



CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)

|            |                                                                                                                                                    |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Referencia | Nulidad y restablecimiento del derecho                                                                                                             |
| Radicación | 25000-23-37-000-2020-00075-01 (27707)                                                                                                              |
| Demandante | ORF S.A.                                                                                                                                           |
| Demandado  | DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN                                                                                                   |
| Temas      | Impuesto sobre la renta y complementario. Año 2013. Recurso de reconsideración. Debido proceso. Falta de motivación. Alcance recurso de apelación. |

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 23 de febrero del 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B<sup>1</sup>, que resolvió lo siguiente:

**“PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la **Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000062 del 03 de septiembre de 2018**, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad **Organización Roa Florhuila S.A.** por el año 2013; de la **Resolución No. 992232019000039 del 12 de septiembre de 2019**, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial, y la **Resolución No. 010034 del 19 de diciembre de 2019**, que corrigió el acto anterior, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

**SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza del denuncia privado del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2013, presentado por la sociedad **Organización Roa Florhuila S.A.** con el formulario No. 1104605552662 del 11 de diciembre de 2014.

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

(...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 14 de abril de 2014, ORF S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, liquidando un saldo a favor, el cual fue compensado y devuelto<sup>2</sup>. La sociedad corrigió el denuncia el 11 de diciembre de 2014, sin variar el saldo a favor.

El 22 de diciembre de 2017, la DIAN profirió el Requerimiento Especial nro. 312382017000134<sup>3</sup>, a través del cual propuso el desconocimiento parcial de costos de ventas y de prestación de servicios e impuso las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas.

El 22 de marzo de 2018, la demandante dio respuesta al mencionado acto previo.

<sup>1</sup> Samai Tribunal, índice 20.

<sup>2</sup> Mediante la Resolución Nro. 62821554 del 17 de diciembre de 2014. Folios 2996 CAA.

<sup>3</sup> Folio 3045 a 3058 CAA.



El 3 de septiembre de 2018, la Administración emitió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412018000062 que redujo el rechazo de los costos de venta y, en concordancia, ajustó las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas.

El contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto a través de la Resolución nro. 99232019000039 del 12 de septiembre de 2019, en donde la DIAN aceptó parcialmente los costos y reliquidó las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas. Dados algunos errores aritméticos e inconsistencias entre la parte resolutive y motiva de este acto, el demandante presentó solicitud de corrección de la resolución, la cual fue resuelta el 19 de diciembre de 2019, con la Resolución nro. 010034, que se limitó a enmendar los yerros aritméticos, confirmando en lo demás el acto administrativo.

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>4</sup>:

*“Los actos administrativos cuya nulidad se demandan, son:*

- a) Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000062 del 3 de septiembre de 2018**, notificada el 10 de septiembre de 2018, emitida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se modifica la liquidación privada presentada por mi representada, relativa al impuesto sobre la renta del año gravable 2013 e impone sanción por inexactitud y sanción por rechazo de pérdidas.
- b) Resolución No. 99232019000039 del 12 de septiembre de 2019**, notificada el 4 de octubre del mismo año, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 31242412018000062 del 3 de septiembre de 2018.
- c) Resolución No. 010034 del 19 de diciembre de 2019**, notificada el 08 de enero de 2020, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se corrige la Resolución 992320190000039 del 12 de septiembre de 2019

*A título de restablecimiento del derecho solicito se decrete lo siguiente:*

**Primero:** Que la declaración privada presentada por la sociedad ORF S.A con NIT 891.100.445-6 por el año gravable 2013, fue correctamente presentada conforme a las disposiciones legales y en consecuencia se encuentra en firme y es inmodificable.

**Segundo:** Que se levante la sanción por inexactitud y sanción por rechazo de pérdidas impuestas, por ausencia de hechos sancionables.

**Tercero:** Que en los términos del artículo 188 de la ley 1437 de 2011 se condene en costas a la demandada y se ordene su liquidación.”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 23 de la Constitución Política; 177-2, 555-2 y 771-2 del Estatuto Tributario; y 364 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así:

<sup>4</sup> Samai Tribunal, índice 2.



### **1. Nulidad por violación del artículo 177-2 del Estatuto Tributario. El RUT para aceptar el costo o gasto únicamente se exige en operaciones gravadas con IVA**

Señaló, frente al desconocimiento de costos de ventas por compras de arroz Paddy, que no existe una norma legal que le endilgue la responsabilidad de revisar el RUT o pedirlo en operaciones no sujetas al IVA. Es decir que la regla del artículo 177-2 del Estatuto Tributario solo se aplica cuando la operación está gravada con dicho impuesto y, en este caso, se está en presencia de una transacción excluida, según el artículo 424 del Estatuto Tributario, de tal forma que la DIAN actuó ilegalmente al exigirle dicho requisito.

Mencionó que la liquidación oficial explica las obligaciones de los responsables de IVA de inscribirse en el RUT, para encasillar la operación dentro de un marco legal que no le es aplicable, pese a que la Administración reconoce que el arroz es un producto excluido. Anotó que dicha posición es contraria al Oficio DIAN 042364 de 2004 y al artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y que, pese a que la demandada sostuvo que el concepto mencionado fue modificado con la Ley 1607 de 2012, no señaló cuáles fueron las adiciones o modificaciones que lo hacen inaplicable, pues dicha ley solo dispuso que los responsables debían actualizar el RUT e inscribirse en este.

Dijo que la DIAN impuso cargas fiscales más allá de lo contemplado en la norma, pues por un lado le exige la obligación de verificar las actividades desarrolladas por sus proveedores y el monto de los ingresos recibidos por estos, para determinar si deben inscribirse en el RUT y/o expedir factura, cuando dicha labor radica en cabeza de la Administración, quien cuenta con las facultades y herramientas idóneas.

Mencionó que, en consulta a la jefe de coordinación de administración del RUT, la DIAN afirmó que no es dable exigir el registro en el mismo cuando se ejecutan operaciones no gravadas y que, en la resolución que resolvió el recurso, se indicó que el Decreto 2640 de 2013 aplicaba para 2014 y no para 2013, tesis que confirmó la sentencia del 23 de noviembre de 2018, exp. 22392 del Consejo de Estado, lo que llevó a la aceptación de los costos. Indicó que solicitó la corrección de la resolución y que en respuesta a esto se confirmó la liquidación, sin justificarse el cambio de postura.

### **2. Falta de motivación**

Argumentó que se violó el debido proceso dado que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración parece acoger los argumentos frente a los costos, pero mantiene las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, incluso con errores aritméticos y que, ante la solicitud de aclaración, se enmiendan dichos yerros, pero se mantiene el rechazo de los costos sin que haya sustento al respecto.

Se refirió a la falta de motivación a partir de la sentencia SU 250 de 1998 de la Corte Constitucional y de la sentencia de 28 de febrero de 2008, exp. 15944 del Consejo de Estado.

### **3. Inscripción en el RUT de los proveedores**

Insistió en la falta de motivación de los actos demandados, dado que el Decreto 2460 de 2013 empezaba a regir en 2014 y la Administración se limitó a señalar que

se debía solicitar el RUT a todos los proveedores porque dicha norma así lo manifestaba, sin argumentos adicionales, lo cual vulnera el debido proceso.

#### **4. Expedición de la factura por parte de terceros que no la emitieron**

Reprochó la contradicción de la DIAN al sostener que el artículo 177-2 del Estatuto Tributario no era aplicable y, posteriormente, confirmará el rechazo de costos. Insistió en que la demandada concluyó que los costos eran procedentes, pero mantuvo las sanciones y, posteriormente, no aclaró la inconsistencia, ni tampoco señaló los motivos para persistir en el rechazo, incumpliendo su obligación de motivar los actos administrativos.<sup>5</sup>

#### **5. Falsa motivación**

Advirtió que el rechazo de los costos se basó en normas no aplicables al caso, lo cual deriva en la falsa motivación de los actos.<sup>6</sup> Expresó que aportó todos los documentos solicitados por la DIAN en varias oportunidades y cumplió su carga probatoria, pese a que estos no se valoraron en conjunto conforme con la sana crítica, siendo las pruebas aportadas conducentes, pertinentes y oportunas.

#### **6. Violación al artículo 771-2 del Estatuto Tributario**

Expuso que la Administración viola esta norma al considerarse que la expedición del documento equivalente no era procedente, e hizo hincapié en que estos son soportes válidos para la procedencia de costos y deducciones. Relató que los proveedores de arroz paddy son no comerciantes y, por tanto, el documento “*liquidación compra de arroz*” era suficiente para aceptar el costo, prueba que debió valorarse.

Reseñó que los documentos equivalentes cumplen con los requisitos de los Decretos 3050 de 1997 y 522 de 2003, tal como lo reconoce la liquidación oficial. Anotó que la DIAN presume erradamente que los proveedores de arroz paddy son responsables de IVA y pretende condicionar, e incluso rechazar, la deducibilidad de los costos y gastos derivados de la compra del mencionado producto, a la inscripción de estos terceros en el RUT, situación abiertamente contraria a la realidad, pues no se trata de un producto gravado con el impuesto a las ventas, y por ende sus productores no son responsables del mismo, quedando tales operaciones dentro de la órbita del artículo 3 del Decreto 522 de 2003, que conmina a los compradores responsables del régimen común a documentar la operación a través de la emisión del documento equivalente a la factura cuando se trate de vendedores que son personas naturales no comerciantes.

Mencionó que la posición de la DIAN es contraria al Concepto 026397 de 2002, emitido por ella misma. Comentó que el Decreto 1070 de 2013 regulaba obligaciones frente a la declaración de renta para empleados, no siendo pertinente exigir dichas obligaciones a los agricultores que no son comerciantes.

#### **7. Sanción por inexactitud**

Consideró improcedente la sanción por inexactitud dado que las operaciones son reales, existen y están documentadas, de tal forma que no hay base para imponerla.

<sup>5</sup> Trajo a colación las sentencias del 14 de octubre de 2010, exp. 17421 del Consejo de Estado y del 22 de enero de 2015, rad. 2013-00810 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

<sup>6</sup> Citó la sentencia del 15 de marzo de 2012, exp. 16660, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas del Consejo de Estado.



Alegó una diferencia de criterios y mencionó que no se han ocultado cifras, incluido costos inexactos ni realizado maniobras fraudulentas. Advirtió que la sanción es contraria al espíritu de justicia y conllevaría al retiro de la sociedad del mercado.

## **8. Sanción por rechazo de pérdidas**

Se remitió a los argumentos para la sanción por inexactitud y alegó que no es dable imponer la sanción por rechazo de pérdidas en concurrencia con la de inexactitud, so pena de imponer una pena dos veces por el mismo hecho.

### **Oposición de la demanda**

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos<sup>7</sup>:

Afirmó que no era aplicable el artículo 177-2 del Estatuto Tributario dado que se trataba de compras de un producto excluido. No obstante, afirmó que las personas que desarrollan actividades excluidas también deben inscribirse en el RUT, conforme con la Ley 1607 de 2012, circunstancia que debe verificar el comprador de los productos para que proceda la deducción de los costos solicitados.

Expuso que la DIAN verificó el formato “*liquidación compra de arroz*” en el que se evidencia su utilización solo para las compras efectuadas por la bolsa mercantil de Colombia y figuraba un valor cancelado por “*comisión bolsa*”, de tal forma que no era usado en todas las compras de arroz paddy. Sostuvo que, si bien los proveedores no son comerciantes, estos superaron los topes para pertenecer al régimen simplificado en 2013, por lo cual estaban obligados a expedir factura, aun cuando los bienes comercializados fueran excluidos del IVA.

Descartó la falsa motivación, dado que los actos analizaron los hechos y se soportaron en las disposiciones legales aplicables que exigen la inscripción en el RUT de los proveedores y la expedición de facturas por parte de estos, circunstancias que no se cumplieron, como se evidencia de las hojas de trabajo elaboradas por la Administración.

Acotó que las transacciones que incumplían los topes para expedir factura no cumplieron con el requisito para la procedencia de los costos, dado que los documentos equivalentes aportados no contenían los suficientes elementos de juicio que demostraran y respaldaran la operación.

Estimó procedente la sanción por inexactitud ante la solicitud de costos no deducibles y descartó la diferencia de criterios. Consideró aplicable la sanción por rechazo de pérdidas dado que su presupuesto es castigar la disminución de una pérdida sujeta a futuras compensaciones, lo cual difiere del de la sanción por inexactitud.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, declaró la nulidad de los actos, con fundamento en las siguientes consideraciones<sup>8</sup>:

<sup>7</sup> Samai Tribunal, índice 7.

<sup>8</sup> Samai Tribunal, índice 20.

Definió qué se entiende por costos y se refirió a los requisitos para aceptar los mismos como deducibles<sup>9</sup>, a la obligación de expedir factura y documentos equivalentes y a los hechos probados en el proceso. En el caso concreto, evidenció que, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN aceptó los costos al considerar que el requisito de inscripción en el RUT para personas no responsables que desarrollaran actividades no gravadas operaba para el período 2014 y no para 2013, objeto de la investigación, y al reconocer los documentos equivalentes como soporte de los costos, según el Concepto 04995 de 2005.

Resaltó que la totalidad de costos rechazados en los actos demandados, por no inscripción en el RUT fueron aceptados, de tal forma que se abstuvo de pronunciarse al efecto. Empero, frente a aquellos descalificados porque presuntamente no se encontraban soportados en factura, advirtió que la DIAN aparentemente aceptó los argumentos expuestos en el recurso, al reconocer que el formato denominado “liquidación compra arroz” era un documento equivalente a la factura de venta, con plena validez para acreditar la procedencia de los costos.

Expuso entonces que, sin ninguna razón de fondo, la demandada mantuvo en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración el rechazo parcial de los costos y que, pese a aceptar los argumentos expuestos por el demandante, mantuvo las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas, en una evidente contradicción entre la motivación y la decisión del acto, tanto así que el demandante tuvo que solicitar la aclaración del mismo.

Relató que en el acto que resolvió la aclaración nada se dijo sobre la diferencia entre los costos reconocidos y el rechazo confirmado y no sustentado, pese a que correspondían a la misma glosa.

A partir del Concepto DIAN 049955 de 2005 y el artículo 3 del Decreto 533 de 2003 concluyó que las transacciones entre responsables y personas naturales no comerciantes podían soportarse con documentos equivalentes, supuesto que difiere del regulado en el artículo 2 del Decreto 1001 de 1997.

Argumentó que es responsabilidad del vendedor del bien expedir la factura y no del adquirente y que, el exacto cumplimiento de los requisitos de facturación no es del resorte del consumidor, de tal forma que la DIAN no podía trasladar al contribuyente, en este caso demandante, las consecuencias del presunto incumplimiento de la obligación de expedir factura por parte de los proveedores, respecto de los cuales además puede inferirse que no estaban obligados a hacerlo.

Mencionó que si la Administración consideraba que los proveedores pertenecían al régimen común del IVA y estaban obligados a facturar, debió ejercer el control administrativo respecto de estos y no trasladar la carga a los clientes. Estableció que como pruebas de los costos el demandante allegó los documentos de “liquidación compra de arroz” y un archivo Excel con la relación de los consecutivos de las liquidaciones con fecha de operación, planta, número de documento, cuenta contable, descripción de la cuenta, identificación y nombre del vendedor y valor del débito.

Concluyó que los formatos de “liquidación compra de arroz” identificaban al adquirente y al proveedor, tenían una numeración sucesiva, describían la

<sup>9</sup> A partir de la sentencia del 28 de junio de 2010, exp. 16791, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez del Consejo de Estado.



operación, el valor y la fecha y por tanto cumplían los requisitos para ser considerados documentos equivalentes, es decir soporte de costos para este caso, tal como lo reconoció la propia DIAN.

A partir de lo anterior, anuló los actos y declaró la firmeza de la declaración, sin condenar en costas, dada la ausencia de justificación de la solicitud y de pruebas de su causación.

### **Recurso de apelación**

**La demandada** apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente<sup>10</sup>:

Dijo que el Tribunal erró al considerar que existió contradicción entre las partes motiva y resolutive del acto, dado que la aceptación parcial de costos operó para aquellos proveedores del demandante que vendían exclusivamente bienes excluidos de IVA, a los cuales les era aplicable el Concepto 49955 de 2005, pero no para aquellos que eran comerciantes de bienes excluidos y gravados, y que en razón a sus ingresos y condición estaban obligados a facturar, caso en el cual debía contarse con dicho documento.

Reconoció que en los actos se aceptaron los costos desconocidos originalmente por falta de registro en el RUT de los proveedores y los provenientes de operaciones de bienes únicamente excluidas, o de compras a personas no obligadas a facturar. Anotó que la demandante no desvirtuó que los proveedores realizaran otras actividades económicas gravadas y debían expedir factura, en lugar de documentos equivalentes.

Comentó que la actora debió exigir la expedición de la factura, conforme con el artículo 618 del Estatuto Tributario y por tanto no era suficiente el documento equivalente. Resaltó que el artículo 616-2 del Estatuto Tributario prevé los casos en que no se requiere la expedición de la factura para agricultores personas naturales, con operaciones de cuantía inferior a los topes anuales, más no para proveedores que desarrollen actividades de servicio y comercio que sí deben ser facturadas.

Afirmó que el Decreto 1001 de 1997 exime de expedir factura a las personas naturales que no pasen los topes del régimen simplificado y que el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 no exime de la obligación de expedir factura, sino que regula los requisitos del documento equivalente, que no aplica en este caso. Agregó que el Concepto 49955 de 2005 no es pertinente en este caso.

Expresó que el Tribunal se contradijo al manifestar que la DIAN no expuso las razones del rechazo parcial de los costos, dado que se analizaron los proveedores en sus diferentes actividades, aceptando parcialmente la glosa y rechazando los costos de proveedores que no se dedican exclusivamente a vender bienes excluidos.

Alegó que la sentencia incurrió en un defecto sustantivo por inaplicar los artículos 771-2 y 618 del Estatuto Tributario, al considerar que la no expedición de factura no debía afectar al demandante, pues es obligación del adquirente solicitar y conservar dicho documento so pena del desconocimiento del costo. Citó la

<sup>10</sup> Samai Tribunal, índice 24.



sentencia del 7 de mayo de 2020, rad. 85001-23-33-000-2016-00029-01, exp. 22858, del Consejo de Estado, la cual estimó inaplicada por el Tribunal.

Consideró procedente la sanción por inexactitud al solicitarse un costo de ventas que incumplió los presupuestos legales para la deducción de los cuales se derivó un menor saldo a pagar y descartó la diferencia de criterios dado el desconocimiento del derecho. Estimó aplicable la sanción por rechazo de pérdidas dado que el contribuyente declaró un mayor valor por dicho concepto.

### **Oposición al recurso de apelación**

El demandante se opuso al recurso de apelación<sup>11</sup>. Mencionó que realizó operaciones con agricultores que no son comerciantes, de tal forma que el soporte idóneo es el documento equivalente. Insistió en que no debía pedir el RUT ni cerciorarse de que los proveedores estuviesen inscritos. Relató que emitió para todas las compras el documento equivalente en cumplimiento de las ritualidades de Ley, el cual reemplaza a la factura. Invocó el Concepto DIAN 026397 de 2002.

Consideró que las sanciones perdieron fundamento y reiteró la prohibición de imponer doble sanción por un mismo hecho.

Subrayó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se reconocieron los costos y que la apelación hace un intento por revivir una situación previamente definida.

### **Intervención del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se decide el recurso de apelación presentado por la demandada contra la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 presentada por la sociedad ORF S.A.

En concreto, corresponde determinar la procedencia de los costos de ventas y las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas.

Para resolver, la Sala observa que, en los actos de determinación, la DIAN propuso el rechazo de costos en cuantía de \$92.557.443.000, de los cuales \$187.944.642 se desconocieron debido a que los proveedores no se encontraban inscritos en el RUT, estando obligados a hacerlo, o se inscribieron por fuera del término, y \$92.369.498.202 por ausencia de los soportes exigidos en la ley.

Específicamente en la página 16 de la liquidación oficial de revisión se observa que el acto hace referencia a las hojas de trabajo elaboradas por la Administración, que obran en el expediente administrativo, en donde se encuentra las *“compras por tercero con actividad económica diferente a producción o venta de arroz año 2013”* y los *“proveedores obligados a facturar”*, a partir de las cuales en dicha liquidación la DIAN elaboró un cuadro discriminado por proveedor y el valor total rechazado por cada uno. Sin perjuicio de los títulos de esas relaciones, tanto en dicho aparte del documento,

<sup>11</sup> Samai, índice 11.

como en la página 29 del mismo, la demandada indica que el rechazo de dichos costos se fundamenta en el incumplimiento de los artículos 615 y 771-2 del Estatuto Tributario, porque los proveedores de la demandante superaron los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del IVA del régimen simplificado para no estar obligados a expedir factura, aunque la DIAN también hace referencia a la falta de existencia del documento equivalente al concluir que *“las transacciones verificadas que corresponden a los topes establecidos anteriormente que suman un valor de \$92.369.498.202 en las que no se expidió factura o documento equivalente, no cumplen con el requisito establecido en el artículo 771-2 para la procedencia de los costos.”*

Por su parte, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración aceptó los costos asociados a los proveedores no inscritos en el RUT (\$187.944.642), bajo el argumento de que la norma reglamentaria que introdujo dicho requisito, Decreto 2640 de 2013, tenía aplicación a partir de la vigencia 2014, al ser el impuesto sobre la renta uno de período, es decir no resultaba aplicable al período de la declaración cuestionada. Así mismo, reconoció parcialmente los costos derivados de los proveedores presuntamente obligados a facturar en cuantía de \$51.160.293.909 bajo tres argumentos: en primer lugar, que no eran comerciantes, en segundo lugar, que el Concepto nro. 049955 de 2005 avalaba la aceptación del documento equivalente como soporte de los costos aunque superaran los montos para pertenecer al régimen simplificado (aceptando por esto la suma de \$49.819.887.994), y, en tercer lugar (y específicamente respecto de \$1.340.405.915) en que:

*“Si bien en los folios 659 a 685 se evidencian personas naturales que no venden únicamente bienes excluidos del impuesto sobre las ventas o prestan servicios no gravados, la Dirección Seccional no les cuestionó si sobrepasaban o no los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado, por lo que del análisis de las allí relacionadas, se observa que algunas de las actividades económicas principales no implican la obligación de facturar, como lo serían los asalariados, los rentistas de capital, los del sector de la ganadería (...) y unas actividades liberales como el de enseñanza deportiva, y peluquería (siempre y cuando no superaran los montos del entonces régimen simplificado)”* (páginas 11 y 12 de la Resolución 992232019000039).

Ahora bien, frente a la diferencia resultante del valor inicialmente desconocido por ausencia de soportes (\$92.369.498.202) y el valor aceptado (\$51.160.293.909), esto es la suma equivalente a \$41.209.204.293, este último acto administrativo demandado no expresó las razones o fundamentos para mantener rechazo y no aceptar los argumentos del recurso, pues se limitó a justificar la aceptación parcial del costo.

Sobre la motivación de los actos, la Sección se pronunció en sentencia del 6 de junio de 2024, exp. 27535, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, en la cual se puso de presente que la causa o motivo es aquel elemento del acto administrativo que se estructura debido al conocimiento, consideración y valoración que la Administración realiza de hechos y fundamentos de derecho, que la inducen a su expedición.

La motivación implica entonces que la manifestación de la Administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; de manera que, los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos, en el sentido de que permitan apreciar con exactitud los motivos determinantes de la decisión. Por su conducto se realizan, entre otros, los mandatos y garantías que consagran los artículos 1, 29, 123 y 209 constitucionales.



Por tal razón, cuando el artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, dispone que la decisión “*será motivada*”, exige una ilustración de las circunstancias fácticas y jurídicas que soportan la decisión administrativa, de forma que tal ilustración fáctica resulte suficiente, apta e idónea para explicar la jurídica. De manera que no pueden emplearse fórmulas vagas, genéricas e indeterminadas para justificar la decisión adoptada, so pena de que se configure la nulidad del acto por falta de motivación, que surge en aquellos eventos en los que *“la Administración prescinde de la motivación que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de estos, impidiendo al particular ejercer su derecho de defensa y contradicción.”*<sup>12</sup>

En el presente evento, salta a la vista que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no suministró las razones de hecho y de derecho que justificaron la decisión de confirmar el rechazo parcial de los costos en cuantía de \$41.209.204.293, de tal forma que el demandante no conoció cuáles fueron los motivos del desconocimiento en forma cierta y clara, con lo cual se incurrió en una falta de motivación.

Adviértase que, con el recurso de apelación, la demandada pretende justificar el yerro del acto, indicando que supuestamente el rechazo parcial de costos del mismo operó debido a que algunos proveedores eran comerciantes que vendían bienes excluidos y gravados y, por tanto, estaban en la obligación de facturar. Empero, al verificar los textos de los actos demandados, se advierte que en el recurso de reconsideración nada se dijo al respecto y en la liquidación oficial de revisión, pese a que se relacionaron los proveedores que no desarrollaban operaciones exclusivamente excluidas, al exponerse las razones del rechazo no se hizo mención de dicha hipótesis fáctica, sino al incumplimiento en la obligación de expedir factura y al hecho de que se excedieron los topes de ingresos para que surgiera dicho deber.

Así, como quiera que los actos administrativos no sustentaron el rechazo en dicha causal, no puede el apelante en esta instancia alegar esto, so pena de vulnerarse el derecho de defensa de la parte demandante, quien no estaba llamada a desvirtuar que los proveedores realizaran otras actividades económicas, pues dicho argumento no le fue puesto de presente en sede administrativa. En ese sentido, sí existió contradicción entre la parte motiva y resolutive de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, dado que el desconocimiento de parte de los costos nunca fue sustentado.

En efecto, ante la manifiesta falta de motivación de los actos la consecuencia es su nulidad, debiendo resaltarse que el acto que agotó la sede administrativa aceptó la validez del documento equivalente como soporte de los costos. De tal forma que el análisis sobre la aplicación del Decreto 1001 de 1997 y del Concepto 49955 de 2005 y sobre la responsabilidad del adquirente de exigir la factura es innecesario ante los vicios antes referidos. Se insiste en que las razones del desconocimiento de los costos no se pusieron de presente al actor en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Como consecuencia de lo expuesto, las sanciones por inexactitud y rechazo de pérdidas son improcedentes ante la confirmación de la declaratoria de nulidad de los actos.

<sup>12</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de marzo de 2021, exp. 23976, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Por último, frente a la aplicación de la sentencia del 7 de mayo de 2020, exp. 22858, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, se precisa que la misma no guarda identidad fáctica con el presente caso dado que, en esta oportunidad el tema central de la *litis* es la falta de motivación del acto administrativo que resolvió el recurso, de tal forma que el precedente no es relevante a la controversia.

En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), no se ordenará en esta instancia por cuanto conforme a lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, específicamente en su numeral 8, por remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo, no obran pruebas de su causación en el expediente.

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. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, proferida el 23 de febrero del 2023, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Su validez e integridad puede ser consultada a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>