**Sentencia 2006-00945 de septiembre 23 de 2010**

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Rad.: 25000-23-37-000-2006-00945-01

Nº interno: 16739

Consejera Ponente:

**Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez**

Ingeniería Andina Bromco Cía. Ltda. (NIT. 830.070.268-7) contra la DIAN

Fallo

Bogotá, D.C., veintitrés de septiembre del dos mil diez.

EXTRACTOS: «**Consideraciones de la Sala**

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos por los cuales la Administración Especial de Impuestos de Bogotá —Grandes Contribuyentes— modificó la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad Ingeniería Andina Bromco Cía. Ltda., sucursal Colombia, por el año gravable 2002.

En los términos del recurso de apelación, se examinará si procede el rechazo de los costos que la actora declaró por concepto de pagos originados en contratos de prestación de servicios, carentes de facturas.

Sobre el particular se observa:

**De la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables - aspectos probatorios**

El artículo 771-2 del estatuto tributario[(3)](file://C:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1x9929a1b6faa24ab4b6d372cd5c70ceefnf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1x9929a1b6faa24ab4b6d372cd5c70ceefnf9) dispuso que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requieren facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del estatuto tributario, a saber:

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 este exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente descuento[(4)](file://C:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1x0f0218d2884045e9a31e08a5979e0623nf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1x0f0218d2884045e9a31e08a5979e0623nf9).

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

e) Fecha de su expedición.

f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g) Valor total de la operación.

Igualmente, la norma exige la observancia del artículo 618 *ejusdem*, que obliga a todos los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, a exigir factura o documento equivalente, y a exhibirlos cuando la administración tributaria se los exija.

El legislador también reguló la tarifa legal probatoria para el caso de los documentos equivalentes, previendo que estos debían cumplir los requisitos de los literales b), d), e) y g) anteriormente transcritos. Respecto del cumplimiento del requisito del literal d) (número correspondiente a un sistema de numeración consecutiva), advirtió que bastaba con que la factura o documento equivalente tuviera la respectiva numeración.

A su vez, el Decreto 3050 de 1997 (art. 2º) señaló que la factura o documento equivalente debía reunir, como mínimo, los requisitos contemplados en el artículo 771-2, sin perjuicio de la obligación para quien los expedía de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes.

Los documentos equivalentes a la factura fueron enlistados en los artículos 616-1 del estatuto tributario; 8º, 9º, 11, 12, 13, 16 y 17 del Decreto 1001 de 1997, y 5º del Decreto 3050 de 1997. Son ellos:

El tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos o planillas de control de venta, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional, como boletas, fracciones, fraccionarios o las mismas planillas de control, en loterías, rifas o apuestas; los documentos expedidos por quienes pagan honorarios a miembros de juntas directivas; las nóminas en las que constan los descuentos a trabajadores, originados en la venta de bienes o prestación de servicios por parte del empleador; el certificado de liquidación expedido por las bolsas de valores; el certificado al proveedor (CP) que las sociedades de comercialización internacional expiden por las mercancías que reciben de sus proveedores; los documentos expedidos por entidades de derecho público incluidas las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta donde el Estado posea más del cincuenta por ciento (50%) de su capital; los expedidos por empresas o entidades que presten servicios públicos domiciliarios, cámaras de comercio, notarías, y, en general, los emitidos por los no responsables del impuesto sobre las ventas que simultáneamente no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta; los expedidos para el cobro de peajes; y los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se debe acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

Finalmente, el artículo 771-2 del estatuto tributario se refirió a los casos en que no existe obligación de expedir factura o documento equivalente, advirtiendo que el documento probatorio de la respectiva transacción generadora de costos, deducciones e impuestos descontables, debía cumplir los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional.

Deacuerdo con los artículos 616-2 ibídem, 2º del Decreto 1001 de 1997 y 6º 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 topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.

Para este tipo de operaciones, el artículo 3º 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.

La factura, sus documentos equivalentes y, cuando no existe la obligación legal de expedir ninguno de ellos, los documentos soporte expedidos por los adquirentes de bienes y servicios, son la tarifa legal probatoria para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables y, en esa medida, dejan de ser una simple formalidad para pasar a constituir el presupuesto de un derecho sustancial, en cuanto son fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, para el cobro y recaudo de ciertos impuestos y para evitar o disminuir la evasión y el contrabando, en orden a efectivizar los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general[(5)](file://C:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1xef5344413bf545459bebdf333dd03c15nf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1xef5344413bf545459bebdf333dd03c15nf9).

Es claro que la finalidad de la exigencia legal referida no es otra distinta a establecer con certeza la ocurrencia y transparencia de las transacciones económicas que generan los descuentos, costos, deducciones e impuestos descontables, pues, como lo señaló la Corte Constitucional, la que configura el derecho a solicitar aquellos no es la simple transacción, sino el hecho de esta se realice en el marco de la ley y bajo las formalidades que la misma prevé[(6)](file://C:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1x0b0992635bcb46288802a07f1243c151nf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1x0b0992635bcb46288802a07f1243c151nf9).

Y es que la simple realización de costos y deducciones no conlleva su reconocimiento fiscal, pues la obligación tributaria se origina en hechos económicos realizados por un determinado contribuyente, quien debe probar la titularidad de todos los conceptos que hacen parte de la depuración del impuesto, con las formalidades previstas en la ley.

**El caso concreto**

Ingeniería Andina Bromco Ina Bromco Compañía Ltda. (sic), es la sucursal colombiana de la empresa matriz domiciliada en el Ecuador, y tiene por objeto social la ejecución y cumplimiento de los servicios que dicha empresa presta en el mencionado país, en especial, la realización de obras sanitarias y ambientales, como redes de distribución de agua y demás obras civiles relacionadas con la industria de la construcción hidráulica (fls. 31 a 34, cdno. 2).

Para desarrollar dicho objeto social, suscribió, entre otros, los siguientes contratos civiles de obra:

|  |  |
| --- | --- |
| **Contrato** | **Objeto** |
| IB-03-1-C06-CC-093-01 de 3 de septiembre de 2001 (fls. 199-204, cdno. 2)Contratista: Luis Carlos VelandiaValor del contrato: $ 36.127.817Forma de pago: mediante facturas por actas parciales quincenales de avance de obra totalmente terminada, recibida a entera satisfacción por el contratante y su interventor (cláusula quinta). | Construcción de la red de conducción El Dorado - Piedra Herrada k0+000-k0+562.05 que incluye suministro de mano de obra y materiales, excavación e instalación de tubería, rellenos y entibados; obras que hacen parte de la construcción del proyecto red matriz acueducto planta El Dorado del contrato SF-1-01-7000-444-2000, celebrado entre la EAAB y la demandante (cláusula primera). |
| IB-03-1-C06-CC-119-01 de 19 de octubre de 2001 (fls. 191-198, cdno. 2)Contratista: Luis Carlos VelandiaValor del contrato: $ 75.536.226Forma de pago: mediante facturas por actas parciales quincenales de avance de obra totalmente terminada, recibida a entera satisfacción por el contratante y su interventor (cláusula cuarta). | Construcción de la red de conducción El Dorado - Piedra Herrada - impulsión Dorado - El Paso - red distribución El Dorado en el paso subfluvial El Pasito, que incluye el suministro de mano de obra y materiales, excavación e instalación de tubería, rellenos y entibados, de conformidad con la lista de materiales de obra que aparecen en el anexo de cantidades y precios; obras que hacen parte de la construcción del proyecto red matriz acueducto planta El Dorado del contrato SF-1-01-7000-444-2000, celebrado entre la EAAB y la demandante (cláusula primera). |
| IB-03-1-C06-CC-125-01 de 18 de enero de 2002 (fls. 1569-1573, cdno. 8)Contratista: Luis Carlos VelandiaValor del contrato: $ 25.677.346Forma de pago: mediante facturas por actas parciales quincenales de avance de obra igualmente terminada, recibida a entera satisfacción por el contratante y su interventor (cláusula quinta). | Construcción del alcantarillado pluvial de tanque la red de conducción El Dorado, que incluye el suministro de mano de obra y materiales, excavación e instalación de tubería, rellenos y entibados, de conformidad con la lista de materiales de obra que aparecen en el anexo de cantidades y precios; obras que hacen parte de la construcción del proyecto red matriz acueducto planta El Dorado del contrato SF-1-01-7000-444-2000, celebrado entre la EAAB y la demandante (cláusula primera). |
| IB-03-1-C06-CC-117-01 de 19 de octubre de 2001 (fls. 1574-1578, cdno. 8)Contratista: Luis Carlos VelandiaValor del contrato: $ 66.374.929Forma de pago: mediante facturas por actas parciales quincenales de avance de obra totalmente terminada, recibida a entera satisfacción por el contratante y su interventor (cláusula quinta). | Construcción de la red de conducción Vitelma tanque La Fiscala k4+450+k5+077, que incluye el suministro de mano de obra y materiales, excavación e instalación de tubería, rellenos y entibados, de conformidad con la lista de materiales de obra que aparecen en el anexo de cantidades y precios; obras que hacen parte de la construcción del proyecto red matriz acueducto planta El Dorado del contrato SF-1-01-7000-444-2000, celebrado entre la EAAB y la demandante (cláusula primera). |
| IB-02-1-C06-CO-06-2 de 6 de agosto de 2002 (fls. 186-190, cdno. 2).Contratista: Luis Alfonso GarcíaValor del contrato: $ 680.281.772Forma de pago: mediante facturas por actas parciales quincenales de avance de obra totalmente terminada, recibida a entera satisfacción por el contratante y su interventor (cláusula quinta). | Realización de obras eléctricas para construcción de obras de rehabilitación y zonas de manejo y preservación ambiental. Humedal Juan Amarillo - costado sur, que incluye el suministro de mano de obra, maquinaria necesaria, materiales, excavación, instalación de tubería, rellenos, de conformidad con la lista de cantidades de obra que aparecen en los anexos de cantidades y precios; obras que hacen parte de la construcción del proyecto Box Culvert el Salitre y obras complementarias del contrato 1-01-7100-078-2000, celebrado entre la EAAB y la demandante (cláusula primera). |

Los costos derivados de estas operaciones fueron registrados en las cuentas contables auxiliares 740110 y 740105 (fls. 102, 103, 139, 170-171, cdno. 2), e incluidos en el renglón 33 de la declaración de renta del año gravable 2002, como “costo de ventas” (fl. 30, cdno. 2), según se verificó en la visita fiscal del 30 de marzo de 2004 (849-858, cdno. 5), ordenada por auto de verificación o cruce 310632003001409 de 22 de agosto de 2003 (fl. 19), que transcribe:

“El contribuyente dentro de las cuentas contables 740105 y 740110, registró por el tercero Giraldo Gracia Luis Alfonso la suma de $ 633.306.469 y por el tercero Velandia Boada Luis Carlos la suma de $ 498.899.050, respectivamente (fls. 139, 170 y 171) y como documento soporte aportó solo los contratos celebrados, pero sin aportar las respectivas facturas y/o documento equivalente.

(...).

Ante la no presentación de los documentos soportes de las deducciones incurridas en el año gravable 2002 por la sociedad Ingeniería Andina Bromco Ina Bromco Compañía Ltda. (sic), sucursal Colombia con los señores Luis Carlos Velandia y Luis Alfonso Giraldo, se configura el desconocimiento de los costos por la suma total de $ 1.132.205.519”.

A su vez, el informe del 9 de septiembre de 2004 (1670-1673, cdno. 9), elaborado con base en el auto de verificación del 25 de agosto del mismo año (fl. 1098, cdno. 6), anotó:

“Frente a los pagos por contratos de obras civiles celebrados por la sociedad contribuyente con los señores Luis Alfonso Giraldo García y Luis Carlos Velandia, estos en cuanto a cifras se encuentran contabilizados y soportados a través de contratos de obras civiles en la cual se causó y se retuvo el correspondiente impuesto de timbre nacional, acta de entrega de obra, facturas y cuentas de cobro, comprobantes de egreso y/o órdenes de pago, declaraciones tributarias de retención en la fuente donde se demuestra el recaudo de la retención respecto de cada uno de los pagos o abonos en cuenta a título de renta y su consignación respectiva. Igualmente se verificó información correspondiente a terceros beneficiarios de los pagos respecto de su inscripción en el RUT, cumplimiento de obligaciones formales, obligación de facturar fechas, declaración de renta y comparación de cifras (ingresos) determinados en la investigación tributaria, para establecer reporte de los ingresos en el año 2002...

Giraldo García Luis Alfonso c.c.... figura inscrito en el régimen de impuestos sobre las ventas desde el 10 de diciembre de 2002, declara el impuesto sobre las ventas desde el 6º bimestre del 2002, presentó declaración de renta y complementarios por el año 2002... reportando unos ingresos por servicios de $ 820.802.000 (fls. 1665-1669).

Velandia Boada Luis Carlos figura inscrito en el régimen de impuesto sobre las ventas desde el 29 de junio de 2001, declara por este mismo concepto desde el segundo bimestre de 2002, expide factura con autorización de numeración según Resolución 320000110422 del 25 de abril del 2002, presentó declaración de renta por el año gravable 2002... con ingresos brutos de $ 560.931.000 (fls. 1660-1664).

(...).

Al examinar el cierre del ciclo tributario sobre el cual debe darse la tributación respecto a los terceros que recibieron los ingresos se constató que efectivamente estos reportaron en sus denuncios rentísticos del año 2002 las cifras (ingresos) (fls. 1661-1667)”.

Ahora bien, de acuerdo con las normas contables, los asientos, comprobantes y libros reveladores de hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren. Estos —los soportes— pueden adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos y, en cualquier caso, debe dejarse constancia de los mismos, y conservarse archivados en orden cronológico para poderse verificar (D. 2649/93, arts. 56, 123, 124 y 134).

Fiscalmente, el artículo 776 del estatuto tributario reconoció la importancia de los soportes al prever que los comprobantes externos prevalecen sobre los asientos de contabilidad y que solo es dable considerar demostrados los costos y deducciones hasta concurrencia del valor de dichos comprobantes.

En materia de costos, como los rechazados por la administración, el régimen probatorio especial que integra dicho estatuto, consagrado en el artículo 771-2 del estatuto tributario, sujetó la procedencia de los mismos a la existencia de factura, documento equivalente o documento soporte, expedidos por los adquirentes de bienes y servicios, en los términos y condiciones explicados en la primera parte de esta considerativa.

Si bien es cierto, ante esta regulación podría, en principio, considerarse que los costos solo se aceptan cuando se generan en operaciones económicas soportadas en cualquiera los tres documentos anteriores, dependiendo de la situación particular del contribuyente (obligados, o no, a expedir facturas o documentos equivalentes), también lo es que los pagos que generan el derecho al reconocimiento de los costos se encuentran demostrados a través de los contratos celebrados con los señores Luis Alfonso Giraldo y Luis Carlos Velandia; las declaraciones de renta de dichos contratistas en las que se reflejan los ingresos que tuvieron por los contratos mencionados; las órdenes de pago, comprobantes internos, registros contables en libros y registros internos sobre retención en la fuente y pago del impuesto de timbre, verificados por la propia administración en la visitas que hizo a la contribuyente.

Tal documentación evidencia la realidad de los costos declarados para reducir los ingresos netos obtenidos, como de hecho lo advirtió la liquidación oficial de revisión acusada en la que se desestimó la sanción por inexactitud propuesta en el requerimiento especial, por haberse comprobado que “los gastos o erogaciones en que incurrió la sociedad contribuyente si son reales”.

Ahora bien, aunque el incumplimiento de la obligación de facturar y de exigir la factura, previstas en los artículos 615 y 618 del estatuto tributario, constituye un indicio de inexistencia de la transacción económica, también lo es que la responsabilidad de la emisión de la factura era de los contratistas, no del contratante, y la comprobación de la obligación de facturar por parte de los primeros, compete exclusivamente al ente fiscalizador.

Y es que, como lo precisó la Corte Constitucional[(7)](file://C:\NXT4\document.legis?f=xhitlist$xhitlist_x=Advanced$xhitlist_vpc=first$xhitlist_xsl=querylink2.xsl$xhitlist_sel=id;path;content-type;home-title;item-bookmark$xhitlist_d=jurcol$xhitlist_q=%5bfield%20enlace:'bf1x7df5e1367297404ea82944b20ebe53b7nf9'%5d$xhitlist_md=target-id=bf1x7df5e1367297404ea82944b20ebe53b7nf9), para efecto del cumplimiento de los requisitos del artículo 771-2 del estatuto tributario, el adquirente de bienes y servicios no está en la posibilidad de conocer datos que solo conciernen a quien le vende o le presta aquellos, como los que corresponden a su régimen de impuesto a las ventas que impliquen la obligación de expedir la factura.

Sin embargo, la Sala reitera que el comprobante externo y la prueba fiscal que soporta las operaciones realizadas por todos los contribuyentes es la factura, tal como lo prevén los mencionados artículos 615 y 618 del estatuto tributario, siendo obligación del adquirente de bienes y servicios exigirla para la procedencia de los respectivos costos, deducciones e impuestos descontables. Esta formalidad no solo encuentra respaldo en las normas legales sino en la jurisprudencia constitucional, a las cuales no se puede sustraer el contribuyente más aún cuando la cuantía de los contratos lo amerita.

Dado que en el presente asunto, desde la actuación administrativa se advirtió la debida contabilización de los contratos y la realidad de los pagos efectuados, cruzados con las cifras denunciadas por los beneficiarios de los mismos, es pertinente aceptar los costos rechazados, con fundamento en los elementos probatorios que obran en el expediente.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada. En su lugar, se anularán los actos demandados y se ordenará el consiguiente restablecimiento del derecho.

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:

1. REVÓCASE la sentencia de 14 de junio de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de Ingeniería Andina Bromco Cía. Ltda., sucursal Colombia, contra la Administración de Impuestos Nacionales. En su lugar se dispone:

“1. ANÚLANSE la liquidación oficial de revisión Nº 310642004000249 de 21 de diciembre de 2004 y la Resolución 310662005000094 de 15 de diciembre de 2005, proferidas por la Administración de Impuestos Nacionales de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, declárase en firme la declaración de renta y complementarios que presentó Ingeniería Andina Bromco Cía. Ltda., sucursal Colombia, por del año gravable 2002 (sic)”.

2. Reconócese personería jurídica a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder visible en el folio 38 de este cuaderno.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(3) Adicionado por la Ley 383 de 1997 que se expidió para fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando.

(4) Redacción de la norma antes de la modificación introducida por el artículo 64 de la Ley 788 de 2002.

(5) Corte Constitucional, Sentencia C-733 de 2003 que declaró exequible el artículo 771-2 del estatuto tributario.

(6) Ibídem.

(7) C-733 de 2003.