

Cartagena de Indias, 26 de julio de 2019


HORA: 08:00 A. M.

<b>Medio de control</b>	NULIDAD Y R. DEL DERECHO
<b>Radicación</b>	13-001-23-33-000-2018-00832-00
<b>Demandante</b>	CBI COLOMBIA S.A.
<b>Demandado</b>	UAE DIAN
<b>Magistrado Ponente</b>	EDGAR ALEXI VÁSQUEZ CONTRERAS

EN LA FECHA SE CORRE TRASLADO POR EL TÉRMINO LEGAL DE TRES (03) DÍAS A LA PARTE DEMANDANTE DE LAS EXCEPCIONES FORMULADAS EN EL ESCRITO DE CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA PRESENTADO EL DÍA 22 DE JULIO DE 2019, POR LA DOCTORA IRMA LUZ MARÍN CABARCAS, APODERADA DE LA **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN** Y QUE SE ENCUENTRA VISIBLE A FOLIOS 154-201 DEL EXPEDIENTE.

SE DEJA CONSTANCIA QUE LOS EXPEDIENTES ADMINISTRATIVOS DE LA PARTE DEMANDANTE REPOSAN EN 12 TOMOS Y QUE SE ENCUENTRAN A ADISPOSICIÓN EN LA SECRETARÍA DE ESTA CORPORACIÓN.

EMPIEZA EL TRASLADO: 29 DE JULIO DE 2019, A LAS 8:00 A.M.

  
**JUAN CARLOS GALVIS BARRIOS**  
**SECRETARIO GENERAL**

VENCE EL TRASLADO: 31 DE JULIO DE 2019, A LAS 5:00 P.M.

**JUAN CARLOS GALVIS BARRIOS**  
**SECRETARIO GENERAL**

Olm

**Centro Avenida Venezuela, Calle 33 No. 8-25 Edificio Nacional-Primer Piso**  
**E-Mail: [stadcgena@cendoj.ramajudicial.gov.co](mailto:stadcgena@cendoj.ramajudicial.gov.co)**  
**Teléfono: 6642718**

**Honorable Magistrado:**

**EDGAR ALEXI VASQUEZ CONTRERA**

**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOGOTÁ**

**E. S. D.**

FIRMA: 

**Ref.: EXPEDIENTE: No. 13-001-23-33-000-2018-00832-00**  
**DEMANDANTE: CBI COLOMBIA S.A**  
**NIT: 900.190.385-9**  
**MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**  
**ACTUACIÓN: CONTESTACIÓN DEMANDA**

**IRMA LUZ MARIN CABARCAS**, mayor de edad, vecina y residente de esta ciudad, identificada con C.C. 22.792.888 de Cartagena, con Tarjeta Profesional No. 132.956 del Consejo Superior de la Judicatura, actuando en calidad de apoderada especial de la entidad demandada, según poder conferido por el doctor CRISTOBAL AUGUSTO GONZALEZ MONTES identificado con la C.C. 73.114.771 en su condición de Director Seccional de Impuestos de Cartagena (A) de la UAE DIAN, por medio del presente escrito, acudo ante esta Corporación con el fin de Contestar la demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho instaurada a través de apoderado judicial, por el contribuyente **CBI COLOMBIA S.A.** contra la Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto sobre la Renta para la equidad CREE No. 900003 del 24 de julio de 2017 y la Resolución No. 006401 del 13 de agosto de 2018.

#### **I. OPOSICIÓN A LAS DECLARACIONES Y PRETENSIONES DE LA DEMANDA**

Señor Magistrado desde este instante **Me opongo** a cada una de las siguientes pretensiones:

1. Solicito que se declare la nulidad de los actos administrativos que identifico en seguida por medio de los cuales la DIAN resolvió liquidar oficialmente el impuesto sobre la renta para la equidad CREE ("CREE") a cargo de CBI COLOMBIANA por el año 2014. Estos actos determinaron un mayor valor de impuesto a cargo en la suma de DIEZ Y SIETE MIL SEISCIENTOS ONCE MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL PESOS (\$17.611.858.000), impusieron sanción por inexactitud por valor de VEINTINUEVE MIL SEISCIENTOS DIEZ Y SIETE MILLONES CIENTO CUARENTA MIL PESOS (\$29.617.140,000) y redujeron en su totalidad el saldo a favor determinado inicialmente por valor de DOCE MIL CINCO MILLONES DOSCIENTOS

OCHENTA Y DOS MIL PESOS (\$12.005.282.000). Los actos administrativos cuya nulidad se solicita, son los siguientes:

- 1.1 Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto sobre la renta para la equidad CREE No. 900003 del 24 de julio de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena.
- 1.2 Resolución No. 006401 del 13 de agosto de 2018, de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003 del 24 de julio de 2017.
2. En especial, y sin perjuicio de la anulación íntegra de los actos antes identificados, solicito que se declare que son nulas todas y cada una de las glosas de la DIAN, a saber:
  - 2.1. La adición de ingresos a la base gravable de CBI COLOMBIANA, por valor de CIENTO SETENTA Y OCHO MIL CIENTO SETENTA MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y DOS MIL CIENTO NOVENTA Y CUATRO PESOS (\$178.170282.194);
  - 2.2. El rechazo de costos por valor de DIEZ MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL CIENTO TREINTA Y DOS PESOS (\$10.482.953.132) por concepto de beneficios laborales pactados por convención colectiva o en el contrato de trabajo;
  - 2.3. El rechazo de la deducción por gastos operacionales de administración por concepto de servicios técnicos y asistencia técnica prestados por sus vinculados económicos, al igual que su respectiva diferencia en cambio, por valor de OCHENTA Y NUEVE MIL TREINTA Y UN MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y TRES MIL PESOS (\$89.031.363.000);
  - 2.4. El rechazo de la deducción por gastos operacionales de administración por concepto del IVA retenido y pagado con ocasión de la prestación de los servicios técnicos y asistencia técnica prestados por sus vinculados económicos, por valor de NUEVE MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y DOS MILLONES SETECIENTOS TREINTA MIL PESOS (\$9.832.730.000);
  - 2.5. El rechazo de la deducción por diferencia en cambio originada en los pagos por concepto de intereses por valor de CINCUENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS TREINTA Y DOS MILLONES DOSCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL PESOS (\$53.932.277.000);
  - 2.6. El rechazo de la deducción por gastos financieros por valor de MIL QUINIENTOS NOVENTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS VEINTIUNO (\$1.592.598.321);

- 2.7. En lo que respecta a la sanción por inexactitud por valor de VEINTINUEVE MIL SEISCIENTOS DIEZ Y SIETE MILLONES CIENTO CUARENTA MIL PESOS (\$29.617.140.000) y sin perjuicio de la anulación íntegra de los actos arriba identificados, solicito que se declare que es nula la sanción por inexactitud en relación con todas y cada una de las glosas que tuvieron en cuenta los actos acusados para imponerla.
  
3. Solicito que a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la liquidación privada que presentó CBI COLOMBIANA por CREE correspondiente al año 2014 y que aparece en la declaración No. 1402601605151 presentada el 20 de abril de 2015, en la cual se registró un saldo a favor por valor de \$12,005,282,000 que no ha sido objeto de devolución por parte de la DIAN.

En subsidio solicito que se hagan las liquidaciones que correspondan a la declaración de nulidad que haga el Tribunal en vista de esta reforma de la demanda.

4. Solicito que, de resultar vencida la DLAN y puesto que este proceso se adelanta para proteger el interés particular de un contribuyente, sea condenada en las costas que se prueben en este proceso, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA.

## II.- A LOS FUNDAMENTOS DE HECHO PLANTEADAS EN LA DEMANDADA

1. ES CIERTO
2. ES CIERTO
3. ES CIERTO
4. ES CIERTO
5. ES CIERTO
6. ES CIERTO
7. ES CIERTO
8. ES CIERTO
9. ES CIERTO
10. ES CIERTO
11. ES CIERTO

### III.- NORMAS VIOLADAS SEGÚN EL DEMANDANTE:

A continuación, pasamos a pronunciarnos sobre los argumentos que a juicio del accionante sustentan la acción que nos ocupa, así:

**1. Normas violadas y concepto de su violación en relación con la adición de ingresos a la base gravable del CREE del contribuyente por valor de \$178.170.282.194.**

Plantea la parte actora en su demanda que, que la Administración reconoce expresamente que le corresponde aplicar el sistema de contabilidad por causación, pero que en debate gubernativo en la DIAN se centra en los pagos recibidos por el contribuyente, en lugar de analizar el momento de causación de tales ingresos.

Señala igualmente, que el *"...principal error en el, que incurre la Administración es considerar que el anticipo deja de ser un pasivo y solo se convierte en un ingreso al momento de expedirse la correspondiente factura, pero olvida que ni las normas contables ni el artículo 28 del Estatuto Tributario condicionan la causación del ingreso a la emisión de la factura, sino que se refieren exclusivamente al momento en que nace el derecho a exigir su pago."* de la misma forma expresa que los *"servicios que prestaba CBI a REFICAR S.A es claro que los servicios tenían que reconocerse a medida que avanzaba la construcción de la obra."* (...) y que, por tanto, *"una vez que se daba el cumplimiento parcial a la obligación, nacía a su vez la posibilidad de reclamar un pago parcial a REFICAR, derecho que surge de la aplicación de las normas en materia de obligaciones y que no requiere de la expedición de una factura, pues se reitera que la propia norma tributaria resalta que la causación del ingreso no demanda que se haya hecho efectivo el cobro"*.

Frente a los anteriores cargos nos oponemos a ellos y manifestamos que no le asiste razón a la parte demandante, por lo siguiente:

El Estatuto Tributario, establece diferentes parámetros en cuanto a la realización del ingreso el momento de la causación de los ingresos incorporados en el artículo 26 E.T., el cual al efecto dispone:

El artículo 26 del Estatuto Tributario, establece:

*"La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley."*

De la norma transcrita, se deduce que uno de los requisitos para que un ingreso sea considerado renta es que este se realice en el año o periodo gravable.

El artículo 574 del E.T., establece las clases de declaraciones, indicando que los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente deberá presentar las declaraciones tributarias, dentro de las cuales se encuentra la: *“Declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando de conformidad con las normas vigentes, estén obligados a declarar.”*

De otra parte, es importante señalar, que el impuesto sobre la renta y complementarios, es un impuesto de periodo y el año, periodo o ejercicio impositivo en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al artículo 1 del Decreto 187 de 1975: *es el mismo año calendario que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre*“, y se tienen como equivalentes las expresiones años o periodos gravables, ejercicio gravable y año, periodo o ejercicio impositivo o fiscal. (Concepto No. 005424 del 2000)

Por su parte el artículo 27 del Estatuto tributario, nos ilustra en torno a cuando se entiende realizado un ingreso para poder determinar el año gravable en que entra a formar parte de la renta, así:

*“Se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o periodo gravable en que se causen.*

*Se exceptúan de la norma anterior:*

- a. *Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o periodo gravable, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos. (...)*

La normatividad tributaria, fija diferentes parámetros en cuanto a la realización del ingreso estableciendo una regla general o también llamado *“sistema de caja”*, en la cual los ingresos se entienden realizados cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie.

A su vez, establece que para aquellos contribuyentes que llevan contabilidad de causación, sus ingresos se entienden realizados en el año en que se causen y en dicho periodo gravable se deben denunciar, esta regla aplica para todas aquellas personas y empresas obligadas a llevar contabilidad por éste sistema.

En este contexto tenemos, que uno de los requisitos para que un ingreso sea considerado renta es que este se realice en el año o periodo gravable, así mismo, el artículo 27 del mismo ordenamiento, indica que se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, de manera que, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen y hace las excepciones: *“a. Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvó lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos”*.

La Ley tributaria diferencia el llamado *“sistema de caja”*, en la cual los ingresos se entienden realizados cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, y el *“sistema de causación”* en el cual, los ingresos se entienden realizados en el año en que se causen y en dicho período gravable se deben denunciar; esta regla aplica para todas aquellas personas obligadas a llevar contabilidad por éste sistema.

En igual sentido, el artículo 28 del Estatuto Tributario, establece que se entiende por causación del ingreso, así:

*“Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.”*

En el caso objeto de la presente litis, la sociedad CBI COLOMBIANA S.A. estaba obligada a llevar contabilidad para la época de los hechos, por lo tanto, los ingresos se entienden causados en el momento en que nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro, pero, atendiendo la teoría general de las obligaciones, éstas son exigibles una vez se cumpla el plazo o las condiciones pactadas en el contrato, En el curso de la sede administrativa como en esta instancia aduce el demandante que el pago se pactó en el contrato atendiendo los avances realizado a la obra.

Ahora bien, con ocasión de la investigación adelantada por la administración fiscal se estableció tal como se plasma en el Requerimiento Especial, luego de un exhaustivo análisis el cual se visualiza en la explicación sumaria del mencionado acto, que:

*“Está probado dentro del expediente y así se confirma con: 1) las certificaciones por los Revisores Fiscales de las operaciones de ingreso y/o facturas de venta realizadas por REFICAR S.A. y CBI COLOMBIANA S.A. en el año 2014 y 2) El certificado de retenciones del año gravable 2014 expedidos por REFICAR S.A., que las facturas correspondiente al año gravable 2014, no se emitieron por concepto de anticipos; por el contrario, es evidente que con estas el contribuyente investigado cobró el servicio que prestó con ocasión del Contrato EPC.*

*Los ingresos se adicionan teniendo en cuenta que los anticipos son dineros que se entregan antes de que surja la obligación de pagar una deuda, son ingresos recibidos por anticipado y, por tanto, solo se causan cuando se perciba la renta derivada de la operación o contrato.*

*Por lo tanto, es aplicable la regulación dispuesta para los anticipos en el artículo 27 del Estatuto Tributario, pues como se observa en este caso se trata de un ingreso recibido por anticipado en periodos anteriores (años 2012 y 2013), dado que el pago de la totalidad de las rentas fue exigido en la vigencia gravable 2014, como consta en las facturas relacionadas en las certificaciones tanto de la sociedad REFICAR S.A. como la del contribuyente. (Por tanto, se trata de rentas no causadas*

*La factura es el documento por medio del cual el acreedor reclama a su deudor el pago de una obligación, y está concebida para representar derechos a reclamar en efectivo, u otros bienes y servicios, como consecuencia de préstamos y otras operaciones a crédito (Artículo 62 Decreto 2649 de 1993).*

*Por tanto, cuando el contribuyente, dentro de su manejo contable, emite una serie de facturas, está significando que con ese instrumento pretende el reconocimiento de una obligación por parte de su acreedor, en otras palabras, espera la consecución de un ingreso, aun cuando no se haya efectuado su pago, motivo por el cual debe ser denunciado en la declaración de renta respectiva.*

*Así las cosas, si el contribuyente emitió las facturas en el año 2014, es porque en dicho año había nacido el derecho a exigir el pago de los servicios que prestó con ocasión del contrato de construcción; por ende, teniendo en cuenta las reglas de la contabilidad de causación, le correspondía registrarlos en dicha vigencia gravable. (Ver relación facturas certificadas en folios 960 a 964).*

*No es procedente señalar que el ingreso se reconoció cuando se expidan las cuentas de cobro o las facturas proforma donde se solicita el anticipo, puesto que, se reitera, el contribuyente debe registrar sus ingresos de acuerdo con el sistema de causación, por ello, independientemente de que se hubiere expedido los mencionados documentos que consta el anticipo, el ingreso se causa en la fecha en que nació para la sociedad el derecho a exigir el pago.*

*Conforme a lo anterior, y teniendo en cuenta que en los términos de los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario, de la renta líquida gravable hacen parte de la totalidad de los ingresos causados en el año o período gravable, y que tratándose de contribuyentes que llevan contabilidad de causación existe la obligación de denunciar todos los realizados en el año gravable respectivo, debe concluirse que en el caso bajo examen, los ingresos facturados por la actora durante la vigencia fiscal de 2014, por las sumas establecidas en la investigación, corresponden a ingresos realizados en dicha vigencia fiscal.*

*Por las anteriores razones, no era procedente que en el año 2013 el contribuyente en el año 2013, no genera una doble tributación, toda vez que la sociedad tenía la obligación de denunciar la totalidad de sus ingresos en la vigencia gravable respectiva, conforme al artículo 26 del Estatuto Tributario tantas veces citado, y debía corregir los valores indebidamente declarados mediante el procedimiento señalado en los artículos 588 y siguientes del Estatuto Tributario.”*

Por su parte en la Liquidación oficial se señala al respecto:

*“De acuerdo a lo contemplado en la legislación Civil Colombiana, las obligaciones son exigibles una vez se cumpla el plazo o las condiciones pactadas en el contrato, en el caso en concreto el contribuyente alega que en el contrato se pactó reconocimientos por avances de obra, sin embargo, no aportó pruebas donde conste la fecha en que efectivamente se realizaron entregas parciales o la fecha en la que se dio cumplimiento a las condiciones requeridas para que la obligación se hiciera exigible, así como tampoco indicó las condiciones pactadas en el contrato respecto de dichas entregas parciales. En este sentido, la Administración Tributaria tiene como única prueba de la fecha de causación la de expedición de la factura, la cual se expide una vez se dé cumplimiento a las condiciones pactadas en el contrato, teniendo ocurrencia en el año gravable 2014. (...)*



De donde se extrae con meridiana claridad la legalidad de la actuación surtida por la UAE DIAN.

Con ocasión de la interposición de Recurso de Reconsideración en sede administrativa, la Administración se pronuncia señalando:

*“Para el caso en estudio, la sociedad CBI COLOMBIANA S.A. estaba obligada a llevar contabilidad para la época de los hechos, por lo tanto, los ingresos se entienden causados en el momento en que nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro; pero, atendiendo la teoría general de las obligaciones, éstas son exigibles una vez se cumpla el plazo o las condiciones pactadas en el contrato, aduce el contribuyente que el pago se pactó en el contrato atendiendo los avances realizado a la obra; no obstante, con ocasión de la investigación y ahora con el recurso de reconsideración, no se allegaron pruebas en las cual conste que fue en otro año diferente al 2014 en que se efectuó la actividad encomendada, de modo que plenamente se identifique la fecha de la misma, los recibos de entregas parciales o las fechas en la que se dio cumplimiento a las condiciones requeridas para que la obligación se hiciera exigible, razón por la cual, la Administración Tributaria, a diferencia sí cuenta con material probatorio sobre el procedimiento de contabilización y facturación según el cual ésta última tenía lugar una vez se realizaba la labor requerida de lo que evidenció la causación de los ingresos, por lo que el recurrente no desvirtúa que la fecha de expedición de las facturas que obran en el expediente no hacen- referencia a la ocurrencia de las mismas en el año gravadle 2014.”*

Ahora bien, en relación a las facturas relacionadas en la demanda cuales son las Nos. 2987, 3020, 3021, 3035, 3133, 3135, 3136 y 3137 ( folio 2107-2145 del expediente administrativo), las cuales fueron allegadas con ocasión al recurso de reconsideración en sede administrativa, hacen referencia a reembolso de costos para un mes determinado, sin que obre prueba de que, para la fecha invocada por el actor, en efecto se hubiese realizado tal actividad (en su mayoría corresponde a mano de obra), falencia probatoria que subsiste en esta etapa, de manera que tales documentos resultan ser pruebas inconducentes para acceder a las pretensiones del actor, por cuanto no reflejan los hechos alegados por el demandante, sino que por el contrario indican como fecha en que se causó la actividad, el año 2014.

En lo que atañe a lo expuesto por el actor respecto del contrato suscrito con REFICAR S.A. y la forma de pago del objeto contractual, sólo hace relación a las obligaciones y/o condiciones establecidas en dicho contrato que no reflejan de manera alguna el material cumplimiento de las entregas parciales, ni su recibo por el interventor y tampoco la actividad u obra realizada y la fecha de la ejecución de la misma en otra vigencia fiscal distinta a 2014, de donde resulta clara la improcedencia de los argumentos esgrimidos por el actor por lo tanto, no prosperan tales argumentos. En tales condiciones, no son suficientes, idóneas, contundentes, ni ofrecen plena certeza las certificaciones de revisor fiscal sobre monto de anticipos por mano de obra de años 2013 y 2014.

Ahora bien, como se señala en la liquidación oficial de revisión, una vez determinado que en el contrato de interventoría suscrito con JOIN VENTURE FOSTER WHEELER USA CORPORATION AND PROCESS CONSULTANS INC, las obligaciones del interventor, consistían en controlar y validar la calidad de los trabajos realizados para efectos de pago y seguimiento, hacer cumplir las normas

contractuales, cláusulas, especificaciones y condiciones contractuales, se concluye que la verificación y el aval de la interventoría es una condición para la exigibilidad de la obligación y no un simple trámite administrativo para el pago como lo manifiesta el contribuyente, por lo tanto, si la interventoría no avala la entrega de los trabajos, el contratista tendría que realizar las modificaciones necesarias hasta que dé cumplimiento a lo establecido en el contrato y de esta manera cumplirse todas las condiciones para que la obligación se haga exigible.

Es de señalar que concordante con lo expuesto, el Concepto No. 023324 de 11 agosto 2015, que contiene la doctrina oficial de la UAE DIAN, de manera clara señala:

*"Concordante con lo anterior, el Decreto 2649 de 1993, prevé en el artículo 97:*

*"(...) Art. 97.- Realización del ingreso. Un ingreso se entiende realizado y, por tanto, debe ser reconocido en las cuentas de resultados, cuando se ha devengado y-convertido o sea razonablemente convertible en efectivo. Devengar implica que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso.*

*En materia comercial y en cuanto a la venta de bienes, el artículo 944 del Código de Comercio le confiere al comprador el derecho a solicitar al vendedor la formación y entrega de la factura de las mercaderías vendidas con indicación del precio correspondiente. Con la entrega de la factura nace para el vendedor el derecho a exigir el pago del ingreso que percibe como contraprestación por la venta de los bienes.*

*Entonces, en la venta, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, que cumplan con los requisitos señalados en los artículos 97 del Decreto 2649 de 1993, deben registrar los ingresos a partir del momento de entrega de la factura de venta."*

De la misma forma el Concepto DIAN 055414 del 12 agosto 2005, precisó:

*"De acuerdo con las disposiciones antes citadas, un ingreso se entiende realizado cuando se recibe efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, sin embargo, los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación deben denunciar sus ingresos en el año o período gravable en que se causaron, es decir cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.*

*Ahora bien, frente al supuesto planteado en la consulta, cuando la actividad o labor contratada se encuentra sujeta a la realización de una condición verificable y por lo mismo la realización como la causación del ingreso pende del cumplimiento de tal condición, es claro que hasta tanto ésta se cumpla no ha nacido el derecho a exigir el pago y por lo mismo no puede considerarse que se está en presencia de la realización jurídico tributaria que permita establecer el cumplimiento de los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto, tal y como lo previene el artículo 1o del E.T.*

*En consecuencia, hasta tanto se cumplan las condiciones previstas por las partes en desarrollo de un contrato no pueden considerarse satisfechos los presupuestos de ley para hacer exigible el cobro del impuesto. No obstante, debe dejarse en claro que las estipulaciones que en "abuso del derecho" violen la normatividad aplicable no producirán efectos frente al fisco."*

Así las cosas, salta a la vista que la sociedad contribuyente, no desvirtúa que la causación de los ingresos se produjo en un momento diferente a la expedición de la factura en el año gravable 2014 por tanto, no está probada una verdad real

diferente a la identificada en los actos de determinación que motivaron la adición de ingresos.

Es de resaltar que la causación fue analizada en los actos recurridos conforme las normas aplicables en el régimen del impuesto sobre la renta ya analizadas en consideración a la fecha de prestación del servicio de acuerdo con el procedimiento para definir ello según la facturación. de donde se establece con meridiana claridad que no se transgrede lo dispuesto en el principio de causación a que alude el actor.

De la misma forma el actor no comprueba que se violó el principio de asociación que prevé el artículo 13 del E.T. frente a los datos declarados en costos y gastos de 2014 manera idónea, esto es conducente, pertinente, útil o eficaz; al igual que tampoco demostró que se trate de anticipos en el 2014 como esgrime; ni prueba que pagó el total de impuestos sobre los ingresos que debió declarar por el año 2014, que alega en este punto, razón por la que no es cierto que con ello se evidencie que los actos demandados vulneraron el principio de la esencia o realidad económica, que por el contrario, con las facultades de fiscalización se encuentra garantizado.

De donde se extrae con meridiana claridad la legalidad de los actos demandados.

En cuanto a lo dicho por el accionante en relación con el artículo 29 de la constitución y los artículos 743 y 752 del estatuto tributario, por cuanto la DIAN soporta la adición de ingresos en una prueba que no es admisible por el ordenamiento fiscal, es menester aclarar señor juez lo siguiente:

No le asiste razón a la parte demandada en cuanto a la violación del artículo 29 constitucional y los artículos 743 y 752 del E.T.

El debido proceso que protege el artículo 29 de la Constitución Política, es aplicable a toda actuación administrativa, el cual comprende la observancia de las formalidades propias de cada procedimiento, la garantía al principio de legalidad, el derecho de defensa.

Así las cosas, tenemos que las actuaciones administrativas deben desarrollarse con base en leyes existentes, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

Según el artículo 684 del Estatuto Tributario, la administración tributaria cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales. En concordancia, el artículo 688 del Estatuto Tributario establece que la unidad de fiscalización competente puede expedir diversos actos, entre los cuales puede realizar visitas de verificaciones o cruces,

requerimientos ordinarios, practicar pruebas y demás actuaciones de trámite en los procesos de determinación de impuestos o imposición de sanciones.

En este orden de ideas, la Administración Tributaria con base en las amplias facultades de fiscalización e investigación, puede efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos y verificar la realidad de los hechos denunciados en las declaraciones, con el fin de asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales y la correlativa obligación de pagar el tributo contribuyendo de ésta manera a soportar las cargas públicas del Estado.

Consideramos pertinente iniciar señalando lo dispuesto sobre el régimen probatorio en el Estatuto Tributario así:

**“Artículo 742. Las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos probados.** La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.”.

**“Artículo 743. Idoneidad de los medios de prueba.** La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.”

La Corte Constitucional en Sentencia C-989 de 2004, en cuanto a la facultad impositiva del estado, nos ilustra señalando:

*“Esta Corporación ha sido constante en reconocer la potestad impositiva del Estado, la cual ha sido confiada a los órganos de representación política, en especial el Congreso de la República, quien la ejerce “según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado. En tal sentido, el legislador goza de un margen de discrecionalidad para “establecer las clases de tributos y sus características, precisar cuáles son los hechos gravables, contemplar las tarifas aplicables, señalar la fecha a partir de la cual principiarán a cobrarse y prever la forma de recaudo, los intereses y las sanciones correspondientes, entre otros aspectos”, así como para modificarlos, reducirlos, aumentarlos y derogarlos, y también para crear exencione; es decir, dispone de amplias facultades para elegir los medios que estime más adecuados para la consecución de los fines de la política tributaria dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad. De tal suerte que “se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva. El legislador dispone entonces, de una amplia libertad de configuración en materia tributaria, teniendo como límites las propias disposiciones y postulados constitucionales”.*

En esto orden de ideas tenemos que el legislador ha otorgado a la administración tributaria amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Conforme a las normas citadas las decisiones de la Administración deben fundarse en hechos probados, en la actuación administrativa consta que la Administración

dentro de la carga inicial de la prueba, para llegar a la decisión de adicionar ingresos desplegó una amplia actividad, realizando y analizando las pruebas que se encuentran en el expediente administrativo que fueron a su vez relacionadas a folio 2243 y 2244 del Requerimiento Especial.

Tal como se observa en la actuación administrativa, el material probatorio allegado por los distintos medios de prueba mencionados, fue valorado por la División de Gestión de Fiscalización, y sirvieron de fundamentó a su propuesta, al igual que la liquidación oficial de revisión realiza el respectivo análisis en evidencias que obran en el expediente y que dan cuenta de los hechos reales en que se sustentó, lo cual conforme las normas conexas aplicables que exigen la inclusión de ingresos que incrementen el patrimonio en el respectivo año gravable, lo propio igualmente realiza la administración en sede administrativa al momento de fallar el recurso donde se observa de manera fehaciente la valoración de las pruebas aportadas.

Salta a la vista que desde el acto preparatorio se hizo referencia a los antecedentes y diligencias practicadas por la Administración, el análisis de la obtención de ingresos por parte de la sociedad y relacionados con REFICAR S.A. relativos al contrato EPC en el que se pactó una remuneración fija y otra variable basadas en bonificación de acuerdo con las estipulaciones pactadas por las partes, además de lo regulado en dicho contrato sobre la facturación y procedimiento de pago, en concordancia con las respuestas suministradas a requerimientos ordinarios, durante visita de verificación relativas a la explicación del proceso de anticipos, legalización, facturación y pagos frente a la etapa de cuenta de cobro y anticipo sin factura, así como la relativa a la facturación para soportar la operación, de lo que se evidenció que conforme las normas de causación y realización de los artículos 27 y 28 del E.T.; 97 del Decreto 2649 de 1993; 14 del Decreto 2650 de 1993, en la primera se contabilizaba como pasivo mientras se prestaba la labor encomendada que culminó en el 2014 con la facturación.

Se encuentra probado que la Administración tributaria, contrario a lo señalado por el actor, asumió la carga inicial de la prueba desarrollando una amplia práctica de las mismas, cuenta de ello da lo relacionado en el acápite de los antecedentes consignados en las explicaciones sumarias de los actos administrativos que son objeto de demanda, dentro esta se encuentra el requerir de terceros información y pruebas acerca de los hechos que son materia de la investigación los cuales están obligados a suministrarlas en debida forma y sujetas a la realidad, hechos que encuentran respaldo en los requerimientos ordinarios, informe final y requerimiento especial, la información exógena (documental) y corroborado en respuesta al requerimiento ordinario (testimonial) por parte del tercero REFICAR S.A., frente a los cuales el contribuyente pudo ejercer los derechos de contradicción y defensa,

adjuntado pruebas que considerara, a fin de ser valoradas en su conjunto con las demás pruebas recaudadas en la investigación de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

En consecuencia, la Administración Tributaria, en el transcurso de la investigación, practicó las pruebas que consideró útiles, conducentes y pertinentes para llegar a la verdad de los hechos, las cuales conducen con toda certeza a la conclusión que los ingresos se causaron en el año 2014, sin que el actor desvirtuara mediante pruebas idóneas las modificaciones efectuadas por la administración a su denuncia rentístico, por tal motivo no puede endilgar a la Administración las consecuencia de su actuar pasivo en orden de atribuirle una inexistente violación del debido proceso, pues el contribuyente debía presentar las pruebas idóneas que le llevaran a controvertir lo actuado por la Administración, sin embargo no lo hace, quedando carentes de sustento sus afirmaciones.

Señala igualmente el actor que: *“La DIAN no puede soportar válidamente la pretendida adición de ingresos en el reporte emitido por un tercero, como quiera que dicha prueba carece de validez por cuanto prima la contabilidad del contribuyente, la cual mantiene plenos efectos probatorios en la medida en que no se ha configurado ninguna de las causales para afectar su validez”.*

No le asiste razón a la parte demandante por cuanto, tal como consta en los actos de determinación, con las pruebas allegadas al expediente se determinaron los ingresos glosados, valor certificado por REFICAR S.A. frente al valor declarado por el contribuyente investigado, frente a lo cual se analizó la causación del ingreso en consideración de la etapa de las facturas, en concordancia con la realización regulados en los artículos 26 y 27 del E.T., de lo que evidenció que se causaron a la fecha de facturación, como se corroboró en las respuestas de terceros teniendo en cuenta el momento en que se culminó la labor realizada en el año gravable 2014.

La prueba de lo reportado en exógena (documental) y corroborado en respuesta a requerimiento ordinario (testimonial) por parte del tercero REFICAR S.A. sobre tales operaciones con el contribuyente tiene plenos efectos probatorios en la medida en que la Administración no se basó en el mero medio magnético, sino que hizo los cruces respectivos.

Sobre estos medios de prueba, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia 11657 del 16 de marzo de 2001, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié consideró:

*“En cuanto al testimonio como medio de prueba dispone el artículo 750 ib que el testimonio como la declaración proveniente de terceros sirve como medio de prueba para la determinación de obligaciones y deberes inherentes a un contribuyente distinto del declarante; ya sea a través de las declaraciones tributarias del tercero, de sus manifestaciones verbales, o en escritos dirigidos a la administración, dependiendo de que exista o no requerimiento previo por parte del ente fiscal.*

Ahora bien, la distinción que hace el legislador, respecto de las formas en que puede materializarse la prueba testimonial, implica que el testimonio puede provenir de un tercero que tenga la calidad de contribuyente, o de una persona que no tenga tal calidad, pero no porque ocurra lo primero, puede afirmarse que el testimonio se convierta en confesión, ya que en los términos propuestos por la norma, el testimonio está dirigido a establecer obligaciones fiscales atribuibles a una persona distinta del declarante, al margen de que las declaraciones rendidas por él, pueda llegar a contener manifestaciones que le sean desfavorables o le perjudiquen, pues en el testimonio el declarante actúa como tercero y no como contribuyente, y además, porque el objeto de la prueba testimonial es la demostración de hechos ajenos a las obligaciones del declarante.

(...)

Por esta razón carece de fundamento el cargo según el cual se acusa violación del debido proceso y falsa motivación respecto de las pruebas testimoniales recaudadas por la DIAN, toda vez que la parte actora no ha desvirtuado la validez de los testimonios."

De la misma forma la mencionada Corporación se pronunció en Sentencia del 30 de enero de 2003, Exp. 13259 C.P. Dra. Ligia López Díaz, a través de la cual precisó:

"(...) La Administración recogió los testimonios de algunos contratistas, cuyas declaraciones le permitieron concluir que los contratos no tenían el objeto alegado.

La demandante objeta los testimonios, porque considera que en realidad son confesiones sobre las que no se cumplieron los requisitos legales.

La Sala no comparte esta apreciación, porque de acuerdo con los artículos 747 y 750 del Estatuto Tributario el testimonio está dirigido a establecer obligaciones fiscales atribuibles a una persona distinta de los declarantes, al margen de que las declaraciones rendidas por ellos, puedan contener manifestaciones que les sean desfavorables o les perjudiquen, pues en el testimonio el declarante actúa como tercero y no como contribuyente.

No pueden desconocerse las declaraciones rendidas por los contratistas, porque constituyen testimonios de terceros, que permitieron determinar obligaciones tributarias a cargo de la sociedad.

Conforme el artículo 684 literal c) del Estatuto Tributario la administración tributaria está facultada para "Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios", y que según el artículo 750 ib., las informaciones presentadas bajo juramento ante las oficinas de impuestos constituyen prueba testimonial, de manera que no es, admisible la remisión que a las disposiciones del artículo 195 del Código de Procedimiento Civil, propone el recurrente para descalificar el valor probatorio de los testimonios.

La sociedad actora no aportó pruebas suficientes, ni razones consistentes que permitan establecer que efectivamente los ingresos adicionados por la Administración como ventas no fueron percibidos por ella, sino por los contratistas, por lo que debe reconocerse la legalidad de la actuación administrativa demandada. (...) (Se resalta y subraya).

En torno a los cruces de información, el Consejo de Estado se pronunció en sentencia del 9 de diciembre de 1996, expediente No. 1323, señaló:

"...El cruce de informaciones no es en sí mismo una prueba sino un procedimiento que utiliza la Administración para verificar la exactitud de las declaraciones tributarios v del cual pueden surgir verdaderas pruebas cuya validez depende de las previsiones jurídicas aplicables v son estas las que debe considerar el funcionario.

Los datos consignados en las declaraciones de terceros o en respuestas de estos a requerimientos administrativos relacionados con obligaciones tributarios del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba, se deduce de lo dispuesto en el artículo 80 del Decreto 1651 de 1961 en concordancia con el inciso primero del artículo 36 de la Ley 52 de 1977 que se mencionó antes..." (se subraya)

Así las cosas, podía cuestionarse los valores contables puesto que si bien el

15  
168

artículo 774 del E.T. regula la contabilidad como prueba, también exige que la misma refleje la realidad y veracidad de las operaciones económicas.

El contribuyente pretende hacer creer que para el año gravable 2014 los valores adicionados constituyeron un anticipo para lo cual aporta certificados de revisor fiscal del contribuyente y REFICAR S.A. sobre cifra global de ingresos año 2013, anticipos en el año 2013, las cuales no son suficientes para demostrar que para el año 2014 las cifras de las facturas materia de la glosa fueron también anticipos y no operaciones de ingreso realizadas en el año gravable en que se comprobó conforme el contrato, el procedimiento de contabilización del contribuyente, eran de ingreso, sin que los análisis expuestos en los actos demandados frente a los pagos, facturación, interventoría, relación con los registros contables, etc. los desvirtuara el contribuyente en cada uno de ellos, puesto que se explicó que contablemente todos los ingresos facturados no habían sido contabilizados y declarados, de manera que tampoco es suficiente la mera afirmación en certificado de revisor fiscal acompañada con el recurso sobre el cumplimiento de los requisitos del artículo 774 del E.T. (folios 2069-2193) en la medida en que el numeral 4º señala respecto de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba: *“4.No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley”*, lo cual ocurrió en el presente caso.

Se evidencia por las pruebas relacionadas en los actos de determinación y antes relacionadas, que la Administración, a diferencia de lo alegado en el recurso, agotó las facultades de fiscalización para establecer la veracidad y exactitud de los ingresos declarados por lo que practicó numerosas diligencias que constan en el expediente, sin deficiencia de las mismas, y con la validez de las documentales y testimoniales que son idóneas conforme las normas invocadas en el recurso, esto es los artículos 742, 743, 750 E.T., y demás de regímenes concordantes, de manera que no se incurrió en contradicción entre los actos proferidos por la Administración Fiscal y las sentencias invocadas sobre la necesidad de la prueba, ni sobre la posibilidad de cuestionar la contabilidad por otros medios de prueba válidamente recaudados, así como puestos en conocimiento del contribuyente frente a la omisión de ingresos desde la notificación del requerimiento especial para garantizar los derechos de contradicción y defensa, una vez desde el principio (el requerimiento especial) se analizó que fueron aplicadas las reglas de la causación y realización de los ingresos (artículos 7 y 28 del E.T.), por lo que se estableció la legalidad de la vigencia en que se debían haber declarado.

Por tanto, demostrada la legalidad de la modificación a la liquidación privada del actor, se garantizó el debido proceso y el derecho de defensa, sin que se pueda predicar sobre la particular violación de los artículos 743, 752, 774, 750, 772, 684, del E.T, por cuanto, con la actuación de la administración no se transgredieron, las



norma que el actor estima violadas, invocadas frente la violación del debido proceso.

Según el cargo sobre la Violación de los artículos 95 numeral 9 de la Constitución y 683 del Estatuto Tributario, por cuanto la Administración pretende adicionar ingresos que ya fueron contabilizados y declarados en años gravables anteriores al 2014. Debemos precisar.

Señala el actor en su cargo que: *“...se encuentra demostrado en forma plena que de conformidad con lo acordado en el contrato EPC de Ingeniería, Construcción y Procura suscrito con REFICAR, y con sujeción a las normas contables que le eran aplicables, debió causar en el año gravable 2013 ingresos originados en el citado contrato, ingresos que se encuentran comprendidos dentro de algunas de las facturas que formalmente se emitieron hasta el año 2014.*

*Así mismo, se ha demostrado que contrario a lo que manifiesta la Administración, CBI no registró de manera automática los anticipos a que le concedió REFICAR durante el año 2013 para atender la ejecución de los servicios de construcción (Mano de Obra), como un ingreso de ese mismo ejercicio.”*

Contrario a lo expuesto por el actor, no está probada su afirmación según la cual demostró en forma plena que lo acordado en el contrato EPC de Ingeniería, Construcción y Procura, suscrito con REFÍCAR S.A. debió causarse en 2013, por cuanto independientemente del alegado texto del contrato, se comprobó por el procedimiento que regula anticipos, realización y facturación, que cuando se dio ésta última, materialmente la labor encomendada tuvo lugar en 2014, esto es sustancialmente prevalece la esencia sobre cualquier forma puesto que es dicho hecho el que incide directamente en la causación comprobada por la Administración con tales documentos (facturas), exógena y respuestas a requerimiento ordinario por el tercero REFICAR S.A., por lo cual no es cierto que esté desvirtuado lo expuesto en la liquidación oficial de revisión, según el cual el contribuyente demandante registró en forma automática como anticipos los ingresos causados en 2014, independientemente que los anticipos contabilizados en 2013 se hayan materializado en la causación en el 2014 por la efectiva prestación del servicio.

Los hechos anteriores no se desvirtúan con lo certificado por revisor fiscal del contribuyente aportados, puesto que si bien éstos tienen el carácter de prueba contable conforme el artículo 777 del E.T., es sobre los registros contables sin que sean los contadores o revisores fiscales quienes dan cuenta de los hechos económicos, como que la causación por la prestación del servicio o realización de la labor encomendada tuvo lugar en 2014, tema sobre el cual el Consejo de Estado

en Sentencia del 13 de septiembre de 1991, expediente 3465, C. P. Dra. Consuelo Sarria Oleos, actor: Dow Química de Colombia S.A. precisó:

*"...El certificado de revisor fiscal en asuntos relativos a la contabilización de determinadas partidas, no puede tener más valor que el que la ley le asigna a la certificación en su condición de contador público (Ley 145/60 y ley 9a/83), respecto a lo cual ha dicho recientemente esta Sala que:(...)*

*Tampoco puede pretenderse que tal naturaleza puede probarse con el certificado expedido por el contador público, porque las normas legales vigentes no les atribuyen a los contadores un poder absoluto en materia de pruebas, ni la certificación legal de hechos económicos ni jurídicos, sino que se limitan a los actos y actuaciones que enumera el artículo 8° de la ley 145 de 1960, referidos a los libros de contabilidad, es decir, que allí se contabilizan sumas cómo descuento pero no el hecho de que realmente lo sean, y menos que dicha constancia releve a la contribuyente del cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para aceptar fiscalmente una deducción..." (Se resalta).*

Nos oponemos a los argumentos del accionante cuando pretende con el mismo procedimiento contable justificar la no causación del ingreso en el 2014, ni tales hechos se desvirtúan porque la empresa haya podido estar en peligro de disolución o pérdida, razones por las que no está plenamente comprobado que la causación tuvo lugar en el año gravable 2013, o que dichos ingresos fueron declarados en 2013 como esgrime era debido, ni que por ello se haya efectuado un injusto doble pago, puesto que en todo caso las normas que regulan la vigencia gravable en que se deben declarar los ingresos son preexistentes, de carácter imperativo y obligatorio cumplimiento y están relacionadas con la causación, independientemente de la fecha del pago, motivo por el que no es argumento determinante lo planteado en el recurso de que el contrato EPC estableció alguna condición suspensiva para la consolidación de obligaciones, puesto que en materia tributaria las normas fiscales priman sobre las estipulaciones de los particulares. La adición de ingresos fue realizada conforme el cruce de información con REFICAR S.A, pero no con base en la comparación de los ingresos de declaraciones de ventas frente a renta, de manera que con ésta última no se desvirtúa los ingresos omitidos establecidos con otros medios válidos de prueba analizados debidamente en los actos administrativos demandados, razón por la que no es suficiente el cuadro comparativo de cifras declaradas en uno u otro régimen.

Los ingresos adicionados según lo reportado por REFICAR S.A. y corroborados por éste en respuesta a requerimiento ordinario, son por la realización de operaciones, y si fueran avances de obra es por la realización de la misma en el año gravable 2014, de modo que no está probado por el contribuyente que se hizo por cifras superiores a las relacionadas con la causación en la vigencia gravable, por lo que la glosa no desconoce las reglas de la causación en materia contable y/o fiscal.

De lo anterior se extrae que no está probada lo argumentado de que la sociedad demandante cumplió las normas de causación, o que dio el manejo contable compatible con la realidad económica, la esencia sobre la forma, asociación y

realización del ingreso, de modo que en efecto la omisión de ingresos comprobada por la Administración causa daño a los intereses del Estado.

De la misma forma la parte accionante, insiste en *"haber demostrado que los ingresos que pretende adicionar la DIAN en el año gravable 2014 ya habían sido causados en el ejercicio anterior, es el hecho que mi representada ya tributó plenamente sobre tales ingresos y pagó la totalidad de los impuestos que le correspondía cancelar con estricta sujeción al marco tributario"* señalando que *"se encuentra acreditado por la contabilidad de CBI y el certificado emitido por el revisor fiscal"*, por lo que según su criterio no era procedente adicionarlos en el año 2014 doble vez, frente lo anterior manifestamos que no le asiste razón a la parte demandante, por cuanto tal como se expone en los actos administrativos demandados, lo cual reiteramos, se encuentra probada la causación de los ingresos en el año 2014 mediante el conjunto de pruebas recaudadas en la investigación adelantada por la Administración Fiscal y contenida en el expediente administrativo. Por tanto mediante diferentes medios idóneos de prueba como documentos de exógena, cruces con terceros como REFICAR S.A. de los que se obtuvieron respuestas a requerimientos ordinarios, lo establecido durante visitas frente al procedimiento de contabilización de lo causado según lo facturado y las documentales contentivas de las facturas con fecha de expedición de 2014 en concordancia con el procedimiento mencionado, se comprobó que la causación tuvo lugar en 2014 y es en esa vigencia donde se debieron declarar los ingresos conforme la ley tributaria, de donde fluye con absoluta claridad la improcedencia del cargo.

Ahora bien, ni con ocasión del recurso de reconsideración en sede administrativa como tampoco en esta instancia se desvirtúa la causación de los ingresos en el año 2014, de modo que no son los registros contables y lo certificado por contador o revisor fiscal sobre los mismos lo que modifica el hecho económico y la realidad comprobada, de manera que no está comprobada la doble tributación esgrimida, o el doble pago del impuesto,

Como tampoco se configura enriquecimiento sin causa, frente a lo cual es preciso recordar que, conforme a lo sostenido por la jurisprudencia y la doctrina, para que se configure el enriquecimiento injusto, se requiere de tres elementos a saber:

*" 1. Que haya un enriquecimiento o aumento de patrimonio; 2. Que haya un empobrecimiento correlativo y 3. Que el enriquecimiento se realice sin causa, o lo que es lo mismo, sin fundamento legal." (Corte Suprema de Justicia, Sala Plena, Proceso 1980, Sentencia 017 de 15 de febrero de 1990, Magistrado Ponente, Dr. Jaime Sanín G).*

En el presente caso no existe el tercer elemento, en consecuencia, mal puede hablarse de enriquecimiento sin causa, y por el contrario hay mandato legal como es la normativa fiscal, que ordena que los ingresos deban declararse en la vigencia

en que se causen, esto es, en 2014, motivo por el cual no se le exige al contribuyente más de lo que la ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación, por lo que se destaca que no se viola el espíritu de justicia que prevé el artículo 683 del E.T..

Ahora bien, ha de precisarse que, para efectos de cumplir sus fines, el Estado debe ejercer funciones y prestar servicios, los cuales redundan en beneficios de la comunidad y sus miembros. El ejercicio de estas funciones y las prestaciones de los servicios requeridos por la comunidad sólo pueden llevarse a cabo, haciendo uso de los bienes y demás recursos, que deben ser costeados por los miembros de la comunidad mediante la contribución señalada por el Estado, al igual de los ingresos provenientes de la explotación de los bienes pertenecientes a la colectividad o al Estado, o bienes obtenidos mediante operaciones de crédito.

Dentro de estos ingresos, encontramos los ingresos por obligaciones tributarias aduaneras y cambiarias, que se recauden. Todo esto para exaltar que de acuerdo al artículo 95-9 de la Constitución Nacional todas las personas deben *"contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado"*, con los mismos el Estado satisface otros derechos fundamentales de carácter general, que redundan en mejorar las condiciones materiales y espirituales de convivencia social y amplía permanentemente el número de miembros de la comunidad capaces de gozar de un bienestar social.

Es, así como la Corte Constitucional se ha pronunciado a través de Sent. T-532, sep. 23 de 1992, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, veamos:

*"En base de los deberes sociales se encuentra el principio de la reciprocidad (C.N., art.95). La Constitución reconoce a la persona y al ciudadano derechos y libertades, pero al mismo tiempo, le impone obligaciones.*

*Los beneficios que representa para el individuo las relaciones conmutativas de la vida en sociedad deben ser compensados por éste a fin de mejorar las condiciones materiales y espirituales de la convivencia social y ampliar permanentemente el número de miembros de la comunidad capaces de gozar de una existencia digna (C.N. preámbulo, arts. 1º, 95, 58 y 333). En una sociedad pobre, la justicia distributiva no puede ser solamente cometido del Estado, sino actitud y praxis de todos, mayormente de los mejor dotados.*

*La filosofía moral que subyace al ordenamiento jurídico emerge con fuerza normativa vinculante cuando la Constitución faculta a las autoridades para exigir del individuo la superación de su egoísmo, mediante el cumplimiento de sus deberes y obligaciones".*

Conforme al pronunciamiento jurisprudencial citado, las personas (naturales o jurídicas) no solo tienen derechos sino deberes y obligaciones, dentro de las cuales se encuentra contribuir con las cargas del Estado en la forma como el legislador ha ordenado.

Lo anterior en concordancia con los fines esenciales del Estado que consagra el artículo 2o de la Constitución Política, rectores del derecho tributario y de las actuaciones administrativas, ya que se da trato igual a quienes se encuentran en las mismas condiciones y no se exige al contribuyente más de aquello con lo que la ley señala, la que a su vez pretende el debido recaudo de los valores exactos que pretende el legislador y toda vez que en la labor de fiscalización se busca proteger el patrimonio público, en concordancia con lo previsto en el numeral 9o del artículo 95 de la Constitución Política relativos a los deberes de los contribuyentes.

En torno, al espíritu de justicia, el Consejo de Estado en sentencia del 10 de julio de 2002, expediente 12411, M. P. Dr. Germán Ayala Mantilla precisó:

*"...Pero este mismo principio implica en forma correlativa la obligación del ciudadano de contribuir con lo que ordena la ley sin que puedan resultar válidos los juegos que esta misma permite, pero no para cumplirla sino para defraudarla..."*

En igual sentido, la misma Corporación en Sentencia del 4 de agosto de 1995, Ponente Dr. Delio Gómez Leyva, Exp.No.5282, señaló:

*"...Si bien es cierto que el artículo 683 del Estatuto Tributario, enseña que a los funcionarios públicos encargados de la liquidación y determinación de los impuestos deben actuar con relevante espíritu de justicia, con fundamento en la premisa de que "...el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación", este principio orientador implica en forma correlativa la obligación del contribuyente de contribuir con lo que ordena la Ley, sin que puedan resultar válidos los hechos que éste permite, no para cumplirla, sino para desacatarla ...". (Se subraya).*

Igualmente, en el Concepto 076976 del 28 de noviembre de 2002 manifestó:

*"... En primer término, es de la esencia tener presente que, conforme, con el mandato, contenido en el artículo 95, numeral 9o de la Constitución Política, es deber de la persona y del ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, pero "dentro de conceptos de justicia y equidad".*

*Por su parte el artículo 683 del Estatuto Tributario establece:*

*Las anteriores disposiciones señalan la finalidad u objeto que desde el punto de vista constitucional v legal persigue el proceso administrativo de determinación del impuesto, es decir la modificación de las bases gravables v del impuesto mismo dentro del marco de la justicia y de la equidad. (Se subraya) Para este despacho, el procedimiento tributario es derecho público e interesa al orden público económico de la Nación, por lo tanto constituye materia reglada, y en consecuencia los funcionarios de la administración tributaria deben contraerse a proferir sus actuaciones en los precisos términos en que los faculta la Ley, para el caso específico están limitados a proponer los puntos que se pretenden modificar, con explicación de las razones en que se sustenta, junto con la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende adicionar a la liquidación privada..."*

En consecuencia, al no comprobar el contribuyente que los ingresos se causaron y declararon en 2013 válidamente, o desvirtuar el hecho demostrado que se causaron en el año 2014, no prosperan los cargos formulados por el actor.

Con relación al señalamiento por parte del actor que la UAE DIAN ha violado el artículo 363 de la Constitución Política, por cuanto se transgrede el principio de equidad al dejar de lado el exceso de ingresos reportados y declarados en ejercicios anteriores al 2014. Es menester precisar:

Señala la parte demandante: *“Como se puede apreciar con nitidez en el cuadro que se incluye en la siguiente página, el cual se elaboró para efectos del impuesto a la renta y debería ser prácticamente idéntico al CREE en lo que respecta a ingresos, la causación de ingresos por parte de CBI condujo que a partir del año 2009 existiesen diferencias entre los ingresos reportados en su declaración de renta y posteriormente del CREE y los certificados por el tercero REFICAR.*

En el cuadro que se inserta en el libelo, refleja un acumulado en 2014 en exceso para esgrimir que precisamente en éste último se adicionan ingresos; frente a lo cual manifestamos que no está probada justificación alguna del por qué se presentan tales diferencias entre lo declarado y lo justificado, para suponer que existe alguna razón por la que no se deban adicionar los ingresos que se comprobó fueron efectivamente causados en el año 2014.

Es de recordar igualmente que las vigencias fiscales son independientes, como hemos expuesto en otros apartes del presente escrito; se observa que en materia de ingresos fiscales son los que se perciban y que incrementen el patrimonio e independientemente del momento en que ello ocurra, conforme los artículos 26 a 28 del E.T. en su texto vigente para el año gravable 2014, relativos a la causación y realización, se deben declarar en el año gravable en que esto último ocurra, de manera que sean imputables a los costos y gastos del año gravable y se respete el principio de asociación, motivo por el que no existe norma legal aplicable al año investigado que autorice llevar valores acumulados que invoca el accionante, o diferencias de otras vigencias fiscales anteriores, salvo los casos de ingresos por recuperación de deducciones que en todo caso deben efectuarse en el año en que la causa de ello se concrete.

En consecuencia, no se aceptan como válidas las afirmaciones de que los ingresos fiscales y contables no coincidan, salvo alguna justificación legal probada; o que los ingresos fiscales sean superiores a los certificados salvo alguna razón válida y admitida legalmente que se compruebe; ni se demostró en sede administrativa como tampoco en esta instancia, que en el año 2014 se equilibraron los ingresos con los certificados según valor acumulado de manera admisible en materia tributaria al punto de disminuirlos en la misma cantidad que se comprobó fueron omitidos, menos cuando la adición de ingresos se motivó en razón distinta a alguna acumulación mencionada puesto que se originó en la comprobación de los causados en el año 2014.

Por las razones anteriores, no es suficiente como prueba que uno de los certificados de revisor fiscal aportados en sede administrativa incluya comparación de ingresos certificados por **REFICAR S.A. en 2013 y 2014; o la relativa con los declarados por el contribuyente en año 2009 a 2014; o el CD contentivo de facturas que alega son de 2013, para desvirtuar la causación de los ingresos en 2014,** adicionados en la liquidación oficial de revisión objeto de discusión, de modo que

dicha prueba no es idónea para desvirtuar la glosa formulada en la liquidación oficial demandada.

Ha de reiterarse que la adición de ingresos se efectuó por la comprobada causación de los mismos en 2014 y no por acumulación de vigencias anteriores que pretende hacer creer la sociedad actora, además porque esto último no justifica lo primero.

No está comprobado que la DIAN haya considerado tres facturas acumuladas del año 2013 en forma equivocada frente a la certificación de REFICAR S.A. sobre el año 2014, o que la cifra resulte idéntica a la adicionada en la liquidación oficial, puesto que las cifras invocadas como parte del total adicionado en el libelo de la demanda corresponden al año 2013, mientras aquellas en que se sustentó la liquidación oficial de revisión son del año 2014 a las cuales se refirió la certificación de REFICAR S.A. respecto del año investigado, motivo por el que el argumento sobre cifras acumuladas no desvirtúa la causación comprobada en relación con el año 2014, de modo que no está comprobada alguna falta de idoneidad probatoria o indebida valoración de las pruebas.

En ese orden, la copia de facturas emitidas en el año 2014 con sus respectivos soportes y comprobantes acompañadas con el escrito de recurso de reconsideración en sede administrativa, no comprueban lo alegado, sino corroboran las recaudadas en el expediente en relación con la adición de ingresos.

Acorde con lo expuesto, al no existir certeza y convencimiento de la inexistencia de la causación de los ingresos adicionados en la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2014, objeto de litigio, no podía ser otro el actuar de la Administración que en ejercicio de sus funciones y acorde con su competencia procede a modificar la liquidación privada del actor, lo cual descarta la violación del artículo 363 de la Constitución Política que alega.

**2. Normas violadas y concepto de su violación en relación con el rechazo de costos por concepto de pagos de beneficios laborales por valor de \$10.482.953.132.**

No le asiste razón a la parte demandante en consideración a que, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, los pagos relacionados fueron rechazados por no cumplir con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para ser tratados como deducibles, toda vez que estos costos no son necesarios para la producción de la renta y así lo ha avalado la jurisprudencia del Consejo de Estado en diferentes sentencias.

Los pagos a que hace referencia en esta oportunidad, son aquellos relacionados a continuación:

Concepto	Beneficiario	Valor
Auxilio Movilización Tiquetes	Gastos nómina Expatriados	88.000.000
Auxilio de Lavandería	Gastos nómina Expatriados	962.665.874
Bank Fees	Gastos nómina Expatriados	1.483.801.703
Children Schools	Gastos nómina Expatriados	549.737.765
Furniture Allowan.ce	Gastos nómina Expatriados	340.408.785
Extralegal Holidays R&R	Gastos nómina Expatriados	3.966.317.098
Other Payments	Gastos nómina Expatriados	2.958.090.500
Storag	Gastos nómina Expatriados	103.931.407
Total a desconocer		\$10.482,953.132

Argumenta la parte actora, "A pesar de haber sido la Administración la que esbozo inicialmente el rechazo de estos pagos al enmarcarlos dentro de la noción de "pagos indirectos", con ocasión de la Liquidación de Revisión pretende alejarse y modificar su propio argumento y centrarse exclusivamente en la aplicación del artículo 107 del E.T. para sustentar el rechazo de los gastos salariales tal como se aprecia en los apartes del acto liquidatorio..."

A efectos de controvertir el argumento de la parte actora, es preciso acudir a lo expuesto por la parte actora al requerimiento especial (folio 1769 Expediente Administrativo), en cuyos apartes pertinentes se señala lo siguiente:

"...Del exámen de los contratos denominados como "expatriados" se evidencia que existen una serie de pagos que expresamente han sido cobijados por un pacto de desalarización acordado, conforme a los dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo. Así mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 las sumas que son objeto de pactos de desalarización no hacen parte de la base para liquidarlos aportes con destino al SENA, ICBF, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993".

Con ocasión al recurso de reconsideración y que reitera en el libelo, se precisó:

"En consecuencia, se reitera que los conceptos que se reflejan en el cuadro incluido en la página anterior son elementos integrantes del salario de ciertos empleados. Esa inclusión se encuentra prevista en los respectivos contratos labores o en la convención colectiva, es decir, no se trata en momento alguno de pagos que CBI hubiese realizado por mera liberalidad. Como pagos que se realizaron por nómina, estuvieron sujetos al pago de contribuciones parafiscales y retención en la fuente a cargo de cada uno de los beneficiarios, de acuerdo con las normas aplicables.

Lo anterior, conlleva necesariamente a sostener que no existe fundamento legal alguno que apoye la tesis según la cual estos pagos salariales no han cumplido plenamente con los requisitos previstos en el citado artículo 107, como quiera que es evidente la relación de causalidad y necesidad que guarda el salario pagado a los empleados con la actividad productora de renta."

Una vez se confrontan los argumentos esgrimidos en el escrito de respuesta al requerimiento especial y lo expuesto en el escrito de recurso de reconsideración y reiterado en esta oportunidad, se establece que existe abierta contradicción ya que inicialmente se dijo que estos pagos no hacen parte del salario y posteriormente señala enfáticamente que tales auxilios hacen parte del salario sujetos a pago de parafiscales y retención en la fuente, en éste último caso, a fin de sustentar el cumplimiento de los requisitos de necesidad y proporcionalidad establecido en el



24  
197

artículo 107 del E.T., sin que hubiese anexado pago de las planillas de parafiscalidades en el cual se demuestre que los pagos de tales auxilios hacen parte del salario.

A este respecto es preciso señalar que el artículo 107 del Estatuto Tributario dispone:

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

*La necesidad y proporcionalidad **de las expensas debe determinarse con criterio comercial**, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes". (se resalta)*

De igual forma el artículo 108 del Estatuto Tributario, contempla:

*"Art. 108. Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios.*

*Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o periodo gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes.*

*Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.*

*Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.*

*(...)"*

Sobre la "necesidad" y el "criterio comercial", la jurisprudencia y la doctrina oficial se han pronunciado, para asimilarlo a los gastos comúnmente utilizados o acostumbrados por personas que se encuentran dentro de las mismas condiciones dentro de la práctica comercial y para referirse a que debe ser forzoso, imprescindible o indispensable para la producción de la renta en oposición a lo meramente útil, conveniente o extraordinario.

En torno al criterio de necesidad la doctrina oficial de la UAE DIAN, a través de Concepto No. 008240 del 7 de febrero de 2001 nos ilustra al respecto, señalando:

*"...La necesidad **se mira con criterio comercial es decir se tiene en cuenta lo comúnmente utilizado por personas que se encuentran dentro de las mismas condiciones**. Si se observa la generalidad de personas dentro de las mismas condiciones no utilizan los mismos mecanismos, aunque no se discute que sea útil. No es de uso común y corriente el que todos los comerciantes realicen rifas entre los clientes por lo cual no se considera necesario el desembolso del valor de premios. En esta forma no son deducibles conceptos que entre otros requisitos no sean necesarios". (negritas fuera del texto).*

En diversas oportunidades el Honorable Consejo de Estado se ha pronunciado sobre el alcance del artículo 107, que regula lo relativo a las expensas necesarias, las que deben determinarse con criterio comercial, atendiendo a los presupuestos de necesidad y proporcionalidad.

En sentencia de marzo de 2010 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia Exp. 16557, manifestó:

*“Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta. Sin estos no se puede obtener la renta. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”. Entonces, se excluyen los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos y los puramente útiles o convenientes.*

*Por su parte, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o salida de recursos del contribuyente guarden relación de causa-efecto, con la actividad generadora de renta de este. El vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que se desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es la que produce la renta del contribuyente, de tal manera que sin la expensa no es posible obtenerla.*

*Y, la proporcionalidad del gasto atiende a la magnitud que las erogaciones representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta). Debe medirse en cada caso, según la actividad económica que se lleve a cabo y la costumbre comercial para el sector. Así, el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.”*

Se extrae tanto de la jurisprudencia citada como de la doctrina oficial de la UAE DIAN, que el criterio comercial se refiere a lo comúnmente acostumbrado como necesario para el desarrollo de determinada actividad productora de renta o para la obtención del ingreso dentro de la específica actividad.

Sobre este tópico la doctrina oficial de la UAE DIAN vertida en el Concepto No. 011104 del 25 de febrero de 2004 señaló:

*“En primer lugar, es conveniente advertir que la misma Ley, al consagrar como requisitos esenciales para la deducibilidad del gasto la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad, dispone que estos dos últimos obedecen a un criterio comercial, teniendo en cuenta las expensas que normalmente se acostumbran en el desarrollo de la respectiva actividad económica. En estas condiciones, es la práctica comercial la que define los límites de la necesidad y la proporcionalidad de los gastos asociados a la actividad generadora de renta para que ellos sean deducibles fiscalmente; dicho de otra manera, no son deducibles los gastos que aun teniendo relación de causalidad con el ingreso resultan desproporcionados o innecesarios, de acuerdo con lo que normalmente aconseja la práctica comercial.*

*La Ley no limita el alcance de la necesidad a lo indispensable o imprescindible, sino que autoriza que este requisito se califique con un criterio comercial. Ahora bien, en cuanto al carácter ocasional y extralegal de esa clase de pagos o bonificaciones, es preciso definir si de acuerdo a la ley tales circunstancias desvirtúan su necesidad e impiden, por lo tanto, su reconocimiento como deducción.*

(...)

*Es importante aclarar, sin embargo, que la necesidad de un gasto no está determinada por su obligatoriedad o habitualidad sino, como ya dijimos, por el hecho de ser una erogación vinculada a la producción de la renta que normalmente se acostumbra en el desarrollo de la respectiva actividad económica. Erogación normalmente acostumbrada no significa que tiene que pagarse en forma obligatoria o regular, sino que es normal dentro de la práctica comercial efectuarla, así sea discrecional y ocasionalmente.”*

De igual manera, a través de Sentencia 19247 del 6 de noviembre de 2014, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, precisó:

*“Para precisar el alcance de la norma transcrita, la Sala considera pertinente partir de lo que ha dicho respecto de los requisitos previstos en el artículo 107 E. T., que se deben cumplir para tener*

*una expensa como deducible (Se parte del análisis hecho por María de Pilar Abella Mancera y María Clara Montalvo Forero en: "El Criterio Comercial en la aceptación o rechazo de las expensas necesarias" y "Costos Imputables a la renta", en: "Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria". ICDT. ERNST & YOUNG. Bogotá. Noviembre de 2011. Páginas 87 a 107 y 157 a 169).*

*Respecto del requisito de relación de causalidad, la Sala ha dicho que la relación de causalidad significa que los gastos deben guardar una relación causal, de origen-efecto, con la actividad u ocupación que fe genera la renta al contribuyente. Esa relación, vinculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa-efecto." (Entre otras, las sentencias (25, septiembre, 1998). Exp. 9018. C.P. Delio Gómez Leyva; (13, octubre, 2005). Exp. 13631. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; (2, agosto, 2006). Exp. 14549. C.P. Ligia López Díaz; (12, diciembre, 2007). Exp. 15856. C.P. María Inés Ortiz Barbosa y (24, Julio, 2008) Exp. 16302. C.P. Ligia López Díaz)*

Fíjese que la jurisprudencia citada restringe la deducción del costo o del gasto a que haya una relación de causalidad entre la expensa y el ingreso.

En una posición un poco más amplia, la Sala consideró que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravadle, con la actividad generadora de renta, o mejor, con la productividad de la empresa, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto)".

Una vez, analizados por parte de la Administración los conceptos de los costos desconocidos en este acápite, en aplicación del criterio comercial contemplado en el artículo 107 del E.T., los relativos a auxilios de movilización, lavandería, bank fees, children schools, extralegal holidays R&R, Other Payments, storage, no cumplen con el requisito de la necesidad, toda vez que no es erogación vinculada a la producción de la renta del contribuyente descrito en su objeto. social y que normalmente se acostumbra en el desarrollo de la respectiva actividad económica relativa a distintas labores de ingeniería de petróleo y gas, ya que los pagos de tales auxilios no son normales dentro de la práctica comercial efectuarla, de modo que si es discrecional y ocasional ello no significa que sea legalmente obligatoria; por el contrario se trata de pagos que no son forzosos, indispensables e imprescindibles, sino que corresponden a los realizados por mera liberalidad del empleador a algunos trabajadores.

A su turno, no tienen relación de causalidad por cuanto claramente nada tienen que ver con la actividad productora de renta del contribuyente, o con lo que se considera acostumbrado dentro de la misma, dichos pagos a expatriados relativos al contrato con REFICAR S.A.

Y como consecuencia de los anteriores, no es viable aplicar, con criterio comercial, la forma de establecer la proporcionalidad con los ingresos v la actividad productora

de renta.

Tales pagos si bien fueron pactados entre las partes en un contrato, sin hubiese constituido factor salarial, conforme lo señaló la contribuyente en su escrito de respuesta al requerimiento especial, con ocasión del recurso de reconsideración no se comprueban las afirmaciones de que hubieran constituido factor salarial a efectos del pago de parafiscalidades.

No se desvirtúan las objeciones en relación con el incumplimiento del artículo 107 del E.T. lo certificado por revisor fiscal relativo a pagos y auxilios laborales realizados por CBI COLOMBIANA S.A. por el año 2014 cuando se alega que fueron sujetos de retención en la fuente y pago de seguridad social, según relación de pagos de nómina que adjunta, según anota en Anexo 6 del acápite de pruebas del recurso, por cuanto valorados ellos hacen referencia al total que no fue desconocido y respecto de los glosados dicha prueba no es conducente para desvirtuar el incumplimiento de los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad mencionada porque hacen relación a otros requisitos legales distintos al cuestionado.

Si se analiza independientemente de si son salariales o no como esgrime el actor para señalar que como se cumplieron requisitos del artículo 108 E.T. de pagos parafiscales y seguridad social y por razón de lo expuesto por el Consejo de Estado en sentencia del 27 de marzo de 2014 que aduce, se verifica que los conceptos de los pagos analizados no se pueden reputar de “indispensable”, “forzoso” o “imprescindibles”, además que no está demostrado que sean obligatorios frente a los cuales la jurisprudencia ha admitido el cumplimiento de dichos requisitos, de manera que automáticamente por el acatamiento de otros requisitos no se puede suponer observados los previstos en el artículo 107 E.T. como intenta hacer creer el accionante, menos aún por el hecho de ser acordados en un contrato puesto que sobre lo pactado en los mismos priman las normas fiscales frente al criterio de lo que se debe aceptar como costo o deducción.

Tampoco por el argumento del actor de ser pagos del artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo y por el pacto de no salarial es que se modifican los criterios para analizar los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad del artículo 107 del E.T., los cuales no se ciñen a si fueron pagos directos o indirectos, sino al criterio comercial y a la valoración de si fueron necesarios (indispensables, forzosos e imprescindibles con el ingreso o la actividad), con relación de causalidad (nexo causal con la acostumbrada actividad productora de renta) y proporcionalidad (con el ingreso o la actividad).

Si bien como alega la parte actora no se discute en su ejemplo el pago de educación a empleados expatriados, o almacenamiento de sus enseres, los rechazados sí tienen que ver con tiquetes, lavandería, niños de los mismos, fiestas, etc. que no son acostumbrados dentro de la actividad productora de renta, ni indispensables, forzosos o imprescindibles para las labores propias que forman parte del objeto social de ingeniería de petróleo y gas y demás descrita ante la Cámara de Comercio, aspecto último que no es desvirtuado con la certificación de revisor fiscal acompañada con el recuso sobre este punto.

Todo lo anterior desvirtúa los cargos formulados por el actor.

Se puede observar Señor Magistrado que al confrontarse los argumentos esgrimidos en el escrito de reconsideración y en el escrito de respuesta al requerimiento especial, se verifica que existe abierta contradicción ya que inicialmente, se dijo que estos pagos no hacen parte del salario y posteriormente señala enfáticamente, que tales auxilios hacen parte del salario sujetos a pago de parafiscales y retención, en la fuente, en éste último caso, a fin de sustentar el cumplimiento de los requisitos de necesidad y proporcionalidad establecido en el artículo 107 del E.T, sin que hubiese anexado pago de las planillas de parafiscalidades en el cual se demuestre que los pagos de tales auxilios hacen parte del salario.

El artículo 107 del Estatuto Tributario dispone:

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

*La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes” (Se resalta).*

Sobre la necesidad y el criterio comercial, la jurisprudencia y la doctrina oficial se han pronunciado, para asimilarlo a los gastos comúnmente utilizados o acostumbrados por personas que se encuentran dentro de las mismas condiciones dentro de la práctica comercial y para referirse a que debe ser forzoso, imprescindible o indispensable para la producción de la renta en oposición a lo meramente útil, conveniente o extraordinario.

Sobre dicho criterio, la doctrina oficial de la DIAN en Concepto No. 008240 del 7 de febrero de 2001 precisó:

*“...La necesidad se mira con criterio comercial es decir se tiene en cuenta lo comúnmente utilizado por personas que se encuentran dentro de las mismas condiciones. Si se observa la generalidad de personas dentro de las mismas condiciones no utilizan los mismos mecanismos, aunque no se discuta que sea útil. No 006401 es de uso común y corriente el que todos los comerciantes realicen rifas entre los cuenta por lo cual no se considera necesario el desembolso del valor de premios. En esta forma no son deducibles conceptos que entre otros requisitos no sean necesarios” (Se resalta)*

Como se observa el criterio comercial se refiere a lo comúnmente acostumbrado como necesario para el desarrollo de determinada actividad productora de renta o para la obtención del ingreso dentro de la respectiva actividad. Así mismo, el Concepto No. 011104 del 25 de febrero de 2004 señaló:

*“...En primer lugar, es conveniente advertir que la misma Ley, al consagrar como requisitos esenciales para la deducibilidad del gasto la relación de causalidad la necesidad y la proporcionalidad, dispone que estos dos últimos obedecen a un criterio comercial, teniendo en cuenta las expensas que normalmente se acostumbran en el desarrollo de la respectiva actividad económica. En estas condiciones, es la práctica comercial la que define los límites de la necesidad y la proporcionalidad de los gastos asociados a la actividad generadora de renta para*

que ellos sean deducibles fiscalmente; dicho de otra manera, no son deducibles los gastos que aun teniendo relación de causalidad con el ingreso resultan desproporcionados o Innecesarios, de acuerdo con lo que normalmente aconseja la práctica comercial.

La Ley no limita el alcance de la necesidad a lo indispensable o Imprescindible, sino que autoriza que este requisito se califique con un criterio comercial, Ahora bien, en cuanto al carácter ocasional y extralegal de esa clase de pagos o bonificaciones, es preciso definir si de acuerdo a la ley tales circunstancias desvirtúan su necesidad e Impiden, por lo tanto, su reconocimiento como deducción.

Es Importante aclarar, sin embargo, que la necesidad de un gasto no está determinada por su obligatoriedad o habitualidad sino, como ya dijimos, por el hecho de ser una erogación vinculada a la producción de la renta, que normalmente se acostumbra en el desarrollo de la respectiva actividad económica. Erogación normalmente acostumbrada no significa que tiene que pagarse en forma obligatoria o regular, sino que, normal dentro de la práctica comercial efectuarla, así sea discrecional y ocasionalmente.' \* (Sé resalta) '

El Consejo de Estado en Sentencia del 4 de marzo de 2010, expediente No. 16557, C. P.. Dra. Martha Teresa Bricefto, señaló:

"...Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta. Sin estos no se puede obtener renta. Son Indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos». Lo esencial es que el gasto sea 'normalmente acostumbrado en cada actividad\*. Entonces, se excluyen los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfinos y los puramente útiles o convenientes.

Por su parte, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o salida de recursos del contribuyente guarden relación de causa-efecto, con la actividad generadora de renta de este. El vínculo correspondencia debe establecerse entre la expensa (coste o gasto) y la actividad que se desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es la que produce la renta del contribuyente, de tal manera que sin la expensa no es posible obtenerla.

Y, la proporcionalidad del gasto atiende a la magnitud que las erogaciones representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta). Deba medirse en cada caso, según la actividad económica que se lleve a cabo y la costumbre comercial para el sector. Así, el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunas que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir..." (Se resalta).

A su vez, en sentencia 19247 del 6 de noviembre de 2014, C.P. Dr. Hugo Femando Bastidas Bárcerías, señaló:

Para precisar el alcance deja norma transcrita, la Sala considera pertinente partir de lo que ha dicho respecto de los requisitos previstos en el artículo 107 E.T., que se deben cumplir para tener una expensa como deducible (Se parte del análisis hecho por María del Pilar Abella Mancera y María Clara Montalvo Forero en: "El Criterio Comercial en la aceptación o rechazo de las expensas necesarias" y "Costos Imputables a la rentar, en: "Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria". ICDT. ERNST & YOUNG. Bogotá. Noviembre de 2011. Páginas 87 a 107 y 157 a 169).

Respecto del requisito de relación de causalidad, la Sala ha dicho que la relación de causalidad significa que los gastos deben guardar una relación causal, de origen -efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo, o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social pero que en todo caso le produce renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa-efecto.

Fíjese que la Jurisprudencia-citada restringe la deducción del costo o del gasto a que haya una relación de causalidad entre la expensa y el Ingreso

" . . . «

En una posición un poco mis amplia, la Sala consideró que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o periodo gravable, con la actividad generadora de renta o mejor, con la productividad

de la empresa, conexidad que se mide, por la injerencia que tienen el gasto en dicha actividad y por ende en dicha productividad.

Así mismo en sentencia 18792 del 1S de junio de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz -Indicó:

\*...Sobre las expensas necesarias, ha dicho la Sala que corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que, sin tales, gastos esta no se puede obtener. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea normalmente acostumbrado en cada actividad, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos o meramente útiles o convenientes.

De conformidad con la disposición antes señalada, las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando sean realizadas durante el año o periodo gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, i) tengan relación de causalidad con aquella ii) sean necesarias y v) proporcionadas. Se entiende por relación de causalidad, el nexo que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir que no es posible producir la renta si se incurre en el gasto.

De su parte, la necesidad implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta, ósea que ayuda a producirla, en la obtención meramente o conveniente; y la proporcionalidad indica\* que el gasto debe ser razonable, esto es la relación que existe entre la magnitud del gasto y al beneficio que pueda generarse con el mismo. La sala, en sentencia del 7 de Octubre de 2010, precisó que en materia tributaria no resulte suficiente la inclusión dentro del denunciado de una erogación para que este sea deducible, pues, de una parte,\* el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias...".

### **3. Normas violadas y concepto de su violación en relación con el rechazo de la deducción por gastos operacionales de administración por concepto de servicios técnicos y asistencia técnica por valor de \$65.814.953.000**

Señala el actor en su cargo: *"Es claro que la fundamentación en que se soporta el rechazo contenido en el Requerimiento Especial radica en el hecho que la DIAN considera que se trata de un pago realizado por una sucursal a su casa matriz. Al considerar que sucursal y matriz son el mismo ente, la Administración concluye que no podía existir prestación de servicios o transferencia de conocimiento entre entidades que no revelan independencia jurídica", por lo que considera que: "...deviene en ilegal que la Administración pretenda modificar posteriormente su argumentación, para ajustar su pretensión de glosar la deducibilidad de los pagos por asistencia técnica, una vez que se le ha demostrado que incurrió en un error de interpretación al considerar que CBI era una sucursal. La realidad demuestra que CBI es una sociedad anónima, con plena independencia jurídica respecto de las sociedades que le prestaron los servicios requeridos para poder ejecutar el contrato con REFICAR."*

Contrario a lo afirmado por la parte actora, y tal como se expuso en sede administrativa, la razón sustancial del rechazo efectuado no fue propiamente porque estuviera limitados los costos y gastos para vinculados, sino que para que

ello tenga lugar es preciso además que se cumpla en el caso particular con los requisitos señalados en el artículo 107 del E.T. (proporcionalidad, necesidad y causalidad), citado en otros apartes del presente escrito.

Ahora bien, se dejó claro tanto en el requerimiento especial, liquidación oficial y en la Resolución que resuelve el Recurso de reconsideración, que la sociedad CBI COLOMBIANA S.A., se constituyó exclusivamente por cumplir con lo previsto en el artículo 474 del Código de Comercio, toda vez que CB&I (C.B.INTERNACIONAL), sociedad extranjera, había suscrito un contrato con REFICAR S.A. y para ejecutarlo requería de la constitución de CBI COLOMBIANA S.A., toda vez que ésta pretendía desarrollar en territorio colombiano actividades con carácter permanente, por lo que tenía que establecer una filial, subsidiaria o sucursal con domicilio en el territorio nacional para adelantar tales actividades, de modo que en virtud del derecho de asociación, la sociedad a constituir puede adoptar cualquier tipo societario establecido en la norma comercial, para el caso, la Colombiana se constituyó en una sociedad anónima.

Una vez creada la nueva sociedad colombiana (independientemente del tipo societario), se conforma la figura denominada vinculación económica, desarrollada en el Código de Comercio en los artículos 260 y 261, la Ley 222 de 1995 en su artículo 28, el Estatuto Tributario en sus artículos 260-1, 450 y 451 E.T., en su texto vigente para el año investigado, que disponen:

*“Artículo 260. SUBORDINACIÓN. (Artículo subrogado por el artículo 26 de la Ley 222 de 1995) Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre, sometido- a la voluntad de otra, u otras personas que serán su matriz o controlante. bien sea directamente caso en el cuál aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria”.*

*Artículo 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACIÓN. (Artículo subrogado por el artículo 27 de la Ley 222 de 1995). Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:*

*1. Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.*

*2. Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisorio en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesario para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere.*

*3. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad.*

*PARÁGRAFO 1o. Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales,*



*cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.*

*PARÁGRAFO 2o. Así mismo, una sociedad se considera subordinada cuando el control sea ejercido por otra sociedad, por intermedio o con el concurso de alguna o algunas de las entidades mencionadas en el párrafo anterior."*

Por su parte el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 dispone: "*Habrá grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección*", de donde se extrae que para la existencia del grupo empresarial se requieren dos condiciones: (i) que exista relación de subordinación y (ii) que la matriz ejerza un poder de dirección suficiente para lograr un propósito común.

Concordante con lo anterior, el artículo 26 de la Ley 222 de 1995, consagra que será subordinada o controlada una sociedad cuando el poder de decisión se encuentre sometido, directa o indirectamente, a la voluntad de otra sociedad matriz o controlante, o de una o varias personas naturales o jurídicas, de naturaleza no societaria, así mismo, en el siguiente artículo, relaciona los casos en que se presume el vínculo de subordinación. Igualmente, el artículo 27 ibídem, relaciona los casos en que se presume el vínculo de subordinación.

Ahora bien, en relación a la segunda condición, el artículo 28 de la Ley 222 de 1995, contempla: "*se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan (a consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividades de cada una de ellas*".

A su turno el artículo 30 del mismo ordenamiento, consagra la obligatoriedad de inscripción en el registro mercantil, a cargo de la sociedad controlante, cuando de conformidad con los artículos 2060 y 261 del Código de Comercio se configure una situación de control, y cuando se den los supuestos para que exista "*grupo empresarial*".

La normatividad tributaria amplía el concepto de grupo empresarial que se establece en la ley comercial, introduciendo la expresión "*vinculados económicos o partes relacionadas*" para indicar que, en materia fiscal, no sólo aquellas sociedades que se encuentren en los presupuestos de grupo empresarial, subordinación o control establecidos por la ley comercial tienen relevancia para los diferentes fines tributarios.

33  
186

En este sentido estableció el mencionado ordenamiento, que ha de considerarse como “vinculados económicos” las partes que estén inmersas en los supuestos de los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio, artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario, éstos relacionados con el régimen del impuesto sobre las ventas (se encuentran ubicados en el libro tercero del estatuto tributario), establecen que existe vinculación económica en los casos en que la operación objeto del impuesto tiene lugar i) entre la matriz y su subordinada; ii) entre dos subordinadas de la misma matriz; iii) entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un 50% o más a la misma persona natural o jurídica, con o sin residencia o domicilio en el país; iv) entre dos empresas, una de las cuales posee directa o indirectamente el 50% o más del capital de la otra; v) entre dos empresas cuyo capital pertenezca en un 50% o más a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil; vi) entre la empresa y el socio, accionista o comunero que posea el 50% o más del capital de la empresa; vii) entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho a administrarla; viii) entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un 50% o más a unas mismas personas o a sus cónyuges o parientes dentro del segundo grado de consanguinidad, o afinidad o único civil; ix) cuando el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí el 50% o más de su producción, evento en el cual cada una de las empresas se considera vinculada económica, y x) cuando una sociedad o entidad financiera, salvo aquellas vigiladas por la Superintendencia Financiera, que obtenga el 40% o más de sus ingresos operacionales de un grupo de compañías vinculadas, otorgue financiación a una de estas compañías.

Ahora bien dentro del concepto y/o características los grupos empresariales denominada “unidad de propósito y dirección”, que en términos generales implica la verificación de procesos de integración vertical o de integración horizontal, para la producción de un servicio o bien objeto de comercialización, con participación común de todas y cada una de las sociedades para cada especialidad, llamase producción, elaboración, etc., así mismo, comporta la determinación de políticas comunes: administrativas, financieras, laborales, contable, recursos humanos, planeación etc., las cuales evidencien que finalmente existen importantes objetivos comunes Respecto de la noción y características de los grupos empresariales, la Superintendencia de Sociedades mediante Oficio 125-2831 del 22 de enero de 1999 expresó:

*“ Por otra parte, la Ley 222 de 1995 consagra un nuevo régimen de matrices y subordinadas, dentro del cual aparece el concepto de Grupo Empresarial (art. 28), el cual se configura cuando además de la subordinación existe entre los vinculados unidad de propósito y dirección.*

34  
187

*De conformidad con los artículos 260 y 261 del Estatuto Mercantil, los sujetos vinculados en situación de control o grupo empresarial conservan su individualidad, es decir, mantienen sus atributos y obligaciones propias. Los supuestos de control establecidos en estas normas, suponen una o varias personas controlantes y una o varias sociedades comerciales controladas, de tal manera que en los dos extremos de la relación de control se ubican sujetos con posibilidad de adquirir derechos y de contraer obligaciones en forma independiente.*

*El artículo 28 de la Ley 222 de 1995, determina que "se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ella".*

Del concepto de unidad de propósito y dirección, no puede concluirse que el objeto de cada una de las sociedades vinculadas se amplía, a la búsqueda de los propósitos del grupo, pues lo que ocurre según la ley, es que dicho objeto se orienta de acuerdo con las directrices trazadas por la matriz o controlante, quien debe considerar en sus decisiones las limitaciones propias de la capacidad de las sociedades subordinadas.

Cada sociedad colabora con los propósitos del grupo en la medida de sus posibilidades, lo que no desnaturaliza el régimen de grupos empresariales, puesto que el mismo se fundamenta en la conservación de la personalidad jurídica de los vinculados y se da sin perjuicio del objeto social de cada empresa, expresión que no significa ampliación del objeto, sino la posibilidad de que en un mismo grupo se encuentren vinculadas sociedades con objetos sociales diferentes, los cuales, en virtud de la ley, siguen determinando la capacidad de cada una de ellas.

Conforme con lo expuesto por la Superintendencia de Sociedades, *"la configuración de un grupo empresarial deviene de la existencia previa de **una relación de control o subordinación entre una matriz o controlante y una sociedad o sociedades subordinadas**, y de la determinación por parte de la matriz de una unidad de propósito y dirección, en la que se orientan los objetos de las subordinadas por las directrices trazadas por la controlante."*

Tal situación fue regulada en materia tributaria especialmente en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, estableciéndose la obligación para los grupos empresariales de presentar estados financieros consolidados a la DIAN, para efecto de control tributario. Lo anterior significa que si bien existe independencia entre las sociedades que conforman un grupo empresarial, no es menos cierto que, todas y cada una deben propender por un fin económico común, dada su característica principal de "unidad de propósito y dirección".

Para el caso en análisis, es preciso citar el artículo 471 del Código de Comercio, que indica que para que una sociedad extranjera pueda emprender negocios permanentes en Colombia, deberá establecer una sucursal con domicilio en el

territorio nacional, lo anterior, en concordancia con el artículo 474 ibídem, que señala taxativamente las actividades que se entienden permanentes en Colombia, subsumiendo la actividad contratada entre REFICAR S.A. y CB&I (C.B.iINTERNACIONAL) razón por la cual, el Despacho señala que efectivamente existe una vinculación económica entre la sociedad Matriz y la sociedad CBI COLOMBIANA S.A.

Independientemente que en la liquidación oficial se haya aludido a sucursal de la sociedad extranjera, o que sea otro el tipo societario, se mantiene la vinculación mencionada y no es ésta la razón del rechazo, sino el cuestionamiento de qué por lo pactado en el contrato de asistencia técnica la titularidad de los pagos sea la extranjera y no la Colombiana, además que por los reembolsos estudiados en los actos demandados y demás cláusulas del contrato desvirtúa la existencia de que fue el declarante de renta 2014 quien tenía derecho a la deducción por los aducidos pagos.

Está garantizado el cumplimiento del artículo 711 del E.T. en la medida en que tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión se efectuaron las mismas objeciones para rechazar los valores glosados, relativos al incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E.T., con plena garantía de los derechos de defensa y contradicción al contribuyente para que presentara argumentos y pruebas para desvirtuar tales razones.

La razón sustancial del rechazo efectuado en estudio no fue propiamente porque estuviera limitados los costos y gastos para vinculados, sino que para que ello tenga lugar es preciso además que se cumpla en el caso particular con los requisitos señalados en el artículo 107. del E.T. (proporcionalidad, necesidad y causalidad), transcrito en punto anterior, frente al cual obra jurisprudencia antes citada.

No es admisible la suposición del accionante de que la Administración desconozca el régimen de precios de transferencia previsto en el artículo 260-1 del E.T. y siguientes, o la Cartilla de la DIAN de septiembre de 2015 sobre dicho régimen, o el principio de plena competencia que invoca, puesto que el rechazo en la liquidación oficial de revisión no provino de la aplicación de dicho régimen, ni se discutió si las operaciones fueron a valor del mercado o no como se defiende el contribuyente, por lo que no prosperan estos argumentos para revocar la glosa.

Frente a las objeciones de la sociedad actora sobre las afirmaciones de que no era ético y sano que la sociedad contratara a su vinculada, para lo cual indica que debía constituir una sociedad en Colombia para la realización en el país sin lo cual era materialmente imposible efectuarla, se aclara que tales aseveraciones eran no respecto a la constitución de la empresa en Colombia o a la contratación realizada,

34  
189

sino frente a la intención de solicitar como deducción los reembolsos a que se refiere el contrato inicial suscrito entre la matriz extranjera y REFICAR S.A., que no se deshacen por la existencia de la sociedad nacional, y por lo cual para la investigada no le eran propias tales erogaciones de las que se pudiera predicar eran indispensables, forzosas o imprescindibles o que cumplieran el requisito de necesidad, como reclama el libelista.

Si bien se pueden predicar los requisitos de indispensables para la sociedad extranjera, no para la nacional, constituida para el cumplimiento del contrato entre dicha extranjera y REFICAR S.A.; y si bien la administración aludió a la necesidad de contar con infraestructura, logística, mano de obra calificada, recursos financieros, tecnología, conocimiento tecnológico, experiencia, equipos, etc. en la página 24 de la liquidación oficial, ello no está desvirtuado con la afirmación de la accionante de lo ocurrido en otros contratos como los de infraestructura vial del país denominados 4G, además que lo cuestionado no es la realización de los contratos o constitución de empresas en el país sino el derecho a la deducción fiscal de tales pagos o reembolsos de terceros por parte del contribuyente según si se cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T., motivo por el que no es una simple retórica la exigencia de éstos últimos como alega la sociedad actora y de donde se extrae que no se concreta nulidad alguna de los actos demandados, en la medida en que se analizaron los hechos reales frente a las exigencias de la norma especial tributaria, como es el artículo 107 mencionado.

De donde se extrae con meridiana claridad la legalidad de la actuación de la Administración y la improcedencia de los cargos formulados.

**4. Normas violadas y concepto de su violación en relación con el rechazo de la deducción por gastos operacionales de administración por concepto del IVA retenido y pagado con ocasión de la prestación de los servicios técnicos y de asistencia técnica por valor de \$9.832.730.000.**

No es cierto que la actuación administrativa haya vulnerado lo dispuesto en los artículos 493 del E.T. y .3 del Decreto 1372 de 1992, pues desde el inicio de la actuación administrativa, con ocasión al Requerimiento Especial, la Administración le manifiesta que el IVA retenido por concepto de pago de los Servicios de Asistencia Técnica y Servicios Administrativos por la suma de \$9.862.730.000, se desconocen en su totalidad, por las razones que allí mismo se exponen de la siguiente manera:

“La retención en la fuente es un mecanismo que busca recaudar un determinado impuesto de forma anticipada. De esta forma cada vez que ocurra un hecho generador de un impuesto, se hace la respectiva retención. Así, el estado no debe

esperar a que transcurra el período de un impuesto para poderlo recaudar, sino que, mediante la retención en la fuente, este recaudo se hace mensualmente, que es el período con que se debe declarar y pagar las retenciones que se hayan practicado.

La retención en la fuente por IVA consiste en que el comprador, al momento de causar o pagar la compra, retiene al vendedor el 15% del valor del IVA (Artículo 437-2 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 42 de la ley 1607 de 2012) Las Entidades Estatales y los Grandes contribuyentes que no sean responsables del Impuesto a las ventas, en el caso que adquieran productos o servicios a personas no residentes o no domiciliadas en el país deben asumir el 100% del IVA mediante el mecanismo de retención.

Ahora bien, tal como se determinó arriba el pago por concepto de servicios y asistencia técnica no es procedente, por no tener relación de causalidad, mucho menos el valor retenido por este concepto...". (...)

"Igualmente el artículo 437-2 del E.T., fue reglamentado por el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, estableció que para efectos de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, en el contrato respectivo deberá discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas generado que será objeto de retención por parte del contratante. El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios.

El Consejo de Estado ha señalado la obligación de discriminar el IVA en el contrato respectivo se exige con el ánimo de hacer efectivo el cumplimiento de la obligación prevista en el numeral 3º del artículo 437-2 del E.T., esto es, que se efectúe la retención en la fuente sobre el 100% del IVA generado en la respectiva operación, porque de lo que se trata es de reglamentar la norma que autoriza la retención.

Por su parte, el artículo 5º, numeral 2, del Decreto 3050 de 1997, prevé que constituyen documentos equivalentes a las facturas, 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.

El artículo 5º, numeral 2, del Decreto 3050 de 1997 fue demandado en acción de simple nulidad y, mediante la sentencia del 17 de julio de 2008, el Consejo de Estado negó las pretensiones de la demanda y precisó que para descontar el IVA se debe presentar la factura o documento equivalente. También aclaró que, para el caso de operaciones con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, se debe

aportar el contrato.

Los contratos que corren a folios 1224, no discriminan el IVA del contrato respectivo, y mucho menos el valor del mismo, así sea proyectado, y la factura además de estar en el idioma inglés, y el valor es en moneda diferente al peso colombiano que es la moneda funcional en Colombia.”.

Por su parte en la liquidación oficial de revisión, una vez realizado el estudio de los argumentos y pruebas de la respuesta al requerimiento especial, mantuvo el rechazo de los gastos operacionales de administración por \$65.814.953.000 y en consecuencia al determinarse la no procedencia de las deducciones de servicios técnicos y de asistencia técnica era preciso desconocer lo causado por el impuesto a las ventas a través del mecanismo de retención en la fuente.

De donde se extrae con meridiana claridad la improcedencia del cargo, formulado.

**5. Normas violadas y concepto de su violación en relación con el rechazo de la deducción por la diferencia en cambio originada en los pagos por concepto de servicios técnicos y asistencia técnica por valor de \$23.216.410.000.**

Ahora bien, y en gracia de discusión, en cuanto a lo señalado por el actor en que a su juicio, “...la Administración deja de lado que los conceptos de asistencia y servicios técnicos también generaron un efecto de ingreso por diferencia en cambio que ascendió a la suma de \$12.282.619.589.”, además de lo expuesto con anterioridad lo cual tiene suficiente entidad para desvirtuar el cargo formulado, manifestamos, que el actor tampoco lo demuestra, teniendo en cuenta, que de los documentos que figuran en el expediente administrativo esto es los estados financieros e informes contables, no aparece una cifra concreta que coincida con la que en este momento el actor pretende le sea reconocida, esto es, la cifra de \$12.282.619.589, por cuanto en la declaración de renta que figura a folio 39 renglón 44 se señala como valor \$73.897.485.000, en los Ingresos Brutos no Operacionales, se refleja la cifra de \$15.276.474.000.

En el estado de resultado a folio 96 del informativo fiscal, se observa en el renglón otros ingresos financieros la cifra de (45.466.105) y en el folio 121 código contable 421020 Diferencia en Cambio la cifra de (28.224.385.649,57).

Lo anterior muestra que los mencionados guarismos además de encontrarse globalizados, no coinciden entre sí.

Es de señalar señor Magistrado conductor del proceso que la diferencia en cambio puede generarse por diferentes maneras en moneda extranjera, por cuentas por cobrar, por cuentas por pagar, gastos, costos e ingresos, y el actor no demuestra de donde salen esas cifras, olvidando en este punto que la carga probatoria de su

demostración radica en sus manos, por cuanto es principio general que quien afirma tener un derecho debe probarlo en virtud de lo dispuesto en el artículo 167 del C.G.P.

Por tanto, lo alegado por el actor no trae certeza respecto del origen de las cifras que ahora pretende, se le desconozcan como ingreso, y respecto de las cuales reiteramos la administración no formuló glosas.

Por tanto, los cargos formulados no tienen vocación de prosperidad.

### **EN RELACIÓN CON EL RECHAZO DE GASTOS POR DIFERENCIA EN CAMBIO**

Los actos de determinación efectuaron el rechazo de diferencia en cambio generado como consecuencia de: i) Endeudamiento financiero contraído con BANK MENDES GANNS HOLANDA para los años 2013 y 2014, y, ii) las compras efectuadas con proveedores nacionales.

Sobre la afirmación que no hubo análisis por parte de la administración respecto de los valores entregados como anticipos a CBI COLOMBIANA S.A., por REFICAR S A, ni los requerimientos de flujo por parto del contribuyente teniendo en cuenta el déficit de caja y la necesidad de contar con flujos adicionales.

Al respecto se precisa que, desde el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, los fundamentos para el rechazo de las deducciones objeto de estudio, se soportaron en los documentos aportados por el contribuyente en DVD radicados con ocasión de la visita de verificación No. 001716 de 11 de marzo de 2016 y la certificación aportada por REFICAR, en la que Consta que se le entregaba a CBI un anticipo por cada uno de los servicios prestados, además porque la sociedad contratista debía realizar el reembolso de los gastos, lo que conlleva a señalar que la compañía no requería de recursos económicos adicionales, más aún cuando realizó como cualquier contratista, un estudio de capacidad económica, en el cual se sustentó que era viable el cumplimiento del objeto contractual.

Al respecto, es pertinente recordar que, es requisito previo a la contratación demostrar los indicadores de capacidad financiera que buscan establecer unas condiciones mínimas que reflejan la salud financiera de los proponentes a través de su liquidez y endeudamiento, es : por lo tanto que antes de realizar su propuesta debió establecer su capacidad financiera requerida en el proceso de Contratación de manera adecuada y proporcional a la naturaleza y al valor del contrato, por lo tanto el oferente CBI COLOMBIANA SA, en este momento no puede expresar que hubo carencia de recursos económicos para ejecutar la otra, y menos \$1 tenemos



40  
193

en cuenta que la sociedad recibía anticipos para desarrollar el objeto social del contrato.

De otro lado, si fuera procedente la edición- para soportar el cumplimiento contractual, la sociedad CBI podía haber acudido a la figura del equilibrio económico del contrato, situación que no ocurrió, por lo que las deducciones solicitadas, no cumplen con los requisitos de necesidad y proporcionalidad contemplado en el artículo 107 del ET.

Por todo lo anterior, se denota que estos cargos Señor Magistrado no están llamados a prosperar.

#### **6. Normas violadas y concepto de su violación en relación con la imposición de la sanción por inexactitud en cuantía de \$ 29.617.140.000**

Los anteriores cargos los hemos agrupado, en consideración a la similitud de los argumentos esgrimidos en los mismos, y a efectos de no tornarse la defensa repetitiva. Hecha la anterior precisión tenemos:

Para desvirtuar los cargos formulados, iniciamos señalando que no le asiste razón a la parte demandante, por lo siguiente, el artículo 647 del Estatuto Tributario contempla:

*"Artículo 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

*La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.*

*Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos, la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.*

*En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso 1° del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto por pagar.*

*La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.*

*No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante,*

41  
194

*relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.  
(...).*”

Del texto de la norma transcrita surge con meridiana claridad que las causales de inexactitud se hayan referidas a la inclusión en las declaraciones tributarias de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, o a la omisión de ingresos y en general a la inclusión de datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados hechos que constituyen inconsistencias que valorados en su conjunto conducen a concluir que en efecto se configuraron los supuesto de hecho consagrado en el artículo 647 del Estatuto Tributario, como circunstancias sancionables por inexactitud, y por consiguiente hay lugar a la aplicación de la correspondiente sanción.

Sobre el tema el Consejo de Estado se pronunció sobre la procedencia de la sanción por inexactitud en la adición de ingresos en Sentencia del 12 de diciembre de 2007, expediente 15856, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, así:

*“...A la luz del precepto legal referido, dentro de las conductas realizadas por el contribuyente en la declaración tributaria sancionadas con inexactitud, se encuentra la omisión de ingresos y la inclusión de factores equivocados de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar.*

*De suerte, que la Sala no advierte que se configuren errores de apreciación o diferencias de criterio entre la Administración y la sociedad en relación con las disposiciones aplicables, sino más bien un desacato de la normatividad tributaria, al desconocerse los parámetros legales para la declaración de los ingresos, todo lo cual deviene en que fuese procedente liquidar la sanción por inexactitud en el acto oficial, reducida en cuanto a lo aceptado...”* (Se subraya).

A su vez, la misma Corporación, en Sentencia del 7 de septiembre de 2001, expediente No.12179, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, precisó:

*“...La situación fáctica en el caso bajo análisis evidencia que la sanción por inexactitud se impuso como consecuencia de la **adición de ingresos** y el rechazo de la renta exenta.  
(...)*

*De lo anterior se desprende que el mayor impuesto determinado en los actos acusados obedeció a la inclusión de factores equivocados en la declaración de la contribuyente que dio lugar a que la Administración modificara el correspondiente denuncia, por lo que se dan los supuestos de hecho que hacen procedente la aplicación de la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad actora, calculada sobre la diferencia del impuesto que se genera por la adición de ingresos y el rechazo de la renta exenta declarada, y que asciende a la suma de \$...”* (Se resalta).”

Del mismo modo en Sentencia del 5 de mayo de 2011 proferida por el Consejo de Estado Exp. No.47001-23-31-000-2002-00306-01 (17306), expresamente se expone por parte de esa Honorable Corporación:

*“Sin embargo, la Doctrina Judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud.(...)*

*Recientemente la Sala en sentencia de 24 de marzo de 2011, hizo las siguientes precisiones:*

*“Reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.*

42  
195

*Así mismo, reitera el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es "Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.*

*De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige dicho estatuto para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso, se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a sussumir los hechos económicos declarados en la misma.*

*Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva).*

*Por tanto, no le asiste razón a la demandante cuando precisa que para imponer la sanción por inexactitud, la autoridad tributaria debe probar que el contribuyente incluyó datos falsos con el ánimo de defraudar al Estado, pues, como se precisó, ese es tan solo uno de los hechos que tipifica la norma como infracción. No es necesario pues, que se compruebe el dolo con que actuó el contribuyente.(...)"*

La misma Corporación en sentencia 18395 del 3 de julio de 2013, M. P. Dr. Hugo Bastidas Bárcenas indicó sobre la inclusión de costos y deducciones inexistentes lo siguiente:

*"...La acepción natural del verbo "Incluir" significa "Poner algo dentro de otra cosa o dentro de sus límites" (...)*

*El adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia, y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es "Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo," (Se resalta).*

Así mismo el Consejo de Estado en Sentencia No. 05001-23-31-000-2010-00505-01(20029) del 3 de septiembre de 2015, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez precisó:

*"...En consecuencia, al estar probado que la parte demandante incluyó deducciones sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el Estatuto Tributario (pérdida por siniestro de efectivo y canje, y por fraude en tarjetas de crédito) y sin reconocimiento en materia fiscal (pérdida en la liquidación de sociedad) y, adicionalmente, al no evidenciarse que la interpretación de las normas aplicables al caso concreto hayan inducido al banco a apreciar de manera errónea la procedencia de las deducciones en estudio, la sanción por inexactitud se debe mantener: en consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia, en lo que tiene que ver con este cargo de ilegalidad..." (Se subraya).*

Del mismo modo, en sentencia 20517 del 2 de febrero de 2017, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas indicó:

*"...Según la norma transcrita, la sanción por inexactitud procede por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: i) omitir ingresos, impuestos generados o bienes y actuaciones gravadas; ii) incluir -sin que existan- costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones y anticipos; iii) utilizar -esto es, declarar o suministrar- datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se pueda derivar un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor y iv) solicitar la compensación o la devolución de sumas ya compensadas o devueltas.*

*Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos..."*

AB  
196

Pues bien, en el caso que es objeto de estudio la sanción por inexactitud fue determinada por la División de Liquidación al estarse comprobado que el contribuyente utilizó la declaración privada para omitir ingresos brutos operacionales e incluir costos de venta, gastos operacionales de administración, otras deducciones inexistentes o a que no tenía derecho el contribuyente, lo que implica que registró datos incompletos y equivocados respectivamente, los cuales derivaron en un saldo a favor con derecho a devolución en lugar de un saldo a pagar como era debido, por lo que se configuró la inexactitud sancionable.

Tal como se expuso en sede administrativa y reiteramos en esta oportunidad, contrario a lo señalado por el accionante, sí, se concretan los hechos que generan la sanción por inexactitud y conllevaron a la tipicidad y garantía del principio de legalidad de la sanción impuesta, puesto que están previstos taxativamente en la ley, sin que sobre el particular el actuar administrativo contradiga lo expuesto por la jurisprudencia del Consejo de Estado en sentencias que invoca el libelista.

Acorde con lo expuesto en el caso de autos se configura la conducta sancionable que el artículo 647 del E.T. tipifica como inexactitud, al haberse configurado los presupuestos fácticos y normativos que conllevan a su imposición, no siendo dable a la UAE DIAN dejar de aplicarla pues el legislador a previsto su imposición en relación con la conducta infractora, por tanto, el cargo formulado no está llamado a prosperar.

Por otro lado, plantea el actor en su cargo que *"En lo que respecta a la sanción por inexactitud que pretende imponer la Administración lo primero que debe reiterarse es la improcedencia de la misma, por cuanto se ha hecho evidente a lo largo de los argumentos expuestos en la vía gubernativa y en el presente medio de control, que la discrepancia frente a las glosas propuestas surge por claras diferencias de interpretación en cuanto al derecho o los criterios jurisprudenciales aplicables."*

Frente al particular iniciamos señalando que de la lectura del artículo 647 del E.T., se dispone:

*"No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos."*

De la lectura de esta disposición se deduce que la diferencia de criterio debe versar sobre el derecho aplicable con la condición de que los hechos y cifras declarados sean verdaderos y completos.

La controversia que se presentó entre la Administración y la sociedad accionante, no cumplió estos requisitos, teniendo en cuenta que no se cumple la condición prevista en el inciso 6 del artículo 647 del E.T., citado, en el sentido de declarar

44  
197

datos verdaderos; y en todo caso por cuanto la sociedad incurrió en “desconocimiento del derecho aplicable”, que hace según la jurisprudencia inaplicable tal causal de exoneración, tema sobre el cual el Consejo de Estado ha manifestado “...no opera su exoneración si la discusión versa sobre el desconocimiento del derecho..”[2], como ocurrió en este caso.

La misma Corporación en Sentencia del 26 de enero del 2009, expediente 15984, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz, señaló:

*“...De otra parte, la sanción por inexactitud debe mantenerse por cuanto no existe la diferencia de criterio cuando se presenta un desconocimiento del derecho como el presente caso.*

*La discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable ...”*

En efecto, la diferencia se presentó entre un criterio jurídico fundado en la ley y un criterio personal, como ya se planteó, carente de respaldo legal.

De otra parte, no existe, doctrina oficial contradictoria, ni está desvirtuada la presunción de legalidad de las normas en que se apoyó la administración en el acto oficial para exigir la exactitud de lo declarado, aspecto sobre el cual el Consejo de Estado en Sentencia del 2 de febrero de 2001, expediente No. 11020, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, mencionó:

*“...no se observa que las normas sean confusas ni oscuras o de difícil comprensión. rj[ está demostrado que existan diversas interpretaciones oficiales respecto de las mismas, y por el contrario, está demostrado que las cifras denunciadas por la sociedad en su declaración tributaria no fueron completas...” (Se subraya).*

De otra parte no hay lugar a la diferencia de criterios por razones probatorias, es criterio reiterado por la jurisprudencia que no se debe levantar la sanción por inexactitud por dicho motivo, tema sobre el cual el Consejo de Estado en sentencia 17286 del 22 de marzo de 2011 indicó:

*“...No era procedente exonerar de la sanción a la demandante bajo el entendido de que incurrió en un error de interpretación de las normas, pues, como se precisó, en el caso concreto, la demandante incurrió en un error de interpretación de los hechos, aspecto este que no da lugar a exonerarse de la sanción por inexactitud.*

*La Sala reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.*

*Así mismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.*

*De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen*

esos egresos: o porque, aun existiendo, no se probaron: o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige ese Estatuto Tributario para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso se verifique la interpretación errónea por parte de la Sociedad que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma..." (Se subraya).

De la misma forma, en Sentencia No.17306 del 5 de mayo de 2011, M. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas, señaló:

"...En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta de La Sociedad de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos.

(...)

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte de la sociedad, pero si se requiere que los datos declarados sean reales.

(...)

Asimismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es "Falta de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo..." (Se subraya).

En cuanto a los argumentos que plantea la parte accionante para sustentar la diferencia de criterios, cuando la aduce frente a las normas tributarias y contables relativas a la causación y realización del ingreso, a las normas de interpretación de las normas sobre registro de contratos de importación de tecnología, a las expensas laborales según la costumbre mercantil, y a los auxilios laborales, se observa que por ser equivalentes a las objeciones frente a cada una de las glosas, nos remitimos a lo antes expuesto para sustentar que no está comprobada la prosperidad de los mismos y por tanto no está demostrada la diferencia de criterios que levante la sanción impuesta, o desvirtúe que se trató del desconocimiento del derecho por parte del contribuyente.

Ahora bien, se encuentra demostrado en el presente asunto que se configuró el hecho sancionable previsto en la ley, lo que resalta la indebida aplicación del derecho o desconocimiento del mismo, por parte de la sociedad actora, a la que no puede referirse la diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente, argüida en la demanda. Estableciéndose con claridad que la sociedad demandante realizó los supuestos que se enmarcan a las conductas típicas sancionables consagradas en el artículo 647 y 647-1 del E.T. lo cual justifica la imposición de la

sanción prevista en tales disposiciones.

**De la improcedencia de la Solicitud de Condena en Costas formulada por la demandante:**

En cuanto a las pretensiones en torno a la condena en costas, resaltamos que tal pretensión es improcedente, por cuanto, el artículo 188 del CPACA, prohíbe que en asuntos de interés público se condene en costas, siendo evidente que el asunto tributario, el cual deriva de la facultad impositiva del Estado consagrada en la misma constitución política nacional en diferentes preceptos dentro de los cuales señalamos ART.345, 363, 366 C.P.N. , la misma involucra interés público ya que a través de ella se obtienen los recursos necesarios para la realización de los mismos fines del Estado, es por ello que no se puede escindir el interés público a pesar de que nos encontremos ante una controversia aparentemente interpartes. Es más, es connatural a la razón de ser de la determinación fiscal que el Estado profiera las liquidaciones oficiales de revisión, en orden a establecer la correcta determinación del impuesto y de esta manera se formalice la actuación que debió cumplir el responsable en su oportunidad.

En relación a este punto, traemos a colación criterio este acogido por el HONORABLE TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOLIVAR en Sentencia de segunda instancia, de fecha del 31 de octubre de 2014, señaló:

*"De acuerdo a lo anterior, si bien los artículos antes referidos, establecen un criterio objetivo para la imposición de la condena en costas, como lo es ser vencido en el proceso o habersele resuelto desfavorablemente el recurso de apelación, presupuestos que se dieron en el presente caso contra la parte demandante, el CPACA trae como límite a esta norma para la no imposición de la condena en costas que en el proceso se ventile un interés público. Así, al ser considerados los tributos como de interés público, asunto sobre el que gira el presente proceso, no hay lugar a imponer tal condena, siendo procedente por lo tanto revocar el ordinal segundo de la sentencia apelada, a través del cual el Juez de Primera Instancia, condena en costas a la demandante. Bajo los mismos argumentos, tampoco habrá lugar a imponer condena en costas en segunda instancia."*

De otra parte, al disponer el mencionado artículo 188 del CPACA que *"la sentencia dispondrá de la condena en costas,"* , una interpretación adecuada del mencionado precepto impone al operador jurídico que en la sentencia se disponga sobre la condena en costas, lo cual no supone la imposición de una proposición condicional, en virtud de la cual siempre que se profiera un fallo debe condenarse en costas al extremo procesal que resulto vencido, pues tal como lo consideró el H. Consejo de Estado, la preceptiva normativa lo que contiene es un *"verbo encaminado a regular la actuación del funcionario judicial"*, cuando dicte sentencia que decida las pretensiones del proceso sometido a su conocimiento, pero no impone al funcionario judicial la obligación de condenar en costas, sólo le dá la posibilidad de *"disponer"*, esto es, de pronunciarse sobre su procedencia, por tanto no resulta automática la condena en costas a la parte que resulte vencida en el litigio.

Conforme a lo anterior, es claro que el presente asunto involucra un interés público, como hemos explicada en precedencia, razón suficiente para que dentro del mismo no se condene en costas, no obstante, lo anterior, tampoco podría condenarse en costas a la parte demandada por cuanto tal como se ha reiterado en jurisprudencia del Consejo de Estado el artículo 365 del Código General del Proceso si bien dispone que *“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.”*, también lo es, que la misma disposición debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8 de la mencionada disposición la cual contempla que: *“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.”*, y se advierte en el presente asunto que el actor no presenta pruebas que demuestren o justifiquen erogaciones por conceptos de costas que las hagan procedentes en contra de la parte demanda, lo cual constituye una razón más que resalta su improcedencia.

Por tanto, la pretensión planteada por el actor resulta improcedente.

Por todo lo expuesto, debe señalarse que los actos administrativos producidos por la DIAN fueron expedidos en cumplimiento de las normas contenidas en el Estatuto Tributario y demás normas concordantes, agotando todas y cada una de las etapas de determinación, liquidación y discusión del impuesto, motivando en debida forma los actos producidos con la indicación de los fundamentos de hecho y de derecho que respaldan la voluntad de la Administración Fiscal al expedirlos, la valoración de las pruebas recaudadas, siempre regida por un relevante espíritu de justicia que la caracteriza en la aplicación de la ley, cumpliendo por tanto con el debido proceso que regula las diferentes actuaciones que esta produce.

Teniendo en cuenta los argumentos expuestos, se consideran plenamente desvirtuadas todas y cada una de las acusaciones hechas por la parte demandante, por lo cual se concluye que sus pretensiones carecen de fundamento y que por ello no le asiste razón en acudir al amparo de esa jurisdicción, máxime cuando es ostensible que los actos administrativos proferidos por la Administración se adecuaron a la normatividad que regula su producción y fueron acordes a los hechos que le sirvieron de causa.

Por tanto, rechazamos el concepto de violación argüido por la demandante, en especial en torno los Arts. 27, 28, 493, 647, y 647-1, 743, 752, 774, 750, del E.T., Art.3 Decreto 1372 de 1992, art.13 y 99 del Decreto 2649 de 1993, Arrt.14 del Decreto 2650 de 1993, Art.21 del Decreto Ley 2067 de 1991 Arts. .29, 95 #9, 243, 363, de la C.P.



#### IV.- A LAS PRETENSIONES

Me opongo a todas las pretensiones formuladas por el actor y solicito respetuosamente, declarar la legalidad de los actos acusados y despachar desfavorablemente las suplicas de la demanda.

#### V.- PRUEBAS

Sírvase tener como prueba las copias simples de los documentos que aportamos contenidos en el Expediente AD 2011 2016 00235 y DI 2014 2015 1175 seguido contra el contribuyente CBI COLOMBIANA S.A. identificado con el Nit.900.190.385 - 9 en 12 tomos.

#### VI. PERSONERIA

Solicito sea reconocida.


#### VII. NOTIFICACIONES

Las recibiré en la secretaria de su Despacho y en la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, ubicada en manga 3 avenida, Calle 28 No. 25-04. Dirección electrónica de la DIAN: [notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co](mailto:notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co)

#### VIII. ANEXOS:

- -Poder para actuar y sus anexos.
- - Copia simple de los expedientes administrativos AD 2014 2016 00235 y DI 2014 2015 1175 seguido contra el contribuyente CBI COLOMBIANA S.A. identificado con el Nit.900.190.385 - 9 en 12 tomos.

Respetuosamente,

  
**IRMA LUZ MARÍN CABARCAS**  
C.C. 22.792.888 de Cartagena  
T. P. No. 132.956 del C.S. de la J.