



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veinticinco (25) de abril de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 54001-23-33-000-2012-00177- 01 [20384]

Actor: FERNANDO URIEL BAYONA CAMACHO

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Impuesto sobre la renta – año gravable 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 26 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas al actor.

ANTECEDENTES



El 1º de julio de 2008, Fernando Uriel Bayona Camacho presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 y registró ingresos por \$593.758.000, costos y deducciones por \$519.382.000, retenciones en la fuente por \$5.938.000, un impuesto a cargo de \$13.275.000 y un total a pagar de \$7.337.000¹.

En respuesta a la invitación a corregir realizada por la DIAN, el 26 de enero de 2010 el contribuyente corrigió la declaración. Aumentó los ingresos a \$602.992.000, determinó un impuesto a pagar de \$15.860.000, unas retenciones de \$6.466.000, una sanción por corrección de \$205.000, unos intereses de mora de \$1.032.002 y un total a pagar de \$9.599.000².

Mediante requerimiento especial No. 072382010000118, notificado el 24 de septiembre de 2010, la DIAN propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007 para, (i) aumentar los ingresos en \$19.825.000, (ii) desconocer costos y gastos de \$519.382.000, (iii) reconocer \$6.562.000 por retenciones practicadas, (iv) reliquidar la sanción por corrección e (v) imponer sanción por inexactitud³.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 9 de junio de 2011, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412011000055 en la que mantuvo las glosas del requerimiento especial, salvo la sanción por inexactitud que reliquidó para

¹ Folio 11 c.a.1

² Folio 55 c.a.1

³ Folios 176 a 194 c.a.1



calcularla solamente sobre la omisión de ingresos, porque el rechazo de costos y deducciones por falta de requisitos formales y de soportes no encuadra en las causales de inexactitud⁴.

Previa interposición del recurso de reconsideración⁵, el 16 de julio de 2012, la DIAN notificó la Resolución No. 900.120 de 6 de julio de 2012, que confirmó la liquidación oficial de revisión⁶.

DEMANDA

Fernando Uriel Bayona Camacho, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: *Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900.120 del 06 de julio de 2012, por la cual se Resuelve el Recurso de Reconsideración, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos.*

SEGUNDA: *Que se declare la nulidad parcial de la LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA NATURALES – Revisión No. 072412011000055 del 8 de junio de 2011 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cúcuta, respeto del cual no reconoce los costos presuntos*

⁴ Folios 19 a 31 c.a.2

⁵ Folios 32 a 36 c.a.2

⁶ Folios 43 a 47 c.ppal



del señor Fernando Bayona correspondiente al renglón 43 COSTOS Y DEDUCCIONES, en virtud del artículo 82 del E.T.

TERCERA: *Que a título de restablecimiento del derecho, se concedan los costos presuntos equivalentes al 75% de los ingresos reconocidos por la DIAN, debido a que el Sr. BAYONA realizó contratos de obra civil a todo costo es decir, materiales, mano de obra y demás costos para la fabricación total de las obras de urbanismos que desarrolló en la ciudad.*

CUARTA: *Solicito a su señoría se abstenga de ordenar la caución de que trata el artículo 140 C.C.A.”⁷.*

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículo 10 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 58, 82, 683, 754, 754-1, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación del artículo 82 del Estatuto Tributario

La DIAN negó la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario, sobre costos estimados, porque esta norma se aplica solamente en el caso de los costos por enajenación de activos y la actividad del actor es la prestación de servicios.

⁷ Folio 4 c.ppal



Sin embargo, la estimación establecida en el inciso 3º del artículo 82 del E.T., se aplica si no es posible determinar los costos y deducciones de acuerdo con las opciones previstas en la primera parte de la norma.

La actividad del contribuyente no es la prestación de servicios sino la construcción de bienes inmuebles, para lo cual celebra contratos de obra a todo costo, que incluyen la compra, el suministro y la transformación de los materiales necesarios para la ejecución de la obra.

La actividad de la actora, que es construcción de obras, pertenece al código 4530, de acuerdo con la Resolución DIAN 11351 de 2005, de codificación de actividades económicas, vigente para la fecha de presentación de la declaración. No corresponde a la actividad de servicios de construcción, como lo ha sostenido la DIAN. Además, la definición de contrato de obra del Concepto Unificado de IVA no es aplicable para efectos del impuesto sobre la renta.

En los contratos y las facturas allegados a la actuación administrativa se evidencia que el contrato de obra no se refiere solamente a la mano de obra como servicio, sino a la transformación de los materiales de construcción en un activo, denominado obra, en otras palabras, inmuebles (bienes reales materiales, no servicios).



Con fundamento en el artículo 82 del E.T., es procedente estimar los costos en que se incurren en los contratos de obra civil a todo costo si se tiene en cuenta que el Consejo de Estado ha precisado que es contrario a la filosofía del impuesto sobre la renta, que este se establezca sobre el ingreso bruto originado en la venta de bienes sin depurar la base gravable, cuando a ello hay lugar según la ley⁸.

Con base en la jurisprudencia de la Corte Constitucional⁹ que hizo extensible la aplicación del artículo 228 de la C.P. al derecho tributario, la sustancia de la actividad de construcción que desarrolló el actor debe prevalecer sobre las formalidades. No obstante, distanciándose de la realidad, la DIAN catalogó indebidamente como servicio la actividad económica desarrollada por el contribuyente (4530).

El rechazo de los costos en que incurrió el actor en el año gravable 2007 le impone una carga tributaria mayor y viola el artículo 683 del E.T.

La DIAN es incongruente porque en la liquidación oficial de revisión manifestó que no se dan los supuestos del artículo 647 del E.T. para aplicar la sanción por inexactitud, por cuanto el rechazo de costos obedeció a la falta de requisitos formales y de soportes. No obstante, en ese acto impuso la sanción y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la confirmó.

⁸ Sentencia de 14 de octubre de 1994, exp. 5756. C.P. Jaime Abella Zárate.

⁹ Sentencia C-015 de 1993.



2. Violación al debido proceso

Al no depurar los ingresos con los costos, la DIAN determinó una base gravable excesiva e injusta con lo cual violó el principio de capacidad contributiva que se encuentra implícito en el artículo 363 de la C.P., según lo precisa la sentencia C-236 de 1993 de la Corte Constitucional.

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración está falsamente motivada y vulnera el artículo 10 de la Ley 1437 de 2011, que establece la aplicación uniforme de las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Ello, porque la DIAN fundamentó su decisión en una sentencia del Consejo de Estado que, en un supuesto diferente, no reconoció la aplicación del artículo 82 del E.T.¹⁰. En ese evento, la actividad productora de renta era la prestación de servicios turísticos, no de construcción de obra civil, como ocurre en esta oportunidad.

Los valores solicitados por el actor constituyen costos, de modo que no tiene sustento fáctico ni jurídico la decisión de la Administración.

¹⁰ Sentencia de 18 de julio de 2008, exp. 16131, C.P. Ligia López Díaz.



La modificación de la liquidación privada parte de una apreciación errónea de los hechos e informaciones, así como de una conclusión con la que no hay conexidad lógica, pues es incongruente que al mismo tiempo que se reconocieron los ingresos por la construcción de obra de ingeniería civil, se desconocieron los costos estimados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado solicitó que se negaran las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan así¹¹:

El artículo 82 del E.T. faculta a la Administración para apartarse del costo declarado cuando existen indicios de que este no es real y no se conozca el costo de los activos enajenados, o cuando no sea posible establecerlo mediante pruebas directas, como las declaraciones de renta del mismo contribuyente o de terceros, su contabilidad o los comprobantes internos y externos, es decir, los documentos que dan cuenta de la adquisición de los activos que se enajenan.

La norma en mención permite que el contribuyente demuestre a la DIAN los costos. De hecho, el actor suministró la relación de costos y deducciones. Sin embargo, estos no cumplían los requisitos para la procedencia de los costos estimados, pues, contrario a lo afirmado por el demandante, el presente asunto no trata de la enajenación de activos sino de la prestación de un servicio. De ahí que no resulta procedente dar aplicación a los costos estimados.

¹¹ Folios 77 a 94 c.ppal



La actividad desarrollada por el contribuyente es de servicios porque se encuentra registrado en el RUT con la actividad 4530, que corresponde a “construcción de obras de ingeniería civil” y en desarrollo de su actividad económica, el actor obtuvo ingresos por \$622.391.000, correspondientes al renglón “ingresos por honorarios, comisiones y servicios”.

Las pruebas aportadas por el contribuyente, como la copia de los contratos de obra y las facturas, comprueban que el contribuyente ejerce una actividad de prestación de servicios. Sin embargo, no demuestran que el contribuyente tuviera derecho a los costos estimados. Por ello, son irrelevantes, inconducentes e impertinentes como prueba para la aplicación de costos estimados.

La modificación de la declaración privada consultó los principios de justicia, equidad y capacidad contributiva, por lo cual quedó plenamente establecida la nueva obligación tributaria del contribuyente.

La actuación administrativa se surtió por los funcionarios competentes, se dio cumplimiento a lo dispuesto en las normas que regulan la materia y se respetó el derecho de contradicción del contribuyente. Asimismo, se garantizó el derecho de defensa, según se corrobora con las respuestas radicadas ante la DIAN y con la interposición del recurso de reconsideración.

En la liquidación oficial de revisión se expresaron los fundamentos de hecho y de derecho, así como la prueba del rechazo de los costos, con expresa referencia a los argumentos del actor, presentados en la respuesta al requerimiento especial.



No existe falsa motivación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración porque para confirmar la liquidación oficial se hizo un estudio del proceso y se valoró el hecho de que el contribuyente no cumplió los requisitos del artículo 177-2 del E.T. lo que originó el rechazo de los costos declarados.

El actor no pudo desvirtuar lo que tiene probado la DIAN. Ni siquiera con ocasión del recurso de reconsideración aportó pruebas que desestimaran los planteamientos de la entidad, a pesar de que le corresponde probar sus argumentos. En consecuencia, debe condenarse en costas a la demandante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen así¹²:

No hay mérito para aplicar los costos estimados porque no se cumplen los requisitos del artículo 82 inciso 1° del E.T. Además, la actividad del contribuyente es la prestación de servicios, no la enajenación de activos, que es la que permite la aplicación de los costos estimados.

¹² Folios 117 a 123 c.ppal



Igualmente, no demostró que los costos eran procedentes ni que la DIAN pidió requisitos adicionales a los previstos en las normas o que no valoró las pruebas aportadas al proceso administrativo.

Por haber sido vencida en el presente debate, conforme al numeral 1º del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 188 del C.P.A.C.A, se condena a la demandante a pagar, a título de costas, las expensas que determine la Secretaría del Tribunal y las agencias en derecho en cuantía correspondiente al 0.1% del valor de las pretensiones negadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló por las siguientes razones¹³:

En la audiencia de fallo, cuando se delimitó el problema jurídico, no se tuvo en cuenta la argumentación contradictoria de la Administración para imponer la sanción por inexactitud. En efecto, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN se contradijo al expresar que no procedía imponer dicha sanción porque las circunstancias que motivaron la desestimación de los costos y deducciones obedecían al no envío de los soportes respectivos y al incumplimiento de requisitos formales. Sin embargo, sancionó por inexactitud al actor.

¹³ Folios 128 a 143 c.ppal



A pesar de no contar con pruebas directas, el Tribunal no aplicó el artículo 82 inciso 3º del E.T., que dispone que hay lugar a la aplicación de la presunción de costos y deducciones si en los casos planteados en la primera parte de la norma no es posible demostrar los costos. Tampoco se pronunció sobre la errónea interpretación que hizo la DIAN de la Resolución 11351 de 2005 al señalar que el código 4530 – construcción de obras de ingeniería civil- corresponde a la actividad de servicios que, además de ser ajena a la realidad, afecta gravemente al actor, porque le impide estimar costos.

Los antecedentes y el problema jurídico de la sentencia citada por el Tribunal¹⁴ no tienen identidad con el presente debate, pues en aquel caso se puso en duda la construcción de una obra y en el presente asunto ese hecho no se controvierte, de manera que no debe tenerse en cuenta en esta oportunidad.

No se dio prevalencia al derecho sustancial sobre la formalidad, pues de haberse dado valor probatorio a los documentos aportados por el contribuyente, esto es, los contratos de obra civil a todo costo y las facturas, se hubiera llegado a la conclusión de que no podía cumplir el objeto del contrato sin haber transformado, mediante la mano de obra, los materiales utilizados en la construcción. Por la misma razón, se determinó una base gravable excesiva e injusta.

¹⁴ Sentencia de 4 de agosto de 2011, exp. 17628, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



En este asunto no existió un contrato de prestación de servicios porque, como quedó demostrado, los contratos celebrados por el actor señalan expresamente que la labor desarrollada corresponde a la materialización de una obra.

Los activos enajenados por el contribuyente corresponden a la obra de construcción que se llevó a cabo de acuerdo con cada contrato. A su vez, son el resultado de la transformación de los materiales mediante la mano de obra.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación y agregó lo siguiente:

Deben reconocerse costos por \$49.694.635, pues en la liquidación oficial de revisión se rechazaron los costos por la falta de inscripción de los proveedores en el RUT como responsables del régimen simplificado. No obstante, este requisito solo se incumplió respecto de \$469.687.842, no en relación con todos los costos declarados (\$519.382.477).



Con fundamento en el artículo 82 del E.T, deben aplicarse los costos estimados porque el hecho de que los proveedores no estuvieran inscritos en el RUT fue valorado por la DIAN como un indicio de que los costos no eran reales.

La **DIAN** alegó de conclusión en los siguientes términos:

No se puede aplicar al artículo 82 del E.T. porque la prestación de servicios no encaja en la hipótesis de esta norma, puesto que, para la procedencia de los costos estimados se requiere la enajenación de activos cuyos costos no se puedan determinar mediante pruebas directas.

La sentencia citada en el fallo apelado no es un precedente jurisprudencial ni una extensión de jurisprudencia, pero sí un referente sobre la obligatoriedad de cumplir los requisitos del artículo 82 del E.T., a efectos de calcular los costos estimados, lo que no sucede en este caso, en especial, cuando la actividad desarrollada no es la enajenación de activos y el rechazo de los costos corresponde a la consecuencia jurídica fijada en el artículo 177-2 del mismo ordenamiento.

En efecto, dentro de los requisitos para la aplicación del artículo 82 del E.T no se encuentra que los costos hayan sido rechazados como consecuencia de una disposición jurídica, como en este caso. Además, la norma en mención se halla en



el capítulo que trata sobre la determinación de los costos de los activos y no de la prestación de servicios.

Si bien el actor alega la aplicación del principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, en el sentido de señalar que no se pueden considerar inexistentes los costos por falta de requisitos formales, dado que sí se incurrió en ellos, debe considerarse que es deber del contribuyente atender las formalidades, so pena de que no le sean reconocidos los costos o que se impongan las sanciones tributarias y administrativas dispuestas en la ley¹⁵.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar el fallo apelado por las siguientes razones:

El a quo no se refirió a si la sanción por inexactitud fue excesiva o no, ya que dicho problema jurídico no hizo parte de la fijación del litigio y este no es el momento para que el demandante pretenda alegar algo que no dejó plasmado en la audiencia.

No se cumple el requisito de la venta de activos fijos para la aplicación del artículo 82 del E.T. dado que el actor se dedica a la prestación de servicios de construcción de bien inmueble, de conformidad con los artículos 1º y 3º del Decreto 1372 de

¹⁵ Folios 159 a 166 c.ppal



1992. En consecuencia, no es posible extender los efectos de dicha norma, de acuerdo con la sentencia de 4 de marzo de 2010 del Consejo de Estado¹⁶.

Tampoco es aplicable el artículo 82 del E.T., porque la DIAN no cuestionó la realidad de los costos asociados a la realización de los contratos de obra, sino la falta de requisitos formales para su procedencia¹⁷.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si el actor tenía derecho a que la DIAN reconociera en su declaración de renta del año gravable 2007, los costos estimados a que se refiere el artículo 82 inciso 3 del E.T.

El artículo 82 del Estatuto Tributario hace parte de las normas comunes al **costo de activos fijos y movibles**, del capítulo 2- Costos del Libro I del Estatuto Tributario, que corresponde al impuesto sobre la renta y complementarios. La referida norma dispone lo siguiente:

***“Artículo 82. Determinación de costos estimados y presuntos.
Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente***

¹⁶ Expediente 16531, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁷ Folios 182 a 185 c.ppal



no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables.

Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.” (Subraya fuera del texto original)

Esta norma establece los **eventos** en que procede **la estimación de los costos en la enajenación de activos**, los **instrumentos** con los que cuenta la Administración para determinarlos, así como un **cálculo aproximado** de estos cuando las herramientas dadas a los funcionarios de fiscalización son insuficientes para determinarlos.



Así, para aplicar la estimación de costos el funcionario de fiscalización debe encontrarse frente a alguna de las siguientes situaciones:

- Indicios de que el costo de enajenación de activos informado por el contribuyente no es real, o
- No se conoce **el costo de los activos enajenados** o este no puede determinarse mediante pruebas directas, como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos.

Verificado alguno de los eventos anteriores, puede acudir a **los costos de los activos fijos enajenados** en que incurrieron personas que han desarrollado la misma actividad del contribuyente, o han realizado operaciones similares de **enajenación de activos**, atendiendo a datos estadísticos de diferentes entidades.

Por último, si ninguno de los instrumentos indicados permite determinar el **costo de los activos fijos enajenados en que se incurrió**, este se estimará en el 75% del valor de la respectiva enajenación.

En el caso en estudio están probados los siguientes hechos:



El 1 de julio de 2008, el actor declaró renta por el año gravable 2007. Registró ingresos de \$593.758.000, costos de \$519.382.000, retenciones de \$5.938.000 y un impuesto a cargo de \$7.337.000¹⁸.

El 26 de enero de 2010, el actor corrigió la declaración para aumentar los ingresos a \$602.992.000, sin modificar los costos informados¹⁹. Asimismo, declaró retenciones de \$6.466.000 y una sanción por corrección de \$205.000, un impuesto a cargo de \$15.860.000 y un total a pagar de \$9.599.000.

Como prueba de los costos, el contribuyente allegó los contratos de obra civil a todo costo suscritos en el año 2007 con PROMOTORA DE INVERSIONES S.A.²⁰, PARQUES RESIDENCIALES BOGOTÁ S.A.²¹, URBANIZADORA CLUB CAMPESTRE S.A.²² y ESTUDIOS Y SISTEMAS S.A.²³, y las facturas que le expidieron las citadas compañías por concepto de contrato de obra civil a todo costo por los proyectos: Santillana²⁴, Cañafistolo²⁵, Edificio Plenitud Conjunto A Torre 1²⁶, Estación del Este²⁷, Urbanización El Bosque²⁸, Cerámica Italia S.A.²⁹, y El Tesoro³⁰.

¹⁸ Folio 11 c.a.1.

¹⁹ Folio 55 c.a.1.

²⁰ Folios 38 y 39 c.a.2

²¹ Folios 41 y 42 c.a.2

²² Folios 45 y 46 c.a.2

²³ Folios 48, 49, 54, 55, 62, 63, 66, 67, 70 y 71 c.a.2

²⁴ Folios 37 y 47 c.a.2

²⁵ Folio 40 c.a.2

²⁶ Folio 44 c.a.2

²⁷ Folios 50 a 53 c.a.2

²⁸ Folios 56 a 61 c.a.2

²⁹ Folios 64 y 65 c.a.2

³⁰ Folios 68 y 69 c.a.2



También allegó un listado de las personas naturales que contrató, a su vez, para la ejecución de dichos proyectos³¹.

En dicho listado aparece la relación de los pagos por \$519.382.000, que constituyeron costo por el año gravable 2007, con el nombre y el NIT de las personas naturales beneficiarias de estos, el concepto del pago (oficial de obra, ayudante de obra, contra maestro y almacenista) y el valor de las operaciones, que osciló entre \$3.224.000 y \$11.270.000.

Los contratos demuestran que el actor se obligó con las contratantes a ejecutar obras civiles respecto de las cuales asumía el valor de los costos, por lo cual no se discute que los costos existieron.

Sin embargo, tales contratos no demuestran que los pagos realizados por el actor a las personas naturales que contrató, a su vez, para el desarrollo de las obras satisfacían los requisitos legales para ser aceptados como costos, conforme con el artículo 177-2 del E.T, esto es, que las personas destinatarias de los pagos estaban inscritas en el RUT como responsables del régimen simplificado³². Tampoco

³¹ Folios 79 a 81 c.a.1

³² **“Artículo 177-2. No aceptación de costos y gastos. <Artículo adicionado por el artículo 4 de la Ley 863 de 2003> 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 sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valor año base 2004) (3.300 UVT) en el respectivo período gravable;*



demuestran el cumplimiento de los requisitos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, entre otros, el nombre e identificación de quienes recibieron los pagos, el concepto y valor de estos.

Por ello, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN rechazó todos los costos declarados por el actor (\$519.382.000), en los siguientes términos³³:

“Como mecanismo de control, el artículo 177-2 del Estatuto Tributario, dispone que los contribuyentes del impuesto sobre la renta están obligados a exigir a sus proveedores de bienes y de servicios que pertenezcan al régimen simplificado la constancia de su inscripción en dicho régimen, como requisito para la aceptación fiscal de los costos y gastos que corresponden a dichas operaciones:

*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 sesenta millones de pesos (\$60.000.000) (valor año base 2004) **(3.300 UVT)** en el respectivo período gravable;*

c. Los realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, 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.”

³³ Folios 36 a 39 c.ppal



Lo anterior indica que para efectos de la aceptación de costos y gastos, cuando los pagos son realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, vale decir régimen simplificado, que no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del vendedor o el prestador del servicio en el régimen simplificado, no habrá lugar al reconocimiento de dichos pagos, salvo la excepción dispuesta para 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 se refiere el literal f) del artículo 437 del E.T.

*Se establece entonces que **\$469.687.842** de costos no cumplen los requisitos del art. 177-2 del Estatuto tributario.*

*Respecto de los **\$469.687.842**, consta en el acta de inspección tributaria: 'De acuerdo con lo anterior solo se podría aceptar como costo el valor de \$49.694.635 que corresponde a seis (6) que cumplen los requisitos del citado artículo...'*

Con base en el hallazgo anterior, se trató de ubicar al contribuyente para que aportara los soportes contables, tales como facturas o documentos equivalentes, comprobantes de egreso, etc., pero no fue posible. Me presenté varias veces en la dirección reportada en el RUT y no encontré a nadie...'

Dejando entonces en evidencia por parte del funcionario auditor que no se aportaron los documentos soportes de estos costos.



*Por lo expuesto, este despacho confirma el rechazo de los **\$519.382.000**, registrados en la declaración privada del impuesto por concepto de Costos y Deducciones.³⁴ (Subraya fuera del texto original)*

Así, no existe discusión acerca de que el rechazo de los costos por \$469.687.842 se produjo por el incumplimiento del requisito de procedencia y control relacionado con la inscripción en el RUT de los beneficiarios de los pagos como responsables del régimen simplificado de IVA (artículo 177-2 del E.T) y el rechazo de los costos por \$49.694.635 se suscitó por la ausencia de los soportes de los costos en los términos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, que, por lo demás, el demandante no allegó ante la DIAN ni en el proceso.

En el RUT del contribuyente consta que su actividad económica principal es 4530 (construcción de obras de ingeniería civil)³⁵.

En este caso, no procede la estimación de costos que prevé el artículo 82 inciso 3 del E.T. debido a que los costos en que incurrió el actor no provienen de la **enajenación de activos** sino de la prestación de sus servicios profesionales.

Si bien el contrato de prestación de servicios profesionales no está definido expresamente en la legislación colombiana, lo que lo hace un negocio atípico e

³⁴ Folio 39 c.ppal

³⁵ Folio 5 c.a.1

innominado, en los artículos 2063 a 2069 del Código Civil³⁶ se consagra la figura del arrendamiento de servicios inmateriales, que corresponde a aquella labor o serie de actos que se realizan con predominio del factor intelectual para el servicio de otra persona a cambio de una retribución.

³⁶ **“Artículo 2063. Normativa sobre obras inmateriales.** *Las obras inmateriales o en que predomina la inteligencia sobre la obra de mano, como una composición literaria, o la corrección tipográfica de un impreso, se sujetan a las disposiciones especiales de los artículos 2054, 2055, 2056 y 2059.*

Artículo 2064. Servicios inmateriales. *Los servicios inmateriales que consisten en una larga serie de actos, como los de los escritores asalariados para la prensa, secretarios de personas privadas, preceptores, ayas, histriones y cantores, se sujetan a las reglas especiales que siguen.*

Artículo 2065. Normativa sobre las obras parciales del servicio. *Respecto de cada una de las obras parciales en que consista el servicio, se observará lo dispuesto en el artículo 2063.*

Artículo 2066. Terminación del contrato de servicio. *Cualquiera de las dos partes podrá poner fin al servicio cuando quiera, o con el desahucio que se hubiere estipulado. Si la retribución consiste en pensiones periódicas, cualquiera de las dos partes deberá dar noticia a la otra de su intención de poner fin al contrato, aunque en éste no se haya estipulado desahucio, y la anticipación será de medio período a lo menos.*

Artículo 2067. Gastos de transporte por traslado. *Si para prestar el servicio se ha hecho mudar de residencia al que lo presta, se abonarán por la otra parte los gastos razonables de ida y vuelta.*

Artículo 2068. Terminación del contrato por culpa de quien presta el servicio. *Si el que presta el servicio se retira intempestivamente, o su mala conducta da motivo para despedirle, no podrá reclamar cosa algunas en razón de desahucio o de gastos de viaje.*

Artículo 2069. Normas aplicables a los servicios que se sujetan a las reglas del mandato. *Los artículos precedentes se aplican a los servicios que según el artículo 2144 se sujetan a las reglas del mandato, en lo que no tuvieren de contrario a ellas.”*



Por su parte, el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 define así el servicio para efectos del IVA:

“Artículo 1. Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.”

Aunque la norma se refiere a IVA puede aplicarse al impuesto sobre la renta³⁷, pues para todos los efectos jurídicos la prestación de servicios excluye la relación laboral, se concreta en una obligación de hacer, sin importar si predomina el factor intelectual o material y a cambio del servicio prestado se recibe una remuneración.

³⁷ La noción de servicio del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 es la misma para efectos del impuesto de industria y comercio, de acuerdo con el artículo 154 numeral 4 del Decreto 1421 de 1993.



En similar sentido, respecto de las características del contrato de prestación de servicios, la Sección Tercera de esta Corporación se pronunció en el siguiente sentido³⁸:

“5.3. Orígenes históricos del contrato de prestación de servicios y su presencia en el derecho civil

[...]

En la actualidad, el negocio jurídico de derecho civil conocido en Colombia como ‘contrato de prestación de servicios profesionales’ es un negocio atípico e innominado³⁹, dado que no encuentra consagración normativa dentro de las disposiciones legales civiles. No obstante, existen dos supuestos que logran adecuar tal contrato dentro de la normatividad correspondiente al capítulo ‘Del arrendamiento de servicios inmateriales’: En primer lugar, el procedimiento de calificación jurídica, en virtud del cual el intérprete compara el contrato celebrado por las partes con la legislación vigente, y le asigna, en la medida de lo posible, la regulación íntegra del tipo contractual que coincida con lo acordado por ellas; en segundo lugar, la inclusión que usualmente hacen los contratantes de cláusulas que de manera expresa remiten a los artículos correspondientes al arrendamiento de servicios inmateriales.

³⁸ Sentencia de 27 de mayo de 2007, exp. 41001-23-31-000-2004-00369-01(AP), C.P. Ramiro Saavedra Becerra

³⁹ La Sala advierte de una vez que las características de innominado y atípico no se predicán del contrato de prestación de servicios en el derecho administrativo, habida cuenta de su consagración y desarrollo legal, el cual se expondrá con detalle más adelante.



La Sala puede concluir de la exposición hecha hasta el momento que son parte de la naturaleza del contrato de arrendamiento de servicios inmateriales las siguientes características: bilateralidad, onerosidad, temporalidad, destinación a un propósito específico y la condición de ser una obligación de medio.” (Subraya la Sala)

En el presente asunto, los contratos suscritos por el actor tienen por objeto la **realización de obras de construcción a todo costo** (obligación de hacer), para lo cual en el cláusula primera de todos los contratos civiles de obra las partes convinieron que *“El contratista se obliga para con el contratante a ejecutar la obra de acuerdo con la descripción y con los planos, especificaciones y cotizaciones previamente aprobados, que se anexan al presente contrato como parte del mismo. El Contratante se reserva el derecho a rechazar cualquier parte de la obra o del material que no esté acorde con las especificaciones del contrato o de seguridad exigidas.”*⁴⁰

En la cláusula decimoquinta de los contratos se estipula el valor de estos, con lo cual se cumple el elemento de todo contrato de prestación de servicios, referente a la remuneración de la labor contratada⁴¹.

En relación con el vínculo entre contratante y contratista, en la cláusula novena de los contratos se pactó que *“Puesto que el Contratista tiene completa autonomía técnica y directiva en la obra y se compromete a realizarla con su propios medios y*

⁴⁰ Folios 38, 41, 45, 48, 54, 62, 66 y 70 c.a.2

⁴¹ Folios 39, 42, 46, 49, 55, 63, 67 y 71 c.a.2



bajo su responsabilidad, este contrato no es de carácter laboral y por lo tanto no genera prestaciones sociales a su favor. Así mismo el pago de las obligaciones FIC y SENA según decreto 2375-083-1047.”⁴²

Por lo tanto, se encuentra cumplida la característica de los contratos de prestación de servicio, relacionada con la ausencia de relación laboral o subordinación entre los contratantes.

Los contratos de obra civil que celebró la actora son de prestación de servicios por las características propias de estos contratos, pues se identifican plenamente con el contrato de prestación de servicios, dado que las partes convienen la ejecución de una obligación de hacer (una labor o labores específicas), a cambio de una remuneración, sin subordinación laboral. Por ello, se cumplen todos los requisitos del servicio previstos en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992.

El hecho de que para efectos de la clasificación de actividades económicas, de acuerdo con la Resolución DIAN 11351 de 28 de noviembre de 2005 la actividad del actor se clasifique como de construcción de obras de ingeniería (código 4530), no significa que el actor enajene activos, sino que el servicio profesional que presta es de construcción de obras de ingeniería. La referencia a la actividad económica del actor se realiza con el propósito de identificar de manera más precisa el origen de sus ingresos.

⁴² Folios 39, 42, 46, 49, 55, 63, 67 y 71 c.a.2



En suma, el **objeto** de los contratos de obra civil suscritos por el demandante no es la enajenación de activos sino la prestación de un servicio consistente en la realización de **obras de construcción a todo costo**, para lo cual, a cambio de una remuneración, este se obliga, por su cuenta y riesgo, a ejecutar la obra (obligación de hacer), de acuerdo con la descripción y los planos, especificaciones y cotizaciones previamente aprobados por el contratante. En consecuencia, no es posible dar aplicación al artículo 82 inciso 3 del E.T.

Cabe anotar que, en materia de costos, la norma aplicable al actor es el artículo 87 inciso 2 del Estatuto Tributario, establecida para la prestación de servicios de los profesionales independientes y comisionistas de bolsa. Dicha norma prevé el límite de los costos y deducciones para los profesionales independientes que ejercen actividades de construcción de bienes inmuebles y obras civiles.

El artículo 87 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

“Artículo 87. Limitación de los costos a profesionales independientes y comisionistas. Los costos y deducciones imputables a la actividad propia de los profesionales independientes y de los comisionistas, que sean personas naturales, no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos que por razón de su actividad propia perciban tales contribuyentes.



Quando se trate de contratos de construcción de bienes inmuebles y obras civiles ejecutados por arquitectos o ingenieros contratistas, el limite anterior será del noventa por ciento (90%), pero deberán llevar libros de contabilidad registrados en la cámara de comercio o en la administración de impuestos nacionales.

[...]" (Subraya fuera del texto)

Así, en los contratos de construcción de inmuebles y obras civiles que celebren los arquitectos o ingenieros contratistas **pueden llevar como costo el 90% del ingreso**, siempre y cuando lleven libros de contabilidad,

Sin embargo, el actor no allegó los libros de contabilidad debidamente registrados, motivo por el cual no tenía derecho al reconocimiento como costo del 90% de los ingresos percibidos en la vigencia fiscal investigada, como lo establece el inciso 2 del artículo 87 del E.T.

En cuanto a la aptitud de la sentencia citada en la providencia apelada sobre los eventos en los que procede la estimación de los costos en los términos del artículo 82 del E.T, la Sala considera que como en este caso no se aplica el artículo 82 del E.T es indiferente el alcance de la sentencia de la Sala en relación con dicha norma⁴³.

⁴³ Sentencia de 4 de agosto de 2011, exp. 17628, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



A su vez, como en este asunto no es aplicable el artículo 82 inciso 3 del E.T, porque no se discute el costo de activos enajenados, no es procedente analizar si existen o no indicios de que los pagos fueron inexistentes, como lo prevé dicha norma.

Por último, el recurrente alegó que la DIAN se contradijo porque en la liquidación oficial de revisión advirtió que no se daban los supuestos del artículo 647 del E.T. para aplicar la sanción por inexactitud. Ello, por cuanto sostuvo que la desestimación de los costos obedeció al incumplimiento de requisitos legales, no obstante este análisis, impuso la sanción.

Sobre el particular, cabe recordar que la DIAN solo impuso la sanción respecto a la adición de ingresos⁴⁴, no frente al rechazo de costos, por lo que al imponer dicha sanción no se refirió al incumplimiento de los requisitos legales frente a los costos. En consecuencia, no existe ninguna contradicción en cuanto a la imposición de la referida sanción.

Por lo analizado, la Sala confirma la sentencia de primera instancia pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Respecto a la condena en costas, el artículo 188 del C.P.A.C.A., dispone lo siguiente:

⁴⁴ Glosa que no fue discutida por el actor.



“Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.

El artículo 365 del Código General del Proceso señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

“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.

“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.



“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

“5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

“7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.”



En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del C.G.P. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que “**Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación**”⁴⁵.

En esas condiciones, se advierte que, una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas o agencias en derecho. Por tanto, se revoca la condena en costas impuesta en primera instancia para, en su lugar, negarla.

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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

⁴⁵ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



RECONÓCESE a Edwin Mauricio Torres Prieto como abogado de la DIAN, de conformidad con el poder que se encuentran en el folio 167 del cuaderno principal.

No se condena en costas al demandante.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente



CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

