



Radicado: 05001-23-33-000-2014-00637-01 (22464)
Demandante: Anestesia Reanimación y Analgesia S.A.

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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., nueve (9) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2014-00637-01 (22464)
Demandante: ANESTESIA REANIMACIÓN Y ANALGESIA S.A.
Demandado: UAE – DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta año 2008. Procedencia de costos por pago de honorarios a médicos - prueba idónea. Procedencia de bonificaciones - necesidad. Sanción por inexactitud – principio de favorabilidad

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Conoce la Sala el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de 25 de enero de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Resolución No. 900.101 del 28 de noviembre de 2013, en el sentido de modificar la glosa denominada “falta de soporte de los costos, por no estar respaldados en factura de venta obligada por el tope de ingresos”, con el fin de aceptar el monto de **\$24.274.876**, correspondiente a la suma de los honorarios pagados al médico Mario Gutiérrez Duque respaldados mediante las facturas Nros. 0536 y 0538 obrantes a folios 711 y 712 del Tomo IV de Antecedentes.

En consecuencia la hoja No. 24 de dicho acto (Fl. 181 vltó.), en su parte pertinente quedará así:

MÉDICO	NIT	HONORARIOS	VALOR RECHAZADO
GAVIRIA SUÁREZ GABRIEL	98.536.742	117.365.126	33.469.126
GONZÁLEZ VALENCIA NELSON	3.563.378	174.087.484	90.191.484
PALACIO MONTOYA WILLIAM	98.560.938	161.838.510	77.942.510
MONSALVE MEJÍA GERMÁN	71.729.151	92.731.019	8.835.019
ORTIZ POSADA JHON MARIO	71.761.131	189.424.101	105.528.101
RESTREPO MUÑETÓN JAIRO	71.629.144	182.529.881	98.633.881
GUTIÉRREZ DUQUE MARIO	71.632.288	145.930.734	10.983.293
MARÍN GAVIRIA JUAN DIEGO	71.456.229	154.983.572	17.440.533



TOTAL	1.218.890.424	443.023.947
--------------	---------------	--------------------

SEGUNDO: ORDENAR a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, que adecúe los actos acusados en el sentido de modificar la sanción impuesta al demandante ANESTESIA, REANIMACIÓN Y ANALGESIA S.A., en virtud del reconocimiento del monto de **\$24.274.876**, correspondiente a la suma de los honorarios del médico Mario Gutiérrez Duque, respaldados mediante las facturas Nros. 0536 y 0538, antes mencionados.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Sin condena en costas.

QUINTO: NOTIFÍQUESE la sentencia de conformidad con el artículo 203 del C.P.A.C.A. (...)

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1 Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó lo siguiente:

Que previo el trámite respectivo se declare:

1). La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín que a continuación se describen:

a) Liquidación Oficial de Revisión No. 112412012000207 del 24 de octubre de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, notificada el 29 de octubre de 2012.

b) Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración N° 900.101 de 28 de noviembre de 2013, proferido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, notificada el 3 de diciembre de 2013.

2). Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad Anestesia Reanimación y Analgesia S.A., declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2008.

3). Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio.



1.2 Hechos relevantes del asunto

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412012000207 de 24 de octubre de 2012, la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2008, presentada por la sociedad ANESTESIA REANIMACIÓN Y ANALGESIA S.A., en el sentido de desconocer costos por \$867.272.000, deducciones por \$28.353.000 e imponer sanción por inexactitud por \$473.906.000, lo que condujo a que se pasara de un saldo a favor declarado por la sociedad contribuyente de \$189.484.000 a un saldo a pagar determinado de manera oficial de \$578.962.000.

Los costos que se rechazaron se discriminan de la siguiente manera: (i) \$37.883.000 por honorarios pagados a médicos, que no están soportados en factura de venta, a pesar de que los prestadores del servicio están inscritos en el RUT, (ii) \$547.722.000 por honorarios pagados a médicos, que no están soportados con la correspondiente factura de venta, a pesar de que los prestadores del servicio, en el año 2008, superaron los toques de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado y (iii) \$281.667.000 por bonificaciones, porque no cumplen los requisitos de relación de causalidad, necesidad y de proporcionalidad.

La liquidación oficial de revisión se modificó con la resolución nro. 900.101 de 28 de noviembre de 2013, por la que se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad contribuyente.

En esa oportunidad, la DIAN aceptó \$115.043.000 de los costos en discusión, mantuvo el rechazo de la deducción y reliquidó la sanción por inexactitud. En consecuencia, las glosas que se discuten en sede jurisdiccional,¹ quedaron de la siguiente manera:

Concepto	Total rechazo Liquidación Oficial de Revisión	Total rechazo Recurso de Reconsideración
Costos honorarios	37.883.000	3.263.028
Costos honorarios	547.722.000	467.298.823
No requisitos art. 107 ET	281.667.000	281.667.000
Sanción por inexactitud	473.906.000	411.538.000
Saldo a pagar	578.962.000	478.630.000

1.3 Normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE – DIAN vulneró los artículos 95 y 363 de la Constitución Política (CP), 107, 563, 565, 568, 647, 683, 703, 705, 706, 714, 730 (numerales 2, 3 y 6) y 771-2 del Estatuto Tributario (ET), 197 de la Ley 1607 de 2012, 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993, 3 del Decreto 3050 de 1997, 3 del Decreto 522 de 2003 y 58 del Decreto Ley 19 de 2012.

El concepto de la violación se sintetiza así:

¹ En la actuación administrativa, la DIAN rechazó de la suma de \$28.353.000, por concepto de deducciones, glosa que no fue objeto de cuestionamiento en sede jurisdiccional.



1.3.1 Indebida notificación del requerimiento especial

Para efectos de notificar el requerimiento especial, la DIAN remitió correo a la dirección informada por la sociedad contribuyente en el RUT (CR 20 2 SUR 185 CS 1004 Medellín), pero, como este se devolvió, se procedió a la notificación por aviso en el periódico La República.

Actuación que resultó ilegal porque: (i) no se verificó si la sociedad contaba con otra dirección de notificación² y (ii) la notificación por aviso perdió vigencia con el artículo 58 del Decreto Ley 19 de 2012; por lo tanto, se debió surtir la notificación por medio de la página web de la DIAN.

Estas falencias condujeron a que la sociedad contribuyente conociera de la existencia del requerimiento especial con la notificación de la liquidación oficial de revisión, es decir, cuando la liquidación privada se encontraba en firme.

1.3.2 Desconocimiento de costos por \$470.561.851. Documento soporte

La parte actora puso de presente que el punto central de la controversia radica en la procedencia de los costos y deducciones, así como en la posibilidad de soportar dichas erogaciones con un documento equivalente a la factura.

En primer lugar, puso de presente que en el periodo en discusión, la sociedad se dedicó a la prestación de servicios médicos de anestesiología en la ciudad de Medellín. Para el efecto, celebró contratos de prestación de servicios con médicos anesthesiólogos, a los que en el año 2008 se les pagó \$1.450.397.000 por concepto de honorarios.

Afirmó que los pagos por honorarios están acreditados con el documento soporte que se realizó con la participación conjunta de las partes.

Además, puso de presente que esos pagos se sometieron a retención en la fuente y que cada médico los declaró como ingresos en su denuncia rentística, es decir, existe certeza sobre la realidad del pago.

Resaltó que en el concepto nro. 049955 de 26 de julio de 2005, la DIAN precisó que “[e]l documento equivalente previsto en el artículo 3º del Decreto 522 de 2003 sí es válido como soporte de costos y deducciones, en el caso de las adquisiciones efectuadas por un responsable del régimen común a personas naturales no comerciantes que vendan bienes excluidos del IVA y superen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen común”³.

Que conforme con dicho concepto, esta norma no exime de la obligación de facturar a las personas naturales no comerciantes que superen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables de IVA del régimen simplificado⁴, pero, “*crea un documento equivalente a la factura para el caso específico de las operaciones*

² Para el efecto transcribió apartes del oficio de la DIAN nro. 013326 de 21 de febrero de 2007.

³ Esta transcripción y las siguientes, corresponden al tenor literal de apartes del citado concepto, incorporado en el texto de la demanda. Folios 15 y 17 del c.p.

⁴ Para el año 2007, la suma de \$83.896.000.



de venta o prestación de servicios que efectúen todas las personas naturales no comerciantes con responsables del IVA del régimen común”.

De esta manera, el documento soporte lo debe elaborar el adquirente responsable del régimen común “*y su utilización es válida cuando se trata de operaciones efectuadas con no comerciantes, independientemente del monto de los ingresos o el patrimonio de dichas personas, ya que la ley, en este caso, no estableció esa limitación”.*

Acorde con lo anterior, el documento equivalente, elaborado por la sociedad, constituye el soporte válido y suficiente de los costos en discusión.

Concluir lo contrario, además de vulnerar lo previsto en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, conduce a que se omita un concepto oficial que es de obligatorio cumplimiento, y a la violación del principio de equidad y de justicia, porque se le estaría obligando a la sociedad a soportar una doble imposición, pese a estar probada la realidad de la operación.

1.3.3 Desconocimiento de costos por \$281.667.000. Bonificaciones – requisitos del artículo 107 del ET

Para la parte demandante, conforme con los artículos 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993, el pago de bonificaciones a los médicos es un gasto.

Gasto que cumple los requisitos previstos en el artículo 107 del ET, porque así se infiere de la sentencia del Consejo de Estado de 13 de octubre de 2005⁵, del oficio de la DIAN nro. 057102 de 22 de agosto de 2005 y del concepto de esa misma entidad nro. 45992 de 1998. En consecuencia, es deducible.

1.3.4 Sanción por inexactitud. Improcedencia

La parte actora afirmó que la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados es improcedente, porque no se configuran los supuestos previstos en el artículo 647 del ET y, por el contrario, existe diferencia de criterios entre la Administración y la sociedad contribuyente⁶.

Para la demandante, la actuación oficial se sustentó en el incumplimiento de una obligación formal que torna improcedente la sanción impuesta por la Administración⁷, porque los datos declarados son completos y verdaderos, tanto es así, que la DIAN no desconoció la realidad de la operación.

A su vez, puso de presente que la Administración omitió lo previsto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, porque impuso la máxima sanción, sin observar el principio de gradualidad.

2. Oposición

⁵ Radicado nro. 13631, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁶ Consejo de Estado, sentencia de 24 de marzo de 1995, radicado nro. 5990, C.P. Guillermo Chahín Lizcano.

⁷ Para sustentar esta afirmación, transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 26 de junio de 2008, radicado nro. 1541.



La UAE – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

2.1 Debida notificación del requerimiento especial

La parte demandada expuso que la notificación del requerimiento especial se intentó en la dirección reportada en el RUT, que conforme con los artículos 19 de la Ley 863 de 2003 y 1 del Decreto Reglamentario 2788 de 2004, constituye el único mecanismo para identificar y ubicar a los sujetos pasivos de las obligaciones.

Afirmó que como las normas sobre notificación se deben armonizar con el RUT⁸, ante la devolución del correo, procedía la notificación por aviso, sin que fuera necesario realizar otra verificación respecto de la dirección de la sociedad contribuyente.

Y precisó que, contrario a lo manifestado por la parte actora, en este caso no procedía la notificación por aviso en el portal web de la DIAN, porque se trata de un trámite que comenzó antes de la entrada en vigencia del Decreto Ley 19 de 2012 y, por ende, en los términos del artículo 40 de la Ley 153 de 1887, se regía por el artículo 568 del ET.

2.2 Rechazo de costos. Falta de soporte idóneo

Para la DIAN, la sociedad demandante incumplió con la obligación de exigir la factura a los médicos contratados para la prestación del servicio de anestesiología (art. 618 ET).

Dicha factura, en los términos del artículo 771-2 del ET, constituía el documento soporte de la transacción⁹ y, por ende, no es posible aceptar el documento equivalente aportado por la demandante.

Además, no es cierto que con la actuación de la Administración se esté desconociendo el principio de equidad, como tampoco que se esté imponiendo doble tributación, porque la norma prevé que todo aquel que pretenda el reconocimiento de costos y deducciones debe cumplir con las exigencias previstas en la ley.

Finalmente, manifestó que no se puede confundir la obligación tributaria de los médicos con la de la sociedad contribuyente, porque son diferentes.

2.3 Desconocimiento de costos. Falta de requisitos del artículo 107 del ET

La entidad demandada puso de presente que conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado solo son deducibles las bonificaciones que tengan por finalidad remunerar de alguna manera el trabajo, es decir, las que constituyan salario¹⁰.

⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 10 de febrero de 2011, radicado nro. 17909, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁹ Corte Constitucional, sentencia C-733/03, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

¹⁰ Sección Cuarta, sentencia de 1º de marzo de 2012, radicado nro. 17432, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Supuesto que no se presenta en este asunto, porque las bonificaciones en discusión constituyeron pagos extraordinarios, realizados por mera liberalidad.

En criterio de la entidad, dichos pagos no se requerían para que la sociedad demandante pudiera prestar el servicio.

En consecuencia, no se cumplen los requisitos del artículo 107 del ET y, por lo tanto, procede su rechazo.

2.4 Sanción por inexactitud

Para la DIAN está probado que en la declaración de renta del año 2008 la sociedad contribuyente incluyó conceptos que no cumplen los requisitos legales y reglamentarios para su aceptación fiscal.

Para esta entidad, en los renglones de costos y deducciones, la actora incluyó datos equivocados que condujeron a un menor valor a pagar por impuesto, situación que constituye inexactitud sancionable.

Descartó que se haya configurado una diferencia de criterios y puso de presente que, por el contrario, se evidenció el desconocimiento del derecho aplicable.

3. Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de la actuación demandada, por las razones que se resumen a continuación:

3.1 Notificación del requerimiento especial

Para el Tribunal, como la DIAN contaba con la dirección reportada por la sociedad contribuyente en el RUT, para efectos de surtir su notificación por correo, esa entidad no estaba obligada a consultar otras fuentes o a realizar algún tipo de averiguación adicional.

Además, recalcó que en el caso concreto no se debía aplicar el artículo 58 del Decreto Ley 19 de 2012 porque las diligencias y actuaciones relacionadas con la notificación del requerimiento especial iniciaron en vigencia del artículo 568 del ET.

Es decir, se configuró la excepción a la aplicación inmediata de la norma procesal, en los términos del artículo 40 de la Ley 153 de 1887.

Por lo anterior, concluyó que el requerimiento especial se notificó en debida forma.

3.2 Costos - honorarios

En primer lugar, el Tribunal puso de presente que en el año 2007 el médico Iván Darío Arenas Correa percibió \$84.489.000 por concepto de honorarios¹¹, es decir, en esa vigencia, superó los toques de ingresos brutos exigidos a los responsables

¹¹ Así se desprende del renglón 36 de la declaración de renta del año 2007.



del régimen simplificado; por lo tanto, estaba obligado a expedir factura por los servicios prestados a la demandante.

Aclaró que en los términos del artículo 771-2 del ET, el medio idóneo y eficaz para probar la procedencia del costo es la factura que debe expedir el prestador del servicio –médico- y la debe exigir el contribuyente.

En consecuencia, no le otorgó valor probatorio al “*Documento Equivalente Factura*” elaborado y aportado por la demandante, razón por la cual, consideró legal el rechazo de \$3.263.028, que se relaciona con el citado profesional.

En lo que tiene que ver con los demás profesionales de la salud relacionados en los actos administrativos demandados, el Tribunal advirtió que también están obligados a expedir factura, porque conforme con las pruebas recaudadas en el trámite administrativo, en el año 2007 obtuvieron ingresos brutos por honorarios, superiores a 4.000 UVT.

Por otra parte, precisó que el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 exige que los documentos equivalentes cumplan, entre otras, con la formalidad prevista en el literal c), esto es, incluir el número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva.

En relación con este requisito, el Tribunal constató que las “*facturas*” aportadas en los folios 635 a 645, 671 a 682, 750 a 761, 779 a 781 y 790 a 800, no tienen numeración consecutiva, por el contrario, es repetitiva, en la medida en que se indica en reiteradas oportunidades y para diferentes médicos anesthesiólogos una misma numeración.

Conforme con lo anterior, concluyó que le asiste razón a la Administración, en lo que a esta glosa se refiere, pero, de manera parcial, porque en relación con el médico Mario Gutiérrez Duque, precisó que los pagos realizados en su favor están soportados en las facturas que cumplen los requisitos de ley (fls. 111 y 112 c.a.), incluida la numeración autorizada por la DIAN (números 0536 y 0538).

Por lo anterior, aceptó la suma de \$24.274.876 y, en consecuencia, mantuvo el rechazo de \$443.023.947.

3.3 Costos - bonificaciones

El Tribunal determinó que los pagos por concepto de bonificaciones se realizaron a seis (6) miembros de la Junta Directiva de la sociedad contribuyente y a cuatro (4) médicos anesthesiólogos que laboran al servicio de la demandante, es decir, no se reconoció en relación con todos los médicos que tuvieron vínculo laboral con la contribuyente, lo que denota liberalidad en su reconocimiento y pago.

Afirmó que la actora no probó que sin el pago de dichas bonificaciones no habría podido desarrollar o ejecutar su objeto social, o que estas revistan la característica de ser necesarias para la prestación del servicio de salud.



Destacó que no basta con afirmar que las bonificaciones pagadas a empleados cumplen los presupuestos legales para su procedencia, porque se debe probar tal circunstancia¹².

Por lo anterior, concluyó que los pagos realizados por concepto de bonificaciones no cumplen los requisitos del artículo 107 del ET, motivo por el cual, mantuvo el rechazo.

3.4 Sanción por inexactitud

En lo que tiene que ver con esta glosa, concluyó que se cumplen los presupuestos del artículo 647 del ET, para su procedencia.

Agregó que no se configuró la diferencia de criterios porque las normas aplicables al caso concreto son claras y no generan ningún equívoco respecto de la procedencia de los costos y deducciones.

Sin embargo, precisó que la suma determinada en los actos demandados se debía modificar para ajustarla en los términos de esa sentencia, habida consideración de que se había aceptado la suma de \$24.274.876.

3.5 Condena en costas

El Tribunal expuso que en los términos del artículo 188 del CPACA no procede la condena en costas porque al prosperar de manera parcial las pretensiones de la demanda no existe parte vencida.

4. Recurso de apelación

4.1 Parte demandante

La parte actora interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, porque no está de acuerdo con el rechazo de los costos y deducciones y tampoco con la imposición de la sanción por inexactitud.

Acaró que de todos los profesionales relacionados en los actos administrativos el único médico que presentó declaración de renta en el año 2007 fue Iván Darío Arenas Correa.

Los demás no cumplieron con el tope para tener que declarar renta en ese año y sus ingresos por honorarios no ascendieran a \$83.896.000.

Precisó que la inscripción en el RUT, por sí sola, no genera el cumplimiento de la obligación de facturar, porque es necesario que se cumplan las condiciones legales para tal fin.

Conforme con lo anterior, concluyó que el rechazo de la suma de \$3.263.000 resulta improcedente.

¹² Para el efecto, transcribió apartes de las sentencias del Consejo de Estado de 13 de octubre de 2011, radicado nro. 18177, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 1º de marzo de 2012, radicado nro. 17432, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Por otra parte, destacó que en este caso no se está analizando la obligación de los médicos de expedir factura, porque la *litis* se centra en la procedencia de los costos solicitados por la sociedad contribuyente en la declaración de renta del año 2008.

Por esto, se debe tener en cuenta que el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 señala que cuando la operación se realiza con personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, es la sociedad a la que se le presta el servicio la que puede elaborar el documento equivalente, que será el válido para soportar el costo o la deducción, como en efecto se hizo.

Reiteró que los documentos equivalentes fueron elaborados de manera conjunta con el médico al que se le realizó el pago, con lo que se corrobora la realidad de la operación.

Insistió en la aplicación del concepto de la DIAN nro. 049955 de 26 de julio de 2005, al que se acogió la sociedad contribuyente en su actuación y, por tanto, concluyó que el documento equivalente aportado en la actuación administrativa constituye el soporte válido y suficiente para probar los costos y deducciones; en consecuencia, el rechazo de \$443.023.947 resulta improcedente.

En cuanto al desconocimiento de la suma de \$281.666.662, tampoco compartió la decisión del Tribunal porque las bonificaciones cumplen los requisitos del artículo 107 del ET.

Finalmente, en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud, manifestó que no se configuraron los presupuestos señalados en el artículo 647 del ET para que proceda su imposición y, por el contrario, se evidencia la diferencia de criterio sobre la interpretación del derecho aplicable al caso concreto.

Agregó que la DIAN no cuestionó la existencia de los pagos y, por el contrario, el rechazo de los costos se fundamentó en el incumplimiento de una obligación formal, hecho que escapa a la esfera de esta clase de sanción.

Por último, expuso que la sanción se impuso sin que se tuviera en cuenta el principio de gradualidad.

4.2 Parte demandada

La DIAN interpuso recurso de apelación porque en la sentencia de primera instancia, concretamente, en el numeral segundo de la parte resolutive, el Tribunal le ordenó a esa entidad adecuar la liquidación oficial de revisión, es decir, se le está imponiendo una obligación de hacer, que no define la situación particular y concreta del asunto.

Para la entidad demandada, la anterior orden es improcedente porque el artículo 702 del ET le otorga a la Administración de Impuestos la posibilidad de proferir, por una sola vez, la liquidación oficial de revisión, trámite que ya se agotó en relación con el tributo en discusión.



Además, los términos en los que se expidió la sentencia apelada, la DIAN no cuenta con un título ejecutivo (art. 828 del ET).

Por lo expuesto y *“especialmente por las razones esgrimidas en los Actos Administrativos proferidos por la U.A.E. DIAN, así como lo consagrado en la contestación de la demanda y los alegatos de conclusión”*, la apoderada de la DIAN solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda y se declare *“la validez de las actuaciones oficiales”*¹³.

5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La parte demandada insistió en la legalidad de los actos administrativos demandados y afirmó que *“compart[e] casi en su integridad lo sostenido por el Honorable Tribunal de Antioquia en su fallo de primera instancia”*.

En lo que tiene que ver con los costos, concluyó que si bien es cierto que la norma otorga la posibilidad de aportar y exigir un documento equivalente para soportar el pago de honorarios y solicitar su monto en la declaración privada del impuesto de renta, este debe cumplir los requisitos legales.

Como en el caso concreto no se cumplen los requisitos de ley, lo procedente es *“no acceder a la (sic) súplicas de la demanda y reconocer en consecuencia la legalidad de la actuación administrativa”*.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Cuestión previa. Objeto del recurso de apelación y competencia del juez de segunda instancia, conforme con el Código General del Proceso

1.1 En los términos del artículo 320 del CGP, norma vigente para cuando se interpuso el recurso de apelación¹⁴, este medio de impugnación tiene por objeto *“que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión”*.

Conforme con esta norma, se limita la competencia del juez de segunda instancia a los reparos concretos, puntuales o específicos planteados por la parte apelante con el fin que se revoque o reforme la providencia apelada.

1.2 Esto se refuerza con el artículo 328 del mismo ordenamiento, según el cual, el juez de segunda instancia *“deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley”*.

¹³ Folio 331 anverso del c.p.

¹⁴ 5 de febrero de 2016. Folios 317 y 329 del c.p.



Norma que adicionalmente prevé que *“cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones”*.

1.3 Es decir, si las dos partes apelaron *“toda la sentencia”*, el juez de segunda instancia resolverá sin limitaciones, pero, cuando una de las partes o incluso, ambas, apelaron solo parte de la sentencia, porque respecto de alguno de sus apartes no se encontró reparo concreto, es decir, se reconoce o no se discute la legalidad del pronunciamiento de primera instancia, es claro que se le releva al juez de segunda instancia de estudiar los fundamentos fácticos y jurídicos que no fueron objeto de cuestionamiento por las partes.

1.4 La aplicación de la norma, en los términos señalados, protege el derecho de defensa y de contradicción de la parte opositora al recurso, porque tendrá certeza respecto de los cargos formulados y no será sorprendida con decisiones que excedan la competencia del juez de segunda instancia.

1.5 Acorde con lo anterior y teniendo en cuenta que la apoderada de la DIAN no propuso reparo concreto en relación con la decisión del Tribunal de declarar la nulidad parcial de la actuación administrativa demandada, específicamente, en lo que tiene que ver con la aceptación de la procedencia del costo por \$24.274.876, se limitará el estudio del recurso de apelación interpuesto por la Administración a la procedencia de la orden impartida en el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, decisión que, sin lugar a dudas, está atada a lo que se resuelva frente al recurso de alzada interpuesto por la sociedad demandante.

1.6 En igual sentido, se advierte que la parte actora no cuestionó la decisión del Tribunal respecto de la notificación del requerimiento especial.

1.7 Por lo tanto, la Sala se limita a analizar la procedencia de: (i) los costos por pago de honorarios por la suma de \$3.263.028 pagados al médico Iván Darío Arenas Correa y de \$443.023.947 pagados a los médicos relacionados en la parte resolutive de la sentencia apelada, (ii) \$281.666.662 por concepto de bonificaciones, (iii) la sanción por inexactitud y su cuantificación y, (iv) la orden impartida en el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada.

2. Los costos por pago de honorarios

2.1 Pago de honorarios soportado con facturas expedidas por el prestador del servicio

2.1.1 En relación con el médico **Juan Diego Marín Gaviria** se advierte que en el plenario aparecen las facturas de venta nros. 0229 a 0239 y 2041, expedidas por el beneficiario del pago.

2.1.2 En estos documentos consta que el número de facturación lo autorizó la DIAN con la resolución expedida el 3 de julio de 2003¹⁵. También se observan los demás requisitos, previstos en el artículo 617 del ET.

¹⁵ Folios 723 a 734 del c.a. nro. 4.



2.1.3 La DIAN, al revisar las facturas antes citadas, afirmó que está soportado el pago de \$137.543.039 y que, por lo tanto, se rechazaba la suma de \$17.440.533¹⁶.

2.1.4 No obstante, la Sala revisó las mismas facturas y observó que el total de estas, sin descontar el “AFC Retenido” y la “Retención”, suman \$157.181.130¹⁷; por lo tanto, no encuentra una razón que justifique el rechazo de la suma de \$17.440.533 de los \$154.983.572 que aparecen relacionados como “HONORARIOS” en la resolución que decidió el recurso de reconsideración¹⁸.

2.1.5 En consecuencia, se modificará la sentencia apelada¹⁹, en el sentido de **aceptar la suma de \$17.440.533** como costo.

2.2 Prestación de servicios por obligado a facturar, que en el periodo en discusión cumplían con este deber formal

2.2.1 En el caso de **Iván Darío Arenas Correa** está probado que en la diligencia de declaración juramentada el funcionario de la DIAN le preguntó: (i) si en el año 2008 le prestó servicios a la sociedad contribuyente, (ii) si en junio de 2007 solicitó resolución de facturación, (iii) si para la vigencia de 2008 utilizó esa facturación con los rangos autorizados, (iv) la razón por la que solicitó la resolución de facturación y (v) si expedía factura por todas las operaciones que realizaba.

El citado profesional contestó: (i) que a Anestesia Reanimación y Analgesia S.A. la conoce como ARA, con quien realizó turnos ocasionales, (ii) que sí solicitó la resolución de facturación, (iii) que durante el año 2008 sí utilizó la facturación con los rangos autorizados, pero que el “*único sitio que no me pidió [factura] fue ARA, quien me consignó, pero nunca me exigieron eso*”, (iv) que requirió la resolución de facturación porque la IPS Universitaria, con quien más trabajó, se lo solicitó, y (v) que por todas las operaciones que realiza expide factura²⁰.

La resolución de autorización de número de facturas corresponde a la 0000280896 de 1º de junio de 2007²¹.

2.2.2 En el caso de **Nelson Javier González Valencia** está probado que con la Resolución nro. 0000263343 de 30 de noviembre de 2006 se le autorizó la numeración de facturas del rango 00001 al 00500²². Autorización que conforme con el artículo 4 de la Resolución 3878 de 1996 estuvo vigente hasta noviembre de 2008²³.

¹⁶ Cfr. las páginas 23 y 24 de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. Folio 181 y anverso del c.p.

¹⁷ El valor de estas facturas coincide con lo reflejado en los cuadros aportados en los folios 494 a 515 del c. a. nro. 3.

¹⁸ Página 24 del acto. Folio 181 anverso del c.p.

¹⁹ El Tribunal aceptó la suma de \$24.274.876, que no fue cuestionada por la DIAN en el recurso de apelación. Cfr. el acápite de cuestión previa.

²⁰ Folios 559 y 560 del c.a. nro. 3.

²¹ Folio 564 del c.a. nro. 3.

²² Folio 670 del c.a. nro. 4. Los números de facturas autorizadas van desde la 001 hasta la 500.

²³ Por el cual se reglamentan parcialmente la Ley 788 de 2002 y el Estatuto Tributario. El artículo 4 de dicha resolución dispone que “[l]a Administración expedirá una resolución en donde se indique la numeración autorizada, la cual tendrá una vigencia máxima de dos (2) años a partir de la fecha de notificación”. “Si transcurridos los dos (2) años de la vigencia de la resolución no se hubiere agotado la numeración autorizada, la nueva resolución reconocerá dicha circunstancia, habilitando la



También está acreditado que con la Resolución nro. 0000362940 de 8 de julio de 2009, a este contribuyente –prestador del servicio- se le autorizó la numeración de facturas desde la 00158 hasta la 00500²⁴, lo que pone en evidencia que, en efecto, expedía factura, porque existe un rango de facturación utilizado y otro que, a pesar de estar autorizado, para esa fecha, no se había usado.

De igual manera está probado que los ingresos brutos de este profesional durante el año gravable 2007 ascendieron a \$153.058.000 por concepto de honorarios²⁵, suma que supera los 4.000 UVT para ese periodo²⁶; por lo tanto, en el año 2008 estaba obligado a expedir factura.

2.2.3 Conforme con lo anterior y comoquiera que la DIAN probó que en el año 2008 los profesionales de la salud Iván Darío Arenas Correa y Nelson Javier González Valencia estaban obligados a facturar y que, en efecto, expedían factura por los servicios prestados, se concluye que el costo por \$3.263.028 y de \$90.191.484, asociado a cada uno de ellos, respectivamente, no está debidamente soportado, porque la sociedad demandante no cumplió con la obligación impuesta en el artículo 618 del ET (subrogado por el artículo 76 de la Ley 488 de 1998), conforme con el cual, *“los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios están obligados 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”*.

2.2.4 El incumplimiento del deber legal de exigir la factura a quien está obligado a expedirla, es el desconocimiento de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, porque el administrado no contaba con la prueba idónea exigida por la ley para acceder al beneficio (art. 771-2 ET).

2.2.5 Prueba idónea que no podía ser suplida con el documento expedido por la misma contribuyente, porque la exigencia del artículo 771-2 del ET impide que se predique libertad probatoria y, por ende, la presentación de la factura como prueba de la procedencia de los costos no resulta optativa para el contribuyente²⁷, cuando la operación se realiza con un obligado a facturar.

2.2.6 Aclara la Sala que el hecho que la DIAN no haya desconocido la realidad de la operación no conduce al reconocimiento del costo en cuestión, porque lo que aquí se discute es si la parte actora aportó la prueba idónea prevista por el legislador para que proceda el beneficio.

numeración anterior”. Esta resolución fue derogada por la nro. 000055 de 2016, aunque, en su artículo 3 se mantiene en dos (2) años la autorización de numeración.

²⁴ Folio 669 del c.a. nro. 4.

²⁵ Folio 668 del c.a. nro. 4.

²⁶ Los 4.000 UVT para el año 2007 equivalían a \$83.896.000.

²⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-27-000-2008-00018-01 (18752). Sentencia de 23 de septiembre de 2013. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en la sentencia de 7 de marzo de 2018. Proceso 76001-23-33-000-2013-00404-01 (21041). C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



2.2.7 En cuanto a la aplicación del concepto de la DIAN nro. 049955 de 26 de julio de 2005²⁸, este no resulta de obligatoria observancia en la glosa analizada, porque como se expuso con anterioridad, los profesionales de la salud que le prestaron los servicios a la sociedad actora sí estaban obligados a expedir factura y, en efecto lo hacían, cuestión que no fue desvirtuada por la actora.

2.2.8 En consecuencia, **se confirma el rechazo de las sumas de \$3.263.028 y \$90.191.484**, porque la parte actora no aportó la factura como documento idóneo (art. 771-2 ET) para el reconocimiento del costo por honorarios pagados a los médicos Iván Darío Arenas Correa y Nelson Javier González Valencia, respectivamente.

2.3 **Prestadores del servicio que en el año 2008 no expedían factura y no contaban con la autorización de facturación vigente**

2.3.1 En el caso de los señores **Germán Monsalve Mejía, Jhon Mario Ortiz Posada y Jairo Restrepo Muñetón**, está probado que en la declaración juramentada rendida ante el funcionario de la DIAN manifestaron que durante el año 2008 **no expedían factura** y que los cobros a la sociedad actora se realizaban mediante cuentas de cobro.

En esta misma diligencia se exhibieron las correspondientes cuentas de cobro, que fueron reconocidas por cada uno de los prestadores del servicio²⁹.

Es oportuno aclarar que, contrario a lo dicho por la DIAN, en la actuación demandada no está probado que el señor Germán Monsalve Mejía *“tenía orden de facturación”*³⁰.

Y, si bien es cierto que los señores Jairo Restrepo Muñetón y Jhon Mario Ortiz Posada contaban con las Resoluciones nros. 0000080466 de 9 de marzo de 2000 y 0000189850 de 3 de septiembre de 2004³¹, por las que la DIAN les autorizó la numeración de facturas, respectivamente, no se puede pasar por alto que esas autorizaciones, para la vigencia fiscal 2008, en los términos del artículo 4 de la Resolución 3878 de 1996³², no se encontraban vigentes; por lo tanto, estos prestadores de servicios no estaban obligados a expedir factura conforme con dicha orden de facturación.

2.3.2 En el caso de los señores **Gabriel Gaviria Suárez y William Palacio Montoya**, aunque está probado que contaban con las Resoluciones nros.

²⁸ El problema jurídico que se planteó en esa oportunidad fue el siguiente: ¿El documento equivalente previsto en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 es válido como soporte de costos y deducciones, en el caso de las adquisiciones efectuadas por un responsable del régimen común a personas naturales no comerciantes que vendan bienes excluidos del IVA y superen los toques de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado?

La Tesis jurídica planteada fue que el documento equivalente previsto en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 sí es válido como soporte de costos y deducciones, en el caso de las adquisiciones efectuadas por un responsable del régimen común a personas naturales no comerciantes que vendan bienes excluidos del IVA y superen los toques de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.

²⁹ Folios 743 a 744 y 763 a 764 del c.a. nro. 4, y 803 a 804 del c.a. nro. 5.

³⁰ Página 23 de la resolución que decidió en reconsideración. Folio 181 del c.p.

³¹ Folios 807 del c.a. nro. 5 y 767 del c.a. nro. 4, respectivamente.

³² Cfr. el pie de página nro. 23 de esta providencia.



0000128827 de 25 de junio de 2002 y 0000216331 de 13 de julio de 2005, por las que la DIAN les autorizó la numeración de facturas³³, respectivamente, dicha autorización, tampoco se encontraba vigente.

2.3.3 En lo que tiene que ver con el señor **Mario Gutiérrez Duque** está probado que en la declaración juramentada rendida ante el funcionario de la DIAN, este médico contestó lo siguiente³⁴:

- Que la prestación de servicios en la Clínica el Rosario Sede del Tesoro fue *“a través de una sociedad anónima que se llama ANESTESIA REANIMACIÓN Y ANALGESIA S.A., que tiene unos socios y yo soy uno de ellos, con ellos es por honorarios”*.
- Que a la citada sociedad *“le pasaba cuenta de cobro y ya internamente ANESTESIA REANIMACIÓN Y ANALGESIA hacía la gestión con la clínica el rosario”*.
- Que las cuentas de cobro las pasaba mensualmente. Adicionalmente, reconoció las cuentas de cobro que el funcionario de la DIAN le exhibió, correspondientes a los meses de febrero a diciembre de 2008.
- Que no expidió facturas de ventas a la sociedad demandante por los servicios prestados en el año 2008. Sin embargo, al ponérsele de presente las facturas nros. 0533 a 0536 y 0538³⁵, afirmó que *“delegu[ó] eso en la sociedad”*.

También está probado que con la Resolución nro. 0000324882 de 13 de agosto de 2008, la DIAN le autorizó la numeración desde el 00450 al 01000³⁶ y, conforme se desprende de las facturas nros. 0533 a 0536 y 0538, el médico Mario Gutiérrez Duque de manera previa y con la Resolución nro. 110000232596 de 16 de enero de 2006, había obtenido autorización de facturación desde el rango 0301 a 1000³⁷, autorización que tuvo vigencia hasta enero de 2008, en los términos del artículo 4 de la Resolución 3878 de 1996.

Por lo anterior, carece de sustento probatorio la afirmación de la Administración, según la cual, este médico *“tenía orden de facturación y no la utilizó”*³⁸, porque la resolución de la que da cuenta el plenario, vale decir, la nro. 110000232596 de 16 de enero de 2006, no se encontraba vigente para el periodo del 5 de febrero al 5 de agosto de 2008, en el que la demandante le pagó a este profesional honorarios por los servicios prestados durante enero y julio de 2008³⁹.

³³ Folios 631 y 787 del c.a. nro. 4, respectivamente.

³⁴ Folios 700 a 701 del c.p. nro. 4.

³⁵ En la sentencia de primera instancia el Tribunal aceptó como prueba del soporte de los costos las facturas 0536 y 0538, expedidas cuando estaba vigente la resolución nro. 0000324882 de 13 de agosto de 2008; sin embargo, se observa que en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la DIAN sustentó el rechazo en las *“facturas”* que obran en los folios 707 y 713 a 718 (Folio 181 del c.p.), es decir, que corresponden a los números 007 y 001 a 006, expedidas por la sociedad demandante.

³⁶ Folio 704 del c.a. nro. 4.

³⁷ Folios 708 a 712 del c.a. nro. 4.

³⁸ Página 23 de la resolución que desató el recurso de reconsideración. Folio 181 del c.p.

³⁹ Folios 707 y 713 a 718 del c.a. nro. 4.



2.3.4 Como los citados profesionales, en el año 2008, no expedían factura o no contaban con una autorización vigente para expedirla, la parte actora aportó copia de los documentos denominados “*FACTURA DE VENTA*”, que esta misma elaboró, a nombre de cada prestador del servicio, por los “*servicios de anestesia*” que le prestaron durante los meses de enero a diciembre de 2008⁴⁰, excepto en el caso de Mario Gutiérrez Duque, a quien se le expidió este mismo documento, por los servicios prestados desde enero a julio de 2008⁴¹.

En todos los casos, estos documentos, expedidos por la sociedad contribuyente, se identificaron con los números 001, 002, 003, 004, 005, 006, 007, 008, 009, 010, 011 y 012 por cada mes. En el caso del señor Mario Gutiérrez Duque, corresponden a los números 001 a 007.

2.3.5 Aunque a estos documentos se les denominó facturas, en realidad, corresponden a un documento equivalente expedido por la sociedad contribuyente para soportar el costo en discusión.

2.3.6 Este documento equivalente cuenta con una numeración consecutiva, del 001 al 0012, para cada prestador del servicio, con lo que, en este caso concreto, se establece con certeza y de manera individualizada la ocurrencia de las transacciones económicas que dan lugar a la solicitud del reconocimiento del beneficio, máxime, si se tiene en cuenta que en las declaraciones juramentadas recibidas por el funcionario de la DIAN, los médicos reconocieron los documentos que soportaron dicha operación.

2.3.7 Para la Sala, en este caso concreto, se debe reconocer el derecho en discusión, porque por tratarse de documentos equivalentes a la factura no resultaba necesario que la sociedad contribuyente solicitara autorización de una numeración a la que estuviera forzada. Así se desprende del artículo 3 de la resolución 3878 de 1996, en la que se prevé que “[n]o será necesaria la autorización de la numeración en la expedición de documentos equivalentes a la factura”.

2.3.8 En todo caso, se aclara que el obligado a facturar, en este caso, el prestador del servicio, es quien está llamado a solicitar la autorización de facturación.

2.3.9 En este orden de ideas, frente al pago por honorarios hecho por la demandante a favor de estos profesionales, se reconoce como soporte el documento equivalente previsto en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003⁴², como lo

⁴⁰ Folios 750 a 761 y 770 a 781 del c.a. nro. 4, 809 a 821 del c.a. nro. 5, 601 y 635 a 645, 671 a 682 y 790 a 800 del c.a. nro. 4.

⁴¹ Folios 707, 713, 718 del c.a. nro. 4. Para los servicios prestados desde agosto hasta diciembre de 2008, se aportó copia de las facturas nros. 0533 a 050536 y 0538, en las que consta dos números de resolución de autorización, las nros. 110000232596 de 16 de enero de 2006 (impresa) y 110000324882 de 13 de agosto de 2008 (sello). Folios 708 a 712 del c.a. nro. 4.

⁴² “Artículo 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:

- 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;



solicitó el contribuyente con fundamento en el concepto de la DIAN nro. 049955 de 26 de julio de 2005⁴³, porque en el expediente no está probado que los prestadores del servicio –médicos- estaban obligados a expedir factura.

2.3.10 En consecuencia, **se reconocen las sumas de \$8.835.019, \$105.528.101, \$98.633.881, \$35.258.169⁴⁴, \$33.469.126 y \$77.942.510**, como costos asociados al pago de honorarios realizados por la sociedad demandante a los señores Germán Monsalve Mejía, Jhon Mario Ortiz Posada, Jairo Restrepo Muñetón, Mario Gutiérrez Duque, Gabriel Gaviria Suárez y William Palacio Montoya, respectivamente.

2.4 Por lo expuesto, esta glosa queda de la siguiente manera:

MÉDICO	VALOR RECHAZADO DIAN	VALOR RECHAZADO TRIBUNAL	VALOR RECHAZADO CONSEJO DE ESTADO
GAVIRIA SUÁREZ GABRIEL	33.469.126	33.469.126	0
GONZÁLEZ VALENCIA NELSON	90.191.484	90.191.484	90.191.484
PALACIO MONTOYA WILLIAM	77.942.510	77.942.510	0
MONSALVE MEJÍA GERMÁN	8.835.019	8.835.019	0
ORTIZ POSADA JHON MARIO	105.528.101	105.528.101	0
RESTREPO MUÑETÓN JAIRO	98.633.881	98.633.881	0
GUTIÉRREZ DUQUE MARIO	35.258.169	10.983.293	0
MARÍN GAVIRIA JUAN DIEGO	17.440.533	17.440.533	0
ARENAS CORREA IVÁN DARÍO	3.263.028	3.263.028	3.263.028
TOTAL	470.561.851	446.286.975	93.454.512

3. Los costos por bonificaciones

3.1 Es usual que las empresas le reconozcan a sus trabajadores bonificaciones, como estímulo para alcanzar metas o mejorar su desempeño.

Sin embargo, en materia fiscal, el artículo 107 del ET le impone al contribuyente la obligación de acreditar que dicha expensa cumple los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad; que se deben verificar en cada caso concreto.

De esta manera, no resulta suficiente, para que se reconozca le expensa en cuestión, que a esta se le denomine bonificación, porque, en todos los casos, además de los otros requisitos señalados en la citada norma, se debe probar la razón de su necesidad para el desarrollo de la actividad productora de renta.

e) Concepto;

f) Valor de la operación;

g) Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación;

h) Firma del vendedor en señal de aceptación del contenido del documento".

⁴³ En este concepto la DIAN afirmó que “[e]l documento equivalente previsto en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 sí es válido como soporte de costos y deducciones, en el caso de las adquisiciones efectuadas por un responsable del régimen común a personas naturales no comerciantes que vendan bienes excluidos del IVA y superen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado”.

⁴⁴ En la sentencia de primera instancia el Tribunal aceptó costos por la suma de \$24.274.876; cuestión que no fue apelada por la DIAN.



3.2 En este asunto está probado que a los señores Federico Alonso Balthazar, Nelson Javier González, Juan Diego Marín Gaviria, Germán Alberto Monsalve Mejía, Jhon Mario Ortiz Posada, se les reconoció la suma de \$18.333.333, a cada uno, por concepto de bonificación⁴⁵.

Y que a los señores Elkin Cardona Duque, Gabriel Gaviria Suárez, Francisco Javier Gómez Oquendo, Mario Gutiérrez Duque, William Alonso Palacio Montoya y Jairo Mauricio Restrepo Muñetón, también se les reconoció la bonificación, pero, por la suma de \$31.666.666, a cada uno.

Todos los beneficiarios de las bonificaciones prestaron sus servicios profesionales como médicos anesthesiólogos a la sociedad contribuyente.

Adicionalmente, los señores Francisco Javier Gómez Oquendo, Mario Gutiérrez Duque, Germán Alberto Monsalve Mejía, Gabriel Gaviria Suárez, William Alonso Palacio Montoya y Elkin Cardona Duque, aparecen relacionados en el certificado de la Cámara de Comercio de Medellín, aportado en sede administrativa, como integrantes de la Junta Directiva de la sociedad actora⁴⁶, cuestión que puso de presente el Tribunal en la sentencia apelada, pese a lo cual, en el recurso de apelación no se hizo referencia al respecto.

3.3 Conforme con lo anterior, se concluye que, si bien es cierto, está probado el pago que se reclama por concepto de bonificación, la parte actora no aportó la prueba que acredite la razón por la que esa erogación resultaba necesaria o forzosa para el desarrollo de la actividad productora de renta, menos aún, el motivo que condujo a que se planteara la necesidad del reconocimiento de una bonificación a los citados profesionales y el hecho que originó su reconocimiento y pago.

3.4 Es decir, la Sala no cuenta con los elementos de juicio que contradigan y desvirtúen el argumento de la DIAN, según el cual, dicho beneficio obedeció a la liberalidad de la sociedad contribuyente, más que a la necesidad para el desarrollo de la actividad productora de renta. Por lo tanto, no hay una razón suficiente para justificar ese costo.

3.5 Y como la liberalidad se opone al requisito de necesidad previsto en el artículo 107 del ET, se concluye que procede el rechazo de este costo, como lo dispuso el Tribunal, por la suma de \$281.666.662.

4. La sanción por inexactitud

4.1 Conforme con el artículo 647 del ET, es claro que constituye inexactitud sancionable (i) la omisión de ingresos, la inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y (ii) en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados; siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

Esta misma norma señala que no se configura inexactitud sancionable cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el

⁴⁵ Folio 67 del c.a. nro. 1.

⁴⁶ Folios 526 a 528 del c.a. nro. 3.



declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

4.2 Es por lo anterior que la improcedencia de la sanción está ligada a que el hecho sancionable se derive de errores de apreciación o de la diferencia de criterio relativos al derecho aplicable.

4.3 Sobre la diferencia de criterio, la Sala ha dicho que *“la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”*⁴⁷.

4.4 En el caso concreto, no se evidencia una diferencia de criterio, por el contrario, está probado que la sociedad contribuyente no aportó la prueba idónea – factura- para soportar los costos rechazados y concedió unas bonificaciones a unos médicos que le prestaron sus servicios en el año 2008, sin acreditar la necesidad de dicha erogación en la actividad productora de renta.

4.5 Por lo anterior, la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos se encuentra ajustada a derecho y se debe mantener, teniendo en cuenta lo resuelto en esta sentencia.

4.6 Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴⁸, que modificó el artículo 640 del ET, se estableció que *“el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que esta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, se dará aplicación al principio de favorabilidad y se fijará el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados⁴⁹.

5. La nulidad parcial de los actos administrativos demandados y el consecuente restablecimiento del derecho

5.1 Conforme con lo expuesto, procede la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, como consecuencia de lo anterior, a título de

⁴⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso 25000-23-27-000-2009-00220-01(19288). Sentencia de 6 de agosto de 2014. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴⁸ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

⁴⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Procesos 15001-23-33-000-2013-00685-01 (21089) y 76001-23-31-000-2010-01447-01 (20951). Sentencias de 20 de febrero de 2017 y de 29 de junio de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.



restablecimiento del derecho, se procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2008.

5.2 Al practicarse nueva liquidación se debe modificar el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia, que fue objeto de apelación por la DIAN.

5.3 Por lo anterior, no es del caso analizar los argumentos expuestos por la DIAN en el recurso de apelación, por sustracción de materia.

5.4 En esta liquidación, se tendrá en cuenta que se mantiene el rechazo de las siguientes sumas de dinero, que fueron cuestionadas en sede jurisdiccional: (i) \$3.263.028 relacionada con el médico Iván Darío Arenas Correa, (ii) \$90.191.484 relacionada con el médico Nelson Javier González Valencia y (iii) \$281.666.662 pagadas por concepto de bonificaciones.

Además, la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados será equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado por esta Corporación, y el declarado por la sociedad contribuyente.

5.5 En consecuencia, la liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, a cargo de la sociedad demandante, corresponde a la siguiente:

	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL (RECURSO)	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
Efectivo, bancos, cuentas de ahorro	199.190.000	199.190.000	199.190.000
Cuentas por cobrar clientes	607.324.000	607.324.000	607.324.000
Activos fijos	13.098.000	13.098.000	13.098.000
Total patrimonio bruto	819.612.000	819.612.000	819.612.000
Pasivos	721.089.000	721.089.000	721.089.000
Total patrimonio líquido	98.523.000	98.523.000	98.523.000
Ingresos brutos operacionales	1.931.627.000	1.931.627.000	1.931.627.000
Ingresos brutos no operacionales	8.279.000	8.279.000	8.279.000
Intereses y rendimientos financieros	14.924.000	14.924.000	14.924.000
Total ingresos brutos	1.954.830.000	1.954.830.000	1.954.830.000
Total ingresos netos	1.954.830.000	1.954.830.000	1.954.830.000
Otros costos (distintos de los anteriores)	1.732.064.000	979.835.000	1.332.667.000
Total costos	1.732.064.000	979.835.000	1.332.667.000
Gastos operacionales de administración	154.658.000	126.305.000	126.305.000
Total deducciones	154.658.000	126.305.000	126.305.000
Renta líquida del ejercicio	68.108.000	848.690.000	495.858.000
Renta líquida	68.108.000	848.690.000	495.858.000
Renta presuntiva	1.967.000	1.967.000	1.967.000
Renta líquida gravable	68.108.000	848.690.000	495.858.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable	22.476.000	280.068.000	163.633.000
Impuesto neto de renta	22.476.000	280.068.000	163.633.000
Total impuesto a cargo	22.476.000	280.068.000	163.633.000
Otros conceptos	212.976.000	212.976.000	212.976.000



Total retenciones año gravable 2008	212.976.000	212.976.000	212.976.000
Saldo a pagar por impuesto	0	67.092.000	0
Sanciones	1.016.000	411.538.000	141.157.000
Total saldo a pagar	0	478.630.000	91.814.000
o Total saldo a favor	189.484.000	0	0

CÁLCULO DE SANCIONES		
Saldo a favor contribuyente sin sanciones	189.484.000	
Saldo a favor C. de E. sin sanciones	49.343.000	
Base de sanción inexactitud		140.141.000
Tarifa sanción inexactitud (arts. 648 y 640)	100%	
Sanción por inexactitud		140.141.000
(+) Sanción declarada por contribuyente		1.016.000
Total sanciones		141.157.000

6. Las costas

No se condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho), porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP⁵⁰, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

Además, se advierte que en este asunto las pretensiones de la demanda prosperaron de manera parcial, supuesto que en los términos del numeral 5 del citado artículo 365 del CGP⁵¹ permite que el juez se abstenga de condenar en costas.

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

FALLA

1. Modificar la sentencia 25 de enero de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar:

Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412012000207 de 24 de octubre de 2012 y de la Resolución nro. 900.101 de 28 de noviembre de 2013, por las que la UAE DIAN modificó

⁵⁰ “**Artículo 365. Condena en costas.** En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

(...)

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

⁵¹ “5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión”.



la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2008, presentada por la sociedad Anestesia Reanimación y Analgesia S.A.

Como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, declarar que el impuesto de renta del año 2008, a cargo de la sociedad contribuyente, corresponde a lo liquidado en la parte motiva de esta providencia.

2. Sin condena en costas.
3. Reconocer personería al doctor Herman Antonio González Castro, como apoderado de la UAE – DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 394 de este cuaderno.
4. En firme esta decisión, devolver el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

MILTON CHAVES GARCÍA

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**