

- SENTENCIA 2015-02243 DE 09 DE JULIO DE 2021
- CONSEJO DE ESTADO
- CONTENIDO:DEBER DE EXIGIR Y CONSERVAR EL RUT DE LOS BENEFICIARIOS DE LOS PAGOS. SE PRECISA QUE CONFORME A LA ADICIÓN NORMATIVA EFECTUADA POR EL ARTÍCULO 4° DE LA LEY 863 DE 2003, SE SUPEDITA LA ACEPTACIÓN DE LOS COSTOS Y GASTOS AL CUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES ALLÍ PREVISTAS, CUANDO LA OPERACIÓN SEA EFECTUADA ENTRE RESPONSABLES DEL ENTONCES DENOMINADO “RÉGIMEN COMÚN” CON PERSONAS PERTENECIENTES AL “RÉGIMEN SIMPLIFICADO”, HOY LLAMADOS NO RESPONSABLES DE IMPUESTO DE VALOR AGREGADO - IVA. EN ESE SENTIDO, ES UNA NECESIDAD CONSERVAR COPIA DE LA INSCRIPCIÓN EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO, PARA QUE LOS CONTRIBUYENTES QUE PRETENDAN EL RECONOCIMIENTO DE COSTOS Y GASTOS EN SU DECLARACIÓN DE RENTA, PUES SE ENCUENTRAN OBLIGADOS A PARTIR DEL AÑO 2005 (ARTÍCULO 20 DEL DECRETO 2788 DE 2004 REGLAMENTARIO DEL ART. 555-2 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO - ET) A EXIGIR Y CONSERVAR LA COPIA DEL REGISTRO ÚNICO TRIBUTARIO - RUT DE LOS BENEFICIARIOS DE TALES PAGOS (LITERAL C) DEL ART. 177-2 ET). LO ANTERIOR PORQUE EL ARTÍCULO 177-2 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, DISPUSO EN SU INCISO FINAL “SIN PERJUICIO DE LO PREVISTO EN LOS LITERALES A) Y B) DE ESTE ARTÍCULO, LA OBLIGACIÓN DE EXIGIR Y CONSERVAR LA CONSTANCIA DE INSCRIPCIÓN DEL RESPONSABLE DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO EN EL RUT, OPERARÁ A PARTIR DE LA FECHA QUE ESTABLEZCA EL REGLAMENTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 555-2”. PARA EL CASO CONCRETO, SE ENCUENTRA EN RELACIÓN CON LAS EROGACIONES POR EL SERVICIO DE MINERÍA QUE, LA DIAN ADVIRTIÓ QUE EL CONTRIBUYENTE, QUIEN PERTENECÍA AL RÉGIMEN COMÚN HABÍA EFECTUADO PAGOS A PROVEEDORES DE SERVICIOS DE MINERÍA QUE NO ESTABAN INSCRITOS EN EL RUT PARA LA ÉPOCA DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS, SEGÚN CONSULTA REALIZADA AL SISTEMA MUISCA. HECHO QUE NO DESVIRTUÓ EL DEMANDANTE, POR TANTO, NO LE FUE POSIBLE ACREDITAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE CONSERVAR COPIA DEL DOCUMENTO EN EL QUE CONSTARA LA INSCRIPCIÓN DE SUS PROVEEDORES EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO, OMISIÓN QUE SE ENMARCA EN LA CAUSAL DE RECHAZO DE COSTOS DEL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 177-2 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.

- TEMAS ESPECÍFICOS: ACEPTACIÓN DE COSTOS, CONTRIBUYENTE DEL RÉGIMEN COMÚN, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RÉGIMEN COMÚN, RÉGIMEN SIMPLIFICADO, INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO ÚNICO TRIBUTARIO, REGISTRO ÚNICO TRIBUTARIO, ESTATUTO TRIBUTARIO, OPERACIONES GRAVADAS CON IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS
- SALA: CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
- SECCIÓN: CUARTA
- PONENTE: GUTIÉRREZ ARGÜELLO, MYRIAM STELLA

Sentencia 2015-02243 de julio 9 de 2021

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Radicación: 05001-23-33-000-2015-02243-01 (25061)

Consejera Ponente:

Dra. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

Demandante: Elkin Darío Zapata

Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

Temas: Renta 2010. Costos. Deber de exigir y conservar el RUT de los beneficiarios de los pagos.

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho.

Bogotá, D.C., nueve de julio de dos mil veintiuno.

Sentencia de segunda instancia

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 25 de septiembre de 2019 (fls. 1015 a 1024), en la que el Tribunal Administrativo de Antioquia, resolvió:

“PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expresado en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Aplicar el principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria, contenido en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 640 del estatuto tributario, fijándose la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

TERCERO: CONDENAR en costas de primera instancia a la parte demandante. Las agencias en derecho serán fijadas de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso”.

Antecedentes de la actuación administrativa

Mediante requerimiento especial 112382013000114 del 27 de agosto de 2013, la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín propuso al contribuyente la modificación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 presentada el 3 de septiembre de

2012, en el sentido de adicionar otros ingresos por arrendamientos en la suma de \$ 18.943.000 y desconocer otros costos y deducciones por concepto de gastos de combustible (\$ 748.421.000), servicios de minería (\$ 902.206.000), arrendamiento de tierras para explotación minera (\$ 37.890.000) y compras de repuestos (\$ 2.759.000) para un total de rechazo de costos y gastos por valor de \$ 1.691.277.000 y liquidar una sanción por inexactitud de \$ 897.240.000.

Con la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente presentó declaración de corrección provocada del 26 de noviembre de 2013 en la que aceptó la adición de los ingresos propuestos, y el rechazo de los costos por concepto de repuestos.

Mediante liquidación oficial de revisión 112412014000077 del 22 de mayo de 2014, se aceptó la declaración de corrección provocada presentada, pero se mantuvieron las glosas por los servicios de minería (\$ 902.206.000) y de arrendamiento de tierras (\$ 37.890.000) por la suma total de \$ 940.096.000, por considerar que las erogaciones no se encontraban debidamente soportadas y fueron realizadas a terceros que no figuran inscritos en el RUT. Los costos por compra de combustible por valor de \$ 748.421.000 fueron aceptados. Lo que llevó a determinar un mayor impuesto a cargo de \$ 308.137.000 (para un total de \$ 315.756.000) y, a imponer una sanción por inexactitud de \$ 493.019.000.

El 22 de julio de 2014 el contribuyente recurrió la liquidación oficial anterior, la cual fue confirmada por Resolución 5423 del 11 de junio de 2015.

Antecedentes procesales

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, L. 1437/2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones (fls. 942 y 943):

“Que previo el trámite respectivo se declare:

1) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín que a continuación se describen:

a) Liquidación oficial de revisión 112412014000077 del 22 de mayo de 2014, proferida por la división de gestión de liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, notificada el 24 de mayo de 2014.

b) Resolución que resuelve el recurso de reconsideración 005423 del 11 de junio de 2015, proferido por la subdirección de gestión de recursos jurídicos de la dirección de gestión jurídica, notificada el 26 de junio de 2015.

2) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO del señor ELKIN DARÍO ZAPATA, declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2010”.

A los anteriores efectos, el demandante invocó como normas vulneradas los artículos 95 y 363 de la Constitución Política; 107, 647, 683 y 771-2 del estatuto tributario; 197 de la Ley 1607 de 2012; 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993; 3° del Decreto 3050 de 1997 y 3° del Decreto 522 de 2003. El concepto de la violación se resume así (fls. 944 a 962):

Discutió el rechazo de costos y deducciones por los servicios de minería que contrata para la extracción del mineral que vende (\$ 902.206.000) y por el arrendamiento de la tierra de la que hace esa extracción (\$ 37.890.000), aduciendo que son erogaciones fundamentales para la actividad comercial que desarrolla. Igualmente, que la DIAN a lo largo de la investigación pudo constatar y verificar que los costos y deducciones fueron efectivamente realizados, por lo que su rechazo sólo obedece a un requisito formal, como es la inscripción en el RUT de los mineros contratados y el cambio del régimen simplificado al común de la arrendadora del predio objeto de explotación.

Indicó que a la actuación administrativa y con la demanda se allegaron los contratos de prestación de servicios para la sustracción del oro, así como, los soportes contables de los pagos que realizó por dicho concepto y son coincidentes

con el monto llevado como deducción. Y, precisó, que el caso de la arrendadora Dinelly Rendón Olaya lo que corresponde analizar no es la obligación de facturar de ese tercero, sino la procedencia de los costos solicitados por el contribuyente y los documentos que los soportan.

Agregó que de conformidad con el Concepto 49955 de julio 26 de 2005, de obligatoria aplicación para los funcionarios de la DIAN, el documento equivalente descrito en el artículo 3° del Decreto 522 de 2003 expedido por el arrendatario de un no comerciante que cumplía topes para facturar es válido como soporte de los costos y deducciones, razón por la que el rechazo de los costos por valor de 37.890.000 es improcedente.

Manifestó que el desconocimiento de costos por la suma de \$ 940.096.000 por el incumplimiento de requisitos meramente formales, viola los principios constitucionales de equidad y de prevalencia de la verdad real sobre la formal, además, del principio de justicia del artículo 683 del estatuto tributario, porque se impone al contribuyente una carga superior a la que le corresponde, pese a que demostró la realidad de los costos deducidos, los que también cumplen los requisitos de relación de causalidad, proporcionalidad y necesidad contenidos en el artículo 107 ibídem.

De otra parte, discutió la procedencia de la sanción por inexactitud argumentando que en el presente asunto no se configura ninguno de los supuestos sancionables por el

artículo 647 del estatuto tributario, en tanto lo que se presenta es una diferencia de criterio sobre el derecho aplicable.

Indicó que los costos y gastos son reales, lo que admite la DIAN, por eso la discusión se centra en el incumplimiento de una obligación formal, hecho que escapa a la esfera de la sanción de inexactitud. Aunado a que, la omisión del contribuyente no causó daño ni perjuicio alguno a la Administración, de ahí que no es procedente la aplicación de la sanción y menos de la forma desproporcionada en que se impuso, pues en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial se hizo alusión a la existencia del perjuicio ni a su cuantificación.

Añadió que la administración no atendió Circular DIAN 175 de 2001, comoquiera que no verificó la ocurrencia de ninguno de los hechos que ameritan la imposición de la sanción por inexactitud, no tuvo en cuenta que había diferencias de criterio en cuanto al derecho aplicable, no probó el daño que la actuación de la actora causó al fisco a partir del cual fuera procedente la aplicación de la sanción, y tampoco, graduó la sanción teniendo en cuenta la gravedad de la eventual falta.

Finalmente, acusó a la administración de imponer la sanción de inexactitud desatendiendo los principios de legalidad, lesividad, proporcionalidad y gradualidad.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la actora (fls. 981 a 989) señalado que en materia tributaria para la procedencia de costos y deducciones se exige prueba especial, cuya falta de acreditación impone el rechazo de tales erogaciones de conformidad con el artículo 177-2 del estatuto tributario.

Indicó que, por el carácter general e imperativo de las normas que rigen la inscripción en el RUT y el deber del régimen común de facturar para la aceptación de costos y deducciones, no puede suplirse con otros soportes o aduciendo la necesidad del pago. Por eso, al encontrar probado, conforme con el artículo 742 del estatuto tributario, que el contribuyente efectuó operaciones con terceros no inscritos en el régimen común y que no conservó copia del RUT de las personas pertenecientes al régimen simplificado, aparte de que efectuó pagos a una persona no inscrita en el régimen común pese a asistirle tal obligación, hizo inminente el desconocimiento de tales costos y gastos como lo prevé el artículo 177-2 del estatuto tributario.

Manifestó que el contribuyente contó con conocimiento y voluntad al registrar los datos en su declaración por lo que está probado el elemento subjetivo de las inexactitudes incurridas. También, que no se configura una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, puesto que los datos declarados no son completos ni verdaderos, y el actor incurrió en el desconocimiento del derecho aplicable que no permite que se configure tal exoneración.

Por consiguiente, como el demandante para disminuir su carga impositiva incluyó en su declaración gastos y deducciones sin estar debidamente probados con documentos idóneos como la factura o el RUT de los pertenecientes al régimen simplificado, debe mantenerse la sanción por inexactitud.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y dio aplicación al principio de favorabilidad para recalcular la sanción por inexactitud (fls. 1015 a 1024), sustentado en lo siguiente:

Juzgó procedente el desconocimiento de costos por valor de \$ 902.206.000, comoquiera que era deber del demandante exigir y conservar el RUT de cada persona con la que celebró los contratos de prestación de servicios, lo que al ser incumplido condujo al rechazo de los costos como lo hizo la autoridad tributaria; prueba idónea cuya omisión no puede subsanarse invocando el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma.

De igual modo, encontró que el actor no soportó adecuadamente los cánones de arrendamiento pagados a partir del mes de octubre de 2010 por valor de \$ 37.890.000, dado que la arrendadora debió expedir la factura correspondiente al superar en dicho momento los topes para pertenecer al régimen simplificado, aunado al hecho que tal inscripción no se había efectuado en el año 2010 en ninguno de los regímenes de tributación de IVA.

Halló configurados los supuestos de imposición de la sanción por inexactitud estando probado que los costos cuyo reconocimiento se pretendía no satisfacían los requisitos del artículo 177-2 del estatuto tributario para ser aceptados. No obstante, señaló que en aplicación del principio de favorabilidad el monto de la sanción debe disminuirse en un 100%.

Ordenó condenar en costas a la demandante por ser la parte vencida, en virtud de lo dispuesto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 del Código General del Proceso, las cuales serán fijadas conforme con lo establecido en el artículo 366 del Código General del Proceso.

Recurso de apelación

El demandante apeló la sentencia de primera instancia (fls. 1027 a 1034) aduciendo que el tribunal no efectuó el análisis completo de los hechos, de las pruebas en conjunto, de las normas violadas y de los argumentos de la demanda, lo que está en contradicción con el artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Reiteró que la realidad de las operaciones debe prevalecer sobre el requisito formal de conservar copia del RUT de los proveedores de los servicios. Asimismo, que en el caso de la arrendadora que cambió del régimen simplificado al común, el Concepto DIAN 49955 de 26 de junio de 2005

permite que el documento equivalente elaborado por el arrendatario sea soporte suficiente de los costos y deducciones declarados.

Insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud porque las operaciones son reales, con lo cual no existió una maniobra fraudulenta del actor que amerite la sanción, tampoco, se causó daño o perjuicio a la Administración, aunado a que no se dio aplicación a los principios fijados en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Añadió que, no es procedente la condena en costas de la primera instancia porque en el proceso no se causaron (CPC, art. 392) y su conducta se ajustó a derecho.

Alegatos de conclusión

El demandante reiteró los argumentos de la apelación (fls. 18 a 25, cdno. 3), mientras que la demandada insistió en lo sostenido en la contestación de la demanda (fls. 15 a 17, cdno. 3).

Concepto del Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante esta corporación rindió concepto (fls. 26 a 29, cdno. 3) a favor de que se revoque la decisión de la primera instancia sólo en lo concerniente a la condena en costas debido a que el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo no impone que a la parte vencida indefectiblemente le sea impuesta tal condena,

simplemente, prevé que se disponga si hay lugar o no a dicha condena, y en caso afirmativo, condenar, siempre y cuando en el expediente aparezca que se probaron (CGP, arts. 365 y 366).

Afirmó que debe confirmarse el rechazo de los costos declarado por el tribunal, toda vez que los relativos a servicios mineros fueron realizados a personas no inscritas en el RUT en desconocimiento de lo previsto en el artículo 177-2 del estatuto tributario, y los realizados por arrendamiento de tierras para la explotación minera, no fueron soportados en factura a pesar de haberse realizado con una persona perteneciente al régimen común.

Consideraciones de la Sala

De conformidad con los cargos de apelación formulados por la parte demandante corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de renta correspondiente al año gravable 2010, en el sentido de rechazar costos y deducciones por valor de \$ 940.096.000 e imponer sanción por inexactitud en cuantía de \$ 493.019.000. Adicionalmente, debe analizarse si procedía la condena en costas impuesta al demandante en primera instancia.

1. La administración encontró configuradas las causales de rechazo de costos y gastos previstas en los literales b) y c) del artículo 177-2 del estatuto tributario respecto de costos y gastos por valor de \$ 940.096.000, sustentada en que tales erogaciones fueron efectuadas con prestadores de servicios

de minería que no se encontraban registrados en el RUT para el año gravable 2010 (\$ 902.206.000) y por valor de \$ 37.890.000 incurridos con un proveedor de servicio de arrendamiento que por haber excedido los topes que le permitían pertenecer al régimen simplificado (no responsables de IVA), debía pasar al régimen común por el período Noviembre-Diciembre de 2010 y, en tal virtud, estaba obligado a expedirle factura, único documento soporte para efectos fiscales (E.T., art. 771-2).

A su turno, el demandante expone que la exigencia de RUT de los beneficiarios de los pagos debe ceder a la ocurrencia real de tales erogaciones como quedó demostrado con los documentos equivalentes emitidos por el contribuyente, los contratos de prestación de servicios y los comprobantes de pago o egresos, y que, bajo esa circunstancia la sentencia apelada omitió el análisis completo de los hechos, de las pruebas en conjunto, de las normas violadas y de los argumentos de la demanda, lo que está en contradicción con el artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Por su parte, el tribunal resolvió que no le asistía razón al demandante debido que lo discutido en este caso, no es la realidad de las operaciones, sino el cumplimiento del deber de exigir y conservar copia del RUT o constancia de tal registro de las personas a quienes el actor efectuó los pagos que luego llevó como costos de la declaración de renta del año gravable 2010. Deber que no acreditó, lo que condujo a

la no aceptación de tales erogaciones de conformidad con el artículo 177-2 del estatuto tributario.

Así las cosas, la Sala encuentra que la norma que sirvió de fundamento al rechazo de los costos y deducciones discutidas señalaba en la vigencia discutida:

“ART. 177-2.—**No aceptación de costos y gastos.** No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA:

a) Los que se realicen a personas no inscritas en el régimen común del impuesto sobre las ventas por contratos de valor individual y superior a 3.300 UVT en el respectivo período gravable;

b) Los realizados a personas no inscritas en el régimen común del impuesto sobre las ventas, efectuados con posterioridad al momento en que los contratos superen un valor acumulado de 3.300 UVT en el respectivo período gravable;

c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los

bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del estatuto tributario.

Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del régimen simplificado en el RUT operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2". (Resaltado y subrayado fuera del texto original).

Considerando que la anterior previsión, que fue adicionada a la normativa tributaria por el artículo 4º de la Ley 863 de 2003 supedita la aceptación de los costos y gastos al cumplimiento de las condiciones allí previstas, cuando la operación sea efectuada entre responsables del entonces denominado "régimen común" con personas pertenecientes al "régimen simplificado", hoy llamados no responsables de IVA, la Sala debe anticipar su conformidad con la decisión de fondo de la primera instancia, por las siguientes razones:

Respecto de la necesidad de conservar copia de la inscripción en el régimen simplificado, ha señalado esta Sección⁽¹⁾ que, los contribuyentes que pretendan el reconocimiento de costos y gastos en su declaración de renta se encuentran obligados a partir del año 2005 (D.R. 2788/2004, art. 20 y E.T., art. 555-2) a exigir y conservar la

copia del RUT de los beneficiarios de tales pagos (art. 177-2, lit. c) ib.).

Lo anterior porque el precitado artículo 177-2 del estatuto tributario, dispuso en su inciso final “Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del régimen simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2”.

Para el caso concreto, se encuentra en relación con las erogaciones por el servicio de minería que, la DIAN advirtió que el contribuyente, quien pertenecía al régimen común (fl. 1792, cp 1) había efectuado pagos a 31 proveedores de servicios de minería que no estaban inscritos en el RUT para la época de prestación de los servicios, según consulta realizada al sistema MUISCA (fls. 691 a 723, ca IV). Hecho que no desvirtuó el demandante. Por tanto, no le fue posible acreditar el cumplimiento de la obligación de conservar copia del documento en el que constara la inscripción de sus proveedores en el régimen simplificado, omisión que se enmarca en la causal de rechazo de costos del literal c) del artículo 177-2 del estatuto tributario.

Respecto de las erogaciones por servicio de arrendamiento en cuantía de \$ 37.890.000 se observa que la administración constató que la proveedora Dinelly Rendón Olaya aparece inscrita en el régimen común sólo a partir del año 2012, pese a que debió efectuarlo desde el último bimestre del

año 2010, cuando superó el tope previsto en la normativa fiscal para pertenecer al régimen simplificado y en consecuencia debió expedirle factura al actor por el servicio de arrendamiento prestado en los meses de noviembre y diciembre de 2010, no obstante, fue el contribuyente el que emitió documentos equivalentes de esos pagos como si la proveedora continuara perteneciendo al régimen simplificado (fls. 74 a 80, cp 1 y 739 y 750, ca IV).

Derivado de lo anterior, se configuró la causal para la no aceptación de costos del literal b) del artículo 177-2 del estatuto tributario, referida a los pagos efectuados a personas no inscritas en el régimen común, con posterioridad al momento en que los pagos superen un valor acumulado de 3.300 UVT (\$ 81.031.500) y, adicionalmente, el correspondiente gasto quedó desprovisto del soporte idóneo previsto en la ley fiscal para su aceptación, que para el caso concreto debía ser una factura, siguiendo las previsiones del artículo 771-2 ibídem, condiciones en las cuales, las expensas por arrendamiento por los meses de noviembre y diciembre de 2010 eran improcedentes.

Ahora, como el actor invoca el Concepto DIAN 49955 de 26 de junio de 2005 la Sala debe aclarar que verificado el mismo, se observó que hace referencia a las adquisiciones efectuadas por un responsable del régimen común a personas naturales no comerciantes que vendan bienes excluidos de IVA y superen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen

simplificado, evento diferente al asunto debatido, no se analiza la venta de bienes o servicios excluidos de IVA, sino la procedencia de costos y deducciones en operaciones realizados con personas no inscritas en el régimen común que superaron los topes para pertenecer al régimen simplificado. Es otro, entonces, el escenario en el que se admite el documento equivalente que expide el adquirente del servicio y no en el que hoy se dirime.

Si bien argumenta la parte actora la realidad de las operaciones, lo que no se discute en el *sub lite*, estaba el contribuyente, hoy apelante, obligado a cumplir con las condiciones señaladas en las operaciones con personas pertenecientes al régimen simplificado de IVA para la aceptación de costos y gastos y, a soportar sus operaciones con los documentos expresamente determinados, en ambos casos, por la propia ley.

Así las cosas, y visto que el demandante no demostró que previo a los pagos por servicios mineros en la suma de \$ 902.206.000 obtuvo copia del RUT de los beneficiarios de estas erogaciones y que los puso a disposición de la administración cuando esta lo requirió ni que la proveedora del servicio de arrendamiento Dinelly Rendón Olaya, al cumplir montos para pertenecer al régimen común, le hubiese expedido factura como correspondía por los cánones de arrendamiento de los meses de noviembre y diciembre de 2010 con el lleno de los requisitos de los artículos 617 y 618 del estatuto tributario, el rechazo de las erogaciones analizadas que fueron declaradas en el renglón

de “otros costos y deducciones” estuvo ajustado a la normativa aplicable, como lo declaró el tribunal en la sentencia objeto de apelación.

En las condiciones anotadas no prospera el presente cargo de apelación.

2. En cuanto a la procedencia de la sanción por inexactitud, advierte la Sala que, el artículo 647 del estatuto tributario, en la época de los hechos contemplaba como conductas sancionables las siguientes:

“ART. 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” (Subrayado y resaltado fuera del texto original).

La descripción del tipo sancionatorio se encuentra referida a costos o deducciones inexistentes, falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, lo cual no sería predicable de los servicios de minería, comoquiera que la propia administración reconoció la realidad de estos gastos. Es así como en la Resolución que decide el recurso de reconsideración expresamente señaló:

“Lo anterior, porque en este caso no se cuestionó la realidad de las operaciones, ni la actividad que por costumbre tiene el contribuyente para el desarrollo de su actividad, ni la existencia o no de los registros contables, sino la inexistencia de un requisito que constituye tarifa legal para la procedencia en materia tributaria de costos y deducciones cual es el que el proveedor esté inscrito en el régimen simplificado en el RUT, conforme con el literal c) del artículo 177-2 del estatuto tributario”.

Adicionalmente se señaló que el contribuyente, hoy actor, acreditó los soportes internos y externos, solo que fueron desestimados como prueba, bajo la consideración de su falta de idoneidad, habida cuenta de que la glosa se sustentaba en la ausencia de inscripción del proveedor en el régimen simplificado; así lo señaló la administración en el mismo acto:

“No son suficientes como pruebas idóneas de los costos y gastos rechazados el que se cuenten con documentos internos y externos, contratos, ni los meros registros

contables sin (SIC) tales soportes de operaciones económicas, ya que el motivo del rechazo es no haber aportado copia del RUT, ni comprobado que el tercero estaba inscrito en el MUISCA en el régimen simplificado para el año 2010 o fecha de las operaciones, motivo por el que las pruebas alegadas y que obran en el expediente no son conducentes y pertinentes, ni útiles o eficaces para acceder a las pretensiones del recurrente”.

Entonces aunque resulte procedente el rechazo de los correspondientes gastos por valor de \$ 902.206.000, por la falta de cumplimiento de uno de los requisitos para la aceptación de los costos y, en consecuencia deba pagarse el correlativo mayor impuesto, no procedería la sanción por inexactitud, por cuanto no se configura ninguna de las conductas tipificadas para su imposición para la época de los hechos.

Sin embargo, se mantendrá la sanción respecto del mayor impuesto derivado de la expensa por el servicio de arrendamiento de tierras, en tanto no se acreditó la existencia de la erogación, lo que solo es acreditable con la factura, proveniente del proveedor del entonces régimen común, conforme lo determina el artículo 771-2⁽²⁾ ibídem, circunstancia que lo enmarca en la descripción del artículo 647 del estatuto tributario.

En consecuencia, la Sala levantará la sanción por inexactitud por un valor de \$ 295.717.725, monto equivalente al valor

de la sanción de inexactitud calculada en proporción al mayor impuesto determinado sobre el valor glosado por concepto de servicios mineros, una vez ajustada la sanción al 100% del mayor impuesto en virtud del principio de favorabilidad consagrado en el artículo 282 parágrafo 5° de la Ley 1819 de 2016.

Respecto de la sanción por inexactitud correspondiente al mayor impuesto derivado del rechazo del servicio de arrendamiento, en aplicación igualmente del principio de favorabilidad, se fija esta en la suma de \$ 12.419.275.

3. En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), aspecto que también fue objeto de apelación, no se ordenará la misma en ambas instancias por que conforme con lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

4. La Sala revocará la sentencia para declarar la nulidad parcial de la actuación demandada, que conlleva la modificación del valor de la sanción por inexactitud en la forma antes determinada y, se levantará la condena en costas impuesta por el tribunal.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA:

1. Revocar la sentencia apelada.
2. Declarar la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión 112412014000077 del 22 de mayo de 2014, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, y de la Resolución 5423 del 11 de junio de 2015, expedida por la subdirección de gestión de recursos jurídicos, de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, únicamente en lo concerniente al valor de la sanción por inexactitud.
3. A título de restablecimiento del derecho, se ordena que la sanción por inexactitud a cargo del demandante Elkin Darío Zapata, corresponde únicamente a la suma liquidada en la presente providencia.
4. En lo demás, se niegan las pretensiones de la demanda.
5. Sin condena en costas en las instancias.

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

Magistrados: *Milton Chaves García*, Presidente—*Stella Jeannette Carvajal Basto*—*Myriam Stella Gutiérrez Argüello*—*Julio Roberto Piza Rodríguez*.

1 Sentencias del 19 de mayo de 2016, expediente 20389, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 28 de febrero de 2019, expediente 20844, C.P. Milton Chaves García y 10 de octubre de 2019, expediente 21789, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

2 Declarada exequible mediante Sentencia C-733 de 2003.

