

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
Consejera Ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Bogotá, D. C., veintiuno (21) de noviembre de dos mil siete (2007)

Referencia 250002327000 2002 00864 01 (15584)

Actor SOCIEDAD DE FABRICACIÓN DE AUTOMOTORES S.A. SOFASA S.A.
IMPUESTO RENTA

F A L L O

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes, demandante y demandada contra la Sentencia de 4 de mayo de 2005, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, anuló la Liquidación de revisión N° 90005 de 20 de febrero de 2002 proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que modificó la declaración de renta y complementarios presentada por la SOCIEDAD DE FABRICACIÓN DE AUTOMOTORES S.A. SOFASA S.A. por el año gravable de 1998, y en su lugar realizó una nueva liquidación del impuesto.

ANTECEDENTES

La Sociedad de Fabricación de Automotores S.A. SOFASA S.A. presentó su declaración de renta y complementarios por el año gravable de 1998, el día 20 de abril de 1999.

El 30 de junio de 1999 la sociedad solicitó la devolución del saldo a favor reflejado en su declaración, el cual fue reconocido mediante la Resolución N° 90 del 13 de agosto de 1999.

La Administración Tributaria profirió el Requerimiento Especial N° 310632001000176 del 12 de junio de 2001 planteando el rechazo de varias deducciones por diferentes conceptos.

Previa respuesta del contribuyente, La División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes expidió la Liquidación de Revisión N° 900005 del 20 de febrero de 2002, modificando la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable de 1998, disminuyendo la pérdida declarada de \$39'978.561.000 a la suma de \$37'431.314.000. No se modificó el impuesto que fue determinado con base en la renta presuntiva.

SOFASA S.A. no interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación anterior y acudió directamente ante la jurisdicción.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la Sociedad de Fabricación de Automotores S.A. SOFASA S.A., solicitó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, declarar la nulidad de la Liquidación de Revisión N° 900005 del 20 de febrero de 2002.

Como restablecimiento del derecho, que se declare que los impuestos de renta por el año gravable de 1998 fueron correctamente cuantificados por la Sociedad.

Presentó los cargos que se resumen a continuación:

1. Gastos Financieros

A. Intereses Rechazados.

La Administración rechazó los intereses no pagados durante el año 1998, porque desde el año gravable 1999, a partir de la vigencia del artículo 3° de la Ley 488 de 1998, se permitió la deducción de los intereses causados. Para el demandante, la modificación del artículo 117 del Estatuto Tributario permitió su armonización con el artículo 104 ib. que contempla que las deducciones incurridas por contribuyentes que llevan contabilidad de causación se entienden realizadas en el año en que se realicen aun cuando no se hayan pagado todavía. La Corte

Constitucional acepta la retroactividad de la ley tributaria cuando sus efectos son favorables.

Según el artículo 100 del Decreto 2649 de 1993, los intereses deben causarse proporcionalmente al tiempo y a la tasa de crédito, así no haya pago. La sociedad solicitó en los años 1998 y 1999, únicamente los intereses causados al considerar que la norma le era favorable.

De acuerdo con la tesis de la DIAN, los intereses causados durante el año 1998 y que se paguen en 1999, nunca podrían deducirse, pues en el primer año únicamente se admiten los efectivamente pagados y en el segundo periodo gravable sólo los causados.

B. Redención de Depósitos

La sociedad en cumplimiento de disposiciones cambiarias constituyó un depósito en el Banco de la República por un porcentaje del endeudamiento en moneda extranjera, el cual fue redimido simultáneamente, por un valor inferior al nominal, lo que generó un gasto deducible.

Se vulneró el artículo 107 del E.T., pues la suma rechazada cumplió a cabalidad con el requisito de causalidad, en la medida que el descuento de los títulos valores era necesario para el capital de trabajo de la Empresa y tenían plena relación con la actividad productora de renta.

2. Desconocimiento de honorarios, comisiones y servicios

A. Casa Británica (\$70.984.116,45)

Expresó que el rechazo a la deducción por concepto de “Casa Británica” fue con el argumento de que estos pagos correspondían al año 1997, por lo que no era procedente su deducción en la declaración de renta por el año gravable de 1998.

La Empresa los incluyó en el año 1998 de conformidad con los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario que consagra que la deducción se entenderá realizada cuando se cause, es decir, cuando nazca la obligación de pagarla, y en este caso el pago a los concesionarios de red depende de varios requisitos que sólo fueron cumplidos en el año de 1998.

B. Avianca (\$18.519.957)

En algunos de los pagos se presentó una mala imputación por cuanto por error en varios casos se anotó el NIT de Avianca perteneciendo a un tercero, beneficiario real de las erogaciones.

3. Otras Deducciones

A. El Colombiano (\$5.617.833)

Frente a la deducciones rechazadas por concepto de “El Colombiano” reseñó que en las facturas, hubo una mala imputación, pues se anotó el NIT de El Colombiano cuando debió anotarse el de El País, y en otras, se debió anotar Lowe & Partners, por lo cual, anexó unas facturas y el certificado del revisor fiscal que dan fe de la mala imputación.

B. Casa Británica (\$16.198.682)

La DIAN inicialmente rechazó la suma de \$16'198.682. Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, el fisco señaló que aceptaba la deducción por \$32'446.150, por ello es contradictorio que en la Liquidación Oficial se rechacen \$16.198.682, cuando ya había sido reconocida una suma mayor con fundamento en el certificado del revisor fiscal y todos los soportes que fueron aportados.

C. Lowe & Partners (\$570.509.262)

A los pagos rechazados a “Lowe & Partners” subrayó que al practicarse la Liquidación de Revisión se sostuvo que el contribuyente no aportó la totalidad de la facturación, y no se analizó y valoró la documentación que se aportó, como la relación con los valores soportados.

D. Leo Burnet (\$140.988.109)

Como sucede en el caso anterior, parte de los pagos realizados a terceros, se registraron como pagados a la empresa de publicidad, porque se hacen a través de ella. Se anexa la certificación de Leo Burnet con el detalle de los pagos.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda y se opuso a las pretensiones del actor.

1. Procede el rechazo de la deducción de intereses, toda vez que no se demostró su pago mediante certificación de la entidad financiera, y no se puede aplicar la Ley 488 de diciembre de 1998, ya que por principio constitucional la ley tributaria es irretroactiva y debe ser aplicada en el periodo siguiente. Si bien la jurisprudencia de la Corte Constitucional permite su aplicación de manera inmediata cuando se beneficie al contribuyente, esto no significa que lo “inmediato” sea igual a “irretroactivo”, y por lo tanto la aplicación de esta ley solo puede ser a partir de 1999.

Sostuvo la procedencia del rechazo de la deducción de la diferencia entre lo invertido y lo redimido por depósitos en el Banco de la República, ya que no se cumplió con los elementos de necesidad y relación de causalidad establecidos en el artículo 107 del E.T. Argumentó que no estuvo probada la relación de causalidad, toda vez

que la venta de títulos valores no corresponde a la actividad operacional o productora de renta, y tampoco constituyen una pérdida ocurrida en uso de un bien para generar renta.

2. A los pagos realizados a “Casa Británica” anotó que el registro contable de la causación se debió realizar en el momento en que nació la obligación, esto es en el año de 1997, puesto que en esa fecha tuvo lugar el hecho económico generador de la obligación del pago.

El rechazo a la deducción por los pagos hecho a Avianca obedeció a que no fueron suministradas las respectivas facturas. Invocó los artículos 771-2, 617 y 618 del E.T., normatividad que no puede desvirtuarse con los errores incurridos en el NIT, ya que el certificado del revisor fiscal no es prueba idónea que tenga capacidad de reemplazar las facturas como documento expresamente exigido por la ley.

3. En relación con la improcedencia de la deducción por los pagos efectuados a El Colombiano reiteró que no se aportaron las facturas al tenor de las normas pertinentes, y que en concordancia con el artículo 781 del E.T., la demanda no es la oportunidad para valorar los documentos, ya que no hay evidencia de fuerza mayor o caso fortuito.

Recalcó que los documentos aportados por la parte actora además de no ser la prueba idónea, no pueden ser valorados por no cumplir los requisitos legales.

Reiteró el rechazo a los pagos realizados a “Lowe & Partners”, al no demostrarse mediante documento idóneo, y señaló que el certificado del revisor fiscal no resulta suficiente para demostrar que el pago quedó mal imputado, puesto que no se comprueba la corrección del error contable

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante providencia de fecha 4 de mayo de 2005, anuló parcialmente la Liquidación de Revisión N° 90005 de 20 de febrero de 2002 por medio de la cual se modificó la declaración de renta y complementarios presentada por la Sociedad de Fabricación de Automotores S.A. SOFASA S.A. por el año gravable de 1998.

Sobre la deducción de intereses consideró que no es de recibo aplicar el artículo 3° de la Ley 488 de 1998, ya que al tenor de lo dispuesto en los artículos 338 inciso 3 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no pueden aplicarse sino a partir del periodo siguiente a la vigencia de la ley. Señaló que no se puede aplicar el principio de favorabilidad de la Ley, propio del derecho penal, y que no puede confundirse con los principios que regulan la vigencia de la ley en el tiempo.

Por lo anterior, precisó que la norma aplicable para el caso en concreto es el artículo 117 del E.T., antes de la modificación introducida por el artículo 3° de la Ley 488 de 1998, el cual exige para la procedencia de la deducción el certificado correspondiente de la entidad bancaria, lo que hace inviable pretender la deducción de tales erogaciones con fundamento en el certificado del revisor fiscal.

En cuanto a las deducciones, apuntó que en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión de una erogación dentro de la liquidación privada para que ésta sea deducible, toda vez que el gasto debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y se deben reunir los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T. En ese orden de ideas consideró que la diferencia que se generó por la constitución de un depósito en el Banco de la República y su restitución antes del vencimiento, no tiene el carácter de necesario en los términos definidos en la norma, pues no hace parte de los gastos en que necesariamente debe incurrir la sociedad para desarrollar su actividad productora.

En cuanto a la deducción de honorarios, comisiones y servicios el Tribunal consideró respecto de Casa Británica que la sociedad se encontraba obligada a llevar la contabilidad por el sistema de causación, lo que implica que se reconozca la deducción cuando se realiza. Subrayó que la actuación de la administración al rechazar la deducción se encontró ajustada a derecho, ya que de las pruebas que obran en el expediente, se observó que eran facturas correspondientes

al año de 1997 por lo que era obligación de la contribuyente declararlas en la fecha de expedición de las facturas donde conste el nacimiento del derecho de exigir el pago, independientemente de si se había efectuado el pago.

Respecto de Avianca, indicó que no resulta procedente el rechazo por parte de la Administración, toda vez que las facturas exhibidas a la agencia fiscal cumplieron con los requisitos exigidos por ley.

Frente a los pagos realizados a El Colombiano, y teniendo en cuenta los documentos aportados con la demanda, manifestó que se subsanó la deficiencia probatoria que dio origen al rechazo de la deducción.

El rechazo propuesto en la Liquidación Oficial en relación a Casa Británica, careció de fundamento, toda vez que la Administración en el requerimiento especial rechazó una suma de dinero inferior (\$16.198.682) a la finalmente reconocida en la Liquidación de Revisión N° 900005 de 20 de febrero de 2005 (\$32.446.150).

En relación con Lowe & Partners y Leo Burnet, indicó que no es posible la deducción ya que en las pruebas allegadas se incumplió con lo establecido en el artículo 771-2 del E.T., que indica que para la procedencia de la deducción exige que la factura reúna los requisitos del artículo 617 ibidem.

EL RECURSO DE APELACION

Los apoderados judiciales de las partes, impugnaron la Sentencia de primera instancia,

La parte demandada enfatiza su inconformidad con el argumento del Tribunal que estableció que las facturas aportadas por la actora cumplieron los requisitos legales.

Para la Administración este yerro no es subsanable y solicita se mantenga el rechazo, en la medida que puede significar que los servicios facturados se prestaron a una persona diferente a la sociedad actora, o que la factura no cumple con todos los requisitos legales al no tener plenamente identificada la persona a quien se le factura. Cita el Artículo 617 del E.T para colegir que son requisitos necesarios para tener en cuenta la factura y que el hecho que el NIT no corresponda al tomador del servicio le resta credibilidad a esta.

Alega respecto de Avianca que no se acreditó plenamente el valor que pretendió ser reconocido como deducible, ya que una cuenta de cobro no reemplaza una factura, y la consecuencia jurídica por la renuencia de presentar comprobantes y documentos de contabilidad cuando la Administración lo exija, consiste en el desconocimiento de los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos.

La parte actora insiste en que la Sociedad tiene derecho a solicitar los intereses causados y por ende, solicita la aplicación inmediata del artículo 3 de la Ley 488 de 1998 para el año gravable de 1998 de conformidad con la jurisprudencia que permite que normas en materia de impuestos tengan aplicación inmediata cuando son favorables al contribuyente.

En relación a la redención de depósito que no fue aceptada como deducción insistió en el carácter necesario de la transacción.

No comparte que el pago hecho a Casa Británica tuvo que haberse solicitado en el año que fue facturado por la Sociedad, esto es en el año de 1997. Sostiene que SOFASA S.A. los incluyó en el año de 1998 en virtud de que en ese momento se causaron a la luz de los artículos 104 y 105 del E.T. en la medida que la obligación de pagar a los concesionarios de la red exige el cumplimiento de múltiples requisitos, por lo que sólo los declaró al cumplimiento de los mismos.

Expresa que no incumplió con el artículo 771-2 del E.T., ya que los documentos presentados están denominados como facturas de venta, están identificados el vendedor o el prestador del servicio, también el adquirente, tienen numeración consecutiva y fecha de expedición, descripción específica de lo vendido y total de la operación.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte actora en este momento procesal manifiesta que se tengan en cuenta las pruebas oportunamente presentadas sobre los pagos efectuados a las agencia de publicidad Lowe & Partner y Leo Burnet.

La parte demandada reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en su apelación. Advierte que si se tiene en cuenta que las facturas aportadas y aceptadas por el Tribunal no dan fe que fueron expedidas a nombre de la Sociedad, mal podrían aceptarse como prueba para desestimar las glosas efectuadas por la administración. Solicita se modifique la decisión de instancia reconociendo la improcedencia de la mencionada facturación al no ser documentos idóneos que permitan el reconocimiento de los rubros declarados por el contribuyente.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación solicitó revocar parcialmente la sentencia recurrida pues considera que no están probados los pagos cancelados a la Sociedad Avianca y por tanto no pueden deducirse.

Se encuentra probado en el proceso que la Administración requirió a la Sociedad para que presentara las facturas que soportaban los pagos realizados a la aerolínea y que la contribuyente fue renuente a hacerlo.

Por lo tanto, citó el artículo 781 del E.T para afirmar que no es posible recibir como prueba en el proceso jurisdiccional las facturas no aportadas por la actora en la vía gubernativa, menos cuando no existe evidencia de la configuración de una causal de fuerza mayor o caso fortuito.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de los actos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN que modificaron la declaración de renta presentada por la SOCIEDAD DE FABRICACIÓN DE AUTOMOTORES S.A. SOFASA S.A. por el año gravable 1998.

De acuerdo con los términos de los recursos de apelación presentados contra la providencia de primera instancia, la Sala analizará a continuación cada uno de los cargos planteados.

1. Intereses y demás gastos financieros.

A. Rechazo de Intereses Causados.

La sociedad demandante alega que debe aceptarse la deducción de los intereses causados y no pagados durante el año gravable 1998, conforme al artículo 3° de la Ley 488 de 1998, dado que las deducciones incurridas por los contribuyentes que llevan contabilidad de causación se entienden realizadas en el año en que se realicen.

Justifica su pretensión en que la norma le resulta favorable y adicionalmente porque de no aplicarse la nueva disposición, los intereses en discusión nunca podrían deducirse.

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, la cual fue publicada en el Diario Oficial 43460 del 28 de diciembre de 1998, en los siguientes términos:

*“Artículo 117.—Modificado. L. 488/98, art. 3°. 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)*

En primer lugar, debe advertirse que de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no se aplican con retroactividad, y tratándose de impuestos en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, sólo se aplican a partir del periodo que comience después de la vigencia de la ley.

El impuesto sobre la renta es un tributo de periodo, pues se causa teniendo en cuenta el resultado económico del contribuyente en el año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.¹

Es decir, aquellas disposiciones que regulen el impuesto de renta, no pueden aplicarse sino a partir del periodo gravable que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley. Como ha señalado

¹ Art. 1° del D.R. 187 de 1975. Esta misma norma plantea la posibilidad que el periodo sea inferior cuando se constituyen o liquidan sociedades durante el año calendario o en el caso de extranjeros, cuando llegan o salen del país

la Sala en ocasiones anteriores, no es posible la aplicación inmediata, ni la aplicación retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran impuesto de periodo, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas,² disposiciones que precisamente procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentran en curso al momento de expedición de una ley, no se vean afectados por los cambios, en aras de la seguridad jurídica y de que haya certeza de las regulaciones de la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto (Principio de legalidad). Para el caso de los tributos de periodo, las normas deben regir con anterioridad a su iniciación.

Los artículos 338 y 363 de la Carta Política proscriben de manera categórica la retroactividad de la ley, sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente.³ La ley aplicable es la vigente al inicio del periodo.

No tiene sustento alguno en el derecho tributario que se aplique el principio de favorabilidad propio de la legislación penal, pues los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas. No puede considerarse

² Consejo de Estado, Sentencia del 7 de diciembre de 2000, exp. 10445, M.P. Daniel Manrique Guzmán, y del 26 de octubre de 2006, exp. 15177, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 19 de julio de 2000, exp. 9907, M.P. Germán Ayala Mantilla, y del 10 de julio de 2003, exp. 13453, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

desfavorable una norma fiscal que por principio pretende el bien común.

No es posible aplicar la Ley 488 de 1998, para hechos relacionados con el impuesto de renta de ese mismo año, pues como se indicó, por tratarse de un tributo de periodo, sólo rige a partir del periodo siguiente, esto es el año gravable 1998.

En consecuencia en el presente caso, debe aplicarse el artículo 117 del Estatuto Tributario, antes de la modificación de que fue objeto, porque además de lo ya expuesto, el artículo 3° de la Ley 488 de 1998 no es una norma “favorable” al contribuyente, pues bien puede suceder que para otros contribuyentes o incluso para el demandante en algunos eventos, tenga efectos más gravosos. Estos argumentos no están llamados a prosperar.

De otra parte, la actora considera que deben aceptarse los intereses causados y no pagados durante el año 1998, con fundamento en el artículo 104 del Estatuto Tributario y el artículo 100 del Decreto 2649 de 1993, pues en su criterio las deducciones de quienes llevan contabilidad de causación, se realizan en el periodo en que se causen, aunque no se hayan pagado todavía.

Al respecto, la Sala reitera su criterio⁴ sobre la deducibilidad de los intereses, de acuerdo con la legislación vigente antes de la Ley 488 de 1998 en el sentido que para los periodos gravables 1998 y anteriores sólo se aceptaban como deducibles los efectivamente cancelados, siempre que estén debidamente certificados por la entidad beneficiaria del pago, independientemente de su causación contable, aspecto que sólo entró a operar con la modificación introducida por dicha Ley al artículo 117 del Estatuto Tributario.

En el presente caso, la sociedad demandante aportó la certificación de su revisor fiscal, prueba que no resulta suficiente para dicho periodo, por lo que fue acertada la decisión administrativa de reconocer únicamente los intereses pagados, de acuerdo con la certificación expedida por la entidad beneficiaria.

En consecuencia el recurso interpuesto por la parte actora no está llamado a prosperar y se confirmará la sentencia en cuanto a este cargo.

B. Redención de Depósitos

La sociedad demandante en cumplimiento de la Resolución Externa 1 de 1998 que modificó el artículo 30 de la Resolución 21 de 1993 del Banco de la República constituyó un depósito en el mismo Banco

⁴ Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia del 22 de febrero de 2007, exp. 15164, M.P. María Inés Ortiz Barbosa. La Magistrada ponente en este proceso aclaró su voto en esa ocasión por considerar que era procedente la deducción de los intereses causados, sin embargo acoge el criterio mayoritario de la Sala.

Central, el cual es exigido para el desembolso de créditos en moneda extranjera. El depósito se realizó a través del Banco de Bogotá (intermediario del mercado cambiario).

Se alega que la actora tuvo que redimir inmediatamente el depósito por un valor inferior al nominal, toda vez que requería el dinero en ese momento, no podía esperar el término de restitución que para ese momento y de acuerdo con la Resolución 1 de 1998 era de doce meses.

La Administración rechazó ésta pérdida por la redención de un título por valor inferior al nominal por considerar que no está autorizada fiscalmente como deducción, con fundamento en el artículo 148 del Estatuto Tributario, ni puede aceptarse como gasto financiero porque no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta. El Tribunal mantuvo el rechazo por considerar que no se trataba de un gasto necesario.

Al respecto, se advierte que la Sala ha considerado en desarrollo del artículo 107 del Estatuto Tributario, que los gastos deben guardar relación causal con la actividad que le genera renta a la sociedad contribuyente, conforme al objeto social, independientemente de que no tenga relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de su ocupación, siempre que forme parte de aquellas expensas necesarias que deben cumplir los entes comerciales.⁵

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, exp. 13397 y 14337 Acum., M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

En ese sentido se ha definido la relación de causalidad como *“el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, de manera, que para que un gasto sea deducible debe corresponder a aquellas expensas normalmente acostumbradas dentro de una determinada actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad. (...)La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta, y lo que importa es que sea "comercialmente necesaria", según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva.”*.⁶

Al respecto debe señalarse que es usual que las empresas colombianas, obtengan créditos en moneda extranjera y en cumplimiento de las disposiciones cambiarias deben constituir un depósito en moneda legal colombiana en el Banco de la República equivalente a un porcentaje del valor del crédito establecido previamente. Este depósito sólo puede ser restituido por su valor nominal dentro del plazo previsto, que para el caso como ya se indicó era de doce meses.

La Resolución 21 de 1993 autorizaba la restitución anticipada del depósito, la cual podía realizarse incluso de manera simultánea a su

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de octubre de 2005, exp. 14372, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

constitución, para lo cual se aplica una tabla de descuento fijada para el efecto, de tal manera que si el número de meses faltantes para el vencimiento es mayor, también aumenta el porcentaje en que el valor nominal del depósito a restituir se disminuye.⁷

La redención del depósito se realiza a la tasa representativa del mercado de la fecha del vencimiento del depósito o de la fecha de la solicitud de redención anticipada, por lo que es posible que se genere una diferencia en cambio positiva que dé lugar a un rendimiento financiero gravado con el impuesto sobre la renta, pues implica un incremento en el patrimonio del residente en Colombia⁸. Por lo mismo, si la diferencia en cambio es negativa se presenta un gasto financiero que también debe ser reconocido para efectos del impuesto sobre la

⁷ Para ese entonces, regía la circular reglamentaria DFV-09 del 3 de febrero de 1998 que estableció la siguiente tabla de descuentos para la restitución anticipada de depósitos:

| Meses al vencimiento del Depósito | % de descuento |
|-----------------------------------|----------------|
| Desde 1 mes | 1.84 |
| Desde 2 meses | 3.65 |
| Desde 3 meses | 5.43 |
| Desde 4 meses | 7.17 |
| Desde 5 meses | 8.88 |
| Desde 6 meses | 10.56 |
| Desde 7 meses | 12.21 |
| Desde 8 meses | 13.82 |
| Desde 9 meses | 15.41 |
| Desde 10 meses | 16.97 |
| Desde 11 meses | 18.50 |
| Desde 12 meses | 20.00 |

⁸ En ese sentido lo señalan expresamente las Circulares del Banco de la República.

renta. No tiene sentido que se acepte fiscalmente el ingreso, pero no la erogación que se produce.

Ahora bien tampoco resulta extraño a la costumbre mercantil que se solicite el reintegro del depósito en el Banco de la República antes de su vencimiento, lo cual puede generar una diferencia en cambio que de ser negativa también dará lugar a un gasto financiero deducible, pues se trata de un desembolso que realiza el contribuyente y que tiene relación directa con la consecución de la financiación de la respectiva actividad económica. En consecuencia debe aceptarse la deducción.

Por lo expuesto, prospera este cargo. Sin embargo, observa la Sala que a pesar que en el acto demandado se anunció el rechazo de esta deducción por \$716'103.400, no fue descontada en la liquidación oficial, por lo que no es necesario modificar el renglón de Intereses y demás gastos financieros el aceptar esta erogación.

2. Desconocimiento de honorarios, comisiones y servicios

A. Casa Británica (\$70.984.116,45)

Se discute en este caso, si se pueden deducir en el año 1998, las facturas que le expidió a la demandante el concesionario Casa Británica durante el año 1997, por concepto de las reparaciones que efectuó a los vehículos que se encuentran cobijados por garantía.

La Sociedad actora insiste en que estas facturas no podía causarlas sino hasta el año 1998, cuando se cumplieron todos los requisitos para el reconocimiento de la garantía por parte de SOFASA, lo cual ocurrió en ese año.

Al respecto debe señalarse que de conformidad con los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario, se entienden realizadas las deducciones para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación **en el año o período en que se causen** y se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago. De acuerdo con el artículo 107 ib. son deducibles las expensas realizadas **durante el año o periodo gravable**.

La realización implica que los hechos económicos se reconocen sólo cuando pueda comprobarse que las transacciones o eventos pasados, internos o externos, tienen o tendrán un provecho o un sacrificio económico, o han experimentado un cambio en sus recursos (D.R. 2649/93, art. 12).

El proveedor debe realizar el ingreso en el momento en que entrega el bien o presta el servicio y así mismo debe expedir la factura. Al mismo tiempo, el cliente debe reconocer el respectivo gasto, pues ya se realizó el hecho económico que da lugar al pago de la obligación, sin que sean relevantes los plazos pactados para su cumplimiento o si se fijaron condiciones adicionales para ello.

En el presente caso, la deducción no se causó en el año 1998 pues como lo reconoce expresamente la sociedad demandante, el concesionario Casa Británica realizó las reparaciones de los vehículos cobijados con garantía a cargo de SOFASA durante el año 1997 y así expidió la correspondiente factura, luego la actora también debió reconocer en dicho periodo la deducción, independientemente de que no se hubiese realizado el pago o de que adicionalmente deban cumplirse unos requisitos formales para la cancelación de la obligación, pues en todo caso el hecho económico se realizó en el periodo gravable 1997.

Por lo anterior, este cargo no está llamado a prosperar y se confirmará en este punto la providencia de primera instancia, en cuanto mantuvo el rechazo de esta deducción.

B. Avianca (\$18.519.957)

La sociedad demandante solicitó como deducción en su declaración de renta por pagos realizados a Avianca la suma de \$52'757.925, de los cuales, la Administración rechazó \$18'519.957 considerando que no tenían soporte y porque correspondían a personas diferentes. El Tribunal aceptó los soportes de las transacciones de caja menor, así como los demás soportes aportados por la demandante, quien explicó que se trataba de servicios prestados por terceros diferentes de AVIANCA, pero por error se asignaron a esta empresa.

La Administración en su apelación discute expresamente las deducciones aceptadas por facturas expedidas por Sotrasa, Transportadora Alef Ltda. y Yacon de Bogotá Ltda. —Inicialmente fueron reportadas dentro de los pagos realizados a AVIANCA—, solicitando su rechazo, porque éstas fueron imputadas a otro NIT. Según la DIAN este yerro no es subsanable porque no se cumplen todos los requisitos de las facturas pues no está plenamente identificado el adquirente de los bienes o servicios.

Observa la Sala que contrario a lo señalado por el Fisco en su impugnación, las facturas aportadas con la demanda expedidas por Sotrasa, Transportadora Alef Ltda. y Yacon de Bogotá Ltda. y que obran a folios 189 a 203 de los anexos aportados con el libelo, cumplen los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario y contienen la identificación con Nit del adquirente de los bienes y servicios, en este caso SOFASA S.A. con Nit 860.025.792-3.

Adicionalmente, sobre los notas de cobro expedidas por AVIANCA, que fueron aceptadas en primera instancia como justificación de las deducciones rechazadas, la Administración alega que estos documentos no fueron aportados cuando la entidad los solicitó por lo que deben rechazarse de conformidad con el artículo 781 del Estatuto Tributario y además que las cuentas de cobro no reemplazan a las facturas.

Frente a estos argumentos, considera la Sala que en este caso no es aplicable el artículo 781 del Estatuto Tributario porque ésta no fue la norma que sustentó el rechazo de estas deducciones, además no hay evidencia de que el contribuyente haya omitido la presentación de sus libros y demás comprobantes de contabilidad. En este caso el contribuyente debía acreditar la realidad de los gastos que no tenían como soporte la factura respectiva, lo cual se logra con las notas de cobro de AVIANCA que obran a folios 209 a 213 de los anexos aportados con la demanda, donde consta el cobro a SOFASA S.A. por concepto de tiquetes.

Cabe recordar que de conformidad con el numeral 7 del artículo 5° del Decreto 1165 de 1996, los tiquetes o billetes de transporte aéreo de pasajeros son documentos equivalentes a la factura, por lo que este último documento no se requiere para la demostración de los costos y deducciones.

Por lo anterior, el recurso interpuesto por la entidad demandada no prospera y en este cargo la sentencia deberá ser confirmada en cuanto aceptó la deducción de la suma de \$18.519.957, que fueron rechazados en los actos demandados.

3. Otras Deducciones.

A. El Colombiano (\$5.617.833), Casa Británica (\$16.198.682)

La Sala no se pronunciará sobre la decisión del Tribunal de reconocer por concepto de otras deducciones por pagos a El Colombiano y Casa Británica, toda vez que la Sentencia no fue impugnada en este aspecto.

Cabe advertir que en relación con este último proveedor en esta providencia ya se analizaron las deducciones solicitadas por el demandante por concepto de Honorarios, Comisiones y Servicios que se le pagaron y en este caso se refiere a los pagos por “otras deducciones”.

B. Lowe&Partners (\$570.509.262) Leo Burnet (\$140.988.109)

La sociedad demandante solicitó como deducción la suma de \$1.158.224.476 por pagos realizados a Lowe & Partners SSPM S.A., sin embargo esta empresa certificó que recibió de SOFASA \$587'715.214 (Fl. 2471), por lo cual se planteó rechazar la diferencia de \$570'509.262.

En la respuesta al Requerimiento Especial, SOFASA explicó que varios de los pagos se realizaron a través de Lowe & Partners a terceros, pero quedaron registrados a nombre de esta Empresa, adjuntó además un certificado del revisor fiscal detallando cada uno de los valores pagados y el beneficiario por el valor solicitado, además envió copia de varias facturas.

La Administración en la liquidación oficial rechazó los valores planteados en el Requerimiento Especial porque no se aportó la totalidad de la facturación relacionada en el certificado del revisor fiscal y por tanto no está soportada la deducción de acuerdo con el artículo 772-1 del Estatuto Tributario.

La contribuyente aportó en su demanda varias facturas para acreditar las deducciones, pero el Tribunal mantuvo el rechazo señalando que los documentos están a nombre de otras sociedades diferentes de SOFASA S.A.

En su apelación la sociedad insiste en que se tengan en cuenta las facturas aportadas con la demanda pues aunque en ellas aparece la sociedad Lowe & Partners, también se señala como cliente a SOFASA.

Al respecto, observa la Sala que en las facturas que obran a folios 259 a 486 del cuaderno de anexos de la demanda se indica expresamente como cliente a "SOFASA RENAULT", aunque las facturas se dirigen únicamente a la agencia de publicidad Lowe & Partners o a los dos.

Las facturas mencionadas por el Tribunal y expedidas por las siguientes personas: Jorge E Gamboa T (Fls 259, 262 y 263), Eduardo Restrepo Producciones Cia Ltda. (Fl. 270), Producciones Fernando Parra (Fl. 279), Poder & Dinero (280), Cambio 16 (Fls. 283 y 286), Revista el Buen vivir (Fl. 287), Estación sonido e Imagen Ltda. (Fls. 291 y 292) y El Tiempo (308 a 324), señalan como cliente expresamente a

SOFASA S.A., por lo que se acredita plenamente la deducción solicitada por \$1.158.224.476, por lo que se aceptará la suma rechazada (\$570'509.262).

En relación con las deducciones solicitadas por pagos a la agencia de publicidad Leo Burnet Colombia S.A. se presenta una situación similar a la anterior, pues el contribuyente dedujo en su declaración de renta la suma de \$889'579.362 y el tercero certificó haber recibido ingresos por \$748'591.253. La Administración rechazó la diferencia por \$140'988.109 porque la demandante no aportó la totalidad de las facturas que soportaran dichos gastos.

El Tribunal mantuvo el rechazo por las mismas razones expuestas con relación a los pagos a favor de Lowe & Partners.

La Sala observa que con la demanda fue aportada la totalidad de la facturación con la certificación del revisor fiscal de SOFASA, con la que se acredita que se trata de pagos realizados a través de LEO BURNET a favor de terceros. Las facturas mencionan expresamente como cliente a SOFASA (Fls. 506 a 1116).

Incluso aquellos proveedores mencionados por el Tribunal: Revista Dinero (Fl. 517) Audio Video Comercial Ltda. (Fls. 525 a 529), RCN Televisión (Fls. 530 a 533), Ovni Televisión Ltda. (Fl. 539) y El Tiempo (Fls. 537 a 559), en todas las facturas aparece como cliente SOFASA S.A.

Por lo anterior prospera el recurso y se reconocerán las anteriores deducciones, por lo que se revocará en este aspecto la Sentencia de primera instancia.

En consecuencia, la Sala practicará una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 1998 atendiendo a las modificaciones que acaban de señalarse:

Renglón 41 Honorarios Comisiones y Servicios:

| | | |
|----------------------|----------------|-----------------------|
| Valor declarado | | 13.616'201.000 |
| Valor Rechazado | Casa Británica | 70.984.116 |
| Total Renglón | | 13.545'217.000 |

Renglón 43 Intereses y demás Gastos Financieros

| | | |
|----------------------|---|-----------------------|
| Valor declarado | | 47.697'122.000 |
| Valor Rechazado | Intereses pagados a entidades vigiladas | 1.703.482.667 |
| Total Renglón | | 45.993'639.000 |

Renglón 48 Otras Deducciones

| | | |
|----------------------|---------------------|-----------------------|
| Valor declarado | | 33.744'159.000 |
| Valor Rechazado | sumas no discutidas | 20'946.825 |
| Total Renglón | | 33.723.212.000 |

| | Renglon modificados | Cod. | Privada | Liq. Revisión | Liq. Tribunal | Liq. Definitiva |
|----|---------------------------------|-------------|-----------------|----------------------|----------------------|------------------------|
| 31 | Total Ingresos Netos | IG | 451.157.517.000 | 451.157.517.000 | 451.157.517.000 | 451.157.517.000 |
| 40 | Total Costos | CT | 383.152.386.000 | 383.152.386.000 | 383.152.386.000 | 383.152.386.000 |
| 41 | Honorarios Comisiones Servicios | CE | 13.616.201.000 | 13.526.697.000 | 13.545.167.000 | 13.545.217.000 |
| 42 | Salarios Prestaciones otros | DC | 11.750.729.000 | 11.750.729.000 | 11.750.729.000 | 11.750.729.000 |
| 43 | Intereses y Gastos Financieros | DF | 47.697.122.000 | 45.993.639.000 | 45.993.640.000 | 45.993.639.000 |

| | | | | | | |
|----|--|----|-----------------|-----------------|-----------------|------------------------|
| 45 | Depreciación Amortización Agotamiento | DP | 1.175.481.000 | 1.175.481.000 | 1.175.481.000 | 1.175.481.000 |
| 48 | Otras deducciones | CX | 33.744.159.000 | 32.989.898.000 | 33.011.715.000 | 33.723.212.000 |
| 49 | Total Deducciones | DT | 107.983.692.000 | 105.436.445.000 | 105.476.732.000 | 106.188.278.000 |
| 50 | Total Costos y Deducciones | CI | 491.136.078.000 | 488.588.831.000 | 488.629.118.000 | 489.340.664.000 |
| 52 | Pérdida Líquida | RB | 39.978.561.000 | 37.431.314.000 | 37.471.601.000 | 38.183.147.000 |

Toda vez que el impuesto se determinó tanto en la declaración presentada por el contribuyente como en la liquidación oficial por la renta presuntiva y estos renglones no fueron modificados por la Administración, el saldo a favor se mantiene en \$2.973'364.000.

Por lo expuesto, se confirmará la sentencia impugnada salvo en su numeral 3, mediante el cual realizó una nueva liquidación tributaria. En su lugar se modifica la determinación oficial en los términos señalados reconociendo como pérdida líquida de la sociedad demandante por el año gravable 1998 la suma de \$38.183'147.000.

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

FALLA:

1. **REVÓCASE** el numeral tercero de la providencia apelada en tanto liquidó el impuesto sobre la renta y complementarios. En su lugar se expedirá la liquidación definitiva inserta en la parte motiva de esta

providencia y en consecuencia la pérdida líquida de la SOCIEDAD DE FABRICACIÓN DE AUTOMOTORES S.A. SOFASA por el año gravable 1998 es de \$38.183'147.000. Se mantiene la determinación del saldo a favor, el cual no fue modificado por la Administración en los actos oficiales.

2. **CONFÍRMANSE** los demás numerales de la Sentencia impugnada.

3. **RECONÓCESE** a la abogada SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO, como apoderada de la parte demandada.

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

Se deja constancia que la anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO