

PAGOS POR TASAS AMBIENTALES RETRIBUTIVAS Y COMPENSATORIAS - son deducibles en el impuesto de renta por constituir costo o deducción relacionado directamente con la generación o comercialización de energía

En la sentencia del 27 de octubre de 2005 consideró que los pagos realizados a la Corporación Autónoma Regional del Atlántico y al Departamento Administrativo del Medio Ambiente del mismo departamento constituían un costo o erogación directamente relacionado con la actividad que desarrollaba la sociedad (generación y comercialización de energía) y, por lo tanto, también cumplían los presupuestos del artículo 107 del E.T. para ser considerados como expensas necesarias. Lo anterior porque tales contribuciones tenían origen en el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, reglamentado por el Decreto 1933 del 4 de agosto de 1994 cuyos supuestos normativos cumplía la sociedad. En el presente caso, los pagos efectuados por la actora correspondieron a las tasas retributivas y compensatorias consagradas en los artículos 42 y 66 de la Ley 99 de 1993, y para aceptarlos como deducción se sigue el criterio expuesto. Tales erogaciones tienen por objeto resarcir de algún modo “la utilización directa o indirecta de la atmósfera, el agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas”. También pretenden compensar los gastos de mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales renovables. La sociedad demandante tiene por objeto social la generación y comercialización de energía eléctrica. En consecuencia, los pagos de las tasas en mención encuadran dentro de los presupuestos de las expensas necesarias, según lo previsto en el artículo 107 del E.T. pues están relacionados con el objeto social de la misma y resultan indispensables para la actividad que realiza.

PAGOS DE LAS CONTRIBUCIONES A LA CREG Y A LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS - son deducibles en renta en su calidad de aportes parafiscales por constituir erogaciones obligatorias

Ahora bien, en cuanto a los pagos de las contribuciones a la CREG y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la Sala acoge el criterio expuesto en la sentencia del 13 de octubre de 2005, reiterada en varias oportunidades, que analizó la deducibilidad del pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades. La Sala ha considerado que tales contribuciones son aportes parafiscales porque están dirigidos a un grupo o sector socio-económico representado por las sociedades comerciales sometidas a su vigilancia y control, y aunque son tributos obligatorios no participan de las características de las tasas ni de los impuestos. Estas contribuciones están destinadas a brindar servicios o beneficios especiales a las sociedades obligadas al pago, y lo recaudado no entra a engrosar las arcas del presupuesto nacional. Conforme con el criterio expuesto, las contribuciones parafiscales cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, como quiera que hacen parte de los egresos que por disposiciones legales son de carácter obligatorio y los deben asumir las personas jurídicas. En consecuencia, forman parte de los gastos por administración de los entes económicos. Si bien no tienen una relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de su actividad, puesto que para obtenerlos no se requiere de su pago, es evidente que sí forman parte de las expensas necesarias que a manera de gasto o deducción deben cumplir los entes económicos. Las anteriores razones permiten concluir que el pago de las contribuciones señaladas guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora, esto es, con el objeto social de la

contribuyente como generadora y comercializadora de energía eléctrica, ya que forma parte de las expensas necesarias que a manera de gasto o deducción debe asumir conforme a los artículos 85 de la Ley 142 de 1994; 42 y 66 de la Ley 99 de 1993 y 81 de la Ley 633 de 2000. Es decir, se da la relación entre la causa (gasto) y el efecto (producción del ingreso o de la renta).

CUENTAS DE COBRO, CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO, COMPROBANTES DE EGRESO Y LAS ORDENES DE PAGO - No son aceptables como prueba de los costos y deducciones al estar previsto para ello la factura con requisitos legales

Para el Tribunal, como las cuentas de cobro, los contratos de arrendamiento, los comprobantes de egresos, las órdenes de pago y las facturas electrónicas contenían toda la información que señalaba el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, como nombre del vendedor, identificación, descripción de los bienes o servicios, fecha de operación y valor, se debían aceptar como prueba de las deducciones y, además, porque estaba probada la realidad del pago con los comprobantes de egreso. Para la Sala el Tribunal no debió aceptar estas partidas, porque para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, el artículo 771-2 del estatuto Tributario señala que se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que legalmente se establezcan. Por su parte, el artículo 618 ibídem, modificado por la Ley 488 de 1998, establece la obligación a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija. En estos casos, en que no es obligatorio expedir factura, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 dispuso que el documento soporte es el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y que debe contener: apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono; fecha de la transacción; concepto; valor de la operación, y discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable. Tales requisitos no se aplican para la procedencia de impuestos descontables correspondientes a la retención asumida en operaciones realizadas con responsables del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado. De acuerdo con las disposiciones citadas y en relación con el requisito de las facturas para la procedencia de los costos y deducciones, la Sala ha considerado que no es una mera formalidad. Lo anterior por cuanto esta exigencia tiene como finalidad, no sólo servir de fuente de información para el control del recaudo de los impuestos, sino para establecer, con certeza, la existencia y transparencia de las transacciones económicas que dan lugar a las deducciones. De acuerdo con lo anterior, como lo ha considerado la Sala, la norma establece una tarifa legal probatoria, de manera que para la procedencia de los costos y deducciones solicitados por un contribuyente debe presentarse la factura que los respalde. Para la Sala, la exigencia del cumplimiento del requisito previsto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, no significa una interpretación literal de la norma en perjuicio de los contribuyentes, o que una duda probatoria se hubiera resuelto a favor del fisco, pues como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia mencionada, la exigencia constituye un presupuesto para la configuración de un derecho sustancial y no una mera formalidad. De manera que si la deducción o costo no está respaldado con una factura que reúna los requisitos previstos en la norma, en el caso en que ésta deba expedirse, el contribuyente no tiene derecho

a la deducción solicitada, no porque se considere inexistente, sino porque no goza de la prerrogativa para solicitarla.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de enero de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01323-01(16890)

Actor: TERMOFLORES S.A. E.S.P.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia de 12 septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

1. ANÚLANSE PARCIALMENTE la liquidación oficial de revisión N° 3006420054000040 de 28 de marzo de 2005 y la Resolución N° 3006620060000006 de 20 de abril de 2006, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Santa Fe de Bogotá, respectivamente, mediante las cuales modificó a la sociedad TERMOFLORES S.A. E.S.P. NIT. 830.113.630-7, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002.
2. MODIFÍCANSE los actos administrativos señalados en el numeral anterior conforme a la liquidación de obra en la parte motiva de esta providencia.
3. Reconócese personería al Doctor Fabio Hernán Zabala Santos, como apoderado de la entidad demanda, en los términos y para efectos del poder conferido.
4. No se condena en costas, agencias en derecho y costos a la entidad demandada, según lo expuesto en la parte motiva de este fallo.
5. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.

ANTECEDENTES

El 1 de abril de 2003 TERMOFLORES S.A. E.S.P. presentó la declaración de renta de 2002 con un saldo a favor de \$19.936.000¹.

Previo Requerimiento Especial No. 300632004000226 del 11 de octubre de 2004, y su correspondiente respuesta, la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642005000040 del 28 de marzo de 2005, que modificó la liquidación privada en los siguientes puntos: rechazó costos declarados por \$2.019.131.000 correspondientes a tasas y contribuciones parafiscales (\$2.011.041.000) e impuesto de Industria y Comercio (\$8.089.957); rechazó deducciones por honorarios y comisiones por \$164.043.000; se rechazaron \$73.966.000 por otras deducciones por contribuciones a la Superintendencia de Servicios Públicos y Ministerio de Minas y energía (\$68.224.329) por impuesto de Industria y Comercio (\$2.076.000) y otros gastos (\$3.666.192) e impuso una sanción por inexactitud de \$97.557.000, calculada sobre el rechazo de asesorías legales por \$164.043.000 y del impuesto de Industria y Comercio por \$10.166.000. En consecuencia, determinó un saldo a pagar de \$867.620.000².

El 18 de mayo de 2005 la contribuyente presentó declaración de corrección en la que aceptó el rechazo del costo de ventas y deducciones que se solicitaron por el pago del impuesto de industria y comercio por \$10.166.000, redujo la sanción por inexactitud al 50% de la determinada en la liquidación de revisión sobre ese rechazo, es decir, que la liquidó en \$2.847.000 y registró un saldo a favor de \$13.531.000³.

La Liquidación de Revisión fue modificada por medio de la Resolución No. 300662006000006 del 20 de abril de 2006, que decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de aceptar la deducción por asesorías legales por \$164.043.000 y por reembolso de gastos por \$759.429. En los demás aspectos mantuvo la liquidación de revisión. En consecuencia, reliquidó la sanción por inexactitud en \$5.693.000 y determinó un saldo a pagar de \$718.075.000⁴.

DEMANDA

TERMOFLORES S.A. E.S.P. solicitó la nulidad de la Liquidación de Revisión y de la Resolución que la modificó; a título de restablecimiento del derecho pidió que se confirmara la liquidación privada de la contribuyente por el año gravable 2002 contenida en la declaración de corrección presentada el 18 de mayo de 2005 o que se practicara una nueva liquidación. Solicitó, además, que se condenara en costas a la demandada.

Invocó como normas violadas los artículos 28 de la Constitución Política; 26, 107, 108 a 177, 647, 683, 713, 742, 743, 745 y 771-2 del Estatuto Tributario; 1494 del Código Civil; 45 numeral 3 de la Ley 99 de 1993; 85 de la Ley 142 de 1994; 22 de la Ley 143 de 1994 y 81 de la Ley 633 de 2000. El concepto de violación lo desarrolló así:

¹ Anexo 8 de la demanda.

² Folios 77 y 89 c.ppal.

³ Anexo 9 de la demanda.

⁴ Folio 100 c.ppal.

1. Explicó que la DIAN rechazó \$2.079.265.000 del costo de ventas y de las deducciones correspondiente al pago de los siguientes tributos:

De los costos declarados:

- \$1.223.009.000 por concepto de medio ambiente y transferencias de la Ley 99 de 1993.
- \$ 788.032.000 por la contribución parafiscal al Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de Zonas no interconectadas.
-

De las deducciones:

- \$68.224.000 por concepto de la contribución a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y al Ministerio de Minas.

Señaló que las expensas realizadas sí fueron necesarias y tuvieron relación de causalidad con el desarrollo del objeto social de la empresa, con la actividad productora de renta y para la realización de sus ingresos, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Que como eran tributos de origen legal a los que estaba obligada la sociedad a pagar, no son facultativos se trataban de pagos necesarios que debía hacer la contribuyente, pues de no satisfacerlos sería sancionada.

Dijo que si bien el artículo 115 del Estatuto Tributario establecía taxativamente los impuestos que eran deducibles, como industria y comercio, predial, de vehículos de registro y anotación y de timbre, en relación con los demás tributos no existía norma que limitara su deducibilidad, razón por la cual su procedencia dependía del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Sobre el particular citó los Conceptos 11104 y 23039 de 2004 de la DIAN que analizaron la procedencia de las bonificaciones laborales y de la tasa aeroportuaria.

En relación con la procedencia de los pagos de los tributos por medio ambiente y transferencias a la Corporación Autónoma Regional del Atlántico "CRA", al Departamento Administrativo Distrital del Medio Ambiente "DADIMA", al Departamento Administrativo del Medio Ambiente "DAMA" y al Fondo Nacional de Apoyo Financiero para la Energización de zonas no interconectadas, citó la sentencia del Consejo de Estado del 27 de octubre de 2005 (expediente 2002-00955). Sobre la deducibilidad del tributo a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a favor del Ministerio de Minas y Energía - Comisión de Regulación de Energía y Gas "CREG", invocó la sentencia del 13 de octubre de 2005 (expedientes acumulados 13631 y 14122), aplicable a este caso, porque eran contribuciones para cubrir los gastos de funcionamiento de estas entidades.

Dijo que la procedibilidad de la deducción por el pago de esos tributos, concretamente los tributos de medio ambiente y transferencia, no dependía del hecho de que no se hubieran incluido en los presupuestos del municipio de Barranquilla para la inversión de determinadas obras, pues en todo caso eran tributos y no era responsabilidad de la actora el cumplimiento de los fines para los cuales se crearon. Que el nexo causal no era entre el pago del tributo y el destino efectivo del mismo.

Se refirió al origen legal de los mencionados tributos, y afirmó que independientemente de la discusión sobre si eran contribuciones o tasas, era claro que no eran impuestos y, por lo tanto, no era aplicable el artículo 115 del Estatuto Tributario. Describió las características de las tasas y de las contribuciones parafiscales, así como las diferencias entre unas y otras, con base

en lo cual concluyó que los tributos de medio ambiente y transferencias de la Ley 99 de 1993 a la Corporación Autónoma Regional del Atlántico CRA y al Departamento Distrital del Medio Ambiente DADIMA, a la Superintendencia de Servicios Públicos y al Ministerio de Minas eran tasas, y que el correspondiente al Fondo de Apoyo para la Energización de las zonas no interconectadas del artículo 81 de la Ley 633 de 2000 era una contribución parafiscal.

Señaló que las tasas ambientales tenían como fundamento el saneamiento básico y el mejoramiento ambiental en atención al impacto que causaba la generación de energía eléctrica. Que por esta razón las empresas generadoras de energía eléctrica, como el caso de la actora, estaban obligadas a retribuir o compensar con un porcentaje de los ingresos provenientes de esa actividad.

En relación con las contribuciones a la Superintendencia y al Ministerio de Minas, indicó que correspondían a la contraprestación por el servicio público de vigilancia y control, en el primer caso, y al reconocimiento del costo de los servicios de regulación que presta la CREG, para el segundo.

2. En cuanto al rechazo de las deducciones por falta de facturas, señaló que la sociedad demostró la existencia de las mismas con otros documentos, lo cual fue aceptado por la DIAN. Sin embargo, las rechazó con base en la exigencia de un requisito consagrado en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, norma que fue interpretada literalmente y sin tener en cuenta que la razón de ser de los tributos es que los ciudadanos contribuyan con las cargas del Estado, que las decisiones deben fundarse en los hechos que aparezcan probados en el proceso, que las dudas provenientes de vacíos probatorios, que no puedan ser subsanados se decidan a favor del contribuyente, y que prevalezca lo sustantivo sobre lo formal.

En relación con las deducciones cuyo beneficiario era el Banco Ganadero, dijo que la exigencia de este requisito no tiene aplicación, ya que los bancos no están obligados a expedir facturas, de acuerdo con los artículos 616-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 38 de la Ley 223 de 1995, y 2 del Decreto 1001 de 1997.

3. Finalmente indicó que la DIAN aplicó la sanción por inexactitud plena establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sin tener en cuenta que en el presente caso era procedente la reducción de la sanción en un 50%, es decir, en cuantía de \$2.847.000, y no la plena determinada oficialmente por \$5.693.000, pues, de conformidad con el artículo 713 del Estatuto Tributario, la sociedad presentó corrección provocada por la liquidación de revisión, en la que aceptó una deducción y calculó la sanción reducida, como lo informó en el recurso de reconsideración.

OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

1. Señaló que los pagos a los que se refería la demandante no se debían aceptar como costo ni como deducción, porque no estaban incluidos dentro de las deducciones consagradas en el Capítulo V (artículos 107 a 177 del Estatuto Tributario). Dijo que aunque para la procedencia de los costos y deducciones se requería del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, no fue correcto el procedimiento de la actora de incluir bajo el concepto de costos los pagos a la CRA, al DADIMA y al FAZNI, y como deducciones el pago de la

Contribución Especial a la GREG y a la Superintendencia de Servicios Públicos, pues, en primer lugar, no corresponden a erogaciones asociados directamente con la adquisición o la producción de bienes o la prestación de servicios, ni son gastos para administrar, vender, investigar y financiar un negocio, para el segundo de los casos. Que para generar los ingresos provenientes de la producción y venta de bienes y/o prestación de servicios, se podía prescindir de tales pagos.

Indicó que el hecho de que fueran legalmente obligatorios no los hacía necesarios o normalmente acostumbrados dentro de la actividad propia de la contribuyente.

Dijo que la sentencia del Consejo de Estado del 13 de octubre de 2005 había dejado clara la posición de que era deducible la contribución a la Superintendencia de Sociedades, pero no así los demás pagos efectuados a otras entidades. En cuanto al Concepto de la DIAN 11104, invocado por la actora, explicó que no podía aplicarse al caso concreto porque fue expedido en el año 2004 y el tributo en discusión es del año gravable 2002.

Señaló que la demandante no podía extender lo dispuesto en el artículo 115 del Estatuto Tributario a las tasas medioambientales, a los tributos que se pagan a la Superintendencia de Servicios Públicos y a las contribuciones parafiscales, pues este artículo señala los tributos que son deducibles, y no incluye los tributos mencionados.

Expresó que la actora no sustentó el concepto de violación de los artículos 1494 del Código Civil, 42 y 66 de la Ley 99 de 1993 y 85 de la Ley 142 de 1994.

2. En relación con el rechazo de las deducciones por falta de facturas, manifestó que los documentos presentados por la actora no eran las pruebas pertinentes para la procedencia de los costos y deducciones, conforme con el artículo 771 del Estatuto Tributario y los artículos 2 y 3 del Decreto 3050. Invocó la sentencia del Consejo de Estado que consideró que la factura era una exigencia importante en el modelo de hacienda pública, diseñada por el legislador y compatible con el ordenamiento constitucional, cuya importancia va más allá del ámbito meramente formal, para constituirse en presupuesto para la configuración del derecho sustancial⁵. Que en consecuencia, las fotocopias de las cuentas de cobro, las órdenes de pago, recibos de pago, contratos de arrendamiento y extractos de tarjetas de crédito, no eran las pruebas pertinentes para la procedencia de los costos y deducciones.

3. Finalmente, consideró que debía mantenerse la sanción por inexactitud de manera plena, pues la actora no cumplió con ninguno de los requisitos del artículo 713 del Estatuto Tributario, necesarios para acceder a la reducción que invocó. Dijo que la sociedad no aceptó total o parcialmente los hechos, no corrigió la liquidación privada con base en la liquidación de revisión. Simplemente corrigió la liquidación privada sin tener en cuenta la liquidación oficial. Además, la reducción de la sanción se predica para los actos administrativos y no para las liquidaciones privadas. Que como la sociedad solicitó deducciones improcedentes debía confirmarse la sanción.

LA SENTENCIA APELADA

⁵ Consejo de Estado, Sentencia del 26 de agosto de 2003.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos demandados y practicó una nueva liquidación. Las razones de la decisión fueron las siguientes:

1. Consideró que los pagos realizados por la actora a la CRA y al DADIMA, en virtud de la Ley 99 de 1993 (artículos 42 y 66), y conforme con la sentencia del Consejo de Estado del 27 de octubre de 2005⁶, eran expensas necesarias, guardaban relación de causalidad con la actividad generadora de renta y no estaban expresamente prohibidas por el legislador. Por lo tanto, cumplían con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario y debían aceptarse como costo.

En relación con los pagos efectuados a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, a la CREG y al FAZNI, señaló que según la jurisprudencia del Consejo de Estado del 13 de octubre de 2005⁷ eran expensas necesarias, deducibles conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues eran contribuciones que tenían el carácter de obligatorias y la naturaleza de singularidad, pues se exigían únicamente a un grupo societario sometido a la regulación, y el recaudo se invertía en los costos administrativos que demandaban el servicio de regulación.

2. En cuanto al rechazo de las otras deducciones por falta de facturas, luego de relacionar los documentos que la sociedad aportó para cada uno de los casos, consideró que los contratos de arrendamiento con las sociedades Vilor Ltda. e Inmobiliaria Capri Ltda., contenían toda la información que señalaba el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, como nombre del vendedor, identificación, descripción de los bienes o servicios, fecha de operación y valor. Como, además, estaba probada la realidad del pago, se debían reconocer como deducibles los pagos por esos conceptos.

También aceptó los pagos efectuados a la sociedad Correonet porque se aportaron facturas electrónicas que, conforme con el artículo 616-1 del Estatuto Tributario, son documentos equivalentes a las facturas.

Respecto a los pagos realizados al Banco Ganadero advirtió que, de conformidad con el artículo 616-2 del Estatuto Tributario, las operaciones realizadas por los bancos no requieren factura. Sin embargo, como la deducción solicitada correspondió a gastos de viaje del representante legal de la sociedad, no era procedente aceptarla, por cuanto tales gastos no guardaban relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad.

3. En relación con la sanción por inexactitud, el Tribunal consideró que la sociedad realizó una corrección a la declaración con motivo de la liquidación de revisión, e incluyó los mayores valores aceptados y calculó proporcionalmente la sanción por inexactitud reducida. En consecuencia, consideró que la contribuyente había cumplido con los requisitos del artículo 713 del Estatuto Tributario para la procedencia de la sanción reducida, la cual no excluía que pudiera interponer el recurso de reconsideración.

Finalmente negó la condena en costas porque la conducta asumida por la demandada no lo ameritaba.

⁶ Exp. 14625, C.p. Dra. María Inés Ortiz Barbosa

⁷ Exp. 13631 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia con fundamento en las siguientes razones:

1. Que las sentencias que tuvo en cuenta el Tribunal como fundamento de la decisión de aceptar las deducciones por concepto de pago de contribuciones no pueden ser aplicadas al presente caso porque fueron proferidas en octubre de 2005, mientras que el período gravable discutido corresponde al 2002 y la liquidación de revisión fue expedida en marzo del 2005. Que los Conceptos 044070 de 1 de diciembre de 1999 y 052218 de 16 de agosto de 2002 expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales estaban vigentes para el momento en que se presentó la declaración de renta y se proferieron los actos acusados, por lo tanto, debían ser aplicados por los funcionarios de la DIAN como efectivamente lo hicieron.

De otra parte, que los pagos de las contribuciones parafiscales no están incluidos en las deducciones consagradas en el capítulo V del E.T. ni constituyen para la actora expensas necesarias para desarrollar su actividad productora de renta.

Además, que los artículos 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993 establecían claramente las diferencias entre costos y deducciones, luego era improcedente que la actora llevara los pagos como “deducción o gasto”.

Dijo que esos pagos, aunque fueran obligatorios, no eran gastos necesarios para la producción de renta de la actora, pues no guardaban relación de causalidad directa con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad generadora de renta. Que la actora podía adelantar su actividad económica independientemente de esas erogaciones.

Señaló, además, que los tributos de la Ley 99 de 1993 entraban a formar parte del presupuesto del municipio, por lo tanto, era imposible predicar el nexo de causalidad exigido para la procedencia del gasto, es decir, el vínculo entre la expensa y la actividad que desarrolla el objeto.

2. En cuanto a las deducciones que aceptó el Tribunal, señaló que las fotocopias auténticas de cuentas de cobro, órdenes de pago, contratos de arrendamiento, recibos de pago, comprobantes externos y extractos de la tarjeta de Crédito del Banco Ganadero, no cumplían los requisitos del artículo 771-2 de Estatuto Tributario, ni lo señalado en los artículos 2 y 3 del Decreto 3050 de 1997, por lo tanto, no eran pruebas conducentes para la procedencia de esos costos y deducciones.

3. En relación con la sanción por inexactitud explicó que la actora había incluido como deducción, pagos por impuesto de Industria y Comercio que no fueron respaldados con los documentos soportes, en la suma de \$10.166.000. Por lo tanto, utilizó datos equivocados en la declaración de renta de 2002 de los que derivó un menor impuesto, lo que era causal de inexactitud. Dijo que aunque la actora había afirmado en el recurso de reconsideración que cumplió con los requisitos del artículo 713 del Estatuto Tributario, en la demanda no mencionó que probaba el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida, máxime que la declaración de corrección fue presentada sin pago.

La **demandante** sustentó el recurso de apelación con los siguientes argumentos:

Dijo que no era jurídicamente procedente que el Tribunal, al estudiar la deducción por pagos al Banco Ganadero por \$282.453, cambiara el sustento del rechazo, pues la DIAN no aceptó la deducción por falta de facturas, mientras que el Tribunal afirmó que como la deducción solicitada correspondía a gastos de viaje del representante legal de la sociedad, no guardaba relación de causalidad con la actividad productora de renta. Este cambio de argumentación, que además no fue demostrado, violaba el derecho de defensa consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

Agregó que como sustento de la procedencia de la deducción se remitía a los argumentos expuestos en la demanda, los cuales se referían a que estaba demostrada su existencia, no obstante no estaba respaldada con facturas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** adujo que la sentencia desconoció los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad consagrados por el artículo 107 y 115 del Estatuto Tributario. Que los pagos que realizó la sociedad TERMOFLORES S.A., no cumplían con dichas normas pues eran contribuciones parafiscales obligatorias para quienes se beneficiaban de la explotación de los recursos naturales, con el fin de resarcir los impactos negativos causados al medio ambiente y financiar su recuperación, por lo tanto, no se podía llevar como deducción, pues se perdería el carácter de contributivo.

La **demandante** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación de las partes demandante y demandada, la Sala debe decidir sobre la legalidad de la determinación oficial del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad TERMOFLORES S.A. E.S.P. por el año gravable de 2002. Concretamente se analizará si son procedentes los costos y deducciones declarados por concepto de los pagos de las contribuciones a la CRA, al DADIMA, al FAZNI, a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y al Ministerio de Minas; si proceden las deducciones solicitadas por la actora que no están respaldadas con facturas, y si procede la sanción por inexactitud reducida.

1. Procedencia de costos y deducciones

La DIAN controversió la decisión del Tribunal, que reconoció la procedencia de los conceptos declarados, porque se fundamentó en ciertas sentencias del Consejo de Estado que no podían aplicarse en virtud de que fueron proferidas con posterioridad al año gravable discutido y a la expedición de los actos acusados. Además, porque la DIAN se basó en los conceptos que estaban vigentes para la fecha de la presentación de la declaración tributaria.

Como el asunto que aquí se discute fue analizado por la Sala en un caso idéntico al presente, correspondiente a la misma sociedad por el año gravable 2001⁸, la Sala reitera el criterio expuesto en esa oportunidad, toda vez que no existen elementos de juicio diferentes que logren modificar la posición jurisprudencial que ha sido reiterada por la Sección.

En efecto, mediante sentencia del 12 de febrero de 2010, la Sala consideró que los pagos de las contribuciones a las entidades mencionadas hacían parte de las expensas necesarias a manera de deducciones, conforme con lo expuesto por el artículo 107 del Estatuto Tributario.

La Sala reitera en esta oportunidad que no es válido afirmar que la jurisprudencia citada por el Tribunal no es aplicable porque se profirió después de los actos demandados, pues no debe olvidarse que la jurisprudencia del Consejo de Estado como Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo, es una pauta auxiliar de interpretación de las normas legales, tanto para los jueces administrativos como para las autoridades del Estado, cuando se trata de decidir un asunto sobre el cual el Consejo de Estado ha sentado su criterio en un asunto similar. La alusión a una doctrina judicial en un caso particular depende, no de la fecha de la sentencia, sino de la normatividad que interpretó y que regula el caso que se debe resolver.

Como en este caso las sentencias que citó el Tribunal, si bien fueron posteriores a la vigencia discutida y a la fecha de los actos demandados, es esta una circunstancia que no demerita el criterio tenido en cuenta por el *a quo* sobre la procedencia de la deducción con base en el artículo 107 del Estatuto Tributario, que fue la norma interpretada por la Corporación, cuyo texto y alcance no han variado.

En esos pronunciamientos el Consejo de Estado interpretó el artículo 107 del Estatuto Tributario y estableció la deducibilidad de las contribuciones pagadas a diferentes entidades de vigilancia y control y a autoridades ambientales⁹. Por lo tanto, el Tribunal podía acudir a esa jurisprudencia para apoyar su decisión, como en efecto ocurrió.

Ahora bien, la Sala en la sentencia del 27 de octubre de 2005 consideró que los pagos realizados a la Corporación Autónoma Regional del Atlántico y al Departamento Administrativo del Medio Ambiente del mismo departamento constituían un costo o erogación directamente relacionado con la actividad que desarrollaba la sociedad (generación y comercialización de energía)¹⁰ y, por lo tanto, también cumplían los presupuestos del artículo 107 del E.T. para ser considerados como expensas necesarias. Lo anterior porque tales contribuciones tenían origen en

⁸ Sentencia del 12 de febrero de 2010, expediente 16758, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

⁹ Sentencias de 13 de octubre de 2005 Exp. 13631 acumulado al 14122 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 27 de octubre de 2005, Exp. 14625, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

¹⁰ Decreto 2649 de 1993 art. 39. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.

el artículo 45 de la Ley 99 de 1993, reglamentado por el Decreto 1933 del 4 de agosto de 1994¹¹, cuyos supuestos normativos cumplía la sociedad.

En el presente caso, los pagos efectuados por la actora correspondieron a las tasas retributivas y compensatorias consagradas en los artículos 42 y 66 de la Ley 99 de 1993, y para aceptarlos como deducción se sigue el criterio expuesto. Tales erogaciones tienen por objeto resarcir de algún modo “la utilización directa o indirecta de la atmósfera, el agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas”. También pretenden **compensar los gastos de mantenimiento de la renovabilidad de los recursos naturales renovables**¹².

La sociedad demandante tiene por objeto social la generación y comercialización de energía eléctrica¹³. En consecuencia, los pagos de las tasas en mención encuadran dentro de los presupuestos de las expensas necesarias, según lo previsto en el artículo 107 del E.T. pues están relacionados con el objeto social de la misma y resultan indispensables para la actividad que realiza.

En cuanto a lo que expuso la DIAN en los actos demandados, en el sentido de que no hay nexo causal porque los recursos de las transferencias del sector eléctrico no se utilizan para el beneficio del propio sector sino que entran a formar parte del presupuesto del municipio, hay que decir que para la Sala no es un argumento válido, pues el municipio debe destinar esos recaudos prioritariamente para la sostenibilidad de los recursos renovables, que es precisamente la materia prima de la generación de energía, actividad a la cual se dedica la sociedad, ya que de no compensarse esos gastos de renovación o mantenimiento de los recursos renovables, la actora no podría seguir desarrollando su objeto social.

Igual tratamiento como expensa necesaria se debe dar a la contribución al Fondo de Apoyo Financiero, regulada por el artículo 81 de la Ley 633 de 2000, según el cual por cada kilovatio hora despachado en la Bolsa de Energía Mayorista, el administrador del sistema de intercambios comerciales (ASIC) recaudará un peso (\$1.00) M/cte. con destino al Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas no interconectadas. Este valor será pagado por los **agentes generadores de energía** y tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2007¹⁴.

El argumento de la demandada respecto de que la sociedad incorrectamente incluyó bajo el concepto de costos los pagos a la CRA, al DADIMA y al FAZNI, para la Sala es un aspecto que no fue mencionado en la liquidación de revisión, en la cual la DIAN motivó el rechazo de todos los pagos de las contribuciones bajo un solo acápite, en el que se consideró que ninguno cumplía los requisitos del

¹¹ Artículo 1°. Campo de Aplicación. El presente decreto se aplica a todas las empresas, sean públicas, privadas o mixtas, propietarias de plantas de generación de energía hidroeléctrica, cuya potencia nominal instalada total sea superior a 10.000kw y sobre las ventas brutas por generación propia.(...) Artículo 4°. Liquidación y transferencias. Dentro de los diez (10) primeros días de cada mes y sobre la base de las ventas brutas del mes anterior, las empresas a las que se aplica el presente Decreto, mediante acto administrativo para el caso de las empresas públicas o mixtas, y mediante comunicación para el caso de las privadas, harán la liquidación de los valores a transferir a la Corporación o Corporaciones Autónomas Regionales, municipios o distritos y se les comunicará a los beneficiarios.

¹² El sistema y método para establecer tales gravámenes está previsto en el artículo 42 de la Ley 99 de 1993.

¹³ Certificado de la Cámara de Comercio, Folio 70 c.ppal.

¹⁴ La norma dispone que tal gravamen se indexará anualmente con el índice de precios al productor (IPP) calculado por el Banco de la República y que la Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG) adoptará los ajustes necesarios a la regulación vigente para hacer cumplir este artículo.

artículo 107 del Estatuto Tributario. De manera que sobre este punto la Sala no hará ningún análisis.

Ahora bien, en cuanto a los pagos de las contribuciones a la CREG y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994¹⁵, la Sala acoge el criterio expuesto en la sentencia del 13 de octubre de 2005, reiterada en varias oportunidades, que analizó la deducibilidad del pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades. La Sala ha considerado que tales contribuciones son aportes parafiscales porque están dirigidos a un grupo o sector socio-económico representado por las sociedades comerciales sometidas a su vigilancia y control, y aunque son tributos obligatorios no participan de las características de las tasas ni de los impuestos. Estas contribuciones están destinadas a brindar servicios o beneficios especiales a las sociedades obligadas al pago, y lo recaudado no entra a engrosar las arcas del presupuesto nacional.

Conforme con el criterio expuesto, las contribuciones parafiscales cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, como quiera que hacen parte de los egresos que por disposiciones legales son de carácter obligatorio y los deben asumir las personas jurídicas. En consecuencia, forman parte de los gastos por administración de los entes económicos. Si bien no tienen una relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de su actividad, puesto que para obtenerlos no se requiere de su pago, es evidente que sí forman parte de las expensas necesarias que a manera de gasto o deducción deben cumplir los entes económicos¹⁶.

Las anteriores razones permiten concluir que el pago de las contribuciones señaladas guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora, esto es, con el objeto social de la contribuyente como generadora y comercializadora de energía eléctrica, ya que forma parte de las expensas necesarias que a manera de gasto o deducción debe asumir conforme a los artículos 85 de la Ley 142 de 1994; 42 y 66 de la Ley 99 de 1993 y 81 de la Ley 633 de 2000. Es decir, se da la relación entre la causa (gasto) y el efecto (producción del ingreso o de la renta).

Finalmente, la necesidad de gastos, como los que se discuten en este caso, se concreta en que asumirlos es fundamental, no solamente para cumplir con los requerimientos legales mencionados, sino también porque hacen parte de los egresos administrativos que cualquier actividad económica requiere para su normal funcionamiento. En conclusión, procede su reconocimiento como lo decidió el Tribunal.

2. Procedencia de otras deducciones que no están respaldadas con facturas

La DIAN rechazó los pagos a la sociedad Vilor Ltda. por \$900.000; a la Inmobiliaria Capri por \$900.000; a Correonet Ltda. por \$824.300 y al Banco

¹⁵ **Artículo 85.** Contribuciones especiales. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año

¹⁶ Sentencias de 13 de octubre de 2005 Exp. 13631 acumulado al 14122, de 25 de octubre y de 6 de diciembre de 2006 Expedientes 14796 y 14303 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 20 de noviembre de 2008, Exp. 16312, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Ganadero por \$282.463, porque los documentos presentados por la sociedad no cumplían los requisitos de los artículos 615 y 771-2 del Estatuto Tributario. Además, por cuanto el último de los relacionados no tenía relación de causalidad¹⁷.

En relación con los pagos por arrendamientos, la DIAN señaló la obligación de allegar las facturas porque, conforme con el artículo 6 del Decreto 3050 de 1997, el arrendamiento de bienes se exceptuaba de la obligación de facturar cuando se tratara de activos fijos y el arrendador no tuviera la calidad de comerciante¹⁸. En este caso las sociedades Vilor Ltda. e Inmobiliaria Capri Ltda. eran comerciantes, por lo tanto, la actora debía respaldar las deducciones con las facturas que esas sociedades le expidieran.

El Tribunal aceptó las deducciones mencionadas, con base en los documentos aportados, excepto la correspondiente al Banco Ganadero porque eran gastos de viaje del representante legal de la sociedad que no tenían relación de causalidad con su actividad productora de renta.

Para el Tribunal, como las cuentas de cobro, los contratos de arrendamiento, los comprobantes de egresos, las órdenes de pago y las facturas electrónicas contenían toda la información que señalaba el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, como nombre del vendedor, identificación, descripción de los bienes o servicios, fecha de operación y valor, se debían aceptar como prueba de las deducciones y, además, porque estaba probada la realidad del pago con los comprobantes de egreso.

Para la Sala el Tribunal no debió aceptar estas partidas, porque para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, el artículo 771-2 del estatuto Tributario señala que se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que legalmente se establezcan. Los requisitos señalados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario son:

b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor, o de quien presta el servicio.

c) Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente descuento¹⁹.

d) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

¹⁷ Folio 530 c.a. 3.

¹⁸ Artículo 6. Casos en los que no existe la obligación de expedir factura o documento equivalente. Además de los casos contemplados en el artículo 2° del Decreto 1001 de 1997, no existe la obligación de expedir factura o documento equivalente en las enajenaciones y arrendamientos de bienes que constituyan activos fijos, para el enajenante o arrendador, que tenga la calidad de no comerciante.

¹⁹ Redacción de la norma antes de la modificación introducida por el artículo 64 de la Ley 788 de 2002.

- e) Fecha de su expedición.
- f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- g) Valor total de la operación.

Por su parte, el artículo 618 ibídem, modificado por la Ley 488 de 1998, establece la obligación a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

De acuerdo con los artículos 616-2 ibídem, 2 del Decreto 1001 de 1997 y 6 del Decreto 3050 de 1997, no se requiere la expedición de factura o documento equivalente en los siguientes casos: Operaciones realizadas por **bancos**, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y compañías de financiamiento comercial; ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado; enajenaciones y **arrendamientos de bienes que constituyan activos fijos para el enajenante o arrendador no comerciante**; operaciones realizadas por Cooperativas de Ahorro y Crédito, Organismos Cooperativos de grado superior, Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, Cooperativas Multiactivas e Integrales, y Fondos de Empleados, en relación con sus actividades financieras; operaciones realizadas por responsables del régimen simplificado; por distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos; por prestadores del servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con esas actividades; por quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esa actividad; por personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esa actividad; y por personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos de IVA, o que presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los toques de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.

En estos casos, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 dispuso que el documento soporte es el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y que debe contener: apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono; fecha de la transacción; concepto; valor de la operación, y discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable. Tales requisitos no se aplican para la procedencia de impuestos descontables correspondientes a la retención asumida en operaciones realizadas con responsables del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado.

De acuerdo con las disposiciones citadas y en relación con el requisito de las facturas para la procedencia de los costos y deducciones, la Sala ha considerado que no es una mera formalidad²⁰. Lo anterior por cuanto esta exigencia tiene como finalidad, no sólo servir de fuente de información para el control del recaudo de los impuestos, sino para establecer, con certeza, la existencia y transparencia de las transacciones económicas que dan lugar a las deducciones. Así lo precisó la Corte Constitucional mediante sentencia C-733 de 2003, la cual declaró la exequibilidad del artículo 771-2 del Estatuto Tributario:

²⁰ Sentencia del 28 de junio de 2010. Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

- La factura o documento equivalente, en materia impositiva constituye una valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, para el cobro y recaudo de ciertos impuestos, y para evitar, o al menos, disminuir la evasión y el contrabando. Expedir y exigir la factura con los requisitos legales son deberes de colaboración con la administración para hacer efectivos los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general.

- En materia tributaria la libertad probatoria no es absoluta, pues en ciertos eventos el legislador puede exigir la presentación de documentos privados, como sucede con la factura, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta (Resalta la Sala).

- La finalidad de esta exigencia consiste en establecer, con certeza, la existencia y transparencia de las transacciones económicas que dan lugar a los descuentos, costos y deducciones, así como a los impuestos descontables, acreditar su legalidad, y fortalecer la lucha contra la evasión. Por lo anterior, trasciende del ámbito meramente formal y se constituye en presupuesto para la configuración de un derecho sustancial. La Corte concluye que no es la simple transacción la que configura el derecho a registrar los costos, deducciones e impuestos descontables, sino el hecho de haberla realizado dentro del marco de la ley y bajo las formalidades por ella exigidas.

De acuerdo con lo anterior, como lo ha considerado la Sala, la norma establece una **tarifa legal probatoria**, de manera que para la procedencia de los costos y deducciones solicitados por un contribuyente debe presentarse la factura que los respalde²¹.

Ahora bien, en virtud del artículo 615 del Estatuto Tributario, para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales, o presten servicios inherentes a estas o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deben expedir factura, salvo que se encuentren dentro de las excepciones establecidas en el artículo 616-2 ib, o en los decretos reglamentarios correspondientes.

En el presente caso, la DIAN rechazó los pagos correspondientes a los contratos de arrendamientos de la actora con las sociedades Vilor Ltda. e Inmobiliaria Capri Ltda., y los servicios de correo prestados por Correonet Ltda., por falta de facturas, decisión que para la Sala se ajustó a derecho, pues fueron transacciones realizadas con personas obligadas a expedir facturas, por su calidad de comerciantes, hecho que obligaba a la actora a obtenerlas para la procedencia de sus costos o deducciones.

La demandante no aduce ningún argumento ni razón jurídica para demostrar que los beneficiarios de los pagos no estuvieran obligados a facturar, sólo indica que la DIAN reconoció la existencia de esos gastos, pero que los negó por una exigencia de una norma interpretada literalmente, y sin tener en cuenta que la finalidad de los tributos es que los ciudadanos contribuyan con las cargas del Estado.

Para la Sala, la exigencia del cumplimiento del requisito previsto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, no significa una interpretación literal de la norma en

²¹ Sentencias del 4 de febrero de 2010, Exp. 16446, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo y del 28 de junio de 2010, Exp. 16791, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

perjuicio de los contribuyentes, o que una duda probatoria se hubiera resuelto a favor del fisco, pues como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia mencionada, la exigencia constituye un presupuesto para la configuración de un derecho sustancial y no una mera formalidad. De manera que si la deducción o costo no está respaldado con una factura que reúna los requisitos previstos en la norma, en el caso en que ésta deba expedirse, el contribuyente no tiene derecho a la deducción solicitada, no porque se considere inexistente, sino porque no goza de la prerrogativa para solicitarla.

Así las cosas, los gastos por arrendamientos con las sociedades Vilor Ltda. e Inmobiliaria Capri Ltda., y los gastos de correo con la sociedad Correonet Ltda., no son procedentes porque no se respaldaron en facturas como lo exige el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, los gastos relacionados con la sociedad Correonet Ltda., que el Tribunal aceptó porque se allegaron copias de las facturas electrónicas, que eran documentos equivalentes a la factura, la Sala estima que tampoco son procedentes, pues tales facturas electrónicas tienen fecha de diciembre de 2001, por servicios prestados en ese mes y, por lo tanto, fueron causadas en ese año gravable, y no son deducibles en el año gravable 2002 conforme con los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario. De acuerdo con lo anterior, la decisión de la DIAN se ajustó a derecho por lo anotado y también porque el gasto solicitado por el año gravable 2002, estaba respaldado con la cuenta de cobro y con recibos de caja, y no con facturas, conforme con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo anterior, como el Tribunal no debió acceder a las deducciones mencionadas, en este aspecto se modificará la sentencia de primera instancia.

Respecto del gasto con el Banco Ganadero, cuya deducción negó el Tribunal porque no cumplía la relación de causalidad con la actividad productora de renta, para la Sala, las consideraciones del Tribunal se ajustaron al sustento de los actos demandados, pues como se advierte a folio 530 del cuaderno de antecedentes 3, la DIAN sí consideró que el gasto no tenía relación de causalidad, aspecto sobre el cual nada dice la sociedad en la demanda. Por esta razón, la actora no desvirtuó el motivo de la Administración para rechazar esa deducción, de manera que sobre este aspecto la decisión del Tribunal se ajustó a derecho.

3. Sanción por inexactitud

El Tribunal aceptó la sanción por inexactitud reducida, liquidada por la sociedad, en virtud de que con motivo de la liquidación de revisión la sociedad presentó una corrección a la declaración e incluyó los mayores valores aceptados y calculó proporcionalmente la sanción por inexactitud reducida, conforme con el artículo 713 del Estatuto Tributario.

Para la DIAN no se debe aceptar la sanción reducida porque la actora incluyó como deducción pagos por impuesto de Industria y Comercio que no fueron respaldados con los documentos respectivos, en la suma de \$10.166.000, por lo tanto, utilizó datos equivocados en la declaración de renta de 2002, de los que derivó un menor impuesto. Además, no probó que pagara o acordara pagar la sanción reducida, máxime que la declaración de corrección fue presentada sin pago.

Pues bien, el artículo 713 del Estatuto Tributario establece que si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

En el presente caso está demostrado que con ocasión de la liquidación de revisión, la actora corrigió su declaración de renta del año gravable 2002, y el 18 de mayo de 2005 presentó la declaración de corrección, en la cual aceptó el rechazo de la suma de \$10.166.394 por concepto del pago del impuesto de Industria y Comercio y, por ende, un mayor impuesto de renta de \$3.558.000. En consecuencia, liquidó una sanción reducida de \$2.847.000. La explicación de esta aceptación parcial la plasmó en el recurso de reconsideración a folio 650 del cuaderno de antecedentes 3, y a folio 599 del mismo cuaderno obra la declaración de corrección, en la que se evidencian las modificaciones en los renglones de costo de ventas y otras deducciones por el valor aceptado, la sanción por inexactitud por \$2.847.000 y un menor saldo a favor de \$13.531.000 (el saldo a favor inicialmente declarado fue de \$19.936.000).

Conforme con lo anterior, para la Sala la decisión del Tribunal se ajustó a derecho, pues la actora con ocasión de la liquidación de revisión y dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, aceptó parcialmente los hechos planteados en la liquidación, corrigió la liquidación privada e incluyó los mayores valores aceptados y la sanción reducida, y así lo manifestó a la DIAN.

Si bien la sociedad incluyó inicialmente pagos por impuesto de Industria y Comercio que no fueron respaldados con los documentos respectivos, lo cierto es que aceptó su no procedencia y los retiró de la liquidación privada con ocasión de la corrección. Además, según se advierte en la resolución del recurso de reconsideración, está fue la única partida sobre la cual se liquidó la sanción por inexactitud, sin tener cuenta y ni siquiera mencionar que la sociedad había corregido la declaración en ese sentido.

De otra parte, como la declaración de corrección arrojó un menor saldo a favor, no es procedente rechazar el derecho a la reducción de la sanción con fundamento en la falta de pago de la misma. Así las cosas, en este aspecto se mantendrá la decisión del Tribunal.

Así las cosas, se debe practicar una nueva liquidación, pues aunque se mantiene la decisión del Tribunal que aceptó los costos y deducciones por pagos de los tributos a diferentes entidades y la sanción reducida, en esta instancia no se aceptan las otras deducciones solicitadas por falta de facturas. La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	Liquidación Privada-declaración de	Resolución del recurso de reconsideración	Liquidación del Consejo de Estado
----------	------------------------------------	---	-----------------------------------

	corrección		
Total Ingresos Netos	178.223.045.00 0	178.223.045.000	178.223.045.00 0
Total Costos*	116.692.692.00 0	114.681.651.000	116.692.692.00 0
Total Deducciones**	44.705.214.000	44.634.083.000	44.702.307.000
Renta Líquida del ejercicio	16.825.139.000	18.907.311.000	16.828.046.000
Menos compensación por pérdidas	16.814.973.000	16.814.973.000	16.814.973.000
Renta Líquida	10.166.000	2.092.338.000	13.073.000
Renta Presuntiva	0	0	0
Renta Líquida Gravable	10.166.000	2.092.338.000	13.073.000
Impuesto sobre la Renta Gravable	3.558.000	732.318.000	4.576.000
Impuesto Neto de Renta	3.558.000	732.318.000	4.576.000
Total Impuesto Neto de Renta	3.558.000	732.318.000	4.576.000
Total Retenciones año gravable 2002	16.657.000	16.657.000	16.657.000
Menos Anticipo año gravable 2002	3.279.000	3.279.000	3.279.000
Más sanciones***	2.847.000	5.693.000	2.847.000
Total saldo a pagar	0	718.075.000	
Total saldo a favor	13.531.000		12.513.000

* Se aceptaron costos por \$2.011.041.000 por pago de tributos.
** Se aceptaron deducciones por \$68.224.000 por pago de tributos
*** Se aceptó la sanción reducida al 50% de la determinada en la resolución del recurso de reconsideración.

En este orden de ideas, se confirmará el numeral primero de la sentencia apelada que anuló parcialmente los actos demandados y se modificará el numeral segundo, para disponer, a título de restablecimiento del derecho, que el saldo a favor del impuesto de renta de la demandante por el año gravable de 2002 es de **\$12.513.000**, conforme a la anterior liquidación.

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,

FALLA

- PRIMERO. **CONFÍRMASE** el numeral primero de la sentencia apelada.
- SEGUNDO. **MODIFÍCASE** el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:
- “2. A título de restablecimiento del derecho, **SE FIJA** como saldo a favor de la Sociedad TERMOFLORES S.A. E.S.P. por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002 la suma de DOCE

MILLONES QUINIENTOS TRECE MIL PESOS MONEDA LEGAL
(\$12.513.000M.L.)”.

TERCERO. **RECONÓCESE** personería a la abogada Nidia Amparo Pabón Pérez como apoderada de la parte demandada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y 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
ACLARA VOTO

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ