



Radicación: 25000-23-37-000-2018-00462-01(27050)
Demandante: STORK TECHNICAL SERVICES HOLDING B.V. SUCURSAL COLOMBIA
-hoy STORK LATAM SL SUCURSAL COLOMBIA-

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintisiete (27) de abril de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00462-01(27050)
Demandante: STORK TECHNICAL SERVICES HOLDING B.V. SUCURSAL COLOMBIA -hoy STORK LATAM SL SUCURSAL COLOMBIA-
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2013. Costos. Factura. Requisitos. Sanciones por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 28 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B, que resolvió¹:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad² de la Liquidación Oficial de Revisión No. 90002 del 13 de marzo de 2017, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad Stork Technical Services Holding B.V. Sucursal Colombia por el año 2013, y de la Resolución No. 002278 del 16 de marzo de 2018, confirmatoria del acto anterior.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho DECLARAR que el valor de la sanción de inexactitud a cargo de la sociedad Stork Technical Services Holding B.V. Sucursal Colombia, es de dos millones quinientos treinta y cuatro mil pesos (\$2.534.000), y que el nuevo saldo a favor de la declaración de renta del año 2013 queda en dos mil millones cuatrocientos trece mil novecientos noventa y un pesos (\$2.413.991.000).

TERCERO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas».

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2014, Stork Technical Services Holding B.V. Sucursal Colombia -en adelante Stork-, presentó la declaración de renta del año gravable 2013, corregida el 29 de agosto de 2014, en la que registró costos por \$25.066.610.000, pérdida líquida de \$807.868.000 y saldo a favor de \$2.421.140.000³.

Con ocasión de la respuesta al Requerimiento Especial 322402016000078 del 10 de junio de 2016⁴, la actora presentó corrección provocada, en la que disminuyó costos en

¹ Expediente digital, índice 2 Samai.

² Comoquiera que la decisión del tribunal modificó los actos administrativos demandados, se evidencia que la decisión fue declarar la nulidad parcial y no anularlos en su totalidad.

³ Solicitado en devolución el 10 de julio de 2014, petición concedida mediante Resolución del 24 de septiembre de 2014.

⁴ Radicada el 16 de septiembre de 2016.



cuantía de \$46.152.000 (para un total costos \$25.020.459.000), lo que dio lugar a una pérdida líquida menor de \$761.737.000 y disminuyó el saldo a favor a \$2.416.525.000.

El 13 de marzo de 2017, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión 900002, en la cual rechazó costos por \$1.154.054.000 (para un total costos \$23.866.405.000), determinó la renta líquida gravable en \$404.264.000, el impuesto a cargo en \$101.066.000, el saldo a favor lo redujo a \$2.023.959.000, e impuso sanciones por inexactitud de \$101.066.000 y por rechazo o disminución de pérdidas de \$190.434.000, para un total a pagar de \$393.566.000.

El 24 de mayo de 2017, la contribuyente presentó recurso de reconsideración, decidido mediante Resolución 002278 del 16 de marzo de 2018, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA., formuló las siguientes pretensiones⁵:

«1. Que se declare la nulidad de la Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración No. 002278 del 16 de marzo de 2018 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. DIAN.

2. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000016 (sic) del 13 de marzo de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. DIAN.

3. Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de STORK declarándose:

a. Que no hay lugar a la determinación de un mayor impuesto por valor de \$101.066.000 ni a la imposición de las sanciones por inexactitud y disminución de pérdida determinadas en cuantía de \$291.500.000.

b. Que como consecuencia de lo anterior se declare la firmeza de la declaración del Impuesto sobre la Renta y complementarios presentada por STORK, correspondiente al año gravable 2013 y se ordene el archivo del expediente abierto en contra de mi representada.

c. Que se declare que no son de cargo de STORK las costas en que hubiere incurrido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con relación a la actuación administrativa demudada, ni las de este proceso.

d. Que se condene a la parte demandada y a favor de mi representada al pago de costas y agencias en derecho en las cuales haya incurrido para su defensa en el trámite del presente medio de control⁶».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29, 83, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política

⁵ Fl. 42 c.p.

⁶ Pretensión incluida en la reforma a la demanda.



- Artículos 476, 564, 568, 617, 647, 647-1 y 771-2 del Estatuto Tributario
- Artículo 42 de la Ley 1437 de 2011

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

Los actos acusados adolecen de falsa motivación y falta de motivación, al fundarse en hechos equivocados, pues Stork no incumplió con su deber de liquidar y pagar el IVA en las facturas de servicios de transporte de personal, que soportan la procedencia de los costos rechazados.

Los costos por pagos de transporte de personal *-\$1.124.957.000-* son procedentes, aun sin la liquidación del IVA, pues el artículo 476 del ET dispone que el servicio de transporte público está excluido de dicho impuesto y, bajo el supuesto de que el servicio prestado hubiese sido privado y no público, se valoraron indebidamente las facturas que soportan las cifras determinadas como costos, pues contienen la discriminación del IVA de que trata el literal c) del artículo 617 del ET, pero a la tarifa \$0.

El hecho de que no se cobrara IVA por la prestación del servicio de transporte de personas no afecta a la demandante, porque no es responsable de la obligación tributaria. Si la DIAN consideraba que dejó de percibir un impuesto por la prestación del servicio, debió iniciar un proceso de fiscalización contra el responsable del IVA y no frente a la contribuyente.

Los documentos equivalentes que soportan parcialmente costos por *\$41.044.000* cumplen los requisitos para su procedencia, pues contienen la numeración que echa de menos la DIAN.

Se deben anular las sanciones impuestas, que se originan en un supuesto incumplimiento de formalidades probatorias y no en el registro de datos inexactos en la declaración. Además, castigan dos veces la misma irregularidad sancionable, no se expusieron razones sobre la procedencia de la sanción por rechazo o disminución de pérdidas y, en el hipotético caso que procediera alguna sanción, se presentan diferencias sobre la interpretación del derecho aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así:

La actora interpretó erróneamente la exclusión del numeral 2 del artículo 476 del ET, y concluyó que el transporte contratado para movilizar a su personal es de naturaleza pública. No obstante, el servicio de transporte es privado y no está excluido del impuesto a las ventas. Así, el tomador del servicio responde frente al pago del impuesto, máxime cuando pretende llevar los montos facturados como costos, tema sobre el cual la normativa aplicable establece que la factura, como prueba del costo, debe contener los requisitos de ley, incluido el IVA discriminado y pagado, lo cual no se probó.

Los costos soportados en documentos equivalentes se rechazaron por inconsistencias, como es la falta de numeración consecutiva.



Procede la sanción por inexactitud ante la inclusión de costos inexistentes en la declaración tributaria, que devino en un mayor saldo a favor de la actora. La sanción por disminución de pérdidas fiscales es procedente cuando se determina oficialmente un menor valor en el renglón de pérdida fiscal, consecuencia, en este caso, del rechazo parcial de costos. No existió diferencia de criterios, sino indebida aplicación de las normas que llevaron a la demandante a solicitar costos sin soportes.

TRÁMITES PROCESALES DE PRIMERA INSTANCIA

La demanda se admitió por auto del 7 de diciembre de 2018, que dispuso notificar a las partes. Aportada la contestación, mediante auto del 28 de agosto de 2020, se dio aplicación al artículo 13 del Decreto 806 de 2020, y el Tribunal se abstuvo de realizar audiencia inicial y de pruebas. Corrió traslado a las partes para alegar de conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos acusados y, como restablecimiento del derecho, reliquidó el impuesto a cargo de la actora, la sanción por rechazo o disminución de pérdidas y revocó la sanción por inexactitud impuesta, sin condena en costas, por lo siguiente:

El servicio contratado para transporte de personal es de carácter privado, no excluido de IVA; sin embargo, los responsables del recaudo eran los prestadores del servicio, razón por la cual la fiscalización debió adelantarse frente a aquellos, que no frente a la actora, pues ningún comprador tiene la obligación de establecer si el bien o servicio que adquiere está o no gravado con el IVA y, por ello, exigirle al vendedor que liquide el impuesto. En consecuencia, no procede el rechazo del costo declarado.

Frente al rechazo de costos relacionado con el incumplimiento de requisitos formales de documentos equivalentes, los mismos se verificaron uno a uno y se advirtió que \$30.908.000 estaban debidamente numerados. Procede parcialmente el costo.

Como el artículo 647 del ET no tipifica una sanción adicional a la establecida en el artículo 647-1 *ib.*, se vulneró el principio *non bis in ídem*. Al existir una disminución de pérdidas que no genera un mayor impuesto a cargo o un menor saldo a favor, la normativa aplicable es la dispuesta en el artículo 647-1 del ET; en consecuencia, se revoca la sanción por inexactitud y se reduce la sanción por rechazo o disminución de pérdidas de acuerdo con la nueva liquidación del impuesto determinada en la sentencia.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** cuestionó el reconocimiento de costos hecho por el Tribunal, pues «1. El fallo incurre en defecto sustantivo por inaplicación de lo señalado en el artículo 771-2 ET. Los costos llevados por el contribuyente por concepto de transporte privado de personas están soportados en facturas que no cumplen con los requisitos señalados en el artículo 771-2 ET por cuanto no se encuentra discriminado el IVA de dicho servicio en inobservancia de lo previsto en el literal c) del artículo 617 del ET. 2. Las sanciones impuestas son procedentes».



Las facturas de soporte de costos no cumplen los requisitos del artículo 771-2 del ET, pues no discriminan el IVA de la operación. Dicha norma aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y condiciona el reconocimiento de costos al cumplimiento de los requisitos en esta establecidos; luego, no procede su inaplicación bajo el pretexto de determinar la responsabilidad de facturar en el prestador del servicio, en tanto la contribuyente debe acreditar que la factura acredite los requisitos de ley.

No es viable aceptar costos soportados en documentos equivalentes que incumplen el requisito de numeración, obligatorio para su procedencia, conforme a los artículos 3.º del Decreto 522 de 2003 y 771-2 del ET. No fue posible comprobar la existencia de una numeración consecutiva, porque se observan numeraciones diligenciadas a mano, no preimpresas, documentos con el mismo formato, pero sin número, otros con sumas que se solicitan dos veces, lo que impide el reconocimiento.

Los artículos 647 y 647-1 del ET establecen hechos sancionables distintos, lo que descarta la violación del principio de *non bis in ídem*. No se trata de dos sanciones aplicables a un mismo hecho, sino de la base aplicable en el evento de inexactitudes en la declaración, de las cuales se hubieran derivado pérdidas fiscales.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Comoquiera que no se decretaron pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión, en cumplimiento del artículo 247 del CPACA. Las partes no se pronunciaron y el Ministerio Público emitió concepto, solicitando confirmar.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Stork Technical Services Holding BV Sucursal Colombia -hoy Stork Latam SL Sucursal Colombia-, por el año gravable 2013.

En los términos del recurso de apelación presentado por la demandada, como apelante única, se debe determinar si procede el rechazo de costos determinado en los actos demandados y si hay lugar a imponer sanciones por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas.

El artículo 746 del ET establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*».

La Sala dijo que la anterior disposición establece una presunción legal, en tanto el contribuyente no está exento de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos⁷. Lo anterior implica que dicha presunción admite

⁷ Entre otras, sentencias del 1.º de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de mayo de 2018, Exp. 20727, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



prueba en contrario y que la autoridad fiscal, para asegurar el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del ET⁸.

Así pues, es a la autoridad tributaria a la que le corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; y ante una comprobación especial o una exigencia legal, le corresponde al contribuyente⁹.

Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del ET exige que estén soportados en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal¹⁰; sin embargo, la norma no limita la facultad comprobatoria de la autoridad fiscal¹¹, quien puede desvirtuar las transacciones constitutivas de costo o deducción y proceder a su rechazo. De ahí que, ante la precisa exigencia de factura o documento equivalente como soporte de costos, la libertad probatoria no es absoluta, circunstancia directamente vinculada con el deber de expedir factura, cuando exista la obligación de hacerlo, o de exigirla, para el caso de los adquirentes de bienes y servicios¹².

Consecuente con lo anterior, para que una factura o documento equivalente sirva de soporte de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta, debe acreditar los requisitos señalados en la normativa aplicable, lo cual apareja la obligación del adquirente de bienes o servicios de exigir tales documentos con el cumplimiento de requisitos y exhibirlos ante el fisco cuando éste los solicite.

En el caso concreto está probado que con ocasión de la corrección provocada presentada con la respuesta al requerimiento especial, Stork reportó costos por \$25.020.459.000, de los que se desconocieron \$1.166.001.000, que corresponden, \$1.124.957.000 a facturas en las que se liquidó IVA en \$0 por servicios de transporte público -artículo 617 literal c) del ET- y \$41.044.000 soportados en documentos equivalentes sin numeración consecutiva -artículo 617 literal d) del ET-. En esas condiciones, se abordará el estudio del cargo, así:

Costos por \$1.124.957.000. IVA en servicio de transporte

La demandante alegó que el servicio de transporte contratado para movilizar el personal de su empresa es servicio público excluido de IVA¹³, y que en caso de que fuera privado, las facturas contenían discriminado el IVA a la tarifa de \$0. Explicó que el hecho

⁸ E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

a. *Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

b. *Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

c. *Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

d. *Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

e. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

f. *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).*»

⁹ Artículo 746 del E.T.

¹⁰ Literales b), c), d), e), f), y g) del artículo 617 y artículo 618 del Estatuto Tributario.

¹¹ Sentencia del 19 de marzo de 2016, Exp. 21185, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² Sentencia del 7 de mayo de 2020, Exp. 22858, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹³ Al efecto, la Sala precisa que la discusión respecto de si el transporte contratado por Stork era público o privado fue resuelto en la sentencia de primera instancia y la consideración no fue objeto de reproche por parte de la demandante.



de que el prestador del servicio no cobrara IVA no puede repercutir en su contra, pues no es responsable de la obligación tributaria, argumento acogido por el *a quo*.

Como lo precisó el Tribunal, el servicio de transporte fue contratado por Stork para satisfacer sus necesidades, y se concretó en el traslado de personal de la sociedad a los puntos por esta indicados para ejercer las labores de extracción de petróleo y gas, lo cual indica que se trata de un servicio privado de transporte, el cual está gravado con IVA y, por ende, en la factura de venta debía discriminarse el impuesto, como lo exige el artículo 617 literal c) del ET, al señalar que la factura debe contener «*Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado*».

En el expediente está acreditado que durante el año 2013, la demandante contrató, de manera directa la prestación del servicio de transporte con las siguientes empresas: *Casanare Express Ltda., Cooperativa de Transportes Cupiagua, Transportes El Morro SAS, Cooperativa Multiactiva de Transportes y Servicios Integrados de Casanare Ltda., Transporte y Servicios Nacionales SAS, Transportes Piedemonte SAS y Coopservices*. De las operaciones contratadas reposan copias de las siguientes facturas de venta expedidas por los proveedores, sin que en las mismas se liquide valor alguno por concepto del IVA sobre el servicio de transporte:

FACTURA	VALOR TOTAL	Folio c.a. ¹⁴
6383	19.097.572	429
3835	6.174.000	430
7285	33.223.692	431
688	14.605.994	432
3825	20.234.880	433
129	39.329.709	434
6191	9.109.600	682
6219	9.109.600	683
6232	771.053	684
6350	24.230.434	685
3431	3.353.649	689
3429	34.217.333	690
3601	39.784.021	691
3697	15.322.287	692
3895	6.379.800	693
6043	2.459.490	694
6967	20.110.318	695
6968	80.004.714	696
7035	9.412.832	697
7034	14.576.270	698
7032	62.531.344	699
7095	62.826.297	700
7098	3.646.775	701
7097	25.333.028	703
7159	49.928.757	705
7158	32.483.598	706
7284	37.727.889	707
507	7.628.922	708
592	14.299.525	709
612	27.253.002	710
642	30.653.441	711
683	35.686.168	712
3421	23.155.264	713
3420	2.898.924	715
3422	3.615.603	714
3488	24.531.943	716
3489	6.562.275	717
3512	3.516.643	718
3622	25.819.012	719
3650	27.811.864	720
42	14.053.375	721
69	27.751.338	722
87	41.095.440	723
107	50.444.027	724
130	14.140.996	725
6965	12.759.600	879
6966	19.139.400	879
7036	31.243.212	879
7286	4.911.586	879
TOTAL COMPRA DEL SERVICIO	1.124.956.496	

¹⁴ También disponibles en la versión digital del expediente, índice 2 de Samai.



De las facturas reseñadas, las número 3825, 3431, 3420, 3422, 3512, 3622, 3650, 6965 y 6966 contienen una discriminación de IVA, liquidado sobre la base de administración, imprevistos y utilidades -AIU-, pero no respecto del servicio de transporte de personas, por lo cual la DIAN rechazó el costo, al encontrar que las facturas soporte no cumplían parcialmente con el requisito establecido en el literal c) del artículo 617 del ET.

Si bien la discusión recae en el soporte de costos en materia del impuesto sobre la renta, el costo tiene su origen en la compra de un servicio gravado con IVA que no fue discriminado en la factura, por lo cual, es preciso diferenciar entre los *sujetos pasivos económicos* y los *sujetos pasivos jurídicos* del impuesto sobre las ventas.

La Corte Constitucional¹⁵ distinguió «entre sujeto pasivo “de iure” y sujeto pasivo “de facto o socioeconómico”¹⁶. El primero tiene la obligación jurídica de pagar el impuesto, es deudor ante el Estado y responde en caso de incumplir su deber. El segundo es la persona que soporta los efectos económicos, el impacto real o práctico del gravamen en su economía (...) en los tributos indirectos como, por ejemplo, el IVA o, por lo general, los que gravan diversas formas de consumo, el sujeto de iure tiene la obligación de pagar al Estado, pero no percibe las consecuencias económicas de la exacción¹⁷. Por la manera en que se desenvuelve la actividad económica gravada, en realidad la carga fiscal se traslada al consumidor o usuario final, quien resulta asumiendo los costos del impuesto y por eso se ha denominado sujeto pasivo de facto o socioeconómico¹⁸. Pese a esto, el sujeto pasivo continúa siendo el titular de la obligación sustancial ante el Estado, quien debe garantizar debidamente su pago».

En consonancia con lo anterior, si bien a la actora le correspondía pagar IVA por el servicio adquirido a las empresas de transporte *Casanare Express Ltda., Cooperativa de Transportes Cupiagua, Transportes El Morro SAS, Cooperativa Multiactiva de Transportes y Servicios Integrados de Casanare Ltda., Transporte y Servicios Nacionales SAS, Transportes Piedemonte SAS y Coopservices*, en dichas empresas recae la obligación de liquidar el impuesto en la correspondiente factura y trasladarlo al Estado, pues son sujetos pasivos jurídicos del impuesto.

Así las cosas, si la DIAN consideró que hubo una omisión en el deber de recaudar el impuesto sobre las ventas, debió adelantar las acciones de fiscalización correspondientes a los proveedores del servicio, y no trasladarle esa responsabilidad a la demandante, sobre quien no recae las responsabilidades de facturación y recaudo.

Está demostrado que la operación que da lugar al costo solicitado es real y existen soportes de la expensa, y que, si bien dichos soportes no discriminan el IVA, lo cierto es que la sociedad incurrió en un costo para el desarrollo de su actividad productora de renta, susceptible de ser reconocido, en tanto está soportado en la factura que le expidieron los prestadores.

Conforme con lo anterior, el rechazo del costo por \$1.124.957.000, proveniente de la adquisición del servicio de transporte privado, se fundó en el incumplimiento de un requisito que no es imputable a la demandante; de ahí que proceda su reconocimiento.

Costos por \$41.044.000. Documentos equivalentes sin numeración consecutiva

¹⁵ Sentencia C-550 de 2019, MP. Diana Fajardo Gómez.

¹⁶ Ver Sentencia C-155 de 2003, MP. Eduardo Montealegre Lynett.

¹⁷ Ver Sentencia C-209 de 2016, MP. Jorge Iván Palacio Palacio.

¹⁸ Sentencia C-412 de 1996, MP. Alejandro Martínez Caballero.



La DIAN rechazó costos de \$41.044.000 por concepto de prestación de servicios varios, porque los documentos equivalentes que los soportaban carecían de numeración consecutiva, con lo cual, se incumplieron los requisitos de los artículos 3.º del Decreto 522 de 2003 y 771-2 del ET.

Para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del ET¹⁹ señala que se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario²⁰. Y, tratándose de documentos equivalentes, se deben acreditar los requisitos de los numerales b), d), e) y g) de esa norma que, en su orden, corresponden a: apellidos y nombre o razón social y NIT del vendedor o de quien presta el servicio; llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta; fecha de expedición y valor total de la operación.

En lo que respecta al requisito de la numeración consecutiva *-literal d) del artículo 617 ibidem-*, el párrafo del artículo 771-2 indicó que bastará con que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.

A su turno, el artículo 2 del Decreto 3050 de 1997 dispone que, para la procedencia de costos en el impuesto sobre la renta, la factura o documento equivalente deberá reunir los requisitos del artículo 771-2 del ET, y que lo dispuesto en el párrafo de esa disposición se entenderá sin perjuicio de la obligación de cumplir con la numeración consecutiva, al indicar:

«Artículo 2º. Requisitos de la factura para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, la factura o documento equivalente deberá reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Lo dispuesto en el párrafo del referido artículo, se entiende sin perjuicio de la obligación para quien expide la factura o documento, de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes».

Por su parte, el artículo 3.º del Decreto 522 de 2003, establece que, frente a las adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el entonces denominado régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, aquellos expedirán al proveedor un documento equivalente a la factura, con los requisitos establecidos por la norma reglamentaria:

«Artículo 3. Documento equivalente a la factura en adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado. El adquirente, responsable del régimen común que adquiera bienes o servicios de personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, expedirá a su proveedor un documento equivalente a la factura con el lleno de los siguientes requisitos:

¹⁹ Declarado exequible en la sentencia C-733 del 26 de agosto de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

²⁰ Los requisitos señalados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario son: b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor, o de quien presta el servicio. c) Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente descuento. 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.



Radicación: 25000-23-37-000-2018-00462-01(27050)
Demandante: STORK TECHNICAL SERVICES HOLDING B.V. SUCURSAL COLOMBIA
-hoy STORK LATAM SL SUCURSAL COLOMBIA-

- a) Apellidos, nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios;
- b) Apellidos, nombre y NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono;
- c) Número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva;
- d) Fecha de la operación;
- e) Concepto;
- f) Valor de la operación;
- g) Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación.

En el caso concreto, la actora solicitó como costo las sumas contenidas en las siguientes subcuentas, por concepto de transporte de personal, alquiler de vehículos, alquiler de habitaciones y suministro de alimentos:

PUC	Valor solicitado como costo
6115141095 – Otros honorarios	2.743.750
611514201095 – Otros arrendamientos	960.000
611514204095 – Otros arrendamientos flota y equipo de transporte	5.954.500
611514355001 – Transporte de personal	16.212.653
6115145505 – Alojamiento y manutención	8.600.000
611414952501 – Diversos arriendos	2.600.000
6115149595 – Otros diversos	1.323.566
6115149560 – Casino y restaurante	8.457.479
Total	46.851.948

De este monto, la contribuyente aceptó la suma de \$5.808.000, con ocasión de la corrección provocada presentada con la respuesta al requerimiento especial, por lo cual, la discusión se mantiene respecto de \$41.044.000, soportados en los siguientes documentos equivalentes:

FOLIO c.a.	N.º DOCUMENTO	VALOR
2490	4	1.966.660
2492	13	380.090
2494	2	397.000
2496	15	1.280.000
2497	34	2.300.000
2498	3	980.600
2499	31	1.393.900
2501	3	643.873
2505	2	182.000
2517	32	1.600.000
2519	9	250.000
2521	10	722.400
2523	11	234.000
2525	12	1.066.715
2527	13	1.000.000
2529	14	1.605.668
2531	15	592.300
2533	26	654.500
2535	27	408.200
2537	28	458.900
2539	30	1.000.000
2540	31	808.500
2547	2	2.600.000
2549	5	1.323.566
2551	85170	240.000
2552	65166	180.000
2553	85168	240.000
2554	85172	300.000
2556	85637	360.000
2557	85615	384.084
2558	85635	180.000
2559	85639	360.000
2560	85641	120.000
2561	85642	180.000



Radicación: 25000-23-37-000-2018-00462-01(27050)
Demandante: STORK TECHNICAL SERVICES HOLDING B.V. SUCURSAL COLOMBIA
-hoy STORK LATAM SL SUCURSAL COLOMBIA-

2562	85636	114.650
2564	86495	153.354
2566	6	4.248.000
Total		30.908.960

Se advierte que los documentos equivalentes relacionados por la actora como soporte de costos por operaciones desarrolladas con proveedores o prestadores de servicios inscritos en el entonces régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, cuentan con numeración en su formato, lo cumple con los requerimientos establecidos en el párrafo del artículo 771-2 del ET. De ahí que para fines fiscales soporten los costos solicitados en el monto relacionado.

No obstante, los siguientes documentos equivalentes no cuentan con numeración y la casilla en la que debieron registrarse aparece en blanco, por lo cual no tiene la aptitud legal para soportar el costo declarado:

FOLIO c.a.	VALOR
2503	520.000
2507	327.947
2565	380.000
2567	180.000
Total	1.407.947

Ahora bien, entre el monto desconocido por la DIAN en la liquidación oficial de revisión -\$41.044.000- y el valor probado por la contribuyente, existe una diferencia por \$8.727.093, de los que no se encuentra soporte en el expediente, por lo cual no es posible verificar su existencia. En consecuencia, el rechazo de este monto se mantiene.

Por lo anterior, es procedente el reconocimiento de costos en cuantía de \$30.908.960, en los términos expuestos.

Sanciones por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas

Los actos acusados impusieron a la demandante la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del ET y liquidaron *sanción* por rechazo de pérdidas, conforme con el artículo 647-1 *ibidem*.

La demandante aduce que no se tipifican los hechos que configuran las sanciones y que existen diferencias de criterio en la interpretación del derecho aplicable. Señaló, además, que las sanciones castigan dos veces la misma irregularidad sancionable y que la sanción por disminución de pérdidas no estuvo debidamente argumentada.

Por su parte, la Administración, tanto en la contestación como en el recurso de apelación, sostiene que las sanciones de los artículos 647 y 647-1 ET son independientes y aplicables en el presente caso, por cuanto se configuran los supuestos previstos por el legislador, sin que se configure una doble sanción.

El rechazo de parcial de costos demuestra que la contribuyente declaró datos equivocados y desfigurados que generaron una pérdida en el ejercicio del año gravable 2013, que no afectó la liquidación del impuesto y el saldo a cargo con valores inferiores a los determinados oficialmente, al igual que el saldo a favor del periodo, lo cual constituye un supuesto de imposición de la sanción por rechazo o disminución de pérdidas establecida en el artículo 647-1 del ET, que prevé lo siguiente:



«ARTÍCULO 647-1. RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS. <Artículo adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.

Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas». (Negrilla y subraya fuera de texto).

Al respecto, se observa que, como se aceptaron costos por \$1.124.957.000 por la prestación del servicio de transporte y \$30.909.000 por los documentos equivalentes expedidos a prestadores de servicios inscritos en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, el rechazo persistió únicamente sobre la suma de \$10.135.000 del valor glosado en los actos acusados, lo que conduce a determinar que la contribuyente registró pérdidas fiscales para la vigencia 2013, pero en la suma de \$751.602.000, que difiere del valor determinado en la liquidación privada de \$761.737.000.

En ese orden de ideas, al existir una disminución de pérdidas que no genera un impuesto a cargo o un menor saldo a favor de la contribuyente, la normativa aplicable es la contemplada en el artículo 647-1 del E.T., referente a la sanción por rechazo o disminución de pérdidas fiscales y, en consecuencia, resulta procedente revocar la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN.

Por lo anterior y comoquiera que en el ordinal primero de la sentencia apelada el *a quo* declaró la nulidad, y no la nulidad parcial de los actos demandados a que había lugar, por cuenta de las modificaciones que introdujo a los mismos (*i. e. reliquidar el impuesto a cargo, ajustar la sanción por pérdidas, y levantar la sanción por inexactitud*), la Sala, para subsanar dicho error, modificará la orden impartida en el referido ordinal y confirmará en lo demás el fallo impugnado.

Finalmente, con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²¹, la Sala no condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA:

1.- MODIFICAR el ordinal primero de la sentencia del 28 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, por las razones expuestas en esta providencia, el cual queda así:

²¹ Código General del Proceso «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 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. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



Radicación: 25000-23-37-000-2018-00462-01(27050)
Demandante: STORK TECHNICAL SERVICES HOLDING B.V. SUCURSAL COLOMBIA
-hoy STORK LATAM SL SUCURSAL COLOMBIA-

«**PRIMERO: DECLARAR la nulidad *parcial* de la Liquidación Oficial de Revisión No. 90002 del 13 de marzo de 2017, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad Stork Technical Services Holding B.V. Sucursal Colombia por el año 2013, y de la Resolución No. 002278 del 16 de marzo de 2018, confirmatoria del acto anterior**».

2.- En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

4.- **RECONOCER** personería a los abogados María Helena Padilla Bello, Nathaly Higuera Rodríguez, Daniela Martínez Álvarez, Juan Diego Cardozo Moreno, Andrea Cristina Moreno Ruiz, Melissa Velásquez García y Diego Fernando Arteta Pitalúa, para actuar como apoderados de la parte demandante, en los términos del poder que obra en el índice 16 de Samai.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN