

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., siete (7) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 76001-23-33-000-2013-00404-01 (21041)

Demandante: ELECTRICISTAS UNIDOS DEL VALLE LTDA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS

NACIONALES - DIAN

Temas: Impuesto sobre la Renta - Año gravable 2008 -

Deducciones - Prueba idónea - Factura

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 20 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas y agencias en derecho a la parte demandante.

ANTECEDENTES

El 22 de abril de 2009, la sociedad Electricistas Unidos del Valle Ltda., presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008¹, en la cual registró un total deducciones de \$1.453.050.000, un total saldo a favor de \$41.954.000 y un impuesto neto de renta de \$49.117.000, acogiéndose al beneficio de auditoría de 12 meses.

El 23 de septiembre de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira emitió el Auto de Apertura 1523820090007822 bajo el programa «SALDOS A FAVOR RENTA», en relación con la declaración tributaria señalada, y el 8 de abril de 2010 profirió el Emplazamiento para Corregir 1523820100000093. La Sociedad demandante respondió el emplazamiento señalado⁴, y el 9 de noviembre de 2010 corrigió su declaración tributaria⁵ en el sentido de disminuir el total deducciones a \$1.383.021.000 y el total saldo a favor a \$13.622.000, y de incrementar el impuesto neto de renta a \$72.727.000. El 2 de febrero de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira formuló el Requerimiento Especial 1523820110000046, en el que propuso disminuir del total deducciones declarado (renglón 56) la suma de \$798.107.000, de los cuales \$748.325.000 corresponden a pagos a personal temporal que no están soportados en facturas y

\$49.782.000 a pagos a personas no inscritas en el RUT. El 20 de octubre de 2011 la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira expidió la

Liquidación Oficial de Revisión 1524120110000457, mediante la cual acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial. No impuso sanción por inexactitud.

Contra el acto administrativo señalado el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración⁸, el cual fue resuelto por la Resolución 900264 del 23 de noviembre de 2012⁹, 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 actora, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«4.1.- Por las causales de nulidad invocadas en la demanda, DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

RESOLUCIÓN 900.264 DEL 23 DE NOVIEMBRE DE 2012 QUE RESUELVE UN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de Impuestos, Dra. LUZ DARY CELIS VARGAS, interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión 152412011000045 del 20 de octubre de 2011.

LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN 152412011000045 DEL 20 DE OCTUBRE DE 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Palmira por la cual se corrige la declaración privada del impuesto sobre la renta por el año 2008 presentada por la sociedad ELECTRICISTAS UNIDOS DEL VALLE LTDA., NIT 830.514.673.

4.2.- Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO a ELECTRICISTAS UNIDOS DEL VALLE LTDA., NIT 830.514.673, disponiendo que:

4.2.1.- No está obligado a pagar suma adicional alguna por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, vigencia fiscal 2008; 4.2.2.- La declaración y liquidación privada presentada por la sociedad que represento por el periodo fiscal 2008, queda en firme; 4.2.3.- Que no procede la sanción por inexactitud por no existir causal alguna para imponer este tipo de sanción.

4.3.- Por último, condenar a LA NACIÓN – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES “DIAN”, al pago de las costas y gastos procesales, incluidas las agencias en derecho»

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 228 de la Constitución Política;
- Artículos 102-3, 742, 743 y 771-2 del Estatuto Tributario;

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

Señaló que los actos administrativos demandados violaron las normas en que debían fundarse, por falta de aplicación e interpretación errónea, y están viciados de falsa motivación por indebida apreciación de los hechos.

Afirmó que por cuenta del contrato suscrito con la cooperativa SOLEFECOOP, esa cooperativa suministró sus trabajadores asociados para realizar diferentes actividades de la sociedad, operaciones que quedaron soportadas en facturas, en lo que respecta al ingreso de la cooperativa, pues las compensaciones de los trabajadores se soportaron en cuentas de cobro, lo cual quedó registrado en la contabilidad de las partes contratantes.

Explicó que la operación adelantada se fundamentó en la interpretación que la sociedad y la cooperativa dieron al artículo 102-3 del Estatuto Tributario, según el cual, los servicios que prestan las cooperativas de trabajo asociado se registran así: i) para los asociados cooperados la parte correspondiente a su compensación y, ii) para la cooperativa, el valor que corresponda al descontar las compensaciones.

Manifestó que la cooperativa sólo podía facturar su ingreso y no las compensaciones de los trabajadores, a los cuales no les asistía la obligación de facturar y, cuestionó que, a pesar de que la DIAN verificó la realidad de las transacciones realizadas, desconoció la deducibilidad de los gastos bajo el argumento de que no estaban facturados.

Anotó que bajo los supuestos del artículo 102-3 del Estatuto Tributario, la sociedad consideró que la cooperativa era una simple intermediaria laboral, y que al pagar las compensaciones y los aportes a la seguridad social lo estaba haciendo directamente a cada trabajador asociado, asimilándolos a trabajadores propios.

Advirtió que si bien pudo interpretar erróneamente la norma señalada, no actuó de mala fe, y que por ello no se puede imponer la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta la inexistencia de normas que indiquen la forma en que deben facturar las cooperativas de trabajo asociado.

Argumentó que, no obstante la exigencia de la factura prevista en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el pago de las de las compensaciones está demostrado en el proceso y se cumplen los presupuestos de deducibilidad, pues la Administración constató que los valores glosados corresponden a los pagos hechos a los trabajadores asociados por las labores contratadas.

Con fundamento en los artículos 228 de la Constitución Política y 2º del Código Contencioso Administrativo y en jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁰, afirmó que la existencia de factura pierde funcionalidad y se convierte en un requisito de forma, en la medida en que la realidad de los pagos de compensaciones y seguridad social está demostrada en el proceso.

Sostuvo que en materia fiscal existe un sistema tarifario sobre temas probatorios y que en este caso está demostrada, bajo las reglas de la sana crítica, la realidad de los gastos originados en el pago de compensaciones y de aportes a la seguridad social, lo cual, en su entender, descarta la transgresión de los derechos del Estado.

Señaló que los actos cuestionados se fundaron en interpretación errada de las normas aplicadas e incurrieron en falsa motivación, lo cual se evidencia en la falta de valoración de otros medios probatorios, diferentes de la factura, que prueban los pagos realizados.

Concluyó que, de aplicarse el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la sociedad estaría contribuyendo con más de lo que la ley exige que lo haga, lo que viola los principios de igualdad y equidad tributaria, lo cual implica que la sociedad tribute sobre una renta 10 Sentencia del 13 de marzo de 2003, Exp. 12860, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla y del 13 de septiembre de 2007, Exp. 15129, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

que supera el porcentaje de costos presuntos previsto en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

OPOSICIÓN

La DIAN no intervino en esta etapa procesal¹¹.

AUDIENCIA INICIAL

El 20 de marzo de 2013, en la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo¹², la DIAN formuló incidente de nulidad porque no se notificó el auto admisorio de la demanda en el buzón de correo electrónico de la entidad, lo cual fue resuelto desfavorablemente por el Tribunal, al advertir que en el expediente obra el acuse de recibo del correo de notificación, así como la guía de correo físico enviada.

El Tribunal fijó el litigio así: i) «*Soporte documental de las deducciones solicitadas*»; ii) «*Determinación de mayor saldo a pagar*» y, iii) «*Interpretación legal del artículo 102-3 del Estatuto Tributario*».

11 Mediante auto del 11 de octubre de 2013, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca informó que durante el término del traslado de la demanda la parte demandada no se pronunció (fl. 126 del c.p.), lo que también fue puesto de presente en la audiencia inicial realizada el 20 de marzo de 2013

SENTENCIA APELADA

En la referida audiencia inicial, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca profirió sentencia, en la cual negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas y agencias en derecho a la demandante, con fundamento en lo siguiente:

Afirmó que la demanda se distancia del contenido del artículo 102-3 del Estatuto Tributario, al introducir expresiones no contenidas en su literalidad.

Con fundamento en lo previsto en los artículos 3 y 13 del Decreto 4588 de 2006 manifestó que las cooperativas de trabajo asociado están sujetas a una regulación especial diferente de las disposiciones laborales, en virtud de la cual la relación entre la cooperativa y los trabajadores asociados constituye un vínculo de naturaleza igualitaria, que busca la satisfacción de las necesidades de los asociados o de la comunidad en general, mediante la realización de diferentes actividades.

Explicó que no es cierto que las deducciones rechazadas se originaron en el pago de las compensaciones que la actora canceló directamente a los trabajadores, bajo el supuesto de la existencia de una relación laboral, pues una es la relación de la actora con la cooperativa y otra distinta la de la cooperativa con los asociados cooperados.

Advirtió que los artículos 7º de la Ley 1233 de 2008 y 63 de la Ley 1429 de 2010 disponen que las cooperativas de trabajo asociado no pueden actuar como intermediarias laborales, ni disponer del trabajo de los asociados para suministrar mano de obra temporal a terceros o remitirlos como trabajadores en misión, lo cual desvirtúa la vinculación laboral invocada por la actora.

Adujo que el término «*empresas*», al cual alude el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, recae sobre las cooperativas de trabajo asociado, en relación con la distribución de los ingresos.

Consideró que la exigencia de factura, como soporte de costos, deducciones e impuestos descontables, no se aparta del principio de prevalencia de sustancia sobre la forma, cuya aplicación depende de cada caso particular, e indicó que la actora transgredió el ordenamiento jurídico al pretender deducciones sin acreditar el requisito referido, que constituye una formalidad solemne, conforme con lo previsto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Aseguró que la actora pretende demostrar las deducciones declaradas con documentos de los que solo hace mención, pues «*nada indica en el expediente de tales medios de convicción*».

Señaló que la idoneidad de los medios de prueba depende de las exigencias legales para establecer determinados hechos, y que existe una tarifa legal en torno a la factura, como elemento demostrativo de costos, deducciones e impuestos descontables.

Concluyó que la sociedad demandante no desvirtuó la legalidad de los actos administrativos demandados, porque está demostrado que la intermediación laboral está prohibida para las cooperativas de trabajo asociado, no existe confusión o vacío en cuanto a la distribución de los ingresos de que trata el artículo 102-3 del Estatuto Tributario y, existe una tarifa legal para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables.

En aplicación de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 392 del Código de Procedimiento Civil, condenó en costas y agencias en derecho a la parte demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad actora apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por los motivos de inconformidad que se exponen a continuación:

Precisó que de acuerdo con la fijación del litigio, el *a-quo* debió determinar si los pagos originados en la contratación de SOLEFECOOP se podían soportar mediante factura, para el caso de los ingresos de la cooperativa, y con cuentas de cobro para el de las compensaciones de los trabajadores asociados.

Sostuvo que las motivaciones del Tribunal sobre la normativa que regula las relaciones y prohibiciones de las cooperativas de trabajo asociado desbordan el objeto de la discusión, porque las argumentaciones sobre los soportes de pago a los trabajadores asociados se dirigieron a establecer que, ante la falta de exigencia legal para demostrar determinados hechos, la legislación fiscal permite acudir a otros medios de prueba.

Aclaró que las normas que prohíben la intermediación laboral de las cooperativas de trabajo asociado¹³ no son aplicables, por ser posteriores a los hechos en discusión. Reiteró que el Tribunal debió establecer si el artículo 102-3 del Estatuto Tributario permite que los pagos a los trabajadores asociados se soporten en medios probatorios diferentes de la factura, bajo el supuesto de que tales trabajadores no tienen la obligación de facturar, sin que importe si la norma referida aplica a la cooperativa o a la sociedad demandante.

Explicó que la cooperativa registró como ingreso para terceros las compensaciones de los trabajadores constituidas por salarios y aportes a la seguridad social, y en la cuenta de ingreso la diferencia, mientras la sociedad registró tales conceptos como costo o gasto.

13 Leyes 1233 de 2008 y 1429 de 2010.

Sostuvo que, contrario a lo expresado por el Tribunal, en el expediente están demostrados los pagos realizados a los trabajadores asociados mediante cuentas de cobro con sus respectivos soportes, documentos no controvertidos por la parte demandada.

Reiteró que: i) no existe norma que indique como deben facturar las cooperativas; ii) el artículo 102-3 del Estatuto Tributario distingue entre el ingreso de las cooperativas y el de los trabajadores asociados; iii) los ingresos de la cooperativa se deben facturar, mientras las compensaciones de los trabajadores se pueden soportar en otros medios de prueba; iv) la verdad real prevalece sobre la verdad formal y, v) el fisco no se vio defraudado con las operaciones realizadas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La DIAN manifestó que no discute el registro de ingresos a que se refiere el artículo 102-3 del Estatuto Tributario, sino la falta de factura como soporte idóneo de los gastos originados en las operaciones realizadas entre la actora y la cooperativa de trabajadores asociados, la cual, a pesar de estar obligada a facturar, expidió las cuentas de cobro, que legalmente (artículo 771-2 del E.T.) no permiten soportar dichos gastos, sin que ello implique vulneración del debido proceso.

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por Electricistas Unidos del Valle Ltda., por el año gravable 2008.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si la sociedad demandante podía soportar en cuentas de cobro las operaciones realizadas con la Cooperativa de Trabajo Asociado Soluciones Efectivas SOLEFECOOP, en relación con las compensaciones de los trabajadores asociados, que originaron el rechazo de deducciones por pagos a personal temporal por la suma de \$748.325.000. El artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que *«La determinación de tributos y la imposición de sanciones 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, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos»*.

La Sala ha dicho¹⁴ que si bien en materia tributaria son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal, ¹⁴ Sentencia del 7 de abril de 2016, Exp. 20661, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. o en su defecto por la legislación civil¹⁵, el artículo 743 del Estatuto Tributario señala que la idoneidad¹⁶ de los mismos depende de las exigencias que la ley establezca para demostrar determinado hecho.

Al efecto, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispone que para demostrar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, el documento idóneo es la factura, lo cual ha sido puesto de presente por la Sala, entre otras, en sentencias del 9 de febrero de 2012, Exp. 18249, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 23 de septiembre de 2013, Exp. 18752, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez, Ramírez. La citada norma establece:

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

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

15 Artículo 742 del Estatuto Tributario.

16 La idoneidad, en materia probatoria, es la aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

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

La Corte Constitucional, al declarar exequible el artículo 771-2 del Estatuto tributario¹⁷, señaló que la consecuencia del incumplimiento del deber formal de exigir y presentar la factura o el documento equivalente por las operaciones constitutivas de costo o gasto, se concreta en su desconocimiento. En ese sentido, precisó:

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

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

necesarios para la determinación del impuesto respectivo». (Se subraya). Así pues, ante la precisa exigencia de factura o documento equivalente como soporte de costos, deducciones o impuestos descontables, la libertad probatoria no es absoluta, circunstancia directamente vinculada con los deberes de expedir factura, cuando exista la obligación de hacerlo, o de exigirla, para el caso de los adquirentes de bienes y servicios.

En el primer evento, el artículo 615 del Estatuto Tributario prevé que *«las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales, o presten servicios inherentes a estas, (...) deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen (...)»*, en tanto el artículo 618 *ibídem* obliga a los adquirentes de bienes y servicios a *«exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la Administración Tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan»*.

Por su parte, el artículo 616-2 *ejusdem* indica que no se requiere factura *«en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial»* y en *«las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional»*, y el artículo 2º del Decreto 1001 señala los sujetos que no están obligados a expedir factura por sus

operaciones¹⁸.

Al respecto, la Sala ha expresado que la presentación de la factura como prueba para la procedencia de costos y deducciones no es opcional, toda vez que constituye una exigencia legal. En efecto, en la sentencia del 23 de septiembre de 2013, la Sección precisó:

«...para la procedencia de los costos se requiere de las facturas con el cumplimiento de los requisitos señalados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, o de documentos equivalentes que cumplan con los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 ibídem.

Esta disposición debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en los artículos 616-1, 616-2 y 618 del Estatuto Tributario. En efecto el artículo 616-1, ibídem, establece que la factura de venta o documento equivalente se expedirá en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios. En igual sentido, el artículo 618 del mencionado Estatuto establece la obligación, a cargo de los 18 D. 1001/97.- «Art. 2. No obligados a facturar. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, no se encuentran obligados a expedir factura en sus operaciones: 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; h) Las personas naturales que

únicamente vendan 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. Parágrafo 1. Las personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente, si optan por expedirlos, deberán hacerlo cumpliendo los requisitos señalados para cada documento, según el caso. Parágrafo 2. Los tipógrafos y litógrafos que pertenezcan al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, deberán expedir factura por el servicio prestado, de conformidad con lo previsto en el artículo 618-2 del Estatuto Tributario». adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija. Por su parte, el artículo 616-2 precisa los casos en los cuales no se requiere la expedición de la factura:

Artículo 616-2. Adicionado L. 223/95, art.38. Casos en que no se requiere la expedición de factura. No se requerirá la expedición de factura en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial. Tampoco existirá esta obligación en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado, (y cuando se trate de la enajenación de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera por parte de personas naturales, cuando la cuantía de esta operación sea inferior a dos millones de pesos¹⁹) y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional.'

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 19 La parte insertada entre paréntesis fue derogada por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002.

operaciones y el régimen de las sociedades obligadas a expedirlas». (Se subraya).

Caso concreto

La actora argumentó que: i) en virtud del artículo 102-3 del Estatuto Tributario, los pagos originados en la contratación de la Cooperativa de Trabajo Asociado Soluciones Efectivas SOLEFECOOP se podían soportar en facturas, en cuanto al ingreso de la cooperativa, y mediante cuentas de cobro las compensaciones de los trabajadores asociados y, ii) el pago de compensaciones está demostrado en el proceso y es deducible en virtud del principio de prevalencia de la sustancia sobre las formas, sin que aplique la exigencia de factura prevista en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Por su parte, en los actos administrativos demandados²⁰, la Administración manifestó que los gastos operacionales originados en el pago a personal temporal (trabajadores asociados) no son

deducibles, porque no están soportados en facturas como lo prevé artículo 771-2 del Estatuto Tributario, sino en cuentas de cobro expedidas por la cooperativa señalada, a la cual le asistía el deber de facturar.

En cuanto a la relación jurídica entre la actora y la Cooperativa de Trabajo Asociado Soluciones Efectivas SOLEFECOOP, que dio origen a los gastos cuestionados, se observa que si bien en el expediente 20 Liquidación Oficial de Revisión (fls 1063 vto. a 1065 del c.a. y 5 a 13 del c.p.). no obra copia del contrato suscrito entre las partes, la demandante explicó que entre «*ELECTRICISTAS UNIDOS LTDA. y la cooperativa SOLEFECOOP durante el año 2008 existió un Contrato por el cual la*

Cooperativa proporcionaba asociados trabajadores para que realizaran actividades de la contratante»²¹. A pesar de que la relación jurídica referida se dio únicamente entre las partes señaladas, la cooperativa mencionada emitió facturas por la «*prestación de servicios cooperativos por trabajo asociado – ingresos propios*» y, para el caso de las «*Compensaciones Ordinarias y Extraordinarias recibidas para terceros*» emitió recibos de cobro, como pasa a relacionarse:

En el caso de los «*ingresos propios*» por la prestación de servicios cooperativos, en el expediente obran las siguientes **facturas** emitidas por la Cooperativa de Trabajo Asociado Soluciones Efectivas SOLEFECOOP²², cuya deducibilidad no fue objetada por la Administración:

Factura N° Fecha Valor

1511 30/01/2008 \$14.905.858

1525 27/02/2008 \$13.966.743

1536 31/03/2008 \$15.454.394

1545 16/04/2008 \$15.526.019

1590 30/05/2008 \$15.645.688

1606 30/06/2008 \$15.859.436

1613 07/07/2008 \$16.186.689

1640 30/08/2008 \$16.186.689

1654 30/09/2008 \$15.597.159

1665 08/10/2008 \$2.958.943

21 Fl. 100 del c.p.

22 Fls. 740 a 751 del c.a. y 22 vto. del c.p.

1691 26/11/2008 \$2.755.061

1703 05/12/2008 \$2.227.829

Total \$147.270.508

De otro lado, se encuentran los **recibos de cobro** expedidos por la Cooperativa de Trabajo Asociado Soluciones Efectivas SOLEFECOOP, por concepto de «*compensaciones*» que se enuncian a continuación²³: **Recibo de Cobro N° Fecha Valor**

0207 30/01/2008 \$57.670.703

0250 27/02/2008 \$34.174.098

0303 31/03/2008 \$63.607.056

0362 16/04/2008 \$62.590.619

0408 30/05/2008 \$68.687.296

0457 30/06/2008 \$93.993.094

0510 07/07/2008 \$79.439.849

0572 30/08/2008 \$72.766.836

0621 30/09/2008 \$71.366.784

0684 08/10/2008 \$38.001.672

0702 26/11/2008 \$48.917.571

0753 05/12/2008 \$69.227.653

Total \$760.443.23124

Sobre los documentos referidos, el requerimiento especial señaló que la actora aportó «*recibos de cobro por valor de \$760.443.231 los cuales corresponden a pagos de salario básico y horas extras del personal contratado por Electricistas Unidos del Valle, dichos documentos no constituyen soporte para que dicho gasto sea aceptado como deducible (...)*».

23 Fls. 752 a 763 del c.a. y 22 vto. del c.p.

24 A la suma de \$760.443.231 se restaron \$12.118.112 por ser valores no contabilizados, para establecer la suma de \$748.325.000 en discusión, lo cual fue expuesto en el requerimiento especial al señalar que: «*en la contabilidad del contribuyente se encuentran registrados \$895.595.627 por concepto de pago de temporales y al sumar los valores registrados en los soportes el valor obtenido es \$907.713.739, existiendo un mayor de \$12.118.112 que no fue contabilizado*». (Fls. 810 vto. Del c.p. y 22 vto del c.p.).

Concluyó que la contribuyente «*incluyó en su contabilidad en la cuenta 513510-Temporales, gastos por pago a personal temporal de los cuales \$748.325.000 se encuentran soportados con recibos de cobro, documento no considerado válido para que dicho gasto sea aceptado como procedente, en concordancia con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario*²⁵»

Al respecto, se observa que la Cooperativa de Trabajo Asociado Soluciones Efectivas SOLEFECOOP estaba en la obligación de expedir facturas por las operaciones realizadas con la sociedad demandante, y ésta, a su vez, en el deber de exigir las, para soportar las deducciones por gastos

operacionales de administración registradas en su declaración tributaria, como lo ordena el artículo 771-2 del Estatuto Tributario²⁶.

Por lo demás, la cooperativa señalada actuó como comerciante²⁷ en la operación de servicios gravados que realizó, los cuales son considerados actos mercantiles por la legislación comercial, circunstancia que no riñe con la naturaleza de entidad sin ánimo de lucro que ostenta, como lo expuso la Superintendencia de Industria y Comercio, al señalar²⁸ que *«la ley faculta a las cooperativas para ejecutar actos mercantiles y en consecuencia, en la medida en que los desarrollen profesionalmente en los términos del artículo 10 del 25 Fls. 811 vto. del c.a. y 25 vto. del c.p.*

²⁶ En sentencia del 6 de diciembre de 2017, **Exp. 20070**, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, la Sala precisó que conforme con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el documento soporte de operaciones constitutivas de gasto es la **factura**. ²⁷ El artículo 10 del Código de Comercio establece que *«Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles»*. Por su parte, el artículo 20 ibídem prevé que *«Son mercantiles para todos los efectos legales: (...) 14) Las empresas editoriales, litográficas, fotográficas, informativas o de propaganda y las demás destinadas a la prestación de servicios»*. (Se subraya).

²⁸ Concepto 02041868 del 24 de mayo de 2002.

Código de Comercio, ostentan al mismo tiempo la calidad de entidades sin ánimo de lucro y de comerciantes». Así, la cooperativa debió expedir factura por la totalidad de la operación de servicios que realizó con la actora, sin que pudiera optar por facturar únicamente lo que consideró como *«ingresos propios»*.

En ese contexto, resulta irrelevante la forma en que la cooperativa registró los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas con la actora²⁹, o las compensaciones de sus trabajadores asociados³⁰, pues tales aspectos son propios del manejo contable interno de esa entidad, lo cual difiere de la obligación de expedir factura por las operaciones que realice con terceros. Se observa que el registro contable de las operaciones realizadas no basta para el reconocimiento de la deducibilidad de un gasto, pues para ello se requiere de facturas, como lo establece el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, con el lleno de los requisitos previstos en los artículos 615 y siguientes del Estatuto Tributario que, como se indicó, constituyen el soporte idóneo para el reconocimiento de costos, gastos e impuestos descontables.

²⁹ El artículo 102-3 del E. T. prevé que, *«en los servicios que presten las cooperativas de trabajo asociado, para efectos de los impuestos nacionales y territoriales, las empresas deberán registrar el ingreso así: para los trabajadores asociados cooperados la parte correspondiente a la compensación ordinaria y extraordinaria de conformidad con el reglamento de compensaciones y para la cooperativa el valor que corresponda una vez descontado el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual forma parte de su base gravable»*. ³⁰ El artículo 58 de la Ley 79 de 1988 prevé que en las cooperativas de trabajo asociado, *«Las compensaciones por el trabajo aportado (...), se hará teniendo en cuenta la función del trabajo, la especialidad, el rendimiento y la cantidad de trabajo aportado»*.

Se advierte, además, que una es la relación entre la sociedad actora y la cooperativa de trabajo asociado, y otra la que surge del acuerdo cooperativo *«que se celebra por un número determinado de personas, con el objetivo de crear y organizar una persona jurídica de derecho privado*

*denominada cooperativa*³¹», pues, para efectos fiscales, la entidad que realizó operaciones con la actora fue la cooperativa y no los trabajadores que la conforman. No obstante, si se considerara que son los trabajadores asociados quienes prestaron el servicio, y bajo el entendido de que no podían facturar, el artículo 3º del Decreto 522 de 2003³² establece que en las operaciones realizadas con personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, el documento equivalente a la factura debe ser expedido por el adquirente responsable del régimen común, que en este caso sería la sociedad demandante³³.

Destaca la Sala que, contrario a lo expresado por la parte apelante, la exigencia de la factura no es un requisito meramente formal, sino que constituye un presupuesto para la configuración de un derecho sustancial, cual es la procedencia de costos y deducciones en el impuesto de renta, así como de impuestos descontables en el 31 L. 79/1988, Art. 3º. 32 D. 522 de 2003 «Art. 3º. 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 (...)».

33 Sobre el documento equivalente a la factura en operaciones con personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado se pronunció la Sala en las sentencias del 6 de diciembre de 2017, Exp. 21073 y del 13 de diciembre de 2017, Exp. 20858, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

impuesto sobre las ventas. En este sentido se pronunció la Corte Constitucional en la citada sentencia C-733 de 2003, al indicar:

«...la Corte considera que el cargo por desconocimiento del artículo 228 de la Carta tampoco está llamado a prosperar, pues como ya fue explicado, siendo la factura una exigencia importante en el modelo de hacienda pública diseñado por el legislador y compatible con el ordenamiento constitucional, su trascendencia va más allá del ámbito meramente formal para constituirse en presupuesto mismo para la configuración de un derecho sustancial. 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. Las anteriores razones son suficientes para que la Corte concluya que los incisos 1º y 2º así como del parágrafo del artículo 771-2 del Estatuto tributario se ajustan a la Constitución y por lo tanto se declararán exequibles». (Se subraya).

Por lo expuesto, la actora no podía soportar los gastos operacionales de administración originados en los pagos por las operaciones realizadas con la cooperativa señalada mediante cuentas de cobro que, como se mencionó, no constituyen el soporte idóneo previsto por el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. De otra parte, la Sala observa que, a pesar de que la sentencia recurrida condenó en costas y agencias en derecho a la parte demandante, esta no se opuso a su imposición. Por lo tanto, la Sala confirmará la sentencia apelada, que negó las pretensiones de la demanda y ordenó la condena en costas y agencias en derecho a la parte demandante. A la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (numeral 8)

del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen. 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

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 20 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia. Se reconoce personería para actuar a Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN, en los términos del poder visible en el folio 205 del c.p.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA STELLA JEANNETTE

CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sección

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

RAMÍREZ

Ausente con excusa