



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., diez (10) de diciembre de dos mil quince (2015)

Radicación: 41001233100020060050401 (21336)

Actor: CLUB DEPORTIVO ATLÉTICO HUILA (NIT 800118562-8)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Asunto: Impuesto de renta año gravable 2001

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 25 de junio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES



El 9 de abril de 2002, el Club Deportivo Atlético Huila presentó la declaración de renta por el año gravable 2001, en la que incluyó una pérdida líquida de \$2.583.000, una renta líquida gravable de cero y un impuesto a cargo y un saldo a pagar también de cero¹.

El 1 de abril de 2004, mediante Auto de Apertura 130632004000606, la DIAN inició investigación para establecer la veracidad de la declaración tributaria².

En la misma fecha, profirió el Auto de Inspección Tributaria 130632004000079, que se notificó el 2 del mismo mes³.

El 5 de abril de 2004, los funcionarios comisionados dieron inicio a la inspección tributaria en las instalaciones del actor⁴, y el 26 de mayo de 2004 se levantó la respectiva acta⁵.

Previo expedición del requerimiento especial, notificado el 17 de junio de 2004⁶, y su respuesta⁷, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 130642004000142 de 9 de febrero de 2005, en la que rechazó costos por gastos de personal por \$139.807.227, costos por publicidad por \$568.453.000 y deducciones por salarios por \$33.174.000. En consecuencia, determinó un impuesto a cargo de \$147.824.000⁸.

La liquidación oficial de revisión fue confirmada en reconsideración por la Resolución 130012006000001 de 23 de enero de 2006⁹.

¹ Folio 16 c.a. 1

² Folio 1B c.a. 1

³ Folio 110 c.a. 1

⁴ Folio 14 c.a. 1

⁵ Folios 657 a 679 c.a. 3

⁶ Folios 651 a 656 c.a.3

⁷ Folios 680 a 685 c.a. 3

⁸ Folios 67 a 91 c.p.

⁹ Folios 47 a 61c.p.



DEMANDA

El Club Deportivo Atlético Huila, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

1. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 130642004000142 de fecha 09 de febrero de 2005, correspondiente a la Declaración de renta del año gravable 2001.
2. Se declare la nulidad de la Resolución que se resolvió el Recurso de reconsideración No. 130012006000001 de fecha 23 de enero de 2006, correspondiente a la declaración de renta del año gravable 2001.
3. Como consecuencia de las anteriores declaraciones, se condene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos – Administración de Impuestos de Neiva, a pagar al CLUB DEPORTIVO ATLÉTICO HUILA La suma CIENTO CUARENTA Y SIETE MILLONES OCHOCIENTOS VEINTICUATRO MIL PESOS (\$147.824.000.00) M/CTE.
4. Se condene en costas judiciales a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos – Administración de Impuestos de Neiva.
5. Se realice la indexación de los valores objeto de condena a la fecha de pago por parte de la Administración de Impuestos de Neiva.

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 15 y 29 de la Constitución Política.
- Artículos 705, 706, 710, 714, 733, 743, 742, 745, 771-2, 777, 779, 782 del Estatuto Tributario.
- Artículos 222 y 264 de la Ley 223 de 1995.

¹⁰ Folios 180 a 207 c.p.



- Artículo 13 del Decreto 380 de 1996.
- Artículo 123 del Decreto 2649 de 1993.
- Concepto DIAN 35162 del 13 de abril de 1999.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Nulidad por violación al debido proceso

La DIAN dilató el término de firmeza de la declaración de renta presentada por el actor por el año gravable 2001, pues faltando 8 días para que esta quedara en firme, profirió auto de inspección tributaria.

No hubo suspensión del término para notificar el requerimiento especial porque no se practicó la inspección tributaria. En efecto, la diligencia se desarrolló a través de cruces y requerimientos de información, que debió ser solicitada a través de requerimientos ordinarios, sin necesidad de que mediara la mencionada inspección.

Además, según el artículo 782 del Estatuto Tributario, si la DIAN solo iba a examinar la contabilidad del actor, lo pertinente y conducente hubiera sido la inspección contable, no la tributaria.

El Consejo de Estado ha manifestado que ordenar una inspección tributaria solo para solicitar información demuestra que se utilizó este medio de prueba como maniobra para dilatar el término de firmeza de la declaración, lo que acarrea la violación del debido proceso¹¹.

Así pues, la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2001, que se cumplía el 9 de abril de 2004, fue manipulada por la DIAN con la práctica de una inocua inspección tributaria.

¹¹ Sentencias de 5/12/94 C.P. Consuelo Sarria Olcos, de 24/02/94 CP Jaime Abella Zárate y de 07/07/95 C.P. Delio Gómez Leyva



En Concepto 35162 de 13 de abril de 1999, la DIAN sostuvo que el simple hecho de decretar una inspección tributaria, sin practicarla, no suspende los términos de firmeza de la declaración tributaria y que el auto que decreta la inspección debe establecer, además, las pruebas que se van a practicar.

Teniendo en cuenta el anterior concepto, el requerimiento especial es extemporáneo, pues la primera prueba se practicó el 14 de mayo de 2004. Es decir, la suspensión del término para notificar el requerimiento especial no se dio con la notificación del auto de inspección tributaria sino cuando la prueba fue practicada, como lo estableció la DIAN en el mencionado concepto, fecha para la cual ya había adquirido firmeza la declaración privada.

Por lo anterior, la DIAN violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que establece que la Administración no puede desconocer las actuaciones tributarias realizadas por los contribuyentes al amparo de los conceptos proferidos por ella.

Nulidad por interpretación errónea

La DIAN rechazó costos por \$139.807.227 y deducciones por \$33.174.000, por concepto de salarios, porque no se acreditaron los requisitos de los artículos 108 y 664 del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque mediante oficio de 25 de octubre de 2005, CONFAMILIAR DEL HUILA informó a la DIAN que el actor solo pagó los aportes del 4% con destino a dicha Caja por los meses de enero a julio y un ajuste con cargo al mes de agosto de 2001. No obstante, el demandante se encuentra a paz y salvo por aportes parafiscales por el año 2001, según certificaciones del ICBF.

Asimismo, están acreditados los pagos de pensiones, conforme con el artículo 777 del Estatuto Tributario, pues en el certificado de revisor fiscal consta que el actor suscribió acuerdos de pago con las administradoras de fondos de pensiones y cesantías Colfondos y Horizonte.

Para que proceda la deducción por salarios hay que estar al día en los aportes parafiscales y seguridad social por el periodo en que se lleva la deducción. En el caso concreto, se allegaron las pruebas del pago por estos conceptos, como planillas y certificaciones. Sin embargo, como en estas no consta la fecha de pago, ni se puede corroborar que sea anterior a la fecha de respuesta del requerimiento especial, la duda se debe absolver a favor del contribuyente, como lo establece el artículo 745 del Estatuto Tributario, norma que fue interpretada erróneamente por la DIAN.



También es errónea la interpretación de la DIAN en cuanto rechazó costos de publicidad por falta de soportes, pues sostiene que cuando no existe la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que prueba la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones e impuestos descontables es la nota de contabilidad, según el Decreto 380 de 1996.

Sin embargo, ante la carencia de soportes contables, para reconocer los gastos de publicidad, los contratos tienen la misma eficacia probatoria que una factura, como lo reconoce el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993. En consecuencia, los contratos allegados satisfacen los requisitos establecidos en la norma.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, así¹²:

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, el término para notificar el requerimiento especial se suspende, por tres meses, con la notificación del auto que ordena la inspección tributaria¹³. Dicha suspensión opera siempre y cuando se practique la diligencia.

La inspección tributaria es un medio de prueba que implica el examen directo por parte de la Administración de lugares, personas, cosas o documentos para establecer la existencia de hechos gravables. Involucra otros medios de prueba, como la inspección contable, el testimonio, los documentos etc.

Contrario a lo sostenido por el actor, en el presente asunto la sola inspección contable no era suficiente para determinar la exactitud de la declaración de renta, pues, a diferencia de la inspección tributaria, la inspección contable no permite el decreto de otros medios probatorios.

Con el fin de verificar la exactitud de la declaración de renta presentada por el actor por el año gravable 2001, y con fundamento en el auto de inspección tributaria, se realizaron cruces de

¹² Folios 101 a 120

¹³ Sección Cuarta, sentencias de 8 de marzo de 2002, exp. 12300, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 3 de mayo de 20023, exp. 12625, C.P. Germán Ayala Mantilla; de 5 de diciembre de 2003, exp. 13598, C.P. Ligia López Díaz y de 11 de mayo de 2006, exp. 14412, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié



información, actas de visita y revisión de libros de contabilidad y sus documentos, y se encontró que debían rechazarse costos por \$139.807.227 y deducciones por \$33.114.000. Lo anterior, porque el actor no había pagado los aportes parafiscales y los aportes obligatorios de la Ley 100 de 1993, que son necesarios para la procedencia de la deducción por salarios según lo establecido en los artículos 108 y 664 del Estatuto Tributario.

Con base en las pruebas existentes, la DIAN también determinó que debía rechazar costos por publicidad porque no estaban debidamente soportados.

En esas condiciones, la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, de que trata el artículo 706 del Estatuto Tributario, efectivamente operó, pues realmente existió inspección tributaria. Además, las pruebas decretadas en el auto de inspección tributaria fueron practicadas.

Como el actor presentó la declaración de renta el 9 de abril de 2002, el plazo para notificar el requerimiento especial vencía, el 9 de abril de 2004. Sin embargo, por efecto de la inspección tributaria, este término se suspendió hasta el 9 de julio de 2004. En consecuencia, la notificación del requerimiento especial, efectuada el 17 de junio del mismo año, fue oportuna.

Respecto a las pruebas aportadas que demuestran el presunto pago de los aportes a seguridad social, se advierte que en la respuesta al requerimiento especial el actor no acreditó estar a paz y salvo en el pago de los aportes parafiscales y seguridad social. Incluso, en la citada respuesta reconoció que *“ha sido imposible cancelar antes del presente documento el recibo de pago de los parafiscales a fin de que se reconozcan las deducciones correspondientes a salarios. Por tanto de acuerdo con el artículo 644 del Estatuto Tributario, este pago se realizara en las semanas que siguen a fin de que sean reconocidas por la Administración, antes de proferir Liquidación Oficial”*. Esta manifestación constituye una confesión, según el artículo 747 del Estatuto Tributario.

Además, los pagos por aportes a la caja de compensación, de enero a julio de 2001 y el ajuste de agosto del mismo año, fueron efectuados con posterioridad al acto administrativo liquidatorio, como da cuenta el oficio DF 0712242 de 25 de octubre de 2005, expedido por COMFAMILIAR HUILA.



Conforme con la sentencia de 1 de febrero de 2002¹⁴, y el artículo 664 del E.T., las certificaciones de COMFAMILIAR HUILA en el sentido de que el actor “*ha cancelado los aportes parafiscales del 6% (Sena y Caja)*” y del 3% al ICBF por el año 2001, no tienen ningún efecto probatorio, pues dichos aportes no fueron pagados dentro de la oportunidad legal, esto es, antes de la respuesta al requerimiento especial.

Tampoco se puede tener en cuenta el certificado de revisor fiscal, pues este hace referencia a acuerdos de pago por los años gravables 2001 y 2002, que no generan paz y salvo, pues no corresponden a prueba del pago efectivo de los aportes obligatorios de que trata la Ley 100 de 1993.

Frente al rechazo de gastos de publicidad, no asiste razón al demandante cuando sostiene que los contratos de prestación de servicios tienen la misma eficacia probatoria que las facturas, en los términos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, pues dichos documentos no son equivalentes a la factura, según los artículos 616-1 del Estatuto Tributario, 5 del Decreto 1165 de 1996, 13 y 20 del Decreto 380 de 1996, 5 del Decreto 3050 de 1997 y 2 del Decreto 1514 de 1998.

Además, como se precisó en la liquidación oficial de revisión, el servicio de publicidad fue prestado por responsables del régimen simplificado no obligados a expedir factura o documento equivalente, por lo que es improcedente aceptar los contratos de prestación de servicios, pues de acuerdo con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, cuando no exista obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que prueba la transacción que da lugar a costos, deducciones e impuestos descontables es el que determine el Gobierno Nacional, por lo que debe darse aplicación al Decreto 380 de 1996, que únicamente autorizaba la nota de contabilidad para aquellas transacciones en que un responsable del régimen común comprara o adquiriera un servicio a un responsable del régimen simplificado. En consecuencia, no procede la deducción por costos de publicidad.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones¹⁵:

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 12303, C.P. German Ayala Mantilla

¹⁵ Folios 150 a 163



A fin de verificar la exactitud de la declaración de renta del año gravable 2001, el 2 de abril de 2004, la DIAN notificó al actor el auto de inspección tributaria 130632004000079. La diligencia se inició el 5 del mismo mes y en el trámite de esta se realizaron cruces de información y se allegaron pruebas documentales.

Es decir, que en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 779 del Estatuto Tributario, la DIAN desplegó la actividad probatoria necesaria para realizar el proceso de fiscalización y determinación del tributo. En consecuencia, la inspección tributaria era el medio de prueba idóneo, pues la sola inspección contable no era suficiente para decretar los demás medios probatorios necesarios para llevar a cabo tal actividad.

No se configura la presunta extemporaneidad del requerimiento especial, pues el término para notificar dicho acto, que se vencía el 9 de abril 2004, se suspendió por tres meses, con la notificación del auto que ordenó la inspección tributaria (2 de abril de 2004). Por consiguiente, la notificación del requerimiento especial, efectuada el 17 de junio de 2004, se hizo dentro del término legal.

De otro lado, conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, para que proceda la deducción por salarios, los empleadores deben estar a paz y salvo por el pago de los aportes parafiscales por el respectivo periodo gravable, para lo cual, los recibos expedidos por estas entidades constituyen prueba de dichos pagos. En caso contrario, el artículo 664 del mismo estatuto prevé su desconocimiento.

En este asunto, es procedente el rechazo de los costos y deducciones por salarios porque el actor no demostró el pago de los aportes parafiscales y de seguridad social, como lo establece el artículo 108 del Estatuto Tributario. Tal circunstancia es reconocida por el demandante en la respuesta al requerimiento especial cuando menciona que *“este pago se realizará en las semanas que siguen a fin de que sean reconocidas por la Administración, antes de proferir liquidación oficial”*.

De otra parte, las certificaciones de COMFAMILIAR HUILA y del ICBF que dan cuenta de que por el año gravable 2001 el Club Atlético Huila pagó los aportes parafiscales del 6% al Sena y la Caja y del 3% al ICBF, respectivamente, no pueden ser tenidos en cuenta, pues dichos aportes no fueron pagados antes de la respuesta al requerimiento especial, como lo exige el artículo 664 del Estatuto Tributario.

Tampoco puede ser tenida en cuenta la certificación del revisor fiscal, pues esta se refiere a acuerdos de pago con las administradoras de pensiones Colfondos y Horizonte por los años gravables 2001 a



2002, y los acuerdos de pago no cumplen los requisitos del artículo 664 del E.T., porque no corresponden a pagos efectivos de los aportes de que trata la Ley 100 de 1993, dado que no generan paz y salvo.

Así pues, no existe duda razonable que se tenga que absolver a favor del demandante, pues está plenamente demostrado que para el momento de la inspección tributaria y la respuesta al requerimiento especial el actor no estaba a paz y salvo en el pago de los aportes parafiscales.

También es procedente el rechazo de los costos por publicidad por falta de soporte contable. En efecto, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispone que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que prueba la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones e impuestos descontables debe reunir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

En ese sentido, el artículo 4 del Decreto 380 de 1986 estableció que cuando un responsable del régimen común adquiera un bien o servicio gravado de un responsable del régimen simplificado, no obligado a expedir factura o equivalente, el primero debe elaborar una nota de contabilidad que sirve de soporte para el registro de la transacción.

De acuerdo con lo anterior, contrario a lo sostenido por el demandante, los contratos de prestación de servicios no pueden ser tenidos como soporte de los costos y deducciones, toda vez que el citado decreto autoriza únicamente la nota de contabilidad.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante** apeló la sentencia en los siguientes términos¹⁶:

¹⁶ Folios 166 a 169 c.p.



El Tribunal desestimó la maniobra dilatoria del término de firmeza de la declaración empleada por la DIAN, consistente en ordenar la práctica de una inspección tributaria. No obstante, el Consejo de Estado ha precisado que ordenar inspecciones tributarias cuando lo pertinente es una inspección contable, como es el caso, no es más que una práctica desleal y dilatoria del término de firmeza¹⁷.

En el presente asunto, con la inspección tributaria las únicas pruebas practicadas fueron los cruces y requerimientos de información, que perfectamente pudieron agotarse con la inspección contable sin necesidad de suspender el término de firmeza de la declaración privada, lo que confirma la maniobra desleal y dilatoria de la DIAN, máxime cuando la inspección tributaria se ordenó cuando faltaban solo 8 días para que quedara firme la declaración de renta del actor.

En lo que respecta al desconocimiento de los costos de publicidad, la decisión del Tribunal se fundó en el artículo 4 del Decreto 380 de 1996, por lo cual desconoció el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, que dispone lo siguiente:

«**Artículo 123.** Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle”.

Si se interpreta esta norma en concordancia con los artículos 13 numeral 3 del Decreto 380 de 1996, 771-2 inciso 2 y 617 literales b), d), e) y g) del Estatuto Tributario, no puede negársele a los contratos

¹⁷ Sentencias de 5/12/94 C.P. Consuelo Sarria Olcos, de 24/02/94 CP Jaime Abella Zárate y de 07/07/95 C.P. Delio Gómez Leyva.



su condición de documentos equivalentes a las facturas, condición que pudo ser verificada por la DIAN, pero aun así desconoció su eficacia probatoria.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** no alegó de conclusión.

La **demandada** reiteró en términos generales los argumentos de la contestación de la demanda¹⁸.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandante, la Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, por los cuales la DIAN modificó la declaración renta presentada por el actor por el año gravable 2001.

En concreto, analiza si la inspección tributaria fue utilizada por la DIAN como una maniobra dilatoria del término de firmeza de la declaración de renta presentada por el actor por el año gravable 2001 y, sí, por lo mismo, esta quedó en firme. Igualmente, determina si procede el desconocimiento de costos de publicidad.

Violación del debido proceso

A juicio del actor, la DIAN violó el debido proceso porque cuando faltaban solo ocho días para que la declaración de renta correspondiente al año gravable 2001 quedara en firme, profirió auto de

¹⁸ Folios 179 a 185 c.p.



inspección tributaria con el único propósito de dilatar el término para notificar el requerimiento especial.

En su criterio, la expedición del auto de inspección tributaria como “*táctica dilatoria*” del término de firmeza de la declaración privada, se confirmó porque las pruebas practicadas en dicha diligencia pudieron ser ordenadas a través de inspección contable y por requerimientos ordinarios de información.

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario establecen lo siguiente:

«ARTÍCULO 705. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO. El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva».

«ARTÍCULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó».



De acuerdo con las anteriores normas, las declaraciones tributarias presentadas oportunamente quedan en firme si dentro de los 2 años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, la Administración no notifica el requerimiento especial.

Conforme con el artículo 706 del mismo estatuto, el término para notificar el requerimiento especial se suspende en los siguientes eventos:

«ARTÍCULO 706. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

Cuando se practique inspección tributario de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguientes a la notificación del emplazamiento para corregir».

Así, el término para notificar el requerimiento especial se suspende por 3 meses cuando la Administración practica, de oficio, la inspección tributaria y si esta diligencia se lleva a cabo por solicitud del contribuyente, se suspende mientras dure la inspección. Igualmente, el referido término se suspende durante un mes contado a partir de la notificación del emplazamiento para corregir.

Según el artículo 779 del Estatuto Tributario, la inspección tributaria es un medio de prueba mediante el cual la Administración verifica la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravables declarados y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.



Para tal fin, puede decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa observancia de las ritualidades que les sean propias y con ello, constatar directamente la existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar de los hechos que interesan al proceso adelantado por la Administración.

La inspección tributaria se decreta mediante auto que se debe notificar por correo o personalmente, con indicación de los hechos materia de prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. Asimismo, el artículo 779 E.T. prevé que la diligencia se inicia una vez notificado el auto que la ordenó y que de ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de la investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

La Sala ha precisado que la suspensión del término para notificar el requerimiento especial opera siempre y cuando la inspección tributaria realmente sea practicada por la Administración, pues, *“la finalidad del mencionado auto es la práctica real de la prueba, por lo que si ésta no se realiza dentro de los tres meses siguientes, **así sea con el levantamiento de al menos una diligencia**, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría”*¹⁹.

En el mismo sentido, ha sostenido que la suspensión del término para proferir el requerimiento especial empieza a correr desde la fecha en que se notifique el auto que ordena la inspección tributaria, pero opera solamente cuando la diligencia se practica, para lo cual basta que dentro del período de suspensión se realice **al menos una prueba relacionada con la inspección**, pues mientras los funcionarios comisionados no realicen alguna actividad propia de su encargo, no puede entenderse que se ha practicado la inspección y menos que hubiese empezado la suspensión del término de firmeza de la declaración²⁰.

También ha dicho la Sala que en desarrollo de esta prueba, y como lo establece el artículo 779 E.T., la Administración puede decretar todos los demás medios probatorios autorizados por la ley, por lo que es admisible que en el trámite de la inspección se puedan decretar testimonios, pruebas documentales, inspecciones contables y **solicitarse información mediante requerimientos ordinarios o hacer cruces de información**²¹, sin que la *“constatación directa”* a que la alude la

¹⁹ Sentencia de 28 de julio de 2007, exp. 15238, C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Reiterada en sentencia de 16 de diciembre de 2014, exp. 20095, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

²⁰ Sentencia de 5 de diciembre de 2003, exp. 13598, C.P. Ligia López Díaz

²¹ Sentencia de 26 de noviembre de 2008, exp. 15753, C.P. Héctor J. Romero Díaz, reiterada en sentencia de 5 de junio de 2014, exp. 18758, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



norma implique necesariamente que los funcionarios deban desplazarse a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, pues, se reitera, es viable que a través de otros medios de prueba, como los consagrados de modo general en el artículo 684 del E.T., se constate la existencia de hechos gravados, dentro de las amplias facultades de fiscalización e investigación atribuidas a la Administración²².

De otro lado, según el artículo 782 del mismo estatuto, la inspección contable es un medio de prueba que permite a la Administración verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados y verificar el cumplimiento de obligaciones formales mediante el examen físico de los libros de contabilidad del contribuyente o de terceros, obligados a llevar contabilidad²³.

Como se precisó, la inspección contable hace parte de los medios de prueba que pueden decretarse dentro de la inspección tributaria. Sin embargo, la inspección contable solo permite el examen físico de la contabilidad del contribuyente o de los terceros, no la práctica de otros medios de prueba autorizados en la ley.

En ese sentido, la Sala ha precisado que las inspecciones tributaria y contable persiguen objetivos diferentes, pues, mientras la primera es un medio de verificación de los hechos que interesan al proceso de fiscalización en la que se puede decretar una variedad de pruebas, la segunda es un medio probatorio esencialmente técnico para verificar específicamente la exactitud de los denuncios tributarios y el cumplimiento de las obligaciones formales a partir del análisis de la contabilidad del contribuyente²⁴.

En el expediente están probados y no se discuten los siguientes hechos:

El 9 de abril de 2002, el Club Deportivo Atlético Huila presentó declaración de renta por el año gravable 2001²⁵.

²² Sentencias de 7 diciembre de 2000, exp. 11080 y de 1 de junio de 2006, exp. 14558, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiteradas en sentencia de 5 de junio de 2014, exp. 18758, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

²³ **ARTÍCULO 782. INSPECCIÓN CONTABLE.** La Administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

[...]"

²⁴ Sentencia de 14 de octubre de 2010, exp. 17042, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

²⁵ Folio 16 c.a. 1



Con el objeto de “*verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales*” del impuesto de renta del año gravable 2001, el 1 de abril de 2004, la DIAN profirió el auto de inspección tributaria 130632004000079 y comisionó a algunos funcionarios para que practicaran la diligencia, que fueron “*investidos de amplias facultades de investigación, en desarrollo de las cuales podrán practicar todas las pruebas autorizadas por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, necesarios para el cabal cumplimiento de la inspección, de conformidad con lo establecido en los artículos 779 del ET.*”²⁶. Dicho auto fue notificado el 2 de abril del mismo año²⁷.

El 5 de abril de 2004, los funcionarios comisionados dieron inicio de la inspección tributaria en las instalaciones del actor. En esa oportunidad revisaron documentación de la demandante y le solicitaron información²⁸.

El acta de inspección tributaria de 26 de mayo de 2004, notificada el 17 de junio de 2004 y cuyo contenido no fue cuestionado por el actor, da cuenta de que en dicha diligencia se realizaron los siguientes cruces y requerimientos de información²⁹:

«CRUCES DE INFORMACIÓN

1. El 01 de Abril de 2004 se profiere auto de inspección tributaria número 130632004000079 notificado por correo el 02 de Abril de 2004 con planilla 14990 (folio 109).
2. El 05 de Abril de 2004 se inicia inspección tributaria al contribuyente en la carrera 18 No 18-25 (folio 14).
3. El 05 de Abril de 2004 se anexa copia auténtica de las declaraciones de los años gravables 2000, 2001 y 2002. (folios 15, 16, 17).
4. Con número de radicación 1298 el 14 de Abril de 2004 el contribuyente envía fotocopia de documentos solicitados en desarrollo de la inspección Tributaria. (folio 113).

²⁶ Folio 100 c.a. 1

²⁷ Folio 3 c.p. y 110 c.a. 1

²⁸ Folio 14 c.a. 1

²⁹ Folios 657 a 679 c.a. 3



5. El 27 de Abril de 2004 con oficio número 2387 se solicita al Fondo de Empleados del Departamento del Huila información sobre las operaciones realizadas con el contribuyente investigado. (folio 473).
6. El 27 de Abril de 2004 con oficio 2386 se solicita a la Caja de Compensación Familiar Huila certificado de aportes parafiscales (folio 476).
7. El 27 de Abril de 2004 se solicita a la Lotería del Huila información sobre las operaciones realizadas con el contribuyente investigado (folio 477).
8. El 28 de Abril de 2004 con oficio número 2406 se solicita a Santafé Corporación Deportiva NIT 860.009.807 información sobre las operaciones realizadas por el contribuyente. (folio 478).
9. Con oficio número 2405 del 28 de abril de 2004 se solicita al Club Deportivo los Millonarios información de las operaciones realizadas por el contribuyente (folio 479).
10. Con oficio número 2404 del 28 de Abril de 2004 se solicita a la División Mayor de Fútbol información de las operaciones realizadas por el contribuyente (folio 480).
11. Con Oficio número 2403 del 28 de abril de 2004 se solicita a la federación Colombiana de Fútbol información sobre las operaciones realizadas por el contribuyente. (folio 481)
12. El 03 de Mayo de 2004 se anexan copias auténticas de las declaraciones de retención y ventas del año 2001 (folios 486...).
13. El 06 de Mayo de 2004 con número de radicación 1519 la Federación Colombiana de Fútbol da respuesta al oficio enviado (folio 506).
14. El 06 de mayo de 2004 con radicación No 1529 la Lotería del Huila da respuesta al oficio enviado (folio 507).
15. El 06 de mayo de 2004 Santa Fe Corporación Deportiva envía fax con la información solicitada (folio 509).
16. El 05 de Mayo de 2004 con número de radicación 1448 la Caja de Compensación Familiar del Huila envía reporte de pago de aportes parafiscales (folio 512).
17. El 06 de Mayo de 2004 con número de radicación 1530 el Fondo de Empleados del Departamento del Huila envía la información solicitada (folio 514).
18. El 17 de Mayo de 2004 se recibe Fax de la DIMAYOR con la información solicitada sobre la transacción de jugadores».

Adicionalmente, la DIAN cotejó la información exógena con la contabilidad del demandante, lo que significa que además de los cruces y requerimientos de información, tuvo como prueba la contabilidad del demandante, con fundamento precisamente en el artículo 779 del Estatuto Tributario, que, se insiste, permite la práctica de diversos medios de prueba, incluida la contable, para, entre otros aspectos, verificar correctamente la exactitud de las declaraciones tributarias.

Por ello, el 2 de abril de 2004, esto es, antes de que la declaración de renta presentada por el actor por el año gravable 2001 quedara en firme (9 de abril de 2004), la DIAN le notificó el auto de inspección



tributaria, diligencia que efectivamente se practicó, pues, se repite, para que la inspección tributaria se tenga por practicada es necesario que se realice **al menos una diligencia o prueba relacionada con la inspección** y en este caso se realizaron varios cruces y requerimientos de información y se valoraron los documentos entregados por terceros y la contabilidad del demandante.

Además, con base en las prueba ya mencionadas, la DIAN advirtió que procedía el rechazo de costos y deducciones declarados por el actor, por lo cual, en este caso, mal puede considerarse que la inspección tributaria fue usada solo como una táctica dilatoria, para evitar la firmeza de la declaración privada del demandante.

Es de anotar que a la DIAN le corresponde asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales por parte de los contribuyentes y para ello está investida de amplias facultades de fiscalización e investigación. Luego, es a dicha entidad a quien le corresponde determinar cuáles son los medios probatorios adecuados para llevar a cabo dicha tarea.

Cabe precisar también que el contribuyente puede controvertir las pruebas decretadas por la Administración en el trámite de la inspección tributaria, con lo que se garantiza su derecho de defensa. Además, en los casos en que efectivamente la inspección tributaria sea utilizada para evitar la firmeza de la declaración, debe probarlo.

Por lo anterior, la inspección tributaria tuvo la virtualidad de suspender el término de notificación del requerimiento especial.

Ahora bien, el actor presentó oportunamente la declaración de renta por el año gravable 2001 (9 de abril de 2002)³⁰, por lo que, en principio, la declaración quedaba en firme el **9 de abril de 2004**.

Comoquiera que la práctica de la inspección tributaria suspendió, por tres meses, el término para notificar el requerimiento especial, este podía notificarse hasta el **9 de julio de 2004**. En consecuencia, no se produjo la firmeza de la declaración privada, pues el requerimiento especial se notificó el **17 de junio de 2004**³¹. No prospera el cargo.

³⁰ Decreto 2795 de 2001

³¹ Folios 650 y 679 c.a. 3



Desconocimiento de costos de publicidad por \$568.453.000

En los actos acusados, la DIAN desconoció costos por concepto de servicios publicitarios por \$568.453.217 porque el documento que se pretendió hacer valer como prueba para la procedencia de dicho costo, no reunía los requisitos del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

El actor defiende la procedencia de los costos porque el contrato de prestación de servicios es un documento equivalente a la factura, de acuerdo con la interpretación armónica de los artículos 123 del Decreto 2649 de 1993, 13 del Decreto 380 de 1996 y 771-2 inciso 2 del Estatuto Tributario.

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

PARÁGRAFO. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y



de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con la norma transcrita, para la procedencia de **costos y deducciones en el impuesto sobre la renta**, así como de los impuestos descontables en el IVA, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario. Cuando se trate de documentos equivalentes a las facturas, se deberá acreditar el cumplimiento de los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del E.T.

En caso de que no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar al beneficio tributario deberá **cumplir los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional**.

Según la liquidación oficial de revisión, los contratos de prestación de servicios publicitarios fueron celebrados entre el actor, que no se discute que es del régimen común de IVA, con personas del régimen simplificado, esto es, no **obligadas a expedir factura o documento equivalente**, en los términos del artículo 615 del Estatuto Tributario.

Por ello, para el caso en análisis, el documento que se pretenda hacer valer como prueba de la transacción que da lugar al reconocimiento del costo, **debe cumplir los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional**.

En ese sentido, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, vigente para el año gravable 2001, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 30. REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES REALIZADAS CON NO OBLIGADOS A FACTURAR. De conformidad con lo estipulado en el inciso 30. del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos:



1. Apellidos y nombre o razón social y **NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono.**

2. Fecha de la transacción

3. Concepto

4. Valor de la operación

5. La discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable.

[...]"

Así, para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables de los responsables de IVA del régimen común por operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente, el documento que prueba la transacción para la procedencia de los costos debe reunir los siguientes requisitos: i) apellidos y nombre o razón social y **NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono**; ii) fecha de la transacción; iii) concepto; iv) valor de la operación y, v) **la discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable.**

Además, como lo precisó la DIAN en los actos demandados³², el actor estaba obligado a practicar retenciones por IVA por las operaciones realizadas con los responsables del régimen simplificado, conforme con el artículo 437-2 del Estatuto Tributario³³.

En ese sentido, el artículo 4 del Decreto 380 de 1996 prevé lo siguiente:

³² Folio 67 a 91 c.p.

³³ “**ARTÍCULO 437-2. AGENTES DE RETENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.** Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados:

[...]

4) Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.”



“ARTÍCULO 4. Responsable del Impuesto sobre las Ventas por el valor retenido. Cuando los responsables pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, adquieran bienes o servicios gravados de personas que pertenezcan al régimen simplificado, deben asumir la retención del IVA sobre dichas transacciones, aplicando el porcentaje señalado en el artículo 10. de este Decreto.

Para los efectos de este artículo, **el responsable del régimen común elaborará la respectiva nota de contabilidad, que servirá de soporte al registro de la transacción y de la retención en la fuente.** Dicha nota de contabilidad deberá contener:

- Apellidos y nombre o razón social y **NIT del vendedor o de quien preste el servicio;**
- Fecha de la transacción;
- Descripción específica de los artículos o servicios gravados adquiridos;
- Valor total de la operación;
- **Monto de la retención asumida.**

PARÁGRAFO. Cuando una entidad estatal responsable del impuesto sobre las ventas actúe como agente de retención, de conformidad con lo previsto en este artículo, deberá realizar la afectación contable teniendo en cuenta la prestación principal, de conformidad con las normas presupuestales.”

Por lo tanto, en este caso, el actor estaba obligado a expedir la **nota de contabilidad, que constituye el documento soporte tanto de la transacción como de la retención en la fuente,** documento que debía reunir los siguientes requisitos: apellidos y nombre o razón social y NIT del vendedor o de quien preste el servicio; fecha de la transacción, descripción específica de los artículos o servicios gravados adquiridos, **valor total de la operación y monto de la retención asumida.**

Sin embargo, el actor no expidió dicho documento y los contratos de prestación de servicios publicitarios no cumplen los requisitos del artículo 4 del Decreto 380 de 1996, pues no acreditan el



NIT de quien prestó los servicios, el valor total de la operación (incluido el IVA) y el monto de la retención asumida³⁴. En consecuencia, los costos no estuvieron debidamente soportados.

La Sala precisa que los artículos 13 numeral 3 del Decreto 380 de 1996³⁵, 617 literales b), d), e) y g)³⁶ y 771-2 inciso 2 del Estatuto Tributario³⁷, en que sustentó el actor la procedencia de los costos publicitarios no son aplicables al asunto, pues se refieren a las operaciones que se realizan con obligados a expedir factura o documento equivalente, que no es el caso, pues, se repite, no se discute que las operaciones fueron realizadas con personas no obligadas a expedir tales documentos.

Además, la aplicación armónica de las normas tributarias y el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993³⁸, conduce a que en materia tributaria los soportes deben cumplir unos requisitos especiales, como, en

³⁴ Folios 342 a 344, 350 a 352, 358 a 360, 366 a 368, 344 a 376, 382 a 384, 390 a 392, 398 a 400, 406 a 408, 414 a 416, 422 a 424, 430 a 432, 438 a 440, 446 a 448, 454 a 456 y 516 a 518, c.a. 2.

³⁵ **ARTÍCULO 13. OBLIGACIONES DE LOS RESPONSABLES DEL REGIMEN SIMPLIFICADO.** Los responsables del IVA pertenecientes al régimen simplificado deberán:

[...]

3. Exigir a sus proveedores, responsables del régimen común, la expedición de factura o documento equivalente, donde aparezca discriminado el impuesto sobre las ventas que se genere en las transacciones correspondientes.

³⁶ **ARTÍCULO 617. REQUISITOS DE LA FACTURA DE VENTA.** Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

[...]

b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

[...]

d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

[...]

g. Valor total de la operación.

³⁷ **ARTÍCULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES.** Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

³⁸ **ARTÍCULO 123. SOPORTES.** Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.



este caso, los previstos en el artículo 4 del Decreto 380 de 1996, en concordancia con el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

En consecuencia, procede el rechazo de los costos por publicidad debido a la falta de soporte de las transacciones.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a MARITZA ALEXANDRA DÍAZ GRANADOS como apoderada de la DIAN, según el poder que está en el folio 186 del cuaderno principal.

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

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

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

