



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., diez (10) de marzo de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación	17001-23-33-000-2016-00129-01 (24970)
Demandante	CENTRAL DE SACRIFICIO DE MANIZALES S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas	Renta 2012. Rechazo de gastos operacionales y de costos indirectos. Contraprestación a la concedente. Concesión de servicio público de sacrificio de especies de ganado mayor y menor. Deducciones. Prueba idónea. Factura.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 9 de agosto de 2019 (fls.248 a 253), en la que el Tribunal Administrativo de Caldas, declaró la nulidad parcial de los actos demandados sin condenar en costas, así:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión No. 102412015000020 del 20 de noviembre de 2015 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales, que modificó la declaración de renta por Central De Sacrificio S.A. - Frigocentro S.A. por el año gravable 2012.

En virtud de lo anterior, **ORDÉNASE** a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificar el acto administrativo demandado en lo que respecta a los montos definitivos determinados por la administración de impuestos para el renglón 'costos de venta' el cual deberá ser aumentado en valor de \$28.278.026, en relación con los costos que fueron debidamente soportados por la sociedad demandante, y en consecuencia deberán modificarse las demás glosas que se vean afectadas por la inclusión de dicho valor.

Igualmente se **MODIFICARÁ** el acto atendiendo a que la nulidad parcial atañe también a la sanción por inexactitud estableciéndose el valor de dicha sanción en el 100% y no el 160%, porcentaje a aplicar sobre la diferencia definitiva que sea computada entre la liquidación privada y la referida liquidación oficial tras la inclusión a la glosa de 'costos de venta' de la suma señalada en el inciso anterior.

SEGUNDO: NIÉGANSE las demás pretensiones del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formulado por la sociedad Central de Sacrificio S.A. Frigocentro S.A. en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dian.

TERCERO: SIN COSTAS por lo expuesto en la parte motiva de esta decisión.

CUARTO: EJECUTORIADA la presente providencia, **DEVUÉLVANSE** los remanentes, si los hubiere, a la parte interesada y **ARCHÍVESE** el expediente, previas las anotaciones en el sistema Justicia Siglo XXI.»

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Central de Sacrificio de Manizales S.A. (concesionaria) y, el Instituto de Financiamiento Promoción y Desarrollo de Manizales - INFI MANIZALES



(concedente), celebraron el 16 de agosto de 1984 contrato de concesión pública en la que la primera cedió a la segunda la prestación del servicio público de sacrificio de especies de ganado mayor y menor, a cambio del derecho de participación sobre cada prestación de servicio (del 7% durante los primeros 5 años y del 9% desde el quinto año hasta el vencimiento del contrato).

El 12 de abril de 2013, la contribuyente presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, en la que liquidó costos de venta por \$6.937.064.000 y otras deducciones por \$422.514.000, un impuesto sobre renta presuntiva de \$34.340.000, además, un saldo a favor de \$200.585.000. La cual corrigió el 27 de septiembre siguiente, en el sentido de disminuir los gastos operacionales de administración en \$25.534.000, sin afectar la renta presuntiva, el impuesto determinado sobre esta, ni el saldo a favor inicial.

Mediante requerimiento especial No. 102382015000002 del 5 de marzo de 2015 la DIAN propuso a la contribuyente que disminuyera los costos de ventas en \$303.258.000 y las otras deducciones en \$15.961.000 por no haber aportado la factura necesaria para su aceptación, la cual debía emitir la concedente INFI MANIZALES dentro del marco del contrato de concesión pública reseñado. Además, que liquidara y pagara una sanción por inexactitud equivalente a \$113.603.000.

Previa respuesta al requerimiento especial, la Administración profirió el 20 de noviembre de 2015 la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412015000020 en los precisos términos del acto preparatorio. La contribuyente prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción contenciosa.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (fl.34):

- «5.1. **SE DECLARE** la nulidad de la **Liquidación Oficial de Revisión No. 102412015000020** del 20 de noviembre de 2015, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manzales.
- 5.2. En consecuencia, se **DECLARE** la firmeza de la declaración privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2012, presentada por la sociedad Central de Sacrificio de Manzales S.A.
- 5.3. Se condene en costas y agencias en derecho a la Entidad Pública demandada.»

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29, 95 (num. 9) y 228 de la Constitución Política; 107, 617, 647 y 683 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989); 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011); 264 de la Ley 223 de 1995, 123 del Decreto 2649 de 1993 y 20 del Decreto 4048 de 2008. El concepto de la violación se resume así (fls.2 a 37):



Los actos administrativos demandados se encuentran viciados de nulidad por infracción de las normas en que debería fundarse y falsa motivación, toda vez que la DIAN por mandato expreso del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, en concordancia con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, debió aplicar su propia doctrina, conceptos DIAN 089685 de 2009 y 021443 de 2013, la cual explica que sobre los pagos realizados a una entidad pública a título de derechos de participación en el marco de un contrato de concesión, no debe expedirse factura en tanto no se trata de la remuneración de un servicio o adquisición de un bien, además porque la sentencia del Consejo de Estado de 9 de octubre de 1996¹, precisó que la regalía pagada a un concedente por permitir la explotación de una actividad o de un recurso de su propiedad, no es un tributo ni un impuesto.

La doctrina oficial reseñada no hace ninguna distinción respecto del objeto del contrato de concesión o si este se restringía a concesiones sobre recursos naturales. Particularmente, el Concepto 021443 de 2013, estudió el caso de una concesión para la realización de la construcción de un aeropuerto, su explotación y administración, cuya aplicación no se encuentra limitada por el principio de irretroactividad de la ley porque corresponde a la interpretación de la DIAN del ordenamiento jurídico, conforme con las normas que se mantenían vigentes para el período fiscalizado, incluso con expresa remisión a los Conceptos 020585 de 1999, 048556 de 2005 y 089685 de 2009, en cuanto indican que los pagos de regalías en el marco de una concesión se documentan con soportes internos y externos debidamente fechados y autorizados por quienes los elaboran o intervienen en ellos, como ocurre en este caso, puesto que dichos pagos están soportados en el contrato de concesión de obra pública suscrito desde el año 1984 y en la totalidad de los comprobantes de contabilidad externos e internos allegados al expediente.

Lo anterior, demuestra la improcedencia del desconocimiento de los costos por regalías por no estar documentados en una factura, como lo sustenta la Administración apoyada en el artículo 772-2 del Estatuto Tributario. Igualmente deja en evidencia la falsa motivación de los actos administrativos demandados en los que la DIAN se niega a aplicar su propia doctrina.

Adicionalmente, INFI MANIZALES no es comerciante sino un establecimiento público del orden municipal, adscrito a la Alcaldía de Manizales, con personería jurídica, autonomía administrativa, presupuestal y patrimonio propio e independiente (art. 1º, Acuerdo 292 de 1997 del Concejo Municipal de Manizales), además la operación concesionada no coincide con una actividad mercantil según las descritas en el artículo 20 del Código de Comercio, ni al ejercicio de una profesión liberal o a una actividad agrícola o ganadera. Por consiguiente, dicho establecimiento público no es un obligado a facturar según los supuestos del artículo 615 del Estatuto Tributario.

Es así, que la actora no estaba obligada a exigir factura a la concedente por el pago de regalías que no se adecuaba a ninguno de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas. Aunado a que la receptora de esas erogaciones no tiene la calidad de comerciante.

Como la concedente no es contribuyente del impuesto sobre la renta por expreso mandato del artículo 22 del Estatuto Tributario ni del impuesto sobre las ventas

¹ Consejo de Estado, exp. 4371, CP. Juan Roberto Polo Figueroa.



porque la percepción de las regalías derivadas del contrato de concesión no es un hecho gravado, aparte que la Administración conoce los valores de la operación realizada y no la ha objetado por su necesidad, causalidad o proporcionalidad en términos del artículo 107 *ibidem*, no se ha vulnerado en este asunto el interés estatal que busca proteger la emisión de la factura y se concreta en la certeza de las transacciones con relevancia tributaria.

Atendiendo los principios de primacía del derecho sustancial sobre el formal, justicia y equidad, resulta desproporcionado e injusto que se rechacen unas erogaciones que son procedentes con fundamento en una exigencia que la ley no previó, como es la emisión de factura por quien no le asiste tal deber.

Aunado a lo anterior, se tiene que la actora no incurrió en ninguna de las conductas tipificadas como sancionables por el artículo 647 del Estatuto Tributario, en tanto que la Administración no objetó la existencia ni dimensión de las erogaciones rechazadas, sino su acreditación mediante factura. Exigencia respecto de la cual las partes en conflicto discrepan, lo que configura el eximente de la sanción por diferencia de interpretación en cuanto al derecho aplicable, a partir de la cual es procedente el levantamiento de tal penalidad en el evento de mantenerse el rechazo de los costos y deducciones rechazadas.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda (fls.143 a 150) señalando que en este asunto la entidad concedente y beneficiaria de las regalías estaba obligada a expedir factura no sólo por pertenecer al régimen común del impuesto sobre las ventas, sino en virtud de la actividad que desarrolla.

Lo anterior, porque INFI MANIZALES está obligada a expedir factura en los términos del artículo 617 del Estatuto Tributario debido a que es una entidad de derecho público inscrita en el régimen común del impuesto sobre las ventas, con responsabilidad en ventas y de retención en la fuente por ese mismo impuesto. Aunado a que las funciones que desarrolla son operaciones mercantiles y las ejerce de manera profesional (de forma habitual y con dominio de las habilidades necesarias para ejecutarlas), lo que le confiere la calidad de comerciante según lo estipulado en los artículos 10 y 20 del Código de Comercio.

Indicó que no se violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, toda vez que los conceptos aludidos por la actora no analizaron si las entidades públicas implicadas estaban obligadas a expedir factura, solamente se refirieron a si el contrato de concesión pública se considera un servicio. Además, porque no es errado señalar que a los conceptos emitidos por la DIAN les aplica el principio de irretroactividad, pues como lo indicó el Consejo de Estado en la sentencia del 6 de octubre de 2011 (exp. 17885), al tener estos la capacidad de modificar o crear una situación jurídica para el contribuyente se consideran actos administrativos, y como tal, se les aplica la regla general de irretroactividad.

Expresó que no es cierto que se haya privilegiado el derecho formal sobre el sustancial, pues la factura no es una simple exigencia de forma sino un medio de control que el propio legislador estableció para soportar distintas transacciones económicas y que conllevan al reconocimiento de beneficios tributarios, de ahí que no es una opción sustituirla o prescindir de ella. Es así, que de conformidad con el



artículo 771-2 del Estatuto Tributario las facturas son el documento eficaz para la procedencia de costos y deducciones.

De otra parte, la cuenta de cobro sólo refleja el valor adeudado a un tercero, por lo que adicional a esta se debe elaborar el respectivo recibo de pago, la nota de contabilidad o el documento equivalente, es decir, es una mera referencia para elaborar otros documentos. Ahora, en el caso de un obligado a expedir factura, el documento equivalente ni la cuenta de cobro sirven como soporte de la operación.

Pero, además, el artículo 18 de la Ley 962 de 2005 suprimió las cuentas de cobro para el pago de cuentas contractuales contraídas con entidades públicas, por lo que no se puede acudir a estas como documento idóneo para demostrar la procedencia de deducciones.

Concluyó que la sanción por inexactitud es plenamente aplicable en tanto los costos y deducciones objeto de discusión no fueron debidamente soportados con el documento idóneo, lo que equivale fiscalmente a que estos sean inexistentes en términos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados (fls.248 a 253) porque el contrato celebrado entre INFI MANIZALES y la demandante es de concesión y no de prestación de servicios, de ahí que no deban facturarse los pagos por regalías realizados por la concesionaria a la concedente, además, porque la condición de responsable del régimen común está supeditada a que se trate de operaciones sujetas a facturación. Por consiguiente, la factura no es el único medio de comprobación de dichos rubros, siendo admisible su acreditación con documentos contables de origen interno y/o externo que demuestren la realidad de esas operaciones.

En tal sentido, del total de pagos por regalías solicitadas en deducción, tan sólo aceptó \$28.278.026 que se soportaron por concepto de regalías generadas y canceladas por el mes de junio de 2012, conforme lo dispone el artículo 744 del Estatuto Tributario, con la cuenta de cobro 072 del 29 junio de 2012 expedida por INFI MANIZALES y con el comprobante de egresos 900-CS-02857 del 30 de junio de 2012, debido a que de los restantes pagos, no obraban en el plenario documentos soportes que demostraran su veracidad.

Consecuentemente, estimó procedente la sanción por inexactitud en razón a las erogaciones que no se demostraron, pero recalculada de acuerdo con el artículo 648 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 1819 de 2016 en aplicación del principio de favorabilidad sancionatoria. Asimismo, en vista de la prosperidad parcial de las pretensiones de la demanda, y que no se determinaron eventuales perjuicios objeto de indemnización, decidió no condenar en costas a ninguna de las partes.

Recursos de apelación

La demandante apeló la sentencia de primera instancia (fls.270 a 283) porque discrepa del reconocimiento parcial declarado por el Tribunal, ya que la DIAN no objetó la existencia de los pagos por regalías, sólo el documento idóneo para aceptarlos como deducción, por lo que, una vez el *a quo* decidió que tales



erogaciones no imponían a la beneficiaria de los pagos la obligación de expedir factura, debió proceder a su reconocimiento, en especial cuando en el expediente obran comprobantes de egreso por \$115.110.249, adicionales a los \$28.278.026 aceptados en dicha instancia, aunado al hecho de que si no se allegaron al proceso más soportes, fue porque nunca se debatió la realidad de tales pagos.

Es así, que la primera instancia desconoció no sólo los hechos aceptados por las partes, sino su propia fijación del litigio, en la que no se puso en duda la existencia de los pagos objeto de deducción, situación frente a la que la actora nunca supo que tenía la carga de acreditarlos y, por lo tanto, fue sorprendida con una decisión *extrapetita* del Tribunal, lo que comporta una violación al principio de jurisdicción rogada.

Finalmente manifestó que, las erogaciones rechazadas están probadas en el expediente con el libro auxiliar donde constan los pagos por regalías del año gravable 2012, y no en las cuentas de cobro, puesto que este documento no tiene efectos contables y casi ninguno jurídico, comoquiera que sólo prueba que alguien debe a otro una suma de dinero. No obstante, si el Tribunal estimaba necesaria una comprobación adicional, debió decretar de oficio las pruebas que consideraba pertinentes, en vista de lo cual pidió que se decretara de oficio la valoración de los documentos -comprobante internos, cuentas de cobro y constancias de pago-allegados con este recurso.

La demandada apeló la decisión del Tribunal (fls.256 a 258), porque en su criterio el *a quo* cometió un error en la valoración de los hechos, puesto que el costo por regalías del mes de junio de 2012, tampoco debía aceptarse al no estar respaldado en la factura correspondiente, siendo que en la concedente recaía la obligación de facturar esos pagos por su condición de responsable del régimen común y según las operaciones mercantiles que desarrolla dentro de su objeto social, las cuales le asignan la calidad de comerciante, de obligada a llevar contabilidad, así como, el deber de expedir factura. Aparte que, las cuentas de cobro por tratarse de una constancia de la deuda de un tercero, no tienen el peso jurídico ni probatorio para reemplazar las facturas, aunado a que el artículo 18 de la Ley 962 de 2005 suprimió la expedición de tales documentos para el pago de cuentas contractuales contraídas con entidades públicas.

Alegatos de conclusión

El demandante reiteró los argumentos de la apelación (índice 26 SAMAI) y la demandada no se pronunció en esta etapa del proceso.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación, no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los cargos de apelación formulados por las partes demandante y demandada contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. En tal sentido la Sala tiene competencia plena para definir este debate (art. 328 Código General del Proceso), correspondiéndole



establecer la legalidad del acto administrativo que modificó la declaración de renta presentada por la actora para el año gravable 2012, respecto a si procede el desconocimiento de los costos y deducciones sufragados por la demandante a título de porcentaje de participación de la concedente en el contrato de concesión para la prestación del servicio público de sacrificio de especies de ganado mayor y menor en el municipio de Manzales, porque no se soportaron con factura. Consecuentemente, la eventual ratificación o levantamiento de la sanción por inexactitud.

Como cuestión previa a decidir el fondo del asunto la Sala advierte que este despacho, por Auto del 27 de febrero de 2020², negó la solicitud de pruebas en segunda instancia porque: *«[n]o se evidenció el cumplimiento de alguna de las causales previstas en el artículo 212 de la Ley 1437 de 2011. Pues, no se advirtió cómo por obra de la parte contraria no fue posible que la demandante solicitara las pruebas, pues al estar discutiendo las erogaciones efectuadas durante el año 2012 por Figrocentro a favor de INFIMANIZALES a título de regalías derivadas del contrato de concesión, podía aportar o solicitar la documentación relacionada con el objeto de prueba.»*. Es por esto, que la Sala no se pronunciará sobre los documentos aportados, en los que, en todo caso, no se encuentran las cuentas de cobro.

En lo concerniente a la procedencia de los costos y deducciones por \$319.219.000 se precisa que la Administración exigió que tales erogaciones se acreditaran con factura porque la beneficiaria de los pagos, pese a ser un establecimiento público, tiene la condición de comerciante por las actividades mercantiles que desarrolla en el marco de su objeto social y se encuentra inscrita en el régimen común.

A su turno, la demandante expone que los pagos de regalías por concesión no son materia de facturación porque no corresponden a la venta de un bien ni a la prestación de un servicio, igualmente, que la concedente aun cuando se encuentra inscrita en el régimen común es un establecimiento público, no un comerciante.

El Tribunal dio la razón a la demandante, porque consideró que el pago de regalías derivadas de un contrato de concesión, no se identifica con la prestación de un servicio, y como tal, no se encuentra dentro de los supuestos sometidos a la expedición de factura de conformidad con el artículo 615 del Estatuto Tributario. Sin embargo, no aceptó todos los costos y deducciones, bajo el señalamiento que no se allegaron los documentos que permitieran probar la veracidad de las erogaciones o regalías.

A efectos de dirimir el debate propuesto, la Sala recuerda que el artículo 742 del Estatuto Tributario, dispone que las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil (actualmente, Código General del Proceso), en cuanto sean compatibles.

De conformidad con el artículo 743 del Estatuto Tributario, la idoneidad de los medios de prueba depende de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúan las leyes tributarias u otras leyes que regulan el hecho por demostrar, como ocurre en el caso de los requisitos para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y para la procedencia de impuestos

² Folios 335 a 336 cp2



descontables en el impuesto sobre las ventas, que de acuerdo con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, requiere la expedición de la factura con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y en el artículo 618 *ibidem* o documento equivalente con el cumplimiento de lo dispuesto en los literales b), d), e) y g) de la misma normativa.

En este sentido, el citado artículo 771-2 condiciona la procedencia de costos y deducciones a la presentación de la factura o documento equivalente a fin de que la autoridad tributaria adquiera certeza de la veracidad de las operaciones que el contribuyente pretende hacer valer³.

Asimismo, el artículo 615 del Estatuto Tributario estipula que los comerciantes, quienes ejercen una profesión liberal y prestan servicios de dicha naturaleza, o quienes venden bienes producto de una actividad agrícola o ganadera, están obligados a expedir y conservar la factura o documento equivalente de cada una de las operaciones que realizan, sin importar si se trata de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la DIAN.

Al hilo de lo anterior, la normativa tributaria se encarga de determinar cuándo no se requiere la expedición de factura. Según el artículo 616-2 del Estatuto Tributario no se requiere expedir factura en los siguientes casos: i) en operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial; ii) en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado; y, iii) en los demás casos que señale el Gobierno Nacional.

Concordantemente, el artículo 2° del Decreto Reglamentario 1001 de 1997 enlista los eventos que no ameritan la expedición de factura, así:

- “a) Los bancos, las corporaciones financieras, las corporaciones de ahorro y vivienda, las compañías de financiamiento comercial;*
- b) Las cooperativas de ahorro y crédito, los organismos cooperativos de grado superior, las instituciones auxiliares del cooperativismo, las cooperativas multiactivas e integrales, y los fondos de empleados, en relación con las operaciones financieras que realicen tales entidades;*
- c) Los responsables del régimen simplificado;*
- d) Los distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido en lo referente a estos productos;*
- e) Las empresas que presten el servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con estas actividades;*
- f) Quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esta actividad;*
- g) Las personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esta actividad, y*
- h) Las personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos del impuesto sobre las ventas o presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.”*

Esta misma disposición fijó, en el artículo 17 para las entidades públicas la obligación de emitir documento equivalente. El texto de la norma en comento es el siguiente:

³ Sentencias del 1° de agosto de 2018, exp. 21881, CP. Milton Chaves García y 23 de septiembre de 2013, exp. 18752. CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.



«**Otros documentos equivalentes a la factura.** Constituyen documentos equivalentes a la factura, los expedidos por entidades de derecho público incluidas las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta donde el Estado posea más del cincuenta por ciento (50%) de su capital, los expedidos por empresas o entidades que presten servicios públicos domiciliarios, cámaras de comercio, notarías y en general los expedidos por los no responsables del impuesto sobre las ventas que simultáneamente no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta. Estos documentos deberán contener como mínimo los siguientes requisitos:

1. Nombre o razón social y NIT.
2. Numeración consecutiva.
3. Descripción específica o genérica de bienes o servicios.
4. Fecha.
5. Valor.»

Ahora bien, en la sentencia del 23 de septiembre de 2013⁴, esta Sección precisó:

“En ese sentido, cuando el artículo 771-2 del Estatuto Tributario condiciona la procedencia de los costos a la presentación de la factura o documento equivalente, debe entenderse que en los casos no contemplados en el artículo 616-2 ibídem le corresponde al contribuyente aportar la factura respectiva.

En efecto, el legislador en el mencionado artículo dispuso los eventos en que no se requiere la expedición de la factura. Por consiguiente, en los demás casos no consignados en esa norma es obligación de los contribuyentes expedir la factura respectiva.

De esta manera, la presentación de la factura como prueba de la procedencia de los costos no es optativa para el contribuyente, en tanto las normas tributarias disponen las operaciones y el régimen de las sociedades obligadas a expedirlas”.

Por lo tanto, si la operación no ha sido expresamente exceptuada de la expedición de factura o documento equivalente por una norma fiscal, resulta imperioso para la deducibilidad del costo o gasto que quien los solicita los acredite con uno de tales soportes, según le haya correspondido al obligado expedirlo, dado que este es el único instrumento válido para la procedencia del costo o gasto.

Pues bien, está acreditado en el expediente (fl.874) que la concedente INFI MANIZALES tiene inscritas en el RUT como actividades económicas principal y secundaria, las identificadas con los códigos 8414 y 6810, correspondientes a «*actividades reguladoras y facilitadoras de la actividad económica*» -inicio de actividad 14/08/1997- y «*actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados*» -inicio de actividad 03/01/2001-, respectivamente.

De las funciones que el artículo cuarto del Acuerdo Municipal 292 del 6 de agosto de 1997 (fls.117 a 129) asignó al establecimiento público, Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Manzales – INFI MANIZALES se destacan:

- «2. Realizar operaciones de préstamos de mediano y largo plazo, en calidad de acreedora, colocando sus recursos a través de préstamos, descuentos u otras operaciones similares activas de crédito. Dichas operaciones de crédito deberán tener como fin el financiamiento de gastos de inversión, refinanciación de deuda vigente o pago de indemnizaciones en los procesos de reestructuración empresarial.»

⁴ Expediente 18752. CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



- «6. Realizar operaciones de crédito como deudora, otorgando las garantías a que hubiere lugar, con el fin de cumplir su objeto social, previo trámite legal.»
- «8. Realizar operaciones de compra y venta de títulos valores.»
- «11. Celebrar contratos de fiducia mercantil o encargo fiduciario en los términos de Ley.»
- «12. Prestar servicios de asesoría administrativa, financiera y técnica en desarrollo de su objeto.»
- «13. Promover o formar parte de otras sociedades o empresas, o asumir cualquier forma asociativa o de colaboración empresarial con personas naturales o jurídicas para adelantar actividades relacionadas con su objeto social. La Junta Directiva tendrá dos (2) meses a partir de su constitución para presentar al Concejo de Manzales las políticas a seguir en esta clase de inversiones.»
- «16. Ejercer control y seguimiento a las inversiones y bienes afectos al Instituto.»

Dado que todos esos actos mercantiles, ubican a INFIMANIZALES en el marco de aplicación del artículo 615 del Estatuto Tributario y/o artículo 2° del Decreto 1001 de 1997 y no concurre respecto de la misma una norma exceptiva en materia de facturación, la entidad estaba obligada a expedir el correspondiente documento soporte, por sus operaciones conforme lo determinaban las disposiciones en comento.

Ahora bien, de los \$319.219.000 que la actora declaró en el año gravable 2012 como deducibles por pago de regalías de la concesión suscrita con INFIMANIZALES, en el expediente a folio 838 de cuaderno de antecedentes 2C obra la «Cuenta de Cobro» Nro. 0072 del 29 de junio de 2012 expedida por la concedente INFIMANIZALES por la suma de \$28.278.026. En relación con los restantes pagos por regalías a INFIMANIZALES, no se acreditó dentro de la actuación administrativa ni en sede judicial factura o documento equivalente.

Además, de lo anterior se observó que la demandante y la demandada coinciden en señalar a las cuentas de cobro como elementos inadmisibles para acreditar la deducibilidad de los costos y gastos solicitados. Al respecto la actora manifestó «Ahora bien, indica la sentencia recurrida que en el expediente administrativo únicamente obra prueba del pago de la suma de \$28.278.026, según consta en el comprobante de egreso No. 900-CS-02857 del 30 de junio de 2012, acompañado de una cuenta cobro, tesis frente a la cual debe advertirse que la cuenta de cobro no es un documento que tenga efectos contables, ni prácticamente ningún efecto jurídico, pues tan solo prueba que alguien le dice a otro que le debe un dinero.» A su turno la DIAN indicó: «Ahora bien, las cuentas de cobros (sic) no tienen el peso jurídico ni probatorio para remplazar las facturas con el lleno de los requisitos legales, ya que, este documento es una simple constancia de la deuda a un tercero, lo cual en él no se refleja si se canceló la deuda y por tal motivo se causó la deducción.»

A este respecto, se precisa que la falta de acreditación de cualquiera de los soportes determinados por la ley fiscal como tarifa legal para la procedencia de los costos y gastos, factura o documento equivalente, deriva en el desconocimiento del gasto por regalía incurrido por la concesión, toda vez que como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-733 de 2003: «No es la simple transacción la que configura el derecho a registrar los costos, deducciones e impuestos descontables, sino el hecho de haberla realizado dentro del marco de la ley y bajo las formalidades por ella exigidas, las cuales, como se ha visto, resultan plenamente legítimas a la luz de la Carta Política.»

Es que, si bien, la actora ha adelantado una actividad probatoria con documentos internos y externos que aluden a la realidad del pago propiamente considerado, esto no lleva a la satisfacción del requisito indispensable para la aceptación de los costos



y gastos previsto expresamente por la propia ley fiscal (art. 771-2), de manera que no es posible acceder al reconocimiento de los costos y gastos declarados.

De otra parte, en lo que atañe a la calidad de no contribuyente del impuesto sobre la renta de la concedente por expreso mandato del artículo 22 del Estatuto Tributario, la Sala reitera que los artículos 616-2 del Estatuto Tributario y 2° del Decreto Reglamentario 1001 de 1997, imponen a todo comerciante la obligación de expedir y conservar la factura respecto de cada una de las transacciones que realice independientemente de su condición de contribuyente o no de los impuestos administrados por la DIAN.

Lo expuesto lleva también a la Sala a concluir que la demandada no violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 en concordancia con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, toda vez que la interpretación oficial que refiere la actora⁵ hace referencia al pago de regalías como emolumento que un particular entrega al Estado en el marco de un contrato de concesión minera⁶ especialmente diseñado y sujeto a las normas propias del sector minero según lo ordena el artículo 46 del Código de Minas⁷. Cuestión diferente a la que aquí se debate.

También, en lo relacionado con la presunta violación del principio de primacía del derecho sustancial sobre el formal, la Sala reitera⁸ que es la propia ley la que determinó la factura como tarifa legal probatoria para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, razón por la cual no es una mera formalidad, sino el presupuesto de un derecho sustancial.

En las condiciones anotadas, no prospera el cargo de apelación formulado por la demandante, como sí ocurre con el recurso interpuesto por la demandada, y en esa medida procede la modificación del fallo apelado en el sentido de declarar la legalidad del acto administrativo enjuiciado en relación con el desconocimiento de costos y deducciones por la suma de \$319.219.000.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta a la actora la Sala precisa que es procedente emitir un pronunciamiento a este respecto, comoquiera que se advierte que si bien era condición de procedencia de los costos y gastos la factura o

⁵ Conceptos DIAN 089685 de 2009 y 021443 de 2013.

⁶ **LEY 685 DE 2001. “Artículo 45. Definición.** *El contrato de concesión minera es el que se celebra entre el Estado y un particular para efectuar, por cuenta y riesgo de este, los estudios, trabajos y obras de exploración de minerales de propiedad estatal que puedan encontrarse dentro de una zona determinada y para explotarlos en los términos y condiciones establecidos en este Código. Este contrato es distinto al de obra pública y al de concesión de servicio público. El contrato de concesión comprende dentro de su objeto las fases de exploración técnica, explotación económica, beneficio de los minerales por cuenta y riesgo del concesionario y el cierre o abandono de los trabajos y obras correspondientes.”* (Énfasis propio)

⁷ **LEY 685 DE 2001 “Artículo 46. Normatividad del contrato.** *Al contrato de concesión le serán aplicables durante el término de su ejecución y durante sus prórrogas, las leyes mineras vigentes al tiempo de su perfeccionamiento, sin excepción o salvedad alguna. Si dichas leyes fueren modificadas o adicionadas con posterioridad, al concesionario le serán aplicables estas últimas en cuanto amplíen, confirmen o mejoren sus prerrogativas exceptuando aquellas que prevean modificaciones de las contraprestaciones económicas previstas en favor del Estado o de las de Entidades Territoriales.* (Énfasis propio)

⁸ Sentencias del 28 de junio de 2010, exp. 16791 y 23 de septiembre de 2010, exp. 16739. CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, también, del 7 de marzo de 2018, exp. 21041, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 1° de agosto de 2018, exp. 21881. CP. Milton Chaves García, entre otras.



documento equivalente, la realidad de las expensas no fue discutida, por el contrario, su plena existencia quedó establecida en el proceso y así lo recalca la parte actora en la apelación, lo que por demás tampoco cuestiona la parte demandada en su apelación.

Obran en el expediente pruebas del reconocimiento de la existencia de la expensa en cuestión por parte de la DIAN. Prueba de ello es la siguiente manifestación que se observa en el requerimiento especial (fl.89): «Cabe mencionar, que si INFIMANIZALES pudiera expedir el documento equivalente a la factura, tal como lo contempla el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997, éste no fue aportado en su oportunidad. Durante el tiempo que se llevó a cabo la Inspección tributaria, se suministró a la comisión visitadora, como soporte de la deducción y del costo por concepto de REGALIAS, el **comprobante de egreso en todos los casos y relación del ganado sacrificado o cuenta de cobro expedida por INFIMANIZALES algunas veces.**» (Énfasis de la Sala)

Igualmente en la contestación de la demanda (fls.148 y 149) se señaló:

«Ahora bien, es evidente que FRIGOCENTRO S.A., no ha aportado las facturas con el lleno de los requisitos de ley, para demostrar la procedencia de las deducciones solicitadas en el año 2012 y que fueron rechazadas por la DIAN, ya que se limitó a aportar las cuentas de cobro expedidas por INFI-MANIZALES vistas a folios 261, 836, 838 y 839 de la actuación administrativa tributaria, documentos éstos que no tienen la calidad ni de factura, ni de documento equivalente como lo quiere hacer valer la sociedad actora.

(...)

En consecuencia, FRIGOCENTRO S.A. no puede acudir a la cuenta de cobro, como el documento idóneo que demuestre a procedencia de las deducciones, puesto que en primer lugar, se itera, INFI-MANIZALES estaba obligada a expedir factura con todos los requisitos establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario y FRIGOCENTRO S.A. a exigirla y en segundo lugar las cuentas de cobro como los comprobantes de egresos no se consideran documentos equivalentes y están proscritas para el pago de obligaciones contractuales contraídas por entidades públicas.» (Énfasis de la Sala)

Los antecedentes ponen de manifiesto que la realidad de las erogaciones por regalías, su contabilización y existencia no fueron tema de litigio, sino la inexistencia de factura o documento equivalente, a pesar de estar soportado en documentos de orden interno -comprobantes de egreso - y de orden externo: -contrato de concesión y cuentas de cobro-.

Muy relevante lo anterior porque acorde con el texto vigente del artículo 647 del Estatuto Tributario para la época de los hechos, las conductas sancionables en relación con los costos y deducciones, correspondían a que estos fueran **inexistentes, falsos, equivocados, incompletos o desfigurados**; supuestos que no son predicables cuando el rechazo se deriva de la falta de idoneidad de los soportes aportados el contribuyente, pero que, en todo caso, ha quedado acreditada la existencia y veracidad de las erogaciones solicitadas⁹. A lo sumo, solo podría predicarse que la actora incurrió en un equivocado juicio de comprensión, derivado de la propia doctrina de la DIAN.

Sobre el particular se ha pronunciado la Sección mediante sentencia del 11 de junio de 2020, expediente: 21640, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez, así:

«2.6- Ahora bien, los efectos punitivos del error de derecho se dan sobre la base de que el presupuesto fáctico de las disposiciones jurídicas, sobre las que recayó el falso juicio o comprensión, se encuentra plenamente probado. (...)

⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 9 de julio de 2021, exp. 25061, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Pero, en cada caso, el cumplimiento de ese requisito para el reconocimiento del error debe ser apreciado con suma cautela pues, en muchas ocasiones, la circunstancia de que no se incluyan en la declaración todos los hechos que se tendrían que denunciar se da, justamente, como consecuencia del error en la comprensión del derecho en que se está incurrido. Esto, porque las discrepancias sobre la aplicación del derecho pueden recaer sobre la propia realización del hecho imponible, o sobre la calificación jurídica asignada a un determinado factor integrante de la base gravable; de suerte que la declaración que, a ojos de la Administración no es completa o verdadera, obedece precisamente a que el sujeto la diligenció guiado por su criterio jurídico erróneo. En cualquier caso, la prueba del incumplimiento del mencionado requisito nunca podrá ser el hecho de que la autoliquidación y el acto oficial arrojen resultados numéricos diversos, pues de lo que se trata es de establecer si ese resultado tiene como causa un error sobre la comprensión del derecho aplicable.»

Es así, que la Sala¹⁰ ha sido reiterativa en señalar «Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico»

En línea con lo expuesto, la Sala advirtió que la demandante sustentó la imposibilidad de aportar las facturas de las regalías pagadas, en el hecho de que tales pagos no remuneraban la prestación de un servicio por tratarse de una concesión, ni de la adquisición de un bien, concepción que cimentó en la doctrina de la DIAN, que a su juicio subsumía este caso y cuyo texto era del siguiente tenor:

Concepto 020585 del 12 de marzo de 1999:

«En materia fiscal se requiere expedir factura o documento equivalente sólo por la comercialización de bienes y por la prestación de servicios, y el documento soporte para las demás operaciones serán los previstos en las normas contables que regulan la materia».

Concepto 089685 del 3 de noviembre de 2009:

«En tal sentido, se debe tener en cuenta que el pago que efectúan los productores explotadores de recursos naturales no renovables a las correspondientes entidades públicas a título de regalías no corresponde a una contraprestación por adquisición de bienes o prestación de servicios sino a un deber constitucional acorde con la función social de la propiedad a la que es inherente una función ecológica, según cita del Concepto 015766 del 17 de 2005 al traer a colación el cambio en la concepción que sobre la naturaleza de las regalías ha tenido la Honorable Corte Constitucional, sentido en el que, atendiendo las disposiciones del artículo 615 del E.T. y el artículo 1° del Decreto 1165 de 1996, la entidad pública que recibe el pago por concepto de regalías no se encuentra obligada a expedir factura o documento equivalente por no presentarse, se reitera, el presupuesto objetivo que da origen a la referida obligación».

Pese a la realidad de las expensas, la parte actora incurrió en un error sobre la comprensión del derecho aplicable, lo que se aviene a los lineamientos de la jurisprudencia señalada y amerita el levantamiento de la sanción por inexactitud que le fue impuesta a la actora.

Por todo lo expuesto, en consideración a que la Sala encuentra procedente levantar la sanción por inexactitud, modificará la sentencia apelada en cuanto declaró la

¹⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, C P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada, entre otras, en las sentencias del 24 de junio de 2021, exp. 25215, CP. Milton Chaves García; y, 9 de julio de 2021, exp. 23685, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



nulidad parcial de los actos administrativos demandados, pero por las razones expuestas en esta providencia.

Adicionalmente, no habrá lugar a la condena en costas en esta instancia, de conformidad con el numeral 8º del artículo 365 del Código General del Proceso (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo), al no encontrarse probadas en el proceso y, dado que la decisión de primera instancia de no condenar en costas no fue objeto de apelación, tal decisión será confirmada.

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. **Modificar** el numeral primero de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas. En su lugar,

Se **DECLARA** la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión No. 102412015000020 del 20 de noviembre de 2015 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Manzales, que modificó la declaración de renta presentada por Central de Sacrificio S.A.- FrigoCentro S.A. por el año gravable 2012, solamente en lo que respecta a la sanción por inexactitud la cual se levanta por esta Corporación de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2. En lo demás se confirma la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas de la segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclara el voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO