



BOLETÍN TRIBUTARIO - 098/18

DOCTRINA DIAN - JURISPRUDENCIA CONSEJO DE ESTADO

I. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

1.1 DOCTRINA

1.1.1 RESPECTO DE LA REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS CONTRIBUYENTES QUE ESTÉN OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD, EL ARTÍCULO 28 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO - MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 28 DE LA LEY 1819 DE 2016 - ÉSTOS SON LOS DEVENGADOS CONTABLEMENTE EN EL AÑO O PERÍODO GRAVABLE, SALVO ALGUNOS CASOS EN QUE A PESAR DE SER DEVENGADOS CONTABLEMENTE, GENERARÁN UNA DIFERENCIA Y SU RECONOCIMIENTO FISCAL SE HARÁ EN EL MOMENTO EN QUE LO DETERMINE ESTE ESTATUTO Y EN LAS CONDICIONES ALLÍ PREVISTAS

Al respecto precisó:

“En el caso de la venta de bienes inmuebles, la norma señaló que el ingreso se realizará en los términos del numeral 2 del artículo 27 del Estatuto Tributario, esto es, en la fecha de la escritura pública correspondiente, norma que no establece diferencias respecto de aquellos inmuebles considerados inventarios, razón por la cual habrá de estarse a lo allí señalado”. (Concepto 000432 del 3 de abril de 2018).

1.1.2 EL DISTRIBUIDOR MAYORISTA QUE CUMPLE CON LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN EL DECRETO 926 DE 2017 PARA COMPENSAR EL IMPUESTO AL CARBONO MEDIANTE LA UTILIZACIÓN DE BONOS ORIGINADOS EN LOS CONSUMIDORES O USUARIOS FINALES DEL COMBUSTIBLE O TITULAR DE UNA INICIATIVA DE MITIGACIÓN GEI, NO DEBE UTILIZAR ESTE BENEFICIO PARA EL PRODUCTO QUE COMERCIALIZA (COMBUSTIBLE) A QUIENES NO SON CONSUMIDORES O USUARIOS FINALES DEL COMBUSTIBLE, MUCHO MENOS PUEDE TRANSFERIR ESE BENEFICIO COMO MENOR VALOR A TODOS LOS ACTORES DE LA CADENA,



ESTO ES, A LOS DISTRIBUIDORES MINORISTAS, A LAS ESTACIONES DE SERVICIO Y/O USUARIOS FINALES QUE NO UTILIZAN EL COMBUSTIBLE CON FINES ENERGÉTICOS. (Concepto 000400 del 15 de marzo de 2018).

II. CONSEJO DE ESTADO

2.1 **DECLÁRASE LA VALIDEZ CONDICIONADA DEL LITERAL C) DEL ARTÍCULO 9 DEL DECRETO 255 DE 1992 EN EL SENTIDO DE QUE SE ENTIENDA QUE ESA NORMA NO DEROGÓ LA EXENCIÓN SOBRE LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS DE CARACTERÍSTICAS ESPECIALES QUE REALICEN LOS RESERVISTAS DE HONOR CREADA POR EL ARTÍCULO 7 DE LA LEY 14 DE 1990**

Agregó la Sala:

“Atendiendo lo dispuesto por la Constitución y la Ley 6 de 1971, la modificación del régimen de aduanas y la supresión de beneficios como el que aquí se estudia, imponen que la Administración no solo deba motivar su decisión, invocando las normas legales que le permiten su ejercicio, sino también expresando las razones de política comercial que le permiten ejercer las mismas de manera conforme con el ordenamiento. Esto es, expresar los argumentos y las pruebas que soportan la adopción de la medida.

En ese orden de ideas, al no dar cuenta de esas razones, no puede afirmarse que hubo derogatoria tácita, parcial, de las exenciones de derechos arancelarios, que hizo el artículo 9 literal c) del Decreto 255 de 1992.

Otra conclusión, esto es, que la derogatoria fue tácita, parcial, tendría que llevar a declarar la nulidad de la norma, en tanto suprimió el beneficio en punto a los vehículos especiales para los reservistas de honor.

*Por eso, atendiendo las pautas hermenéuticas de conservación del derecho, del efecto útil de la norma y para evitar mayores traumatismos, la Sala declarará la validez condicionada del literal c) del artículo 9 del Decreto 255 de 1992 en el sentido de que se entienda que esa norma **no derogó la exención sobre la importación de vehículos de características especiales que realicen los reservistas de honor creada por el artículo 7 de la Ley 14 de 1990”.** (Sentencia del 24 de mayo de 2018, expediente 21144).*



2.2 PARA EL CASO EN DISCUSIÓN, SE CONCLUYE QUE LA INEXACTITUD EN LA QUE INCURRIÓ LA SOCIEDAD CONTRIBUYENTE, CON OCASIÓN DE LA EXCLUSIÓN DE LOS INGRESOS OBTENIDOS POR DIVIDENDOS EN EL PRIMER BIMESTRE DEL AÑO 2011, PARA EFECTOS DE ICA, OBEDECIÓ A LA APRECIACIÓN QUE LA ACTORA HIZO RESPECTO DE LAS NORMAS QUE REGULAN EL TEMA, LAS QUE HAN PROPICIADO QUE EN DIFERENTES PRONUNCIAMIENTOS DE ESTA JURISDICCIÓN, COMO SE ADVIERTE EN ESTA PROVIDENCIA, SE HAYA ABORDADO SU ESTUDIO, CON EL ÁNIMO DE SOLUCIONAR EL ASUNTO SOMETIDO A CONSIDERACIÓN. EN ESTE ORDEN DE IDEAS, LO PROCEDENTE ES LEVANTAR LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

Destacó la Sala:

“Para la Sala, aunque es cierto lo afirmado por la Administración, que la parte actora realizó “deducciones improcedentes cuando se depuraron ingresos por dividendos susceptibles de gravamen”, lo que en principio, conduciría a que se mantuviera la sanción por inexactitud impuesta en el acto administrativo demandado, no se puede desconocer que la actuación de la contribuyente, en el caso concreto, se sustentó en diferentes pronunciamientos de esta Sección, entre otros, en la sentencia de 19 de mayo de 2011¹, en la que se expuso un argumento, que en su momento soportó la interpretación hecha por la parte actora para proceder a corregir su declaración privada, tesis, que posteriormente se aclaró mediante la sentencia de 20 de noviembre de 2014²,

¹ Radicado nro. 250002327000-2009-00041-01 (18263), demandante: Fundación Social, demandado: Secretaría de Hacienda Distrital, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

² Radicado nro. 250002327000-2008-00209-01(18750), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. En esa oportunidad se expuso que en la sentencia de 19 de mayo de 2011 “a título de obiter dicta, también precisó que **“aún para el evento de que quien los perciba [se refiere a quien perciba los dividendos] tenga la calidad de comerciante”,** la percepción de dividendos no puede entenderse como actividad mercantil, ni entenderse que se trata de los actos a que alude el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio”. Argumento que se aclaró, en el sentido que “la ejecución de actos de comercio –como el de intervención como asociado en la constitución de sociedades– puede ser ocasional o puede ser habitual y ejercerse de manera profesional. En el primer caso, el acto de comercio no constituye actividad mercantil gravada con el impuesto de industria y comercio. En cambio, el ejercicio habitual y profesional, sí, caso en el cual, la base gravable del impuesto la constituye el ingreso que se percibe por concepto de dividendos pues es la forma en que se materializa la ganancia obtenida por la ejecución de la referida actividad mercantil”.

“Lo relevante es que, en uno u otro caso, los dividendos que percibe quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedad están gravados con el impuesto de industria y comercio. Solo los ingresos por la venta de bienes que constituyan activo fijo están exentos por disposición legal”.



que se reitera y precisa en esta oportunidad". (Sentencia del 31 de mayo de 2018, expediente 21776).

2.3 PARA EL CASO CONCRETO, LAS PRUEBAS EN SU CONJUNTO, LE RESTAN CREDIBILIDAD A LAS FACTURAS Y DEMÁS DOCUMENTOS APORTADOS POR EL CONTRIBUYENTE COMO SOPORTE DEL COSTO, PORQUE DEMUESTRAN LA SIMULACIÓN DE LAS OPERACIONES DE COMPRA SUPUESTAMENTE REALIZADAS POR EL ACCIONANTE Y LOS PROVEEDORES

Subrayó la Sala:

"3.4.3. En primera instancia, el Tribunal decretó de oficio un dictamen pericial, con el objeto de que un contador verificara si los costos discutidos tenían soporte en la contabilidad de la sociedad..."

(...)

3.5. Para la Sala, las pruebas recaudadas por la DIAN no son indicios sino pruebas directas de carácter documental y de declaraciones de terceros, que desvirtúan la realidad de los documentos soportes aportados por el contribuyente, como pasa a explicarse:

3.5.1. La contabilidad, los certificados al proveedor, las declaraciones de exportación -DEX- y, el dictamen pericial no prueban la existencia de las operaciones de la cual se derivan los costos discutidos.

Es cierto que la contabilidad constituye prueba suficiente a favor del contribuyente cuando es llevada en debida forma y, que los certificados al proveedor y los DEX corresponden a trámites que deben realizar los exportadores en cumplimiento de las obligaciones aduaneras.

*Pero tales documentos, **no prueban la real adquisición de las mercancías solicitadas como costo**, sino los reportes contables y de exportaciones que realizó el contribuyente. Más todavía cuando existe prueba documental y visitas de verificación que demuestran la simulación de las operaciones.*

Por las mismas razones, el dictamen pericial no puede tenerse como prueba, pues ese documento da cuenta de la contabilización de las operaciones, pero no de su realidad, que fue el hecho con fundamento en el cual la Administración desconoce las facturas y el registro contable de las mismas.



3.5.2. *Las visitas y cruces de información practicados por los funcionarios de la DIAN demuestran que las operaciones compra fueron simuladas por el contribuyente*

Estas pruebas fueron recaudadas legalmente en el proceso, toda vez que se practicaron en ejercicio de las facultades de fiscalización de la DIAN, y el contribuyente tuvo la oportunidad de controvertirlas en la respuesta al requerimiento especial, en el recurso de reconsideración, y ante la jurisdicción, sin que este hubiere logrado desvirtuarlas, como se explicará a continuación.

En las diligencias se trató de ubicar a los supuestos proveedores en las direcciones reportadas en el RUT. Sin embargo, se constató que algunos no se encontraban ubicados en esas direcciones, y los que sí, no soportaron las operaciones.

(...)

3.6. Ahora, si bien los ingresos declarados por la sociedad no fueron desconocidos por la DIAN, esa circunstancia no implica que deban aceptarse las compras discutidas, porque la realidad de estas fue desvirtuada por la Administración con el acervo probatorio anteriormente relacionado.

Tampoco puede afirmarse que los ingresos declarados se derivan de las compras discutidas y, en esa medida se prueba la existencia del costo, porque en la declaración se registraron otras compras operacionales que no fueron discutidas por la DIAN.

(...)

Pero además, debe precisarse que el contribuyente no desvirtuó las pruebas recaudadas por la DIAN y que sustentan la actuación administrativa.

3.8. En este caso, no era necesaria la declaratoria de proveedor ficticio porque como lo ha señalado la Sala, esta no constituye un requisito previo para el rechazo de los costos por concepto de compras, porque las normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de tales factores –Libro I capítulos II y V del E.T. no condicionan el eventual rechazo a dicha declaración.

3.9. Finalmente, no es procedente realizar una estimación de los costos, conforme lo señala el artículo 82 ibídem por cuanto la Administración no está desconociendo la totalidad de los costos en que incurrió el contribuyente para



realizar su actividad productora de renta sino únicamente los relativos a la compra de cuero con los citados proveedores.

Sumado a lo anterior, el contribuyente solicitó el reconocimiento de los costos asociados con la compra de cuero, sin demostrar la realidad de esas operaciones, así como tampoco adelantó una actividad probatoria que permitiera soportar esas erogaciones, evento en el cual no hay lugar a aplicar el costo presunto, habida cuenta de que el legislador en el artículo 82 ibídem no incluye su comprobación como un presupuesto que permita la aplicación del costo presunto.

3.10. Por tanto, debe mantenerse el rechazo de los costos ordenado en los actos demandados". (Sentencia del 31 de mayo de 2018, expediente 21779).

SÍGUENOS EN [TWITTER](#)

FAO

13 de junio de 2018