



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., catorce (14) de diciembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00586-01 [26076]
Demandante: ECOPETROL S.A.
Demandado: UAE DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta 2012. Costos y sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de abril de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que resolvió:

«PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 312412015000153 del 21 de diciembre de 2015, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre renta y complementarios presentada por ECOPETROL S.A. para el año gravable 2012, y de la Resolución n.º 009795 del 14 de diciembre de 2016 proferida por 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 confirmando la Liquidación Oficial de Revisión antes mencionada, conforme lo expuesto.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, TÉNGASE como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012 de ECOPETROL S.A. los valores determinados en la liquidación efectuada por este Tribunal en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. No se condena en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

CUARTO: Se niegan las demás pretensiones de la demanda [...].».

ANTECEDENTES

El 16 de abril de 2013, la sociedad Ecopetrol S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012, liquidando en el renglón de costo de ventas y de prestación de servicios \$34.227.452.534 y en el de total saldo a pagar \$6.835.239.072.000.



El 24 de marzo de 2015, la División de Gestión de Fiscalización de Grandes Contribuyentes expidió el Requerimiento Especial nro. 312382015000046, por medio del cual se propuso modificar la declaración privada presentada por la sociedad contribuyente, para desconocer el costo de ventas por \$3.267.671.000, discriminados así: \$1.347.828.000 por no acreditarse las facturas y/o documentos equivalentes y por el incumplimiento de los requisitos legales de las facturas, y \$1.919.843.000 por no probarse el pago de aportes al sistema de seguridad social de los trabajadores independientes contratados por Ecopetrol S.A., más la sanción por inexactitud por la suma de \$1.725.330.000.

El 23 de junio de 2015, ECOPETROL S.A. respondió el anterior requerimiento, oponiéndose a las glosas planteadas por la Administración.

El 21 de diciembre de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412015000153, modificando la declaración sobre la renta presentada por Ecopetrol S.A. por el año 2012, en los términos propuestos en el requerimiento especial, incluida la sanción por inexactitud.

Contra la anterior decisión la sociedad contribuyente interpuso recurso de reconsideración, decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica mediante la Resolución nro. 009795 del 14 de diciembre de 2016, en el sentido de confirmar la liquidación oficial.

DEMANDA

La sociedad Ecopetrol S.A. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones¹:

«A. Respetuosamente solicitamos a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo que, como consecuencia de la ilegalidad de los actos acusados, se declare la nulidad de los actos administrativos que para efectos prácticos se encuentran individualizados en el siguiente cuadro:

Liquidación especial de revisión	Resolución por la cual se decide un recurso de reconsideración
<i>Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000153 del 21 de diciembre de 2015</i>	<i>Resolución No. 009795 del 14 de diciembre de 2016</i>

B. Como restablecimiento del derecho, solicitamos se declare que no procede la modificación de la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2012, así como la imposición de la sanción por inexactitud y por lo tanto que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2012, que fue presentada por la Compañía».

Invocó como normas violadas las siguientes²:

¹ Fl. 2 vto. c.p.

² Fl. 3 vto. c.p.



- Artículos 83, 189 (numeral 11), 228, 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 107, 108, 617, 683 y 742 del Estatuto Tributario
- Artículo 27 de la Ley 1393 de 2010
- Ley 223 de 1995
- Decretos Reglamentarios 1070 y 3032 de 2013
- Concepto nro. 17765 de 2015 de la DIAN

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente³:

1. Violación al principio de ilegalidad. Inaplicación de la obligación de verificar la afiliación y pago de los aportes al sistema de seguridad social en el año 2012

Manifestó que desde el año 2002 se estableció la obligación para las personas naturales que prestan servicios de forma independiente de afiliarse al sistema de seguridad social, y el deber de los contratantes de verificar tal situación (Decretos 1703 de 2002 y 210 de 2003, y Leyes 797 de 2003 y 1121 de 2007).

Advirtió que las mencionadas normas no son de carácter tributario y tampoco establecen consecuencias sobre el desconocimiento de los costos o de los gastos, contrario a lo que ocurre con la Ley 1393 de 2010 (art. 27) y sus decretos reglamentarios, pues fue con la entrada en vigor de la citada norma que se adicionó el parágrafo 2 al artículo 108 del ET, en el que se señaló la obligación del contratante de verificar la afiliación y pago de las cotizaciones de los trabajadores independientes, para la procedencia de la deducción de lo sufragado en el impuesto sobre la renta.

Indicó que el Gobierno Nacional tenía que expedir la reglamentación en la que se estableciera la forma de cumplir con el citado deber, y como solo lo hizo hasta el año 2013, con la promulgación de los Decretos 1070 y 3032 del 2013, concluyó que para los años 2010 a 2012 no existía la obligación de verificar el pago de los aportes.

Señaló que la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y la DIAN⁴, coinciden en que es necesario reglamentar las disposiciones tributarias para que sean exigibles, y aseguró que aun cuando la Ley 1393 de 2010 se encontraba vigente, su eficacia jurídica estaba condicionada a la expedición del decreto reglamentario.

Afirmó que, en el requerimiento especial, la liquidación oficial y en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, se citaron normas diferentes sobre la determinación del momento en el que era exigible la verificación de la afiliación y pago de los aportes, lo que denota la falta de correspondencia entre esos actos y la consecuente vulneración del artículo 711 del ET.

2. Violación del principio de irretroactividad de las normas tributarias

³ Fls. 4 a 21 c.p.

⁴ Sentencia C-302 de 1999 de la Corte Constitucional, sentencia del 12 de diciembre de 2014, Exp. 19307 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, Concepto de la DIAN nro. 429 de 2014 y Oficio nro. 011187 de 2014.



Sostuvo que los requisitos para la deducción de pagos a trabajadores independientes solo se definieron en el año 2013, siendo exigibles a partir de la vigencia 2014, en tanto se relacionan con la base gravable de renta, que es un impuesto de período. Afirmó que razonar lo contrario, conduciría a la aplicación de la norma en forma retroactiva.

3. Extralimitación de las funciones de la DIAN. Competencia en relación con los asuntos tributarios

Adujo que los funcionarios públicos están obligados a hacer aquello que expresamente les está permitido por la Constitución y la ley.

Manifestó que la DIAN no tenía dentro de su competencia establecer si un contribuyente estaba atendiendo normas de otras áreas jurídicas, como las laborales, mercantiles o contractuales. De ahí que esa entidad no podía llegar a conclusiones sobre el cumplimiento de compromisos pactados a nivel contractual, pues desconocería los hechos, condiciones, modificaciones y demás aspectos que pudieran determinar, afectar o variar el cumplimiento de las obligaciones.

Destacó que el incumplimiento o no de las obligaciones contractuales no constituyen un requisito para que proceda la deducción del costo o gasto en materia tributaria.

4. Aplicación de los artículos 26 y 27 de la Ley 1393 de 2010. Conceptos de entidades públicas y doctrina jurídica tributaria que reafirma que la norma solo fue eficaz a partir de su reglamentación

Se remitió al Concepto nro. 10240-S215848 del 2 de agosto de 2011 del Ministerio de La Protección Social, en el que se indicó que los artículos 26 y 27 de la Ley 1393 de 2010, que establecían la verificación de los aportes del contratista por parte del contratante, no habían sido reglamentados, por lo que, ante la falta de definición de la forma de acatar la obligación, no era viable su cumplimiento.

5. La DIAN no verificó la afiliación y pago de los aportes al sistema de seguridad social que le correspondía llevar a cabo al contratista. Vulneración del artículo 742 del ET

Señaló que Ecopetrol S.A. verificó las planillas de los aportes a seguridad social de las personas que ejecutaron los servicios, lo que se evidencia con los soportes aportados en sede administrativa.

Explicó que, si en gracia de discusión se concluyera que la compañía debía verificar los aportes de contratistas independientes al Sistema de Seguridad Social durante el año 2012, ese requisito se cumplió en los términos indicados por la DIAN, en tanto que, conforme al Concepto nro. 17765 de 2015, debía cerciorarse si el servicio contratado lo presta directamente el contratista y en el evento en que este subcontratara personal, la verificación de pagos de los aportes por parte de la Administración recaía en el contratista y no en la compañía.

Respecto de las pruebas aportadas en sede administrativa, en relación con los terceros Diógenes Acevedo Mejía y Reynel Argüello Contreras, mencionó que: (i)



frente al primero, se enviaron las planillas PILA en las que se evidencia que los trabajadores que empleó estaban afiliados al Sistema General de Seguridad Social y se pagaron los aportes y (ii) en relación con el segundo, indicó que empleó personal para ejecutar el contrato, que Ecopetrol S.A. exigió copia de las planillas y una relación mensual de la mano de obra, acompañada de los recibos de pago de las cotizaciones.

6. Prevalencia del principio de la esencia sobre la forma. Cumplimiento de los requisitos del artículo 617 del ET para que las facturas sean soporte de la deducción

Aclaró que en sede administrativa se discutió la totalidad del rechazo por la suma de \$1.347.828.000, de manera que no es cierto, como lo afirma la DIAN, que no se controvertió el desconocimiento de \$102.949.880 por concepto de prestación de servicios de medicina y odontología, pues los argumentos expuestos fueron generales frente a todas las facturas.

Señaló que las facturas objeto de discusión correspondían a documentos recibidos por Ecopetrol S.A, que reflejaban operaciones reales, pagadas por la sociedad, registradas en su contabilidad y en la del proveedor, sobre las cuales se causaron todos los impuestos, cuya veracidad y realización no fue cuestionada por la Administración.

Indicó que en la medida en que se cumpla con la finalidad de la norma en materia de facturación, esto es, identificar el vendedor y comprador, el monto de la obligación, el concepto y año de realización del ingreso, no es posible que se desconozca la realidad de la operación con el argumento que el proveedor no incluyó la fecha de expedición de la factura, máxime si con los demás documentos soportes de la transacción se tiene certeza del año en el que esta se llevó a cabo.

7. Prevalencia de los principios del derecho sustancial sobre lo formal y del espíritu de justicia en las actuaciones de la DIAN. Violación de los artículos 228 de la Constitución Política y 683 del ET

Mencionó que la DIAN en la Circular nro. 175 de 2001 reconoció la importancia de dar prevalencia a lo sustancial sobre lo formal, al igual que lo hizo la Corte Constitucional en la sentencia C-015 de 1993, por lo que concluyó que desconocer los gastos probados con las facturas vulnera dicho principio, en tanto que el hecho económico se realizó, se causaron los respectivos tributos y se registraron contablemente.

Por la misma razón, se incurre en violación al principio de justicia previsto en el artículo 683 del ET, dada la exclusión de una deducción real.

8. Violación del principio constitucional de la buena fe

Expuso que la DIAN desconoció el principio de la buena fe porque rechazó gastos que sí se realizaron, sin demostrar que las operaciones no ocurrieron, máxime cuando la contribuyente aportó los elementos probatorios sobre las actividades y no se transgredieron los intereses del Estado.



9. Violación de los artículos 647 y 648 del ET

Manifestó que la imposición de la sanción por inexactitud implica la inexistencia, falsedad o simulación en los datos incluidos en las declaraciones. En este caso, Ecopetrol S.A. dedujo los pagos a los trabajadores independientes, porque para el año 2012 no estaba sujeta a los requisitos señalados por la DIAN y los gastos reflejados en las facturas cuestionadas eran reales.

Explicó que se configura una diferencia de criterio y, por lo tanto, la sanción solo podría ser aplicada ante la comprobación de maniobras fraudulentas por parte del contribuyente. Además, la conducta debía ser culposa, correspondiéndole a la DIAN probar la mala fe.

OPOSICIÓN

La **entidad demandada** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁵:

Indicó que con anterioridad a la Ley 1393 de 2010 la deducción de salarios estaba condicionada a que los empleadores estuvieran a paz y salvo con los sistemas de salud, pensiones y riesgos profesionales. Además, existía reglamentación relacionada con la afiliación y pago de los aportes de los trabajadores independientes, por lo que la condición para la deducción era de fácil cumplimiento por parte de la actora, según lo establecido en la Ley 100 de 1993, el Decreto 1703 de 2002 y el artículo 18 de la Ley 1122 de 2007.

Agregó que las citadas normas eran suficientes para ejecutar de forma idónea la verificación de los aportes, sin que se requiriera una reglamentación, por lo que, contrario a lo señalado por la demandante, la Ley 1393 de 2010 no condicionaba la expedición del reglamento para su aplicación.

Mencionó que con la promulgación de esa ley se permitió la deducción de los pagos a trabajadores independientes, previa verificación de la afiliación y pago de las cotizaciones y aportes al Sistema de la Protección Social.

Citó el Oficio nro. 079831 de diciembre de 2013, en el que la DIAN indicó que la obligación de verificar la afiliación y pago de los aportes no surgía con la expedición del Decreto 1070 de 2013.

Concluyó que la verificación de los aportes era una condición indispensable para la deducibilidad de los pagos realizados a contratistas, aclarando que las normas preexistentes al momento de expedirse la Ley 1393 de 2010, si bien no constituían reglamento frente a la misma, se referían a la citada obligación. Por lo tanto, afirmó que no se vulneró el principio de irretroactividad de la ley, dada la aplicación de las normas vigentes previas al Decreto 1070 de 2013.

Se refirió a los contratos aportados en sede administrativa, en relación con los

⁵ Fls. 168 a 187 c.p.



terceros Diógenes Acevedo Mejía y Reynel Argüello Contreras, en los que se indicó que debía dejarse constancia de la verificación de la afiliación y los pagos de los aportes, sin que ello se hubiera efectuado. También destacó que tanto el contratista como sus trabajadores tenían que estar afiliados, sin embargo, de lo probado en el proceso se evidenció que los contratistas no eran cotizantes al sistema de seguridad social en salud.

Respecto a los requisitos de la factura para que constituya soporte de la deducción, citó los artículos 617 y 771-2 del ET e indicó que, de acuerdo con lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-733 de 2003, es necesario que se cumpla con la indicación de la fecha de expedición, para que sirva de sustento de la deducción.

Manifestó que no se desconoce la Circular nro. 175 de 2001, porque los requisitos de la factura no son de carácter formal o de simple trámite. Indicó que las sentencias citadas en relación con la prevalencia del derecho sustancial, resultan impertinentes.

Sobre la vulneración del artículo 83 de la Constitución Política, sostuvo que a la actora le correspondía probar los costos en que había incurrido, por lo que tenía que allegar la documentación válida y no pretender trasladar la carga de la prueba a la Administración, respecto de unos documentos que no cumplían los requisitos de ley.

Frente a la sanción por inexactitud, afirmó que la contribuyente incurrió en deducciones improcedentes, toda vez que no cumplió con los requisitos previstos por el legislador para su aceptación e incluyó datos o factores equivocados de los que se derivó un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor. Agregó que la diferencia de criterios no operaba, porque no se estaba en presencia de normas confusas, oscuras o de difícil comprensión.

AUDIENCIA INICIAL

El 13 de diciembre de 2018 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁶. En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades, excepciones o medidas cautelares que debieran ser declaradas. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados.

Por otra parte, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y su contestación y, se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, en la sentencia apelada declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, en lo referente al reconocimiento del costo por los pagos realizados a

⁶ Fls. 215 a 220 c.p.



los trabajadores independientes y recalculó la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad⁷.

Explicó que según las normas vigentes para la época de los hechos y la jurisprudencia del Consejo de Estado⁸, la DIAN no podía desconocer los costos asociados a los pagos realizados a los trabajadores independientes, por el incumplimiento de la verificación y pago de los aportes, en la medida en que dicha consecuencia no estaba prevista en la ley.

Agregó que si bien es cierto desde el Decreto 1703 de 2002 los contratantes estaban obligados a hacer la verificación, también lo era que su incumplimiento no tenía incidencia en el impuesto sobre la renta, lo que solo ocurrió con el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010, que adicionó el parágrafo 2 al artículo 108 del ET.

Recalcó que el deber de verificar la afiliación y pago estaba sujeto a la reglamentación de la Ley 1393 de 2010 por parte del Gobierno Nacional, toda vez que esta no determinó la forma como se debía cumplir dicha obligación para efectos de la deducción, de manera que la consecuencia jurídica (rechazo del costo) solo surgió a partir de los Decretos Reglamentarios 1070 y 3032 de 2013, y como estos no habían sido expedidos para el año 2012, no procedía el desconocimiento de la deducción, bajo el argumento de la falta de verificación. Prosperó el cargo.

Frente al desconocimiento de costos por el incumplimiento de los requisitos en las facturas, precisó que según el artículo 771-2 del ET, la prueba idónea para la procedencia de los costos en el impuesto sobre la renta es la factura de venta o documento equivalente con el lleno de los requisitos previstos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 *ibídem*, entre los cuales se destaca la fecha de expedición de la misma.

Sostuvo que el cumplimiento de los requisitos legales de las facturas, para efectos de la deducibilidad de los costos, no era un requerimiento meramente formal, sino que buscaba dar certeza de la existencia y condiciones de las operaciones económicas realizadas por los contribuyentes, por lo que exigirlos no constituye vulneración del principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma.

Se refirió a las facturas de las operaciones efectuadas con Reinaldo Jaimes Avellaneda por la suma de \$1.244.877.754, concluyendo que no se cumplió con uno de los requisitos previstos en la ley (fecha de expedición). Agregó que si bien el Consejo de Estado ha establecido que «*los requisitos de las facturas no deben analizarse de forma literal, sino que se deben tener en cuenta las circunstancias por las que se debe cumplir el deber de facturar*»⁹, la omisión de la fecha de su expedición no podía suplirse con la de recibo por parte del contribuyente, porque esta no lleva al convencimiento sobre la fecha en la que se emitió y, por ende, se causó el costo.

Aseguró que el hecho de que frente a dichas facturas se haya causado el IVA y la retención en la fuente, no implica que la DIAN deba reconocer el costo, ya que son obligaciones diferentes e independientes. También se refirió a su registro contable e

⁷ Índice 23 de SAMAI – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

⁸ Sentencia del 9 de julio de 2020, Exp. 23756 C.P. Milton Chaves García.

⁹ Sentencia del 8 de octubre de 2020, Exp. 22881, C.P. Milton Chaves García.



insistió en que según el artículo 771-2 del ET, las facturas deben cumplir con todos los requisitos legales.

Indicó que no se violó lo dispuesto en la Circular nro. 175 de 2001 y el espíritu de justicia previsto en el artículo 683 del ET, en la medida en que era imprescindible cumplir con los deberes formales a cargo del contribuyente.

Respecto de los costos asociados a los servicios de medicina y odontología prestados por Juan Carlos Garrido Solano en cuantía de \$102.949.880¹⁰, manifestó que en los actos acusados se cuestionó la falta de factura o documento equivalente, frente a lo cual no se presentó prueba en sede judicial, motivo por el cual, se confirmó su rechazo.

Por lo expuesto, no prosperaron los cargos de nulidad, siendo procedente el rechazo de costos por la suma de \$1.347.828.000, que comprenden: (i) \$1.244.877.754 (operaciones con Reinaldo Jaimes Avellaneda) y (ii) \$102.949.880 (operaciones con Juan Carlos Garrido Solano).

En relación con la imposición de la sanción por inexactitud, señaló que la actora incurrió en una de las conductas previstas como sancionables, al incluir costos improcedentes que llevaron a la determinación de un menor impuesto a cargo, sin que se evidenciara una diferencia de criterios. No obstante, aplicó el principio de favorabilidad, liquidando la penalidad en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado.

Finalmente, no se condenó en costas a la parte vencida, porque no se probó su causación.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**, inconforme con la decisión del tribunal, interpuso recurso de apelación con fundamento en lo siguiente¹¹:

Destacó que el motivo de inconformidad recae sobre el rechazo de costos por \$1.347.827.634 y la sanción por inexactitud, para lo cual sostuvo que el propósito de incluir la fecha de expedición de la factura era verificar que el costo o gasto correspondía al año gravable en el que se pretendía tomar la deducción, retención y otros, por lo que, en la medida en que Ecopetrol S.A. recibió las facturas del proveedor y se determinó la fecha de recepción, es posible verificar el año al que corresponden, de manera que se satisface el objetivo de la norma, más aún cuando la operación fue real.

Señaló que el propio tribunal, en la sentencia apelada, concluyó que la exigencia de los requisitos de la factura tiene como finalidad establecer con certeza la existencia y transparencia de las transacciones económicas que dan lugar a las deducciones.

¹⁰ Suma aproximada al múltiplo de mil.

¹¹ Índice 2 de SAMAI.



Aclaró que Ecopetrol S.A. aportó los soportes que evidencian la fecha en la que se recibió la factura y de causación del gasto en la contabilidad, además, con ocasión a esas facturas se practicó la retención en la fuente y se pagó el IVA correspondiente, es decir, que se le reconocieron todos los efectos fiscales.

Mencionó que la norma no exigía que en las facturas constara la fecha de expedición, como un requisito de preimpresión, por lo tanto, *«se puede suplir en el momento en que se vaya a radicar la factura por parte del proveedor, para su respectivo cobro, una vez se hayan cumplido todos los requisitos a satisfacción del servicio, que es el momento en el que realmente se debe causar la obligación por ambas partes en un contrato»*.

Dijo que, sin limitarse al tenor literal de la norma, en lo relacionado con la fecha de expedición, lo cierto es que, ese requisito se puede establecer con las pruebas que obran en el proceso, destacando que la fecha en la que se expidió la factura coincide con la de su radicación en Ecopetrol S.A, por lo que existe certeza sobre la causación y la procedencia del gasto. Además, el *a quo* y la DIAN no desvirtuaron la realidad de las operaciones cuestionadas, por lo que se presumen veraces, en aras del espíritu de justicia y la buena fe.

Se refirió al rechazo del gasto del servicio prestado por Juan Carlos Garrido Solano, explicando que los pagos estaban respaldados con la factura que cumplía con los requisitos formales. Señaló que, si bien fueron objeto de solicitud en la visita realizada por la Administración los días 6 y 13 del mes de marzo del año 2015, no pudieron ser aportadas, lo que no significa que el gasto no cumplió con los requisitos para ser deducible, insistiendo en el principio de la esencia sobre la forma. Adjuntó imágenes de dichos documentos.

En relación con la sanción por inexactitud, reiteró los argumentos de la demanda y destacó que esa sanción implica la inexistencia, falsedad o simulación en los datos incluidos en las declaraciones, de manera que por mala fe del contribuyente pueda desvirtuarse la certeza que se presume de los denuncios tributarios. Así, no todo actuar del sujeto pasivo, y menos uno desprovisto de mala fe puede ser sancionado.

Aseguró que la compañía no distorsionó la realidad jurídica y fáctica de las operaciones que dieron lugar al impuesto de renta de 2012, que se atendieron todos los requerimientos, inquietudes, reuniones y visitas que solicitó la DIAN.

Agregó que las operaciones que fueron objeto de revisión son reales, soportadas y válidas jurídicamente, de las que nunca se desvirtuó su ocurrencia, por lo que considera que la sanción impuesta por la presunta inclusión de costos inexistentes, no solo contraría la realidad fáctica jurídica, sino que viola el debido proceso y desconoce las expectativas legítimas del contribuyente.

Insistió en que se estaban tomando los gastos que corresponden a los contratos y pagos suscritos porque las facturas son reales y no corresponden a erogaciones falsas o inexistentes. Recalcó que se configuró una diferencia de criterios entre lo que establece la DIAN y lo aducido por la compañía.

Agregó que la conducta que se sanciona debe ser culposa (sentencia C-690 de 1996) y que la DIAN debe probar la mala fe.



TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación de la demandante se admitió mediante auto del 8 de marzo 2022¹² y la contraparte no se pronunció en relación con el mismo. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (nums. 4 y 5, art. 247 del CPACA)¹³. El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

Por haber sido negado el proyecto de sentencia con ponencia de la Consejera de Estado Dra. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, conforme con la posición mayoritaria de la Sala¹⁴.

Decide la Sala sobre la legalidad de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412015000153 del 21 de diciembre de 2015, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se modificó la declaración de renta del año 2012, presentada por Ecopetrol S.A. y (ii) la Resolución nro. 009795 del 14 de diciembre de 2016, por la que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN decidió el recurso de reconsideración, confirmando la citada liquidación oficial.

En los términos del recurso de apelación formulado por la parte demandante, la Sala debe determinar: (i) si procede la deducción de costos por \$1.347.828.000¹⁵, que comprenden las sumas de \$102.949.880 por operaciones con Juan Carlos Garrido Solano y \$1.244.877.754 por operaciones con Reinaldo Jaimes Avellaneda y, (ii) si se debe levantar la sanción por inexactitud impuesta en los actos enjuiciados.

1. Deducciones por \$1.347.828.000

1.1. Deducciones por \$102.949.880. Operaciones con Juan Carlos Garrido Solano

En los actos administrativos demandados, la DIAN rechazó el costo asociado a la operación celebrada entre Ecopetrol S.A. y Juan Carlos Garrido Solano en cuantía de \$102.949.880, por la prestación de servicios relacionados con actividades de medicina y odontología, ante la falta de prueba que acreditara el hecho económico (factura y/o documento equivalente).

En la sentencia de primera instancia, se confirmó el desconocimiento de la deducción, comoquiera que con la demanda no se aportó factura y/o documento equivalente que probara la realización de los pagos por concepto de los servicios prestados por el tercero.

¹² Índice 4 de SAMAI.

¹³ Modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

¹⁴ El proyecto inicial fue negado solo frente al cargo de la sanción por inexactitud.

¹⁵ Aproximado al múltiplo de mil.



Con el recurso de apelación, la demandante allegó imagen de las siguientes facturas, expedidas por Juan Carlos Garrido Solano por servicios prestados a Ecopetrol S.A:

Nro.	Nro. Factura	Fecha
1	0280	12 de enero de 2012
2	0281	9 de febrero de 2012
3	0287	12 de julio de 2012
4	0288	13 de agosto de 2012
5	0289	13 de septiembre de 2012
6	0290	11 de octubre de 2012
7	0292	15 de noviembre de 2012

Al respecto, precisa la Sala que las pruebas aportadas con el recurso de apelación no pueden ser valoradas en esta instancia, al no cumplirse los presupuestos del artículo 212 del CPACA¹⁶, pues no se solicitó su práctica en el término de ejecutoria del auto que admitió el recurso, tampoco se pidieron de común acuerdo, y no existe manifestación de la parte interesada, en cuanto a que fue negada su práctica en primera instancia o que no obstante haberse decretado se dejaron de practicar sin su culpa, que versen sobre hechos ocurridos después de transcurrida la oportunidad para pedir pruebas en la instancia anterior, y que no pudieron solicitarse por fuerza mayor, caso fortuito o por obra de la contraparte.

Por consiguiente, como el rechazo de los costos por parte del tribunal se produjo porque no se aportaron los documentos soporte (facturas y/o documentos equivalentes), omisión que se pretende enmendar en esta instancia sin el cumplimiento de los requisitos previstos en la aludida norma, lo procedente es confirmar la sentencia en relación con el desconocimiento de las deducciones en cuantía de \$102.949.880.

1.2. Deducciones por \$1.244.877.754. Operaciones con Reinaldo Jaimes Avellaneda

¹⁶ «**Artículo 212. Oportunidades probatorias.** Para que sean apreciadas por el juez las pruebas deberán solicitarse, practicarse e incorporarse al procedo dentro de los términos y oportunidades señalados en este Código.

En primera instancia, son oportunidades para aportar o solicitar la práctica de pruebas: la demanda y su contestación; la reforma de la misma y su respuesta; la demanda de reconvencción y su contestación; las excepciones y la oposición a las mismas; y los incidentes y su respuesta, en este último evento circunscritas a la cuestión planteada.

Las partes podrán presentar los dictámenes periciales necesarios para probar su derecho, o podrán solicitar la designación de perito, en las oportunidades probatorias anteriormente señaladas.

En segunda instancia, cuando se trate de apelación de sentencia, en el término de ejecutoria del auto que admite el recurso, las partes podrán pedir pruebas, que se decretarán únicamente en los siguientes casos:

1. Cuando las partes las pidan de común acuerdo. En caso de que existan terceros diferentes al simple coadyuvante o impugnante se requerirá su anuencia.

2. Cuando fuere negado su decreto en primera instancia o no obstante haberse decretado se dejaron de practicar sin culpa de la parte que las pidió. En este último caso, solo con el fin de practicarlas o de cumplir requisitos que les falten para su perfeccionamiento.

3. Cuando versen sobre hechos acaecidos después de transcurrida la oportunidad para pedir pruebas en primera instancia, pero solamente para demostrar o desvirtuar estos hechos.

4. Cuando se trate de pruebas que no pudieron solicitarse en la primera instancia por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria.

5. Cuando con ellas se trate de desvirtuar las pruebas de que tratan los numerales 3 y 4, las cuales deberán solicitarse dentro del término de ejecutoria del auto que las decreta.

Parágrafo. Si las pruebas pedidas en segunda instancia fueren procedentes se decretará un término para practicarlas que no podrá exceder de diez (10) días hábiles».



La DIAN rechazó las erogaciones en las que incurrió Ecopetrol S.A. con Reinaldo Jaimes Avellaneda porque las facturas no cumplían con el requisito de la fecha de su expedición (literal e) del artículo 617 del ET). Postura acogida por el tribunal en la sentencia apelada.

La parte demandante disiente de la anterior posición, tras considerar que, si bien es cierto que las facturas no contienen la fecha de expedición, también lo es que existen otros soportes que demuestran el momento de causación del costo, en este caso, la fecha de su recibo por parte de Ecopetrol S.A. Aseguró que, en aplicación del principio de la prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, deben reconocerse los costos declarados por la compañía.

En ese contexto, es un hecho aceptado por la demandante que las facturas no tienen fecha de expedición, por lo que el debate en esta instancia se concreta en determinar si dicha omisión es causal para rechazar los costos que se respaldan con esos documentos.

Las facturas objeto de rechazo por parte de la DIAN, son las siguientes¹⁷:

Nro.	Nro. Factura	Valor (Sin IVA)
1	138	157.577.896
2	140	92.059.632
3	141	198.026.744
4	142	80.184.303
5	144	75.090.382
6	145	397.396.156
7	146	155.844.910
8	147	88.697.731
TOTAL		1.244.877.754

Para resolver, se precisa que el artículo 771-2 del ET dispone que, para demostrar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, el documento idóneo es la factura. La citada norma establece:

«Artículo. 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

Parágrafo. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración». [Se subraya y destaca].

¹⁷ Página 5 de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412015000153 del 21 de diciembre de 2015.



La Corte Constitucional, al declarar exequible el artículo 771-2 del ET¹⁸, señaló que la consecuencia del incumplimiento del deber formal de exigir y presentar la factura o el documento equivalente por las operaciones constitutivas de costo o gasto, se concreta en su desconocimiento. En ese sentido, se consideró:

«La no procedencia de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta o de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas por no contarse con la factura o documento equivalente y no poderlo exhibir ante el funcionario de la Administración Tributaria debidamente comisionado para el efecto cuando así lo exija, corresponde a la consecuencia por la omisión del cumplimiento de la obligación tributaria de exigir la factura o el documento equivalente y por lo tanto de no poder contar con la prueba idónea exigida por la ley para el efecto [...]»

Aclarado lo anterior, para la Corte los cargos resultan a todas luces improcedentes, pues conforme a lo dispuesto en los artículos 15, 150-12 y 338 de la Constitución, en materia tributaria la libertad probatoria no es absoluta, dado que para esos efectos y por razones de interés público, el legislador se encuentra habilitado para exigir la presentación de documentos privados, como sucede con la norma bajo análisis, según la cual el legislador establece que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas o documentos equivalentes, así como para exigir que tales documentos cumplan con determinados requisitos que le permitan adquirir la certeza sobre datos necesarios para la determinación del impuesto respectivo» [Se subraya].

Así pues, ante la precisa exigencia de factura o documento equivalente como soporte de costos, deducciones o impuestos descontables, la libertad probatoria no es absoluta, circunstancia directamente vinculada con los deberes de expedir factura, cuando exista la obligación de hacerlo, o de exigirla, para el caso de los adquirentes de bienes y servicios (arts. 615 y 618 ET).

La Sala ha expuesto que la presentación de la factura como prueba para la procedencia de costos y deducciones no es opcional, toda vez que constituye una exigencia legal. En efecto, en la sentencia del 9 de mayo de 2019¹⁹, la Sección precisó:

«El incumplimiento del deber legal de exigir la factura a quien está obligado a expedirla, es el desconocimiento de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, porque el administrado no contaba con la prueba idónea exigida por la ley para acceder al beneficio (art. 771-2 ET).

Prueba idónea que no podía ser suplida con el documento expedido por la misma contribuyente, porque la exigencia del artículo 771-2 del ET impide que se predique libertad probatoria y, por ende, la presentación de la factura como prueba de la procedencia de los costos no resulta optativa para el contribuyente²⁰, cuando la operación se realiza con un obligado a facturar.

Aclara la Sala que el hecho que la DIAN no haya desconocido la realidad de la operación no conduce al reconocimiento del costo en cuestión, porque lo que aquí se discute es si la parte actora aportó la prueba idónea prevista por el legislador para que proceda el beneficio».

Ahora, los requisitos que debe cumplir la factura para que sirva como soporte del costo, están enlistados en el artículo 617 del ET, así:

¹⁸ Sentencia C-733 del 26 de agosto de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

¹⁹ Sentencia del 9 de mayo de 2019, Exp. 22464, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en la sentencia del 7 de mayo de 2020, Exp. 22858, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-27-000-2008-00018-01 (18752). Sentencia de 23 de septiembre de 2013. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en la sentencia de 7 de marzo de 2018. Proceso 76001-23-33-000-2013-00404-01 (21041). C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



«**ARTICULO 617. Requisitos de la factura de venta.** Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

- a. Estar denominada expresamente como factura de venta.
- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
- c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.
- d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
- e. Fecha de su expedición.**
- f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- g. Valor total de la operación.
- h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.
- i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas» [Se resalta].

De la interpretación armónica de los artículos 617 y 771-2 del ET, se tiene que el requisito de la factura establecido en el literal e) –fecha de expedición- del artículo 617 *lb.*, debe cumplirse para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta.

Así lo afirmó la Sección en la sentencia del 13 de agosto de 2020²¹, en la que se confirmó el rechazo de los costos en los que incurrió el contribuyente porque las facturas que soportaban las compras no cumplían los requisitos de indicar el NIT y la fecha de expedición. En esa oportunidad se consideró:

«Como quedó explicado, salvo disposiciones legal en contrario, las operaciones que dan lugar a costos y deducciones deben quedar reflejadas en facturas que satisfagan el contenido previsto en los artículos 617 y 618 del ET, so pena del rechazo del beneficio en los términos del artículo 771-2 *eiusdem*. Dado que las facturas que soportan las compras reseñadas incumplen los requisitos establecidos en las letras c) y e) **del artículo 617 del ET (pues no indicaron el NIT del adquirente ni la fecha de expedición del título)**, procede su rechazo en los términos propuestos en los actos enjuiciados [...]» [Se resalta].

Igual como sucedió en la jurisprudencia que se reitera, en este caso, las facturas con las que la parte demandante pretende demostrar los hechos económicos realizados con Reinaldo Jaimes Avellaneda en cuantía de \$1.224.877.754, carecen de uno de los requisitos (fecha de expedición) que la legislación tributaria exige para el reconocimiento de costos, razón suficiente para confirmar su rechazo.

Las anteriores consideraciones permiten a la Sala inferir que tampoco se desconocieron los principios de la buena fe y de la primacía del derecho sustancial sobre el formal, pues la exigencia de los requisitos que deben cumplir las facturas para que sirvan como soporte de las deducciones en el impuesto sobre la renta, están dadas por la voluntad del legislador y no por el arbitrio de la Administración de

²¹ Exp. 22650, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Impuestos, por lo tanto, no se trata de una mera formalidad, sino que constituye el presupuesto de un derecho sustancial²².

En consecuencia, **no prospera** el cargo de apelación.

2. La sanción por inexactitud

En el recurso de apelación, la parte actora insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud por haberse configurado la diferencia de criterios y, además, sostuvo que no distorsionó la realidad jurídica y fáctica de las operaciones que dieron lugar al impuesto, que atendió los requerimientos, inquietudes, reuniones y visitas que solicitó la DIAN, que no se probó la mala fe y que la conducta debía ser culposa.

Para la Sala, le asiste razón al tribunal al considerar que la sociedad contribuyente incurrió en el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET al incluir en su declaración sobre la renta del año 2012 deducciones improcedentes de las que se derivó un menor impuesto a cargo.

El artículo 647 del ET establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyan costos, deducciones inexistentes y en general la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto a cargo. En el caso concreto, se demostró que la contribuyente registró en su declaración privada costos de operaciones no acreditadas (ausencia de facturas o documento equivalente y facturas sin el cumplimiento de uno de los requisitos), lo cual derivó en un menor impuesto a pagar, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta en el 100%.

En cuanto a la realidad de la operación, se considera que no es motivo de exculpación para que proceda el levantamiento de la sanción por inexactitud, pues razonar lo contrario implica darle un alcance a la citada norma, que no fue previsto por el legislador.

En este caso, es incuestionable que el desconocimiento de los costos apareja la sanción por inexactitud, ante la omisión de la contribuyente de probarlos como lo exige la norma tributaria, siendo notoria la conducta tipificada en el artículo 647 del ET, esto es, la inclusión de costos por datos equivocados, que derivó un menor impuesto a pagar, sin que se requiera, por parte de la Administración prueba de la mala fe o de calificación alguna de la intención con la que actuó el contribuyente.

Pese a lo alegado por la demandante, esa inexactitud sancionable no se derivó de una diferencia de criterios, porque como lo ha expuesto la Sala, lo que impide la aplicación del artículo 647 del ET –antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016–, es el hecho que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo. No basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera diferencia de criterios entre los sujetos de la relación jurídica tributaria²³.

²² Cfr. las sentencias del 28 de junio de 2010, Exp. 16791 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 7 de marzo de 2018, Exp. 21041, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 1° de agosto de 2018, Exp. 21881, C.P. Milton Chaves García, entre otras.

²³ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Así las cosas y comoquiera que en esta instancia no se reconoció algún costo de los cuestionados por la parte demandante, no hay lugar a recalcular el tributo ni la sanción por inexactitud, por lo que se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, porque no se encuentran probadas.

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. **CONFIRMAR** la sentencia del 15 de abril de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Salva parcialmente el voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
ELEONORA LOZANO RODRÍGUEZ
Conjuez