivo por el año 2004 sí correspondieron a esa vigencia gravable, los cuales se tendrán en cuenta para aceptarlos en esta instancia, pues con tales operaciones se puede sustentar la existencia de un pasivo real para el año gravable 2004.

Aunque las cifras de algunas facturas correspondientes a bienes y servicios del año 2004 no coinciden con el registro contable de la provisión, la Sala sólo tendrá en cuenta el valor real de la operación y no el valor provisionado por la sociedad.

Tampoco se tendrá en cuenta para efecto de este reconocimiento aquellas obligaciones respaldadas con facturas emitidas en el año 2005 por operaciones que no fueron prestadas o adquiridas en el año gravable 2004 o que no se puede establecer el año de prestación o adquisición.

En consecuencia, la Sala modificará la decisión administrativa y se aceptarán, conforme al siguiente cuadro, los pasivos reales solicitados por la actora en la declaración de renta de 2004, porque corresponden a deudas de la sociedad a 31 de diciembre de ese año, por bienes y servicios adquiridos y prestados en esa vigencia fiscal:

Proveedor	Fra.	Fecha	FI	Concepto	Causación	Valor PASIVO
Arena Comunicaciones	10516	17-12-04	1545	Publicación de avisos	Nov/04	26.535.510

¹⁰ Folio 120 c.ppal.

¹¹ Folio 15 c. dictamen.

Global Crossing Bandwidth Inc	90058148	10-12-04	1546	Brasil TW to Venezuela	Dic/04	4.584.551
Bell South de Colombia	00740	29-12-04	1547	Arrendamiento de área y espacios	Dic/04	39.108.209
AT & T	615566	01-12-04	1548	Cargos mensuales	Dic/04	15.822.850
AVANTEL	21491	17-12-04	1549	Comunicación y Conexión Telefónica	Nov/04	1.739.417
CODENSA	11428	29-12-04	1550	Utilización de Infraestructura de distribución de cuentas	Dic/04	983.242
DICEL	248982	29-12-04	1551	Operador de red	Nov-Dic/04	1.044.316
ETB	142782253	24-12-04	1552	Servicio telefónico	Nov/04	2.482.310
ETB	142782833	24-12-04	1553	Servicio Telefónico	Nov/04	2.125.610
ETB	22932	15-12-04	1554	Clear Chanel Nacional y local-Frame relay nac y local	-	481.731.130
EPM Pereira	12377835	16-12-04	1555	Derechos conexión ultima milla	Nov/04	28.579.800
EPM Bogotá	6689451	01-11-04	1556	Consumo local e INTERNET	Oct-Nov/04	2.093.150
EPM Bogotá	7040676	01-12-04	1557	Cargo fijo , consumo local	Nov-Dic/04	2.637.260
Energy Consulting	0031	16-12-04	1558	Suministro materiales de adecuación, rectificador nodo	Dic/04-Feb/05	14.301.929
Federal Express	39704	17-12-04	1559	Envíos documentos	Dic/04	520.303
ROSALES PLAZA	65260	17-12-04	1560	Habitación y seguro hotelero	Dic/04	185.900
Microsoft Licensing	7234489	16-12	1561	Arrendamiento Licencias Microsoft	Dic/04	9.721.000
Microsoft Licensing	7234488	16-12	1562	Arrendamiento Licencias Microsoft	Dic/04	9.903.697
SURATEL	04906	05-12	1563	Prestación de servicios de canal internacional	Oct-Nov/04	5,282.735
UNITEL S.A.	3259888	20-12	1564	Servicio a BELLSOUTH	Nov-Dic/04	52.230

ORBITEL	2065-37	06-12	1565	Consumo servicio telefónico	Nov/04	27.750
Iván Zagarra Cayón	0348	21-12	1566	Servicios de traducción	Dic/04	376.768
AVIANCA	10021281	22-12	1567	Correo DEPRISA	Dic/04	3.277.600
APTECH Computer Education	101-0995	20-12	1568	Programación y desarrollo Microsoft	Dic/04	11.836.000
APTECH Computer Education	101-0998	20-12	1569	Capacitación en Gerencia en Microsoft	Dic/04	2.923.250
Ernst & Young Audit. Ltda	3667	22-12	1570	Procedimientos y emisión de certificación	Dic/04	7.830.000
AON Risk Services	20230	14-01-05	1577	Póliza de seguro de vida	Dic/04-Ene/05	2.689.319
CAFAM	263067	03-01-05	1578	Servicio de salud ocupacional	Nov/04	2.223.000
CAFAM	263448	05-01-05	1579	Servicio de salud ocupacional	Dic/04	67.500
CODENSA	24269873-9	06-01-05	1580	Consumo de servicio de energía	Dic/04	23.508.550
Colombia Telecomunicaciones S.A.	104367195	06.01.05	1581	Consumo local voz, OLA, ORBITEL, AVANTEL, BELLSOUTH	Nov-Dic/04	6.659.720
Colombia Telecomunicaciones S.A.	104367197	06-01-05	1582	Consumo y cargo fijo	Nov-Dic/04	451.410
Colombia Telecomunicaciones S.A.	0012531-1	04-01-05	1583	Transmisión de DAT	Dic/04	30.484.900
Colombia Telecomunicaciones S.A.	00125557-0	04-01-05	1583	Transmisión de DAT	Dic/04	82.783.520
Colombia Telecomunicaciones S.A.	012578-5	06-01-05	1585	Transmisión de datos- Instalación de canal	Dic/04	160.260.155
Colombia Telecomunicaciones S.A.	0012582-9	05-01-05	1586	Recargo por mora	Dic/04	357.280
Zona	25326	19-01-	158	Reintegro por	Dic/04	494.021

Franca de Bogotá		05	8	consumo de energía		
Empresas Municipales de Cali	203248	01-01-05	1589	Consumo de Energía en KWH, Acueducto y Alcantarillado	Dic/04	1.807.110
Empresas Municipales de Cali	0024252	21-01-05	1590	Uso de infraestructura de postes	Oct-Dic/04	31.300.933
Empresas Municipales de Cali	6365885	01-01-05	1591	Consumo AVANTEL, BELL SOUTH	Dic/04	81.800
Empresas Municipales de Cali	6393170	01-01-05	1592	Cargo Fijo por consumo mensual	Dic/04	399.530
EMTELCO S.A.	0245590	03-01-05	1593	Servicio Red Pública de Datos Multinet	Dic/04	125.838.550
Ernst & Young Adit. Lt	3763	01-02-05	1594	Servicios de Revisoría Fiscal	Dic/04	40.600.000
Ministerio de Comunicaciones	10447	31-01-05	1595-1596	Servicios y actividades de telecomunicaciones	Oct-Dic/04	476.534.000
INTERNEX A S.A.	35004619	17-01-05	1597-1598	E1 Bogotá-Buenaventura	Dic/04	203.468.936
Procibernética	16406	13-01-05	1599	Mantenimiento de Hardware y Software	Dic/04	14.272.226
Promigas Comunicaciones	02314	05-01-05	1600	Transmisión de datos – arriendo de equipos de enlace	Dic/04	119.428.198
SIPLAS S.A.	20366	13-01-05	1601	Electros – Imagenología – Laboratorio Clínico	Dic/04	117.920
SURATEL	0005359	01-01-05	1602	Prestación del servicio renta equipos	Dic/04	5.195.458
Empresa de Telecomunicaciones de Bucaramanga	2453	06-01-05	1603	Servicio DATALINK – Location – HDSL - SDH	Dic/04	38.068.350
ORBITEL	01483-36	08-01-05	1604	Consumo Energía	Dic/04	14.145.691
PC COM	20518	08-01-05	1605	Alquiler de equipos PENTIUM	Oct-Nov/04	216.920

PC COM	20519	08.01.05	1606	Alquiler de equipos PENTIUM	Nov-Dic/04	216.920
PC COM	20520	08-01-05	1607	Alquiler Equipos PENTIUM	Dic/04-Ene/05	216.920
EMTELSA S.A.	5304003	-	1608	Consumos de Telefonía	Dic/04	322,903
COMCEL S.A.	33852	02-01-05	1609	Consumo de teléfono	Dic/04	4.763.829
SETECSA	0002593	11-02-05	1610	Cartridge en Cinoteca	Dic/04	340.288
EMPRESA S Públicas Medellín	7608526	Enero 2005	204	Servicio de agua y acueducto	Dic/04	863.266
Helena carazo	497	03-01-05	223	Inflada de bombas con Helio	Nov/04	350.320
HELENA CARAZO	498	03-01-05	202	Filmación – Album con 50 fotos	Nov/04	1.160.000
HELENA CARAZO	496	03-01-05	201	Calabazas para dulces de Halloween	Oct-Nov/04	396.720
INTELEST CO LTDA	11	03-01-05	203	Automatización de procesos de sistemas	Dic/04	4.872.000
GRAFIVISION EDITORES LTDA	31034	03-01-05	209	Calendarios TELMEX	Dic/04	5.231.600
				TOTAL ACEPTADO		2.075.896.280

Provisión para compra de activos fijos por \$797.476.412

Según los antecedentes administrativos, dentro de los pasivos rechazados se encuentran unas partidas que, dice la sociedad, corresponden a la provisión para compra de activos fijos. Para la DIAN, algunas facturas fueron expedidas en el año 2005 y otras en el año 2004, las cuales debieron ser objeto de reconocimiento definitivo en la vigencia fiscal de 2004 sin que pudiera aducirse que por el “cierre contable” hubo necesidad de provisionarlas, pues eran un hecho notorio que tales soportes debieron ser registrados de manera definitiva y no provisional, en el año gravable 2004. Que si bien, una empresa puede informar a sus proveedores una fecha límite para entrega de facturas, ello no le exime de registrar todas las operaciones realizadas en el momento de su causación. Además, porque los ajustes contables originados en operaciones que se conocen después del cierre, se deben registrar el mismo día en que se conoce su existencia, dentro del rubro Resultado de ejercicios anteriores.

El Tribunal mantuvo el rechazo de la provisión, porque como algunas facturas eran de enero y febrero de 2005 y otras de noviembre de 2004, no se justificaba la necesidad de provisionarlas. Según las normas contables, debieron ser registradas de manera definitiva, y no provisional, en el año gravable 2004, las que correspondían a ese año.

Para la sociedad, el manejo contable dado a estas adquisiciones, lejos de ser contrario a la técnica contable, buscaba asegurar que el Estado y los accionistas supieran de la realidad económica del negocio. Señaló que, no obstante la explicación del procedimiento para el registro de la compra de activos fijos, el cual al final tenía un efecto neutro en el estado de resultados, es decir que se causaba un pasivo, pero no se incluía ningún tipo de deducción, el Tribunal mantuvo el rechazo de la Administración.

Para la Sala, la decisión del Tribunal se debe modificar, pues de las pruebas allegadas al proceso se puede establecer, al igual que en el punto anterior, la realidad de esas adquisiciones y el pasivo real por las mismas, por el valor que arrojan las facturas.

En efecto, está demostrado que algunas facturas fueron emitidas luego del cierre fiscal de la compañía, que el registro contable se efectuó con base en ordenes de compra en algunos casos, lo cual evidencia que a 31 de diciembre de 2004 se trataba de un pasivo real y no de uno estimado.

De otra parte, el certificado del Revisor Fiscal de la Compañía allegado con la demanda informa que "La cuenta PUC 71 Materia Prima que hace parte de dichos estados financieros, al 31 de diciembre de 2004 presenta saldo cero (\$0). El comprobante de contabilidad "Journal Import 13444201" del 22 de diciembre de 2004, incluye provisiones automáticas para compra de activos fijos por \$797.476.413 como se detalla en el anexo 1. Según comprobante de contabilidad "Journal Import 1344975" del 22 de diciembre de 2004, se reclasificaron los registros efectuados en el comprobante "Journal Import 13444201" de la cuenta 71 Materia Prima, a la cuenta PUC 1588 propiedades planta y equipo en tránsito por \$797.476.413 como se detalla en el anexo 1"¹². Es decir, el certificado del revisor fiscal hace referencia al anexo 1, según el cual consta que en la misma que se constituyó la provisión se hizo el cierre de las provisiones automáticas.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala, conforme con la verificación efectuada en esta instancia de las facturas y documentos que soportan estos pasivos, se probó en el proceso que la provisión para adquisición de futura compra de activos fijos correspondió a un pasivo real de la sociedad en el año gravable 2004, pues si bien hay facturas que fueron emitidas en el año 2004 fueron recibidas por la sociedad después del cierre fiscal, de manera que en virtud de los principios de causación, asociación y realidad económica del ente, se deben aceptar como un pasivo real por la adquisición de activos fijos en el año gravable 2004, para pagarse en el año 2005.

Los pasivos por este concepto que se aceptarán son los que se listan en el siguiente cuadro:

Proveedor	Fra.	Fecha	FI	Concepto	Causación	Valor PASIVO
Compañía General Telecomunicaciones Ltda.	0214	11-01-05	1612	Suministro de conversores electro-ópticos	Dic/04	5.972.926
CONCIVIL	100	17-12-	1613	Pago de	OC 21-12	21.479.5

¹² Folio 131 c.ppal.

TEC LTDA	38	04	184	impuesto de rotura de vías		50
Hewlett Packard Colombia Ltda	1838	18-01-05	1616	Suministro HP varios	Dic/04	288.621.382
INGRAM MICRO	17-29802-21	23-11-04	1619	Cisco Modular Router	Nov/04	244.694.045
						560.767.903

Costos no acreditados por \$213.605.209

De acuerdo con los antecedentes del proceso, de los costos no acreditados por \$1.493.755.226,87, la DIAN, en la liquidación de revisión, aceptó \$1.038.158.846 y mantuvo el rechazo de \$455.596.380,87, los cuales para el Tribunal no se podían aceptar, porque, de una parte, la actora aceptó la improcedencia de \$200.391.169, y de otra, porque las facturas que soportaban los demás costos estaban en moneda extranjera y no se acreditó el hecho de la conversión a moneda nacional como lo exigían las normas contables (folios 1641 a 1649 c.a. 12).

En el recurso de apelación, la demandante cuestiona que el rechazo de la suma de \$213.605.209 como pasivo no tuvo sustento alguno, pues ni contable ni fiscalmente se tomó como tal y que se probó en el proceso que se trató de provisiones que fueron generadas entre enero y junio de 2004, con su correspondiente reversión y los movimientos contables. Señaló que el Tribunal no podía desconocer un gasto efectivamente realizado por la ausencia de comprobación de la tasa de cambio utilizada y que ha debido aceptarse con la aplicación de la TRM más baja de todo el periodo gravable.

Pues bien, la Sala encuentra necesario aclarar, en primer lugar, que la partida de \$213.605.209 no hace parte de los pasivos rechazados en el acto acusado, según se comprobó con la relación de las provisiones rechazadas por la DIAN por \$3.492.719.604,66, visible a folio 1445 a 1450 del c.a. 11.

En efecto, en el requerimiento especial, la DIAN, además de rechazar de las provisiones de pasivos estimados, costos declarados por \$3.152.394.144 por no corresponder a gastos reales del periodo, rechazó la partida de \$1.493.755.226,87 del costo de ventas, porque, no obstante los requerimientos de la Administración, la contribuyente no aportó copias de los documentos de la cuenta 73 (comprobantes de origen interno y externo), según listado visible a folio 66 c.ppal. Por ello denominó la glosa como “**costos no acreditados por \$1.493.755.226,87**”.

En la respuesta al requerimiento especial, la sociedad aportó, en el anexo 6, las facturas que respaldaban las partidas cuestionadas por la DIAN; aceptó la no procedencia de \$200.391.169 y, en relación con las partidas correspondientes a los \$213.605.209, informó lo siguiente:

“3.5.2. Provisiones reversadas

Por otra parte, respecto a los 4 casos que se enumeran a continuación, es pertinente advertir que los mismos se refieren a provisiones creadas y reversadas durante el año 2004 a saber:

NIT Proveedor	Razón social	No. Registro	Cta. Contable	Valor	Fecha de reversión
60.606.060	Cisco System	RF02-142	73351500	\$92.451.130	01-03-04
60.606.060	Cisco System	RF03-089	73351500	\$92.451.130	01-04-04
830.122.566	Colombia Telecomunicaciones	RF01-114	73351500	\$12.700.000	01-02-04
800.255.754	Comunicaciones Satelitales de Colombia	2004	73358500	\$16.002.949	01-06-04
TOTAL				\$213.605.209	

Como se observa de la relación anterior, las provisiones fueron creadas en los meses de febrero, marzo, abril y junio de 2004, y fueron reversadas entre marzo y junio de 2004. De lo expuesto anteriormente, da cuenta la certificación del revisor fiscal que se adjuntan como Anexo 3¹³.

Frente a la respuesta al requerimiento especial, la DIAN, en la liquidación de revisión, de los costos rechazados por \$1.493.755.226,87, aceptó costos por \$1.038.158.846 porque se probaron con facturas y su contabilización en el año 2004 y mantuvo el rechazo de \$455.596.380,87, dentro de los cuales se encuentra la partida discutida. Sobre esta partida la DIAN señaló que la sociedad no adujo ni probó, comoquiera que debía dar cumplimiento al artículo 632 del Estatuto Tributario, sobre la conservación de la prueba documental, así como la obligación de acreditar los costos y deducciones con la factura o documento equivalente regulada por el artículo 771-2, en concordancia con el artículo 774 ibídem¹⁴.

Hasta lo aquí narrado, se evidencia que el rechazo del costo de ventas por \$213.605.209 se debió a la falta de comprobantes que respaldaran los mencionados costos y no porque las facturas estuvieran en moneda extranjera y no se acreditara la conversión a moneda nacional, como equivocadamente lo entendió el Tribunal.

Lo anterior es así, por cuanto de las pruebas allegadas con la respuesta al requerimiento especial, sobre esta partida sólo se allegó el certificado del Revisor Fiscal de la Compañía y el registro de las provisiones manuales de costos de febrero¹⁵, pero no se aportaron los documentos o facturas que respaldaban los mencionados costos. En consecuencia, no era posible aducir la razón expuesta por el Tribunal en relación con las facturas en moneda extranjera¹⁶.

Ahora bien, con ocasión de la demanda la actora invoca como prueba de estos costos el anexo 2 de la respuesta al requerimiento especial y el anexo 6.10 de la demanda, sin embargo, estos documentos no subsanan la omisión probatoria cuestionada por la DIAN.

¹³ Folios 1528 y 1529 c.a. 12.

¹⁴ Folio 47 c.ppal.

¹⁵ Folios 1572 y 1575 c.a. 12

¹⁶ La referencia de la DIAN a las facturas en moneda extranjera corresponde a otros costos respaldados con las facturas que se allegaron a los folios 1634 a 1649 del c.a. 12.

En efecto, el anexo 2 de la respuesta al requerimiento especial se refiere a algunos proveedores y valores, dentro de los cuales no se encuentran los correspondientes a estos costos¹⁷. En el anexo 6.10 de la demanda se allega el certificado del revisor fiscal de la compañía que informa sobre los registros contables de las cuentas PUC 73 Costos Indirectos y 26 Pasivos estimados y provisiones, por número de comprobante interno, NIT, proveedor, documento, cuenta, débito y crédito¹⁸. Sin embargo, para la Sala esta certificación no es suficiente para acreditar el costo solicitado en atención a que no es posible establecer a partir de él los documentos que respaldaron esos costos, como lo solicitó la DIAN, y menos el concepto del costo solicitado.

Para la Sala, la DIAN no estaba cuestionando el registro contable de estos costos por \$213.605.209 ni la reversión de las provisiones, pues, como se anotó, la Administración siempre solicitó los documentos que respaldaban esos costos, los cuales no fueron allegados por la actora en sede administrativa ni en sede judicial, razón por la cual se debe mantener este rechazo.

Procedencia de otros costos

En relación con los demás costos, cuya procedencia reitera la actora en el recurso de apelación de manera general, conforme con el artículo 58 del Estatuto Tributario, según el cual las deducciones son aceptadas, para los contribuyentes que llevan contabilidad por causación, en el periodo en que se causen, y esto sucede cuando surge la obligación a cargo de la empresa de cubrir un pasivo que es real y cierto, para la Sala se debe aceptar parcialmente.

Lo anterior por cuanto de la apreciación de las pruebas en conjunto, la Sala advierte de manera clara y evidente que algunas compras de bienes o la contratación de servicios fueron aprovechados durante el año 2004, como se vio en el primer punto.

Para la Sala, la DIAN no podía rechazar la totalidad de los costos solicitados, por considerarlos estimados, pues en algunos casos existe certeza de su causación en el año gravable 2004, así las facturas hubieran sido emitidas o entregadas después del cierre fiscal, como suele suceder en la práctica comercial. Los costos que se aceptan en esta instancia son los siguientes, que corresponden a cuentas de "costos" y no "gastos" y aquellos respecto de los cuales no hay duda de que realmente fueron adquiridos en el año gravable 2004:

Proveedor	Fra.	Fecha	FI	Concepto	Causación	Valor COSTO
Arena Comunicaciones	10516	17-12-04	1545	Publicación de avisos	Nov/04	22.875.440
Global Crossing Bandwidth Inc	90058148	10-12-04	1546	Brasil TW to Venezuela	Dic/04	4.584.551
Bell South de Colombia	00740	29-12-04	1547	Arrendamiento de área y espacios	Dic/04	34.959.500
AT & T	61556	01-12-	154	Cargos	Dic/04	15.235.18

¹⁷ Folio 1544 c.a. 12.

¹⁸ Folios 134 a 136 c.ppal.

	6	04	8	mensuales		2
AVANTEL	21491	17-12-04	1549	Comunicación y Conexión Telefónica	Nov/04	1.449.700
CODENSA	11428	29-12-04	1550	Utilización de Infraestructura de distribución de cuentas	Dic/04	918.918
DICEL	248982	29.12-04	1551	Operador de red	Nov-Dic/04	1.077.177
ETB	142782253	24.12.04	1552	Servicio telefónico	Nov/04	2.130.410
ETB	142782833	24-12-04	1553	Servicio Telefónico	Nov/04	1.832.111
ETB	22932	15-12-04	1554	Clear Chanel Nacional y local-Frame relay nac y local	-	417.987.965
EPM Pereira	12377835	16-12-04	1555	Derechos conexión ultima milla	Nov/04	24.976.192
EPM Bogotá	6689451	01-11-04	1556	Consumo local e INTERNET	Oct-Nov/04	1.804.355
EPM Bogotá	7040676	01-12-04	1557	Cargo fijo , consumo local	Nov-Dic/04	2.637.260
Energy Consulting	0031	16-12-04	1558	Suministro materiales de adecuación, rectificador nodo	Dic/04-Feb/05	14.224.778
Federal Express	39704	17-12-04	1559	Envíos documentos	Dic/04	520.303
ROSALES PLAZA	65260	17-12-04	1560	Habitación y seguro hotelero	Dic/04	173.448
Microsoft Licensing	7234489	16-12	1561	Arrendamiento Licencias Microsoft	Dic/04	9.721.000
Microsoft Licensing	7234488	16-12	1562	Arrendamiento Licencias Microsoft	Dic/04	9.903.697
SURATEL	04906	05-12	1563	Prestación de servicios de canal internacional	Oct-Nov/04	5,282.735
UNITEL S.A.	3259888	20-12	1564	Servicio a BELLSOUTH	Nov-Dic/04	45.547
ORBITEL	2065-37	06-12	1565	Consumo servicio telefónico	Nov/04	24.282
Iván Zagarra Cayón	0348	21-12	1566	Servicios de traducción	Dic/04	324.800
AVIANCA	10021281	22-12	1567	Correo DEPRISA	Dic/04	3.277.600

APTECH Computer Education	101- 0995	20-12	156 8	Programación y desarrollo Microsoft	Dic/04	11.836.00 0
APTECH Computer Education	101- 0998	20-12	156 9	Capacitación en Gerencia en Microsoft	Dic/04	2.923.250
Ernst & Young Audit. Ltda	3667	22-12	157 0	Procedimientos y emisión de certificación	Dic/04	6.750.000
AON Risk Services	20230	14-01- 05	157 7	Póliza de seguro de vida	Dic/04- Ene/05	2.689.319
CAFAM	26306 7	03-01- 05	157 8	Servicio de salud ocupacional	Nov/04	2.223.000
CAFAM	26344 8	05-01- 05	157 9	Servicio de salud ocupacional	Dic/04	67.500
CODENSA	24269 873-9	06-01- 05	158 0	Consumo de servicio de energía	Dic/04	23.508.55 0
Colombia Telecomuni caciones S.A.	10436 7195	06.01.0 5	158 1	Consumo local voz, OLA, ORBITEL, AVANTEL, BELLSOUTH	Nov- Dic/04	6.327.341
Colombia Telecomuni caciones S.A.	10436 7197	06-01- 05	158 2	Consumo y cargo fijo	Nov- Dic/04	428.011
Colombia Telecomuni caciones S.A.	00125 31-1	04-01- 05	158 3	Transmisión de DAT	Dic/04	26.280.08 6
Colombia Telecomuni caciones S.A.	00125 557-0	04-01- 05	158 3	Transmisión de DAT	Dic/04	71.365.10 3
Colombia Telecomuni caciones S.A.	01257 8-5	06-01- 05	158 5	Transmisión de datos- Instalación de canal	Dic/04	138.181.2 90
Colombia Telecomuni caciones S.A.	00125 82-9	05-01- 05	158 6	Recargo por mora	Dic/04	308.000
Zona Franca de Bogotá	25326	19-01- 05	158 8	Reintegro por consumo de energía	Dic/04	494.021
Empresas Municipales de Cali	20324 8	01-01- 05	158 9	Consumo de Energía en KWH, Acueducto y Alcantarillado	Dic/04	1.807.110
Empresas	00242	21-01-	159	Uso de	Oct-	29.253.20

Municipales de Cali	52	05	0	infraestructura de postes	Dic/04	8
Empresas Municipales de Cali	6365885	01-01-05	1591	Consumo AVANTEL, BELL SOUTH	Dic/04	79.472
Empresas Municipales de Cali	6393170	01-01-05	1592	Cargo Fijo por consumo mensual	Dic/04	345.084
EMTELCO S.A.	0245590	03-01-05	1593	Servicio Red Pública de Datos Multinet	Dic/04	107.784.625
Ernst & Young Adit. Lt	3763	01-02-05	1594	Servicios de Revisoría Fiscal	Dic/04	35.000.000
Ministerio de Comunicaciones	10447	31-01-05	1595-1596	Servicios y actividades de telecomunicaciones	Oct-Dic/04	476.534.000
INTERNEX A S.A.	35004619	17-01-05	1597-1598	E1 Bogotá-Buenaventura	Dic/04	175.404.255
Procibernética	16406	13-01-05	1599	Mantenimiento de Hardware y Software	Dic/04	11.566.820
Promigas Comunicaciones	02314	05-01-05	1600	Transmisión de datos – arriendo de equipos de enlace	Dic/04	103.365.964
SIPLAS S.A.	20366	13-01-05	1601	Electros – Imagenología – Laboratorio Clínico	Dic/04	117.920
SURATEL	0005359	01-01-05	1602	Prestación del servicio renta equipos	Dic/04	5.195.458
Empresa de Telecomunicaciones de Bucaramanga	2453	06-01-05	1603	Servicio DATALINK – Location – HDSL - SDH	Dic/04	32.817.543
ORBITEL	01483-36	08-01-05	1604	Consumo Energía	Dic/04	12.436.699
PC COM	20518	08-01-05	1605	Alquiler de equipos PENTIUM	Oct-Nov/04	187.000
PC COM	20519	08.01.05	1606	Alquiler de equipos PENTIUM	Nov-Dic/04	187.000
PC COM	20520	08-01-05	1607	Alquiler Equipos PENTIUM	Dic/04-Ene/05	187.000
EMTELSA S.A.	5304003	-	1608	Consumos de Telefonía	Dic/04	278.364
COMCEL	33852	02-01-	160	Consumo de	Dic/04	3.983.056

S.A.		05	9	teléfono		
SETECSA	00025 93	11-02- 05	161 0	Cartridge en Cinoteca	Dic/04	293.352
EMPRESA S Públicas Medellín	76085 26	Enero 2005	204	Servicio de agua y acueducto	Dic/04	863.266
Helena carazo	497	03-01- 05	223	Inflada de bombas con Helio	Nov/04	302.000
HELENA CARAZO	498	03-01- 05	202	Filmación – Album con 50 fotos	Nov/04	1.000.000
HELENA CARAZO	496	03-01- 05	201	Calabazas para dulces de Halloween	Oct- Nov/04	342.000
INTELEST CO LTDA	11	03-01- 05	203	Automatización de procesos de sistemas	Dic/04	4.200.000
GRAFIVISI ON EDITORES LTDA	31034	03-01- 05	209	Calendarios TELMEX	Dic/04	4.510.000
				TOTAL ACEPTADO		1.877.389. 618

Deducciones por bonificaciones por \$127.271.113

La DIAN rechazó esta partida porque fueron pagos efectuados por mera liberalidad por la sociedad a los trabajadores que se retiraban, según constaba en las liquidaciones de contratos de trabajo. Que tales pagos no cumplían los requisitos para la admisibilidad de las deducciones, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario. Señaló que esas bonificaciones fueron erogaciones que no influyeron directamente en la generación del ingreso, ni fueron de forzoso cumplimiento. Que para que una erogación fuera deducción, no dependía de que el contribuyente hubiera querido efectuarla, sino porque fuera necesaria, es decir, que de no hacerla le era imposible obtener la renta declarada¹⁹.

El Tribunal aceptó la deducción, con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado sobre pagos laborales y gastos de medicina prepagada, con base en la cual consideró que el gasto se había realizado para estimular al personal, como factor determinante en la actividad productora de renta. Por su parte, la demandada insiste en que el pago no cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario y que la jurisprudencia sobre los gastos de medicina prepagada no es aplicable al presente caso, ya que, contrario a lo establecido en esa sentencia, si las bonificaciones no se daban, no afectaban la actividad generadora de renta de la empresa, es decir, no eran gastos necesarios.

La demandante ha señalado que las bonificaciones se dieron por mera liberalidad, que fueron pagos laborales, que sí tenían relación directa con la actividad productora de renta de la empresa, pues por medio de ellas se reconocía el trabajo y el compromiso de los trabajadores. Señaló que según el Consejo de Estado (sentencia del 13 de octubre de 2005, exp. 14372) estos pagos incidían en la generación del ingreso, sí tuvieron que ver con la actividad productora de renta y sobre los mismos se generó la retención en la fuente correspondiente.

¹⁹ Liquidación de Revisión Págs. 20 y 21, folios 51 y 52 c. ppal.

De acuerdo con lo anterior, la Sala debe dilucidar, en este caso, si los pagos efectuados por la actora, por concepto de bonificación por terminación del contrato laboral por mutuo consentimiento de las partes, cumplieron los requisitos de procedencia de las deducciones establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

El artículo 107 del estatuto tributario establece:

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

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

La Sala ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen – efecto, con la **actividad u ocupación** que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla²⁰. O, como recientemente lo precisó la Sala, la conexidad debe ser entre el gasto y la actividad generadora de renta, o mejor, con la **productividad de la empresa**, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto)²¹.

Así mismo, la Sala ha precisado²² que el artículo 107 del E.T no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, se considera que la *injerencia* que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “*Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio*”²³.

En cuanto a la necesidad del gasto se ha considerado que por expensas necesarias se debe entender que son gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “*normalmente acostumbrado en cada actividad*”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes²⁴.

²⁰ Entre otras, las sentencias de 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, de 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, Exp. 14549, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y 24 de julio de 2008, Exp. 16302, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

²¹ Sentencia de 1 de octubre de 2009, exp -16286 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²² Sentencia del 10 de marzo de 2011, exp. 17075. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²³ DRAE. Injerir 4. prml. Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

²⁴ Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

Y, en cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), la cual debe medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial²⁵ para ese sector, de manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.

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

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

También explicó que la prueba se debe encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Que lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales²⁶ o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como *"Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto."*²⁷ y que, en todo caso, debe probarse²⁸. Por lo tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

Ahora bien, para el presente caso en el que se discute la procedencia de las bonificaciones mencionadas como deducciones, la Sala ha señalado que existen ciertos pagos laborales que pueden tener el carácter de deducibles, independientemente de que no sean salario ni factor prestacional, pues constituyen pagos laborales que necesariamente inciden en la productividad de la empresa y por ende son gastos que aminoran la base gravable de imposición. Así, en la sentencia de 13 de octubre de 2005²⁹, mediante la cual se anuló el Concepto de la DIAN 57621 del 12 de septiembre de 2003, se advirtió que no se podía negar, de manera general, los pagos efectuados a los trabajadores por mera liberalidad, pues podían existir pagos laborales esporádicos u ocasionales, que no perdían la connotación de necesarios, lo cual debía analizarse en cada caso concreto.

²⁵ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa que tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella. En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior".

²⁶ Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

²⁷ DRAE. Definición de Costumbre

²⁸ Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

²⁹ Exp. 14372, C.P. Dra. María Inés Ortiz B.

De acuerdo con lo anterior, a juicio de la Sala se debe analizar en cada caso si los pagos laborales solicitados por un contribuyente reúnen los requisitos de necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta, pues su procedencia no depende solamente de que se trate de un pago laboral, sino del cumplimiento de tales requisitos.

Con este propósito, en el requerimiento especial 310632007000146 del 9 de agosto de 2007, la DIAN advirtió lo siguiente:

“A folios 1098 a 1135 se encuentra la relación y el detalle de las liquidaciones de contratos de trabajo que efectuó el contribuyente en el año 2004. Dentro de estas liquidaciones el contribuyente liquida BONIFICACIONES a algunos de los empleados las cuales son producto de bonificaciones extralegales y extrasalariales o sumas conciliatorias, pagadas por mera liberalidad del empleador. Dichas sumas no corresponden a indemnizaciones del trabajador por terminación unilateral del contrato, por el contrario, son sumas acordadas por la terminación de un contrato laboral por mutuo consentimiento de las partes. La sociedad investigada las canceló al ex empleado como una forma de compensación por dar por terminado su contrato de mutuo acuerdo y así no generar a la sociedad pleitos laborales o indemnizaciones por terminación unilateral. Considera la legislación fiscal que para la aceptación de un costo o una deducción estos deben tener relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta declarada; para el caso en comento este precepto no se cumple en razón de que el contribuyente determina esta bonificación por mera liberalidad motivo por el cual el valor de \$127.271.113 debe desconocerse del denuncia rentístico”.

Para la Sala, las razones expuestas por la DIAN para rechazar la partida no han sido desvirtuadas por la demandante, pues no basta con afirmar que tales pagos laborales sí tuvieron relación directa con la actividad productora de renta de la empresa, en la medida en que a través de esas bonificaciones se reconocía el trabajo y el compromiso de los trabajadores o que esos pagos incidieron en la generación de ingresos y sobre los mismos se efectuó la retención en la fuente. En efecto, de acuerdo con la jurisprudencia de la Sala, no hay prueba en el proceso, ni siquiera evidencia, de cuál fue la injerencia de esa bonificación frente a la productividad de la empresa o la razón de su necesidad para el desarrollo de esa actividad, pues, como se dijo, el sólo hecho de ser un pago laboral, así esté sujeto a retención en la fuente, no significa que cumpla con los requisitos de ser una expensa necesaria, sino que debe probarse en cada caso, máxime en éste que el pago se realizó a trabajadores que se retiraron de la empresa y que no hicieron parte de la fuerza laboral de la misma durante todo el año gravable.

Tampoco se demostró que tales bonificaciones se dieron a los empleados beneficiados como reconocimiento a los logros obtenidos por ellos en el desarrollo de la actividad productora de la empresa, como por ejemplo, mayores ventas o mejores resultados del periodo. Las únicas pruebas que allega la actora son las liquidaciones de los contratos de trabajo que incluyen efectivamente el pago de la bonificación y la relación de los trabajadores liquidados (folios 1098 al 1134 c.a. 8 y 9). El certificado del revisor fiscal que anuncia en la demanda corresponde al registro contable en compra de activos fijos, asunto diferente al pago de las bonificaciones.

De acuerdo con lo anterior, la Sala considera que no se debe aceptar esta partida porque no se acreditó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, se revocará en este punto la sentencia apelada.

Sanción por inexactitud

El Tribunal reliquidó la sanción como consecuencia de la aceptación de las bonificaciones laborales y mantuvo la sanción respecto de las demás partidas porque se incluyeron cifras inadmisibles por su inconsistencia desde el punto de vista contable y probatorio.

La demandante considera que no procede la sanción porque no incluyó pasivos, costos y deducciones improcedentes, y la discusión se ha centrado en la evaluación equivocada de la forma como se contabilizaron los pasivos reales de la compañía, es decir, por una diferencia de criterio.

Para la Sala, como en esta providencia se aceptan parcialmente algunas de las partidas solicitadas en la demanda, la sanción por inexactitud se debería mantener proporcionalmente a esas partidas porque la actora no demostró la existencia del pasivo real solicitado en la declaración de renta de 2004, ni los costos y gastos declarados por la misma vigencia.

Sin embargo, el efecto que produce el desconocimiento de algunas partidas solicitadas por la demandante hace que la renta líquida ordinaria sea inferior a la renta presuntiva, luego, la renta líquida gravable sería ésta última y, en esas condiciones, el impuesto a cargo del contribuyente es igual al que había liquidado en la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2004, por consiguiente, no se genera un mayor impuesto a pagar ni base para liquidar la sanción.

Por esta razón se practicará una nueva liquidación del impuesto de renta y complementarios de la actora por el año gravable de 2004:

R G	CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
42	TOTAL PATRIMONIO BRUTO	149.204.123 .000	149.204.123. 000	149.204.123 .000	149.204.123 .000
43	PASIVOS	16.598.417. 000	13.105.697.0 00	13.105.697. 000	15.742.361. 000
44	TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	132.605.706 .000	136.098.426. 0000	136.098.426 .000	133.461.762 .000
49	TOTAL INGRESOS BRUTOS	92.343.637. 000	92.343.637.0 00	92.343.637. 000	92.343.637. 000
52	TOTAL INGRESOS NETOS	88.523.433. 000	88.523.433.0 00	88.523.433. 000	88.523.433. 000
53	COSTO DE VENTAS	51.622.934. 000	48.014.943.0 00	48.014.943. 000	49.892.333. 000
55	TOTAL	51.622.934.	48.014.943.0	48.014.943.	49.892.333.

	COSTOS	000	00	000	000
56	GASTOS OPERACIONALES ADMON	21.826.254.000	21.826.254.00	21.826.254.000	21.826.254.000
57	GASTOS OPERACIONALES VENTAS	445.910.000	445.910.000	445.910.000	445.910.000
58	DEDUCCION INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	3.387.356.00	3.387.356.00	3.387.356.00	3.387.356.00
60	OTRAS DEDUCCIONES	2.454.657.00	1.510.016.00	1.637.287.00	1.510.016.00
61	TOTAL DEDUCCIONES	28.114.177.000	27.169.536.00	27.296.807.000	27.169.536.000
62	RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	8.786.322.00	13.338.954.00	13.211.683.000	11.461.564.000
63	COMPENSACIONES	8.786.322.00	8.786.322.00	8.786.322.00	8.786.322.00
64	RENTA LIQUIDA	0	4.552.632.00	4.425.361.00	2.675.242.00
66	RENTA PRESUNTIVA	4.324.546.00	4.324.546.00	4.324.546.00	4.324.546.00
67	RENTA LIQUIDA GRAVABLE	4.324.546.00	4.552.632.00	4.425.361.00	4.324.546.00
70	IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	1.513.591.00	1.593.421.00	1.548.876.00	1.513.591.00
72	IMPUESTO NETO DE RENTA	1.513.591.00	1.593.421.00	1.548.876.00	1.513.591.00
73	SOBRETASA IMPUESTO DE RENTA	151.359.000	159.342.000	154.888.000	151.359.000
76	TOTAL IMPUESTO A CARGO	1.664.950.00	1.752.763.00	1.703.764.00	1.664.950.00
78	OTROS CONCEPTOS	4.274.652.00	4.274.652.00	4.274.652.00	4.274.652.00
79	TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	4.274.652.00	4.274.652.00	4.274.652.00	4.274.652.00
82	ANTICIPO SOBRETASA AÑO GRAVABLE	60.689.000	60.689.000	60.689.000	60.689.000
84	SANCIONES	0	140.501.000	62.102.000	0
86	O TOTAL SALDO A FAVOR	2.670.391.00	2.442.077.00	2.569.475.00	2.670.391.00

De acuerdo con la anterior liquidación, la Sala confirmará el numeral primero de la sentencia apelada que anuló parcialmente los actos demandados, pero modificará el numeral segundo en cuanto al restablecimiento del derecho que se debe disponer conforme al resultado de esta instancia.

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

F A L L A

1. CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia apelada.

2. MODIFÍCASE el numeral segundo, el cual quedará así:

A título de restablecimiento del derecho, **FÍJESE** el saldo a favor del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2004 para la sociedad TELMEX DE COLOMBIA S.A. en la suma de DOS MIL SEISCIENTOS SETENTA MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y UN MIL PESOS M/CTE. (\$2.670.391.000), de acuerdo con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

RECONÓCESE al abogado Antonio Granados Cardona como apoderado de la DIAN.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
SALVO VOTO

DEDUCCION POR PASIVOS – No procede cuando las pruebas demuestran que se refieren a vigencias fiscales siguientes / CONTABILIDAD – Es una sola y no debe tener interpretaciones

De los elementos probatorios obrantes en el expediente, se observa que las facturas con las cuales se pretende probar la compra de bienes y servicios, para el año gravable en discusión (2004) y que la sociedad registró como provisión, corresponden en un número significativo a la vigencia fiscal siguiente, de lo cual se deriva que su aceptación en esas circunstancias viola los principios de causación y realización previstos tanto en las normas tributarias como en las contables. Adicionalmente las facturas aceptadas en la sentencia de la cual me aparto, contienen valores que no coinciden con el contabilizado como provisión por bienes y servicios que argumenta la sociedad, circunstancia que con mayor razón impide tener certeza de si los valores en realidad corresponden a pasivos reales para la anualidad gravable de 2004. Y con las mismas facturas se pretenden probar costos solicitados para la vigencia fiscal discutida, cuando en realidad fueron operaciones contabilizadas en el año 2005.

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

SALVAMENTO DE VOTO

Consejera: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00190-01(18177)

Actor: TELMEX DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Con el acostumbrado respeto me separo de la decisión que tomó la Sala en el asunto de la referencia, por las siguientes razones:

La Administración tributaria en el presente caso, rechazó pasivos en cuantía de \$3.492.719.604.66, de los cuales en esta instancia se acepta la suma de \$2.075.896.280; provisión para compra de activos fijos por valor de \$797.476.412, de los cuales se acepta la suma de \$560.767.903 y costos aceptados en cuantía de \$1.877.389.618 por la vigencia fiscal de 2004.

Tanto la Administración como el Tribunal en primera instancia confirmaron los rechazos porque, de conformidad con los artículos 59 y 282 del Estatuto Tributario y 12, 13, 36 y 47 del Decreto 2649 de 1993, se detectaron irregularidades en la contabilidad, no se aportaron pruebas idóneas para su demostración y en general la empresa le dio un tratamiento irregular a dichas partidas al solicitarlas en su declaración de renta por la anualidad fiscal de 2004, como pasivos algunas sin que realmente lo fueran o como costos sin la debida demostración, utilizando mecanismos contables que no están permitidos para ajustar las cuentas por operaciones que no fueron contabilizadas en el año a que corresponden.

De los elementos probatorios obrantes en el expediente, se observa que las facturas con las cuales se pretende probar la compra de bienes y servicios, para el año gravable en discusión (2004) y que la sociedad registró como provisión, corresponden en un número significativo a la vigencia fiscal siguiente, de lo cual se deriva que su aceptación en esas circunstancias viola los principios de causación y realización previstos tanto en las normas tributarias como en las contables.

Adicionalmente las facturas aceptadas en la sentencia de la cual me aparto, contienen valores que no coinciden con el contabilizado como provisión por bienes y servicios que argumenta la sociedad, circunstancia que con mayor razón impide tener certeza de si los valores en realidad corresponden a pasivos reales para la anualidad gravable de 2004. Y con las mismas facturas se pretenden probar costos solicitados para la vigencia fiscal discutida, cuando en realidad fueron operaciones contabilizadas en el año 2005.

El hecho de que los contribuyentes establezcan internamente sus propias formas para ejercer el control de las operaciones de compra y venta de bienes y servicios, no significa que la administración tributaria o el juzgador deban avenirse a dichos mecanismos, porque en todo caso al contribuyente le obliga cumplir la norma tributaria, conforme con la cual y con los principios rectores de la contabilidad, las operaciones se deben registrar cuando se realizan, que en el caso de los contribuyentes que llevan contabilidad corresponde al momento de la causación, hecho que no se asimila ni a la entrega de la factura, ni al momento del registro de la provisión.

Si bien es común que muchos proveedores entreguen las facturas con fecha posterior al último día del periodo contable, según los artículos 12 y 13 del Decreto 2649 de 1993, las operaciones económicas se deben reconocer en el periodo en el cual ocurran, en aplicación de los principios de realización y de asociación.

Igualmente el artículo 59 del mismo decreto establece que los hechos conocidos después del cierre se deben incluir en el periodo en el cual se advierten, lo que significa que se deben contabilizar como gastos de ejercicios anteriores, gastos que no son deducibles en el impuesto sobre la renta, según lo interpretado de los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario. Aceptar cualquiera otra forma contable o acostumbrada por el contribuyente, puede llevar a que tanto la administración como el juez reconozcan valores que bien pueden solicitarse en las dos anualidades con lo que se estarían concediendo costos o gastos doblemente, u otorgando beneficios no contemplados en la ley.

En consecuencia y de acuerdo con los principios generales de [contabilidad](#), y de realización de los costos y deducciones, el momento de causación determina para los contribuyentes la oportunidad para solicitarlos como tal en sus declaraciones tributarias, y además debe reiterarse que de conformidad con el artículo 776 del Estatuto Tributario los comprobantes, en este caso la factura, prevalecen sobre los registros contables.

En consecuencia, se reitera, si las facturas fueron emitidas en el año 2005, es en ese ejercicio en el que corresponde imputar los respectivos pagos pues es en ese momento cuando nace la obligación por parte del comprador, en este caso, la actora, de pagarlas, por lo que pretender su reconocimiento en vigencia fiscal diferente es improcedente.

En los anteriores términos dejo sustentado mi salvamento de voto.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Dado en Bogotá D. C., a los veinticuatro (24) días del mes de febrero de dos mil doce (2012)