

SISTEMA DE CAUSACION - La deducción se realiza cuando nace la obligación de pagarla / CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD POR CAUSACION – La deducción se realiza cuando nace la obligación de pagarla

En la sentencia de 12 de marzo de 2009 se reiteró que el tratamiento es diferente cuando se trata de contribuyentes que lleven contabilidad de causación, pues para éstos se realiza la deducción cuando nace la obligación de pagarla aunque no se haya hecho efectivo el pago (art. 105 del E.T.). Para quienes están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación implica que se reconozca el ingreso, el costo o la deducción cuando se realiza; esto es, al comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, la empresa tiene o tendrá un resultado económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en todo caso cuantificables (art. 12 del D.R. 2649 de 1993).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 117

NOTA DE RELATORIA: Sobre la deducción de intereses se cita la sentencia de 12 de marzo de 2009, Rad. 16242, M.P. Ligia López Díaz

DEDUCCION PARA NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD – Evolución jurisprudencial / DEDUCCION DE INTERESES – Es aplicable a contribuyentes no obligados a llevar contabilidad

En la sentencia de 12 de marzo de 2009 se reiteró que el tratamiento es diferente cuando se trata de contribuyentes que lleven contabilidad de causación, pues para éstos se realiza la deducción cuando nace la obligación de pagarla aunque no se haya hecho efectivo el pago (art. 105 del E.T.). Para quienes están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación implica que se reconozca el ingreso, el costo o la deducción cuando se realiza; esto es, al comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, la empresa tiene o tendrá un resultado económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en todo caso cuantificables (art. 12 del D.R. 2649 de 1993). Posteriormente, la Sala mediante sentencia de 23 de abril de 2009, con ponencia de la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia dictada dentro del expediente 16627, ratificó esta tesis con un importante estudio del antecedente normativo y una interpretación sistemática del tema. Señaló que el artículo 117 E.T. debe analizarse dentro del contexto normativo de la época, toda vez que su consagración viene desde el Decreto 2053 de 1974 (art. 47), época para la cual no había normatividad contable en Colombia y si bien existía en materia de deducciones la distinción entre los obligados o no obligados a llevar contabilidad (art.16 Dcto. 2053/74), la regla general en la contabilidad era la de “pago” pues quienes llevaban contabilidad por causación adoptaban normas internacionales. Repasó que el artículo 104 del E.T. que también se encuentra en el artículo 16 del Decreto 2053 de 1974 en igual sentido a la norma actual, consagra como regla general para la causación de las deducciones “cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago” y como excepción las deducciones incurridas “por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, los cuales se entienden realizados en el año o período en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía”. Por lo tanto, precisó que la deducción en cuestión debe entenderse en el sentido que es aplicable a contribuyentes no obligados a llevar contabilidad por cuanto consagra que la misma opera cuando se paguen los intereses.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la deducción de intereses se cita sentencia del Consejo de estado, Sección Cuarta de 23 de abril de 2009, Rad. 16627, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

CAUSACION CONTABLE – Es la regla general para las operaciones y hechos económicos / DEDUCCIONES – La regla general de la realización de éstas es la causación para quienes están obligados a llevar contabilidad / DEDUCCION DE INTERESES – Opera cuando los intereses se causen

La Sala señaló que a partir de la expedición de la normatividad contable en Colombia, el Decreto 2160 de 1986 en su artículo 9°, se establece como regla general la de causación. Lo cual es reafirmado posteriormente por el Decreto 2649 de 1993 al establecer que los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48). Es decir, la normatividad contable invirtió la regla general de realización de las deducciones consagrada en la normatividad tributaria (art. 104 E.T.), pues contrario a lo establecido en esta última, la regla que rige es la de la causación, es decir, lo establecido en el inciso 3° del artículo 104 del E.T. para quienes están obligados a llevar contabilidad. Así las cosas, la Sala precisó que la modificación introducida por la Ley 488 de 1998 al artículo 117 del Estatuto Tributario obedece a la adecuación de la norma a las disposiciones contables, al consagrar que la deducción opera cuando los intereses se causen, por ser la causación la regla general. De manera que en los casos en que los contribuyentes estén obligados a llevar contabilidad se debe aceptar la deducción de intereses causados antes de la vigencia de la Ley 488 de 1998.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2160 DE 1986 – ARTICULO 9 / DECRETO 2649 DE 1993 – ARTICULO 48

INSUFICIENCIA PROBATORIA – Da lugar al rechazo de las deducciones

Para la Sala, la partida de \$45.900.000 no hace parte de la discusión de si se aceptan por su causación en 1998, pues como la misma demandante lo afirma en la respuesta a la ampliación al requerimiento, esta suma “corresponde al pago de intereses por obligaciones en moneda extranjera con la Corporación Financiera Los Andes S.A.” Se repite, el rechazo tuvo como fundamento la insuficiencia probatoria, omisión que no mejoró, por lo tanto, no se puede determinar que tales pagos corresponden a los rechazados por la DIAN. Y en relación con la suma de \$64.864.573 la demandante señaló que se probó que fueron pagos realizados a la sociedad Leasing Ganadero por concepto de cánones del contrato de arrendamiento financiero suscrito con dicha entidad, sobre lo cual, la DIAN ha señalado que los cánones no se han rechazado, sino el pago de los intereses moratorios por el incumplimiento o pago extemporáneo, pues la certificación que allegó la actora certifica intereses por \$337.102. A juicio de la Sala, el rechazo se debe mantener, pues en efecto la certificación visible en el folio 298 del cuaderno de antecedentes, certifica, por el año gravable de 1998, unas sanciones moratorias por \$337.102, mientras que la partida rechazada, según la ampliación al requerimiento y la liquidación de revisión, registrada como provisión intereses según comprobante 24-000029.001, es por \$64.864.573, de manera que no hay certeza sobre a qué concepto corresponde. Así las cosas, el rechazo de las deducciones se ajustó a derecho, por lo que el cargo de apelación no está llamado a prosperar.

SALDO A FAVOR – La imputación de éste cuando no corresponda a la realidad es un factor equivocado sancionable / SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando se imputa un saldo a favor equivocado

Para la Sala la imputación de un saldo a favor del período anterior que no corresponda a la realidad, sí es un factor desfigurado o equivocado que da lugar a un mayor saldo a favor, como aconteció en este caso. La actora presentó la declaración de renta de 1998 el 20 de abril de 1999 y para esa fecha el saldo a favor del impuesto de renta de 1997 era el determinado en la corrección presentada el 17 de noviembre de 1998 por \$278.163.000. La corrección que se declaró inválida y que arrojaba el saldo a favor que trasladó a la declaración de 1998, fue presentada el 28 de abril de 1999, es decir, con posterioridad a la imputación, de manera que este sólo hecho genera inexactitud sancionable.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero Ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de marzo de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-00713-01(16715)

Actor: TELEFONICA DATA COLOMBIA S.A. (ANTES TELECOMUNICACIONES GANADERA S.A. -TELEGAN)

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

FALLO

Se decide la apelación de la demandante contra la sentencia de 24 de mayo de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de TELEFÓNICA DATA COLOMBIA S.A. contra los actos administrativos de la DIAN que modificaron la declaración de renta de 1998.

ANTECEDENTES

TELEFÓNICA DATA COLOMBIA S.A. presentó la declaración de renta de 1998, el 20 de abril de 1999, en la que determinó un saldo a favor de \$1.541.565.000. En esta declaración la sociedad trasladó el saldo a favor liquidado en la corrección a la declaración de renta de 1997 por \$920.580.000.

El 20 de octubre de 1999, la DIAN practicó el requerimiento especial 310481999000059 en el que propuso el desconocimiento del saldo a favor trasladado de la corrección a la declaración de renta de 1997 porque tal corrección era inexistente en atención a que aumentaba el saldo a favor de la declaración inicial (\$278.163.000) y fue presentada en bancos. Propuso la imposición de la sanción por inexactitud.

Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN, el 18 de abril de 2000, expidió la ampliación de requerimiento especial 900001, en la que propuso el rechazo de deducciones por \$778.560.000 por concepto de provisiones sobre pasivos (\$682.643.545) y por intereses de mora (\$95.917.778). Mantuvo los mayores valores determinados en el requerimiento especial y la sanción por inexactitud, pues, tanto en la liquidación privada como en la propuesta por la DIAN, la determinación del impuesto fue por renta presuntiva.

Previa respuesta a la ampliación de requerimiento especial, la DIAN, mediante liquidación de revisión 310642000000216 de 27 de diciembre de 2000, modificó la liquidación privada de la actora del impuesto de renta de 1998 en los mismos términos del requerimiento y de la ampliación.

Con ocasión del recurso de reconsideración la actora corrigió la declaración de renta de 1998 para eliminar de las deducciones la suma de \$91.248.000 que fueron rechazadas por la DIAN.

LA DIAN decidió el recurso de reconsideración por medio de la resolución 624-900017 de 27 de diciembre de 2001 y modificó la liquidación de revisión así: mantuvo el rechazo del saldo a favor trasladado de la corrección de la declaración de renta de 1997, aceptó deducciones por \$5.006.880, desconoció las restantes y mantuvo la sanción por inexactitud de \$1.027.867.000. Determinó un saldo a pagar de \$128.719.000.

DEMANDA

TELEFÓNICA DATA COLOMBIA S.A. demandó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la modificó; a título de restablecimiento del derecho pidió que se reconociera el saldo a favor trasladado de la declaración de renta de 1997 por \$920.580.000; se aceptará la deducción por intereses causados a favor de las entidades financieras y de los cánones del contrato de leasing, y que se revocara la sanción por inexactitud.

Subsidiariamente, solicitó que se modificara la liquidación de revisión y se reconociera el saldo a favor del impuesto de renta de 1997 que se determine dentro del proceso que se adelanta respecto de ese año (expediente 0590 de 2002).

Invocó como normas violadas los artículos 338 de la Constitución Política; 11, 104, 105, 107, 117, 349, 588 inciso 2, 589, 647, 692, y 742 del Estatuto Tributario; 111 transitorio [inciso 1 y párrafo 2] de la Ley 488 de 1998 y 1 del Decreto 1354 de 1987. Los cargos de la demanda se resumen así:

1. Procedencia del traslado del saldo a favor de la declaración de renta de 1997 a la de 1998 por \$920.000.000

El artículo 111 transitorio de la Ley 488 de 1998 consagró la firmeza de cuatro meses de las declaraciones de renta por los años 1996 y 1997, siempre que se cumplieran los requisitos legales. La presentación de la declaración de corrección y los pagos que resultaran a cargo debían realizarse a más tardar el 28 de abril de 1999. Telefónica Data de Colombia S.A. para acogerse al beneficio de auditoría respecto de 1997, presentó la corrección con el incremento del impuesto en el 30% canceló los mayores valores con las retenciones a favor declaradas. En consecuencia, la declaración de renta de 1997 estuvo en firme a partir de 28 de abril de 1999, y procedía trasladar el saldo a favor a la declaración de 1998.

La DIAN pretende dar aplicación al artículo 589 del Estatuto Tributario cuando la norma especial del beneficio de auditoría no remite al procedimiento de correcciones.

2. Procedencia de las deducciones

La DIAN desconoció \$682.643.000 por intereses originados en obligaciones con establecimientos de crédito, dentro de los cuales \$571.877.972 corresponden efectivamente a intereses causados con el Banco Ganadero. Según la DIAN, el artículo 117 del Estatuto Tributario, vigente para el 28 de diciembre de 1998, condicionaba la deducción al pago efectivo de los intereses certificados por la entidad bancaria. Sin embargo, no tiene en cuenta que este artículo tiene su origen en el Decreto Legislativo 2053 de 1974, que aunque consagraba el principio de causación, posteriormente se expidieron otras normas que, analizadas en forma sistemática, llevaban a la conclusión de que el artículo 117 sólo se aplicaba a los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, como era el caso del artículo 1 del Decreto 1354 de 1987 o del artículo 349 del Estatuto Tributario.

Si se considera que para la deducción se requería aportar la certificación de los intereses pagados, no existen argumentos para desconocer los \$45.900.000 cancelados a la Corporación Financiera los Andes S.A. toda vez que la certificación fue anexada dentro del plazo para decidir el recurso de reconsideración. También se anexaron los comprobantes que acreditaban que el rubro correspondió a intereses.

La DIAN desconoció la deducción de \$64.864.573 pagada como canon a Leasing Ganadero S.A. porque consideró que eran intereses moratorios. Sin embargo, está certificado que los intereses moratorios fueron de \$337.102. De todos modos, en cualquiera de las dos situaciones, la suma es deducible porque la DIAN aceptó deducciones por \$4.669.778 por concepto de intereses moratorios pagados a otras entidades financieras.

La DIAN violó, por falta de aplicación, el artículo 742 del Estatuto Tributario, pues desconoció las deducciones legalmente declaradas por la sociedad sin más acervo probatorio diferente al anunciado. La DIAN impuso sanción por inexactitud sin acreditar si la información era falsa, incompleta o equivocada.

El artículo 117 del Estatuto Tributario fue modificado por la Ley 488 de 1998, la cual permitió la deducción de los intereses causados a favor de las entidades financieras. Esta norma, en virtud de la interpretación de la Corte Constitucional del artículo 338 de la Constitución Política, se debe aplicar al año gravable de 1998 por cuanto es favorable al contribuyente.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud

El mayor saldo a pagar se debió al rechazo del saldo a favor trasladado de la declaración de renta de 1997 a la de 1998, el cual se había originado en retenciones practicadas y certificadas por el representante legal y revisor fiscal. La DIAN no ha desconocido estas retenciones, ni las ha tachado de falsas o equivocadas. Por lo tanto, no se cumple ninguno de los supuestos de hecho consagrados en el artículo 647 del Estatuto Tributario. La invalidez de la corrección a la declaración de renta de 1997, que tenía el saldo a favor que fue trasladado a la declaración de 1998, se debió a una diferencia de criterios de interpretación en cuanto a la aplicación del procedimiento para corregir y la corrección en el beneficio de auditoría.

La sanción por inexactitud tampoco procede por el rechazo de las deducciones. El desconocimiento de tales deducciones incide en la disminución de la pérdida fiscal declarada por el contribuyente y no en el impuesto a cargo que fue determinado con base en la renta presuntiva.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la actora con fundamento en lo siguiente: La validez de la corrección a la declaración de renta de 1997 es un aspecto que se discute en otro proceso, por lo tanto, es improcedente su discusión en éste.

La Ley 488 de 1998 modificó el artículo 117 del Estatuto Tributario y eliminó la certificación como requisito para la deducibilidad de intereses, porque proceden por su causación. Sin embargo, la modificación sólo es aplicable a partir del período que comienza después de iniciar la vigencia de la ley. Es una norma sustancial y no de procedimiento.

Conforme al criterio expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-527 de 1996 y dado que el artículo 3 de la Ley 488 de 1998 derogó las exigencias de la certificación y pago al beneficiario, la norma se aplicaría a partir de su publicación (24 de diciembre de 1998), por lo tanto, la sociedad tendría que haber demostrado que a partir de esa fecha, se causaron los intereses o la parte que se causó durante los ocho días de vigencia fiscal.

Pero, como el artículo 117 del Estatuto Tributario, antes de la mencionada modificación estaba vigente para el 23 de diciembre de 1998, su aplicación resultaba obligatoria.

La sanción por inexactitud se generó porque la contribuyente incluyó en la declaración de renta de 1998 deducciones que no estaban debidamente probadas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

1. Saldo a favor del año gravable 1997

El saldo a favor que trasladó la actora de la declaración de corrección de renta de 1997, presentada el 28 de abril de 1999 de \$920.580.000 no es procedente. La corrección fue declarada no válida por medio del auto declarativo 900007 de 13 de abril de 2000 que fue confirmado por medio de las resoluciones 900001 y 900002 de 27 de junio y 24 de julio de 2000 respectivamente. Estos actos fueron demandados en acción de nulidad y restablecimiento del derecho y el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia de 22 de mayo de 2002, denegó las pretensiones de la demanda. Esta decisión fue confirmada por el Consejo de Estado en el fallo de 3 de diciembre de 2003 (proceso 00-1492).

De otra parte, la DIAN practicó liquidación oficial de revisión a la corrección de 17 de noviembre de 1998 en la que determinó un saldo a favor de \$274.190.000. Contra la liquidación y la resolución que la confirmó la actora inició un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, el cual fue decidido mediante sentencia de 6 de septiembre de 2006 (proceso 02-590), adversa a las pretensiones de la demanda.

Si bien la Administración, en los actos acusados en este proceso, tomó como saldo a favor de 1997 para trasladar a 1998 la suma de \$278.163.000, no obstante

en la liquidación de revisión por el año gravable de 1997 lo determinó en \$274.190.000, el Tribunal decidió no modificar esta decisión para no hacer más gravosa la situación del contribuyente.

2. Intereses y gastos financieros

Según el artículo 117 del Estatuto Tributario, antes de que fuera modificado por la Ley 488 de 1998, eran deducibles los intereses pagados por los contribuyentes a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera, siempre que estuvieran debidamente certificados por la beneficiaria del pago.

El artículo 3 de la Ley 488 de 24 de diciembre de 1998 no es aplicable al año gravable 1998 conforme a lo dispuesto en los artículos 338, inciso 3, y 363 de la Constitución Política.

Si bien se pueden aplicar los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario, que admiten las deducciones cuando nace la obligación de pagarlas aunque su pago no se hubiere efectuado, es indispensable que el interesado aporte la certificación de la entidad sometida a la Superintendencia Bancaria(hoy Financiera).

El certificado aportado por el Banco Ganadero no puede tenerse en cuenta, pues se refiere a unos pagos de 1999 y no de 1998, que es el año discutido.

En relación con los intereses pagados a la Corporación Financiera Los Andes, la sociedad dijo que con el recurso se adjuntó el certificado de la entidad; sin embargo, el documento que obra en el expediente administrativo es la certificación de la Corporación Financiera Colombiana S.A. por \$79.551.418 que fue valorada y reconocida por la Administración.

En el proceso se encuentran unas cuentas de cobro de 1998 de Corfiandes a la actora por concepto de cartas de crédito que incluyeron intereses, pero, éstas no son idóneas para acreditar las cifras deducibles, pues no está definido el monto total de los intereses que el contribuyente declaró como deducción y que dice haber pagado a Corfiandes S.A.

En cuanto al pago de \$64.864.573 por concepto de cánones de un contrato de leasing, la sociedad, desde la respuesta al requerimiento, informó que eran intereses, sin embargo, posteriormente cambió su argumento para señalar que eran cánones. El artículo 117 del Estatuto Tributario regula la deducción de los intereses y demás gastos financieros y no incluye los cánones de arrendamiento en contratos de leasing, por lo tanto, es admisible la inclusión de ese concepto en el renglón glosado por la Administración.

3. Sanción por inexactitud.

La sanción por inexactitud es procedente porque la demandante incluyó deducciones sin el lleno de los requisitos legales e imputó un saldo a favor improcedente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

1. Improcedencia de la sanción por inexactitud

La sentencia apelada no tuvo en cuenta que no se daban los presupuestos para la imposición de la sanción por inexactitud. El Tribunal rechazó el cargo sin hacer mayor análisis. La sanción no procede por las siguientes razones:

- En la declaración de renta de 1998 se determinó el impuesto por el sistema de renta presuntiva, pues hubo pérdida líquida en el período. Lo que da lugar a que se pase de un saldo a favor a un valor a pagar, es la sanción por inexactitud que la DIAN fundamentó en el desconocimiento del traslado del saldo a favor del año anterior.
- El desconocimiento de las deducciones no da lugar a la imposición de la sanción porque sólo implicó una disminución de la pérdida líquida y no produjo un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor, que es la condición para que proceda la sanción.
- El traslado del saldo a favor de la declaración de renta de 1997 a la de 1998 no es una conducta sancionable. El traslado fue rechazado porque la corrección a la declaración que lo liquidaba no fue válida en atención a que no cumplió el artículo 111 de la Ley 488 de 1998 sobre beneficio de auditoría y no reunía los requisitos del artículo 589 del Estatuto Tributario, pero no, porque los datos fueran inexactos o inexistentes.

En este caso no se configuró ninguno de los hechos constitutivos de inexactitud. El rechazo de la corrección de la declaración de 1997 obedeció al incumplimiento de requisitos formales. El saldo a favor de esa declaración se debió a las retenciones solicitadas, que eran reales, y al saldo a favor trasladado de la declaración de renta de 1996 a 1997, el cual no fue desconocido por la DIAN.

Es posible que hubiera un error de apreciación en cuanto las formalidades que se debían cumplir para corregir la declaración de renta, lo que impide aplicar la sanción.

2. Procedencia de las deducciones

El Tribunal aceptó la posibilidad de deducir los intereses causados con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado de 18 de abril de 2002, pero negó la validez del certificado expedido por el Banco Ganadero porque aparecían pagados los intereses en 1999. La situación que generó la discusión fue el hecho de que los intereses hubieran sido causados en 1998, año en el cual surgía la obligación de pago, pero fueran efectivamente pagados en 1999, que es lo que certifica la entidad bancaria. De acuerdo con la interpretación del Consejo de Estado sólo se requiere que la entidad beneficiaria del pago certifique el mismo y no el período de causación como lo pretende el Tribunal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró que no procede la sanción por inexactitud. Su imposición agravaría injustificadamente la situación del contribuyente. Pagaría más a título de impuesto de renta, pues, además de no aceptársele unas retenciones reales que se le practicaron, perdería el mayor impuesto que se liquidó para acogerse al beneficio de auditoría. Adicionalmente asumiría una sanción onerosa que tiene como finalidad castigar la actuación de mala fe de los contribuyentes, que no es precisamente el caso.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia por las siguientes razones:

Es improcedente el traslado del saldo a favor. Cuando la actora presentó la declaración de renta de 1998 el saldo a favor que arrojaba la declaración de 1997 era otro. La corrección que efectuó el 28 de abril de 1999 a la declaración de renta de 1997 fue para soportar los valores de la declaración de 1998 y acogerse a un beneficio de auditoría sin cumplir los requisitos legales y procedimentales. El

contribuyente presentó una corrección y aumentó el saldo a favor mediante un procedimiento equivocado.

Se debe aplicar el artículo 117 del Estatuto Tributario vigente antes de que fuera reformado por el artículo 3 de la Ley 488 de 1998 y conforme a la interpretación que hizo el Tribunal de la sentencia del Consejo de Estado de 22 de febrero de 2007 (expediente 15164).

Se debe confirmar el fallo porque hubo deficiencias probatorias, en cuanto al desconocimiento de los intereses pagados al Banco Ganadero y a los supuestos cánones de un contrato de leasing.

Se debe mantener la sanción por inexactitud porque la actora incluyó en la declaración datos inexistentes y trasladó un saldo a favor improcedente que dio lugar a un menor impuesto a pagar.

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara la sentencia y se anularan parcialmente los actos demandados como consecuencia de levantar en parte la sanción por inexactitud, por las siguientes razones:

En relación con la deducción por intereses, quedó establecido, con la modificación que hizo la Ley 488 de 1998 al artículo 117 del Estatuto Tributario, que para vigencias anteriores a esa ley, sólo pueden ser objeto de deducción los intereses pagados y debidamente certificados por las entidades financieras beneficiarias de los pagos. En estas condiciones, los intereses que no se pagaron en 1998 no son deducibles con base en su causación, pues, el legislador no dispuso su aplicación retroactiva.

Se debe mantener la sanción por inexactitud por los intereses pagados al Banco Ganadero por \$571.878.000 porque la contribuyente allegó prueba de que dicho pago se realizó en 1999 y no en 1998, año en que podía ser deducido.

El rechazo de los pagos por \$45.900.000 y \$64.864.000 no significa que la sociedad hubiera incluido deducciones inexistentes o utilizado en su declaración datos falsos, equivocados o incompletos. Así mismo, el valor rechazado del saldo a favor trasladado, no fue desvirtuado por la Administración, es decir que el mismo existe pero se rechazó por razones diferentes a las del artículo 647 del Estatuto Tributario, en consecuencia, en relación con estos aspectos, se debe levantar la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Según el recurso de apelación de la demandante, la Sala debe determinar la legalidad de los actos que modificaron el impuesto de renta y complementarios a cargo de la actora por el año gravable de 1998; para el efecto, se establecerá la procedencia de deducciones por intereses y demás gastos financieros y la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados. La Sala no se referirá a la procedencia del traslado del saldo a favor de la declaración de renta de 1997 por cuanto no fue objeto de apelación.

1. Deducción por intereses y demás gastos financieros

La DIAN rechazó por concepto de intereses y demás gastos financieros, declarados en el renglón 43, los siguientes conceptos que aparecían contablemente como provisiones:

ACREEDOR	CUANTÍA
Banco Ganadero	571.877.972
Corporación Financiera los Andes	45.900.000
Contrato Leasing	64.664.5731
Total	682.642.545

Los del Banco Ganadero se rechazaron porque la actora no probó que tales intereses se hubieran pagado al Banco conforme lo exigía el artículo 117 del Estatuto Tributario.

Los de la Corporación Financiera de los Andes S.A. se rechazaron porque no se cumplió con el requisito del artículo 117 del Estatuto Tributario y porque los comprobantes que se allegaron (4190, 4501, 4725, 4917 y 5184) no fueron concordantes en la numeración ni en el valor, ni se pudo determinar que fueran los soportes reales de los comprobantes de contabilidad donde se asentaron esas partidas.

Y en relación con el contrato de arrendamiento financiero con Leasing Ganadero S.A. la DIAN advirtió que en ningún momento se desconocían los pagos de los cánones mensuales, sino el pago de los intereses moratorios, por lo que no era de recibo la certificación con la que se pretendía demostrar esos pagos.

De otra parte, para la DIAN no era aceptable el argumento de la actora de que tales conceptos correspondían a gastos financieros y no a provisiones como estaban registradas en la contabilidad¹.

El Tribunal señaló que no era aplicable el artículo 3 de la Ley 488 de 1998 a la vigencia discutida, sin embargo, aceptó que para los intereses podían aplicarse los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario que admiten las deducciones cuando nace la obligación de pagarlas aunque su pago no se hubiera realizado, siempre y cuando el interesado aportara la certificación de la entidad vigilada por la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera).

Al respecto, el artículo 117 del Estatuto Tributario, en su redacción original, señalaba lo siguiente, en relación con la deducción de intereses:

“Artículo 117. -Deducción de intereses. Los intereses que se **paguen** a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, **siempre que estén certificados por la entidad beneficiaria del pago.**

Los intereses que se **paguen** a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda de la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por el Superintendente Bancario, por vía general.” (Destaca la Sala)

Esta disposición fue modificada por el artículo 3° de la Ley 488 de 1998 en los siguientes términos:

¹ Folio 376 y ss. c.a.

“Artículo 117.-Modificado. L. 488/98, art. 3º. Deducción de intereses. Los intereses que se **causen** a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.

Los intereses que se **causen** a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Bancaria, por vía general.” (*Destaca la Sala*)

Pues bien, la Sala en la sentencia de 12 de marzo de 2009² reiteró el criterio expuesto en la de 18 de abril de 2002 y recogió la tesis jurisprudencial sentada en las sentencias de 22 de febrero y 21 de noviembre de 2007 y 6 de marzo de 2008, en atención a lo siguiente³:

La sentencia que se reiteró en esa oportunidad precisó que el artículo 117 del Estatuto Tributario, antes de la modificación de la Ley 488 de 1998, no debía interpretarse en forma aislada al artículo 104 del Estatuto Tributario que indica:

“Realización de las deducciones. *Se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.*

(...)

Se exceptúan de la norma anterior las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año o periodo en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía.

(...)”

En efecto, en la sentencia de 12 de marzo de 2009 se reiteró que el tratamiento es diferente cuando se trata de contribuyentes que lleven contabilidad de causación, pues para éstos se realiza la deducción cuando nace la obligación de pagarla aunque no se haya hecho efectivo el pago (art. 105 del E.T.). Para quienes están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación implica que se reconozca el ingreso, el costo o la deducción cuando se realiza; esto es, al comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, la empresa tiene o tendrá un resultado económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en todo caso cuantificables (art. 12 del D.R. 2649 de 1993).

Posteriormente, la Sala mediante sentencia de 23 de abril de 2009, con ponencia de la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia dictada dentro del expediente 16627, ratificó esta tesis con un importante estudio del antecedente normativo y una interpretación sistemática del tema.

², Exp. 16242, C.P. Ligia López Díaz.

³ La tesis que mantuvo la Sala en la sentencia de 18 de abril de 2002, Exp. 12072. C.P. Dra. Ligia López Díaz era la deducibilidad de los intereses causados. Posteriormente en sentencias de 22 de febrero de 2007, exp. 15164, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, de 21 de noviembre de 2007, Exp. 15584 y 6 de marzo de 2008, Exp. 15931, C.P. Ligia López Díaz se aceptó sólo la deducción de los intereses pagados.

Señaló que el artículo 117 E.T. debe analizarse dentro del contexto normativo de la época, toda vez que su consagración viene desde el Decreto 2053 de 1974 (art. 47), época para la cual no había normatividad contable en Colombia⁴ y si bien existía en materia de deducciones la distinción entre los obligados o no obligados a llevar contabilidad (art.16 Dcto. 2053/74), la regla general en la contabilidad era la de “pago” pues quienes llevaban contabilidad por causación adoptaban normas internacionales.

Repasó que el artículo 104 del E.T. que también se encuentra en el artículo 16 del Decreto 2053 de 1974 en igual sentido a la norma actual, consagra como regla general para la causación de las deducciones “cuando se **paguen** efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago” y como excepción las deducciones incurridas “por contribuyentes que lleven contabilidad por el **sistema de causación**, los cuales se entienden realizados en el año o período en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía”.

Por lo tanto, precisó que la deducción en cuestión debe entenderse en el sentido que es aplicable a contribuyentes no obligados a llevar contabilidad por cuanto consagra que la misma opera cuando se **paguen** los intereses. Lo cual tiene fundamento en el artículo 1° del Decreto 1354 de 1987 que establecía:

Art. 1°.- Los intereses causados contablemente, pero aún no pagados o abonados en cuenta en cabeza del beneficiario por no ser exigibles contractualmente, serán deducibles de la renta bruta del contribuyente sin necesidad de efectuar la retención en la fuente, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos para la deducibilidad. La retención en la fuente se efectuará al momento del respectivo pago o abono en cuenta.

(...)

La anterior norma se expidió con ocasión de la Ley 38 de 1969 (art. 13) que exigía el requisito de la retención en la fuente para el reconocimiento de costos y deducciones cuando estuvieron obligados a ello; y estuvo vigente hasta el 29 de diciembre de 1987 cuando el Decreto Extraordinario 2503 de 1987 derogó expresamente el artículo 13 de la Ley 38 de 1969. En consecuencia la norma transcrita “sólo sirve para enfatizar el derecho a la deducción en el caso de los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación cuando el gasto se ha causado y no se ha desembolsado”⁵.

La Sala señaló que a partir de la expedición de la normatividad contable en Colombia, el Decreto 2160 de 1986 en su artículo 9°, se establece como regla general la de causación, así:

Artículo 9° CAUSACION CONTABLE. *Las operaciones y hechos económicos que la contabilidad registra se consideran causados cuando:*

⁴ La cual se expide hasta el año 1986 (julio 9) con el Decreto 2160 “Por el cual se reglamenta la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas”

⁵ Comentario [0624] Régimen del Impuesto a la renta y complementarios. Abril de 1995. p. 68.

a) Se ha perfeccionado una transacción con terceros y en consecuencia, se han adquirido derechos y asumido obligaciones, así no se haya efectuado el pago.

b) Han ocurrido hechos económicos de origen interno o externo que puedan influir en la estructura de los recursos del ente contable.

(Subrayas fuera de texto).

Lo cual es reafirmado posteriormente por el Decreto 2649 de 1993 al establecer que los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48). Es decir, la normatividad contable invirtió la regla general de realización de las deducciones consagrada en la normatividad tributaria (art. 104 E.T.), pues contrario a lo establecido en esta última, la regla que rige es la de la causación, es decir, lo establecido en el inciso 3° del artículo 104 del E.T. para quienes están obligados a llevar contabilidad.

Así las cosas, la Sala precisó que la modificación introducida por la Ley 488 de 1998 al artículo 117 del Estatuto Tributario obedece a la adecuación de la norma a las disposiciones contables, al consagrar que la deducción opera cuando los intereses se **causen**, por ser la causación la regla general. De manera que en los casos en que los contribuyentes estén obligados a llevar contabilidad se debe aceptar la deducción de intereses causados antes de la vigencia de la Ley 488 de 1998.

Ahora bien, bajo el anterior criterio y del examen del acervo probatorio del proceso, la Sala advierte que la sentencia del Tribunal se debe confirmar porque no hay prueba de que los montos rechazados correspondan a intereses financieros causados en 1998.

El certificado del Banco Ganadero se refiere a los pagos efectuados por la actora el 14 de mayo de 1999 por concepto de capital del contrato de compraventa de equipos de telecomunicaciones (\$1.857.142.858), por intereses de la obligación 019990514 (\$67.096.500) y por la obligación 019990331 (\$1.547.882.147)⁶. Es decir, no hay certeza del monto de los intereses que se causaron en 1998 que correspondieran a estas operaciones.

La Sala no está de acuerdo con lo que afirma la demandante en el recurso de apelación de que sólo basta que la entidad beneficiaria del pago certifique el pago y no el período de causación, pues a su juicio, la situación que generó la discusión, fue el hecho de que los intereses hubieran sido causados en 1998 y efectivamente pagados en 1999.

Según la ampliación al requerimiento especial, la glosa se planteó como “PROVISIONES CAUSADAS SOBRE OBLIGACIONES FINANCIERAS \$682.643.000” porque así estaban registradas contablemente y aunque la DIAN efectuó el estudio frente a los intereses financieros, en la liquidación de revisión concluyó:

“En el presente caso, no es viable aceptar los argumentos expuestos en el sentido de que la realidad de esta transacción corresponde a gastos

⁶ Folio 398 c.a.

financieros y no a provisiones como se encuentra registrado en la contabilidad de la sociedad (folios 228 a 232)”⁷.

Lo anterior, sumado al hecho de que la certificación de la entidad bancaria no discrimina los intereses que se causaron en 1998, lleva a la conclusión de que no es posible aceptar la partida como deducible.

En relación con los pagos de intereses efectuados a la Corporación Financiera de los Andes por \$45.900.000, el rechazo de la DIAN se debió a que los soportes que se anexaron a la respuesta a la ampliación del requerimiento especial no coincidieron en número ni en valor con los comprobantes que se discriminaron en el acto cuando se planteó la glosa.

Para la Sala, la partida de \$45.900.000 no hace parte de la discusión de si se aceptan por su causación en 1998, pues como la misma demandante lo afirma en la respuesta a la ampliación al requerimiento, esta suma “corresponde al pago de intereses por obligaciones en moneda extranjera con la Corporación Financiera Los Andes S.A.”⁸ Se repite, el rechazo tuvo como fundamento la insuficiencia probatoria, omisión que no mejoró, por lo tanto, no se puede determinar que tales pagos corresponden a los rechazados por la DIAN.

Y en relación con la suma de \$64.864.573 la demandante señaló que se probó que fueron pagos realizados a la sociedad Leasing Ganadero por concepto de cánones del contrato de arrendamiento financiero suscrito con dicha entidad, sobre lo cual, la DIAN ha señalado que los cánones no se han rechazado, sino el pago de los intereses moratorios por el incumplimiento o pago extemporáneo, pues la certificación que allegó la actora certifica intereses por \$337.102.

A juicio de la Sala, el rechazo se debe mantener, pues en efecto la certificación visible en el folio 298 del cuaderno de antecedentes, certifica, por el año gravable de 1998, unas sanciones moratorias por \$337.102, mientras que la partida rechazada, según la ampliación al requerimiento y la liquidación de revisión, registrada como provisión intereses según comprobante 24-000029.001, es por \$64.864.573, de manera que no hay certeza sobre a qué concepto corresponde.

Así las cosas, el rechazo de las deducciones se ajustó a derecho, por lo que el cargo de apelación no está llamado a prosperar.

2. Sanción por inexactitud

Según la demandante se debe levantar la sanción porque no se configuró ninguno de los hechos constitutivos de inexactitud. El mayor saldo a favor se dio por el traslado del saldo a favor de la corrección de la declaración del año gravable anterior la cual fue rechazada por el incumplimiento de requisitos formales. Pero, no significa que las retenciones solicitadas en 1997 y el saldo a favor trasladado de 1996 a 1997 fueran falsos o inexistentes. En todo caso, señala que es posible que hubiera un error de apreciación en cuanto las formalidades que se debían cumplir para corregir la declaración de renta para optar al beneficio de auditoría.

En primer término advierte la Sala, que el impuesto de renta de 1998 se determinó, privada y oficialmente, por renta presuntiva, de manera que el rechazo de las deducciones no incidió en la determinación de la sanción, pues como dice

⁷ Folio 376 c.a.

⁸ Folio 305 c.a.

la demandante, este desconocimiento sólo implicó una disminución de la pérdida líquida. De manera que, tal aspecto no se tendrá en cuenta para resolver el cargo.

De acuerdo con lo anterior y según se observa en la liquidación de revisión, la sanción por inexactitud se impuso porque el rechazo del traslado del saldo a favor dio lugar a un menor saldo a favor del determinado oficialmente y esa fue la base para liquidar la sanción.

Ahora bien, según el artículo 647 del Estatuto Tributario “constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable” (Subraya la Sala).

Para la Sala la imputación de un saldo a favor del período anterior que no corresponda a la realidad, sí es un factor desfigurado o equivocado que da lugar a un mayor saldo a favor, como aconteció en este caso.

La actora presentó la declaración de renta de 1998 el 20 de abril de 1999 y para esa fecha el saldo a favor del impuesto de renta de 1997 era el determinado en la corrección presentada el 17 de noviembre de 1998 por \$278.163.000. La corrección que se declaró inválida y que arrojaba el saldo a favor que trasladó a la declaración de 1998, fue presentada el 28 de abril de 1999, es decir, con posterioridad a la imputación, de manera que este sólo hecho genera inexactitud sancionable.

Ahora bien, aunque se tomara en cuenta la corrección de 28 de abril de 1999 como sustento del traslado del saldo a favor a la declaración de renta de 1998, este saldo a favor tampoco era correcto, pues la corrección que lo determinó fue declarada inválida por la DIAN, de manera que no podía imputarse en la declaración de renta de 1998.

Este hecho, a juicio de la Sala, no evidencia una diferencia de criterios como exigente de la sanción, pues el error de apreciación en cuanto a las formalidades o procedimientos que se debían cumplir para corregir la declaración de renta y optar por beneficio de auditoría, si se llegó a presentar, lo fue en la actuación administrativa que dio por no válida la corrección a la declaración de renta de 1997 y no en esta actuación.

Así las cosas, para la Sala los actos administrativos demandados se ajustaron a derecho, por lo que la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda se debe confirmar, como en efecto se hará, no estando llamado a prosperar el recurso de apelación de la demandante.

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:

CONFÍRMASE la sentencia de 24 de mayo de 2007 dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de TELEFÓNICA DATA COLOMBIA S.A. contra la DIAN.

RECONÓCESE a la abogada María Helena Caviedes Camargo como apoderada 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