

REQUERIMIENTO ESPECIAL – Contenido / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Noción / ERROR DE TRANSCRIPCIÓN EN EL REQUERIMIENTO ESPECIAL RESPECTO DEL PERIODO EN DISCUSIÓN – Efectos. No afecta la legalidad de los actos de determinación del tributo demandados, pues en el caso los soportes que la DIAN echó de menos en el requerimiento especial, son los mismos aducidos en la liquidación de revisión y discutidos por la actora ante la administración y la jurisdicción / VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA ENTRE EL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN – Falta de configuración

El artículo 703 del Estatuto Tributario prevé que, con anterioridad a la expedición de la liquidación de revisión, la autoridad fiscal debe enviar, por una sola vez, «*un requerimiento especial que contenga todos los puntos que proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta*». El artículo 711 *ejusdem*, por su parte, estableció el principio de correspondencia, al señalar que la liquidación oficial de revisión se contrae «*a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere*», lo cual garantiza el debido proceso y el derecho de defensa del administrado. En el caso concreto, el requerimiento especial propuso el desconocimiento de costos y deducciones registrados en la declaración de renta del año **2001** (...) No obstante, dicho acto señaló que «*los documentos que soportan los costos y deducciones incluidos en la declaración de renta del año gravable 2000 no fueron aportados (...)* Lo anterior, pone de presente la existencia de un error de transcripción respecto del periodo en discusión, que no afecta la legalidad de los actos demandados, pues los soportes que la DIAN echó de menos en el requerimiento especial, son los mismos aducidos en la liquidación de revisión y discutidos por la actora en la actuación administrativa y ante la jurisdicción, que corresponden al año gravable **2001**. (...) La Sala considera que las motivaciones del requerimiento especial y de la liquidación de revisión son las mismas, y se concretan en que los pagos a trabajadores temporales se originaron en una relación laboral, pues la actora no demostró la prestación de servicios de trabajadores temporales, al no presentar los soportes respectivos cuando fueron solicitados, y que como tales documentos forman parte de la contabilidad no podían ser allegados con posterioridad, pues no se acreditó la existencia de fuerza mayor o caso fortuito. En esas condiciones, las razones por las cuales la DIAN modificó la declaración tributaria de la contribuyente en la liquidación oficial de revisión, se contraen a las propuestas en el requerimiento especial y, por lo tanto, no se violó el principio de correspondencia establecido en el artículo 711 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 711

PRESUNCIÓN DE VERACIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA – Alcance / CARGA PROBATORIA PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y RESPUESTAS A REQUERIMIENTOS – Titular e inversión de la carga / RÉGIMEN PROBATORIO TRIBUTARIO – Pruebas admisibles / PRUEBA CONTABLE EN MATERIA TRIBUTARIA – Alcance / APORTE Y VALORACIÓN DE PRUEBAS ALLEGADAS CON POSTERIORIDAD A SU EXIGENCIA POR LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS – Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / PRUEBAS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO – Oportunidad para aportarlas / PRUEBAS EN EL PROCESO JUDICIAL – Alcance / VIOLACIÓN DEL DEBIDO PROCESO Y DEL DERECHO

DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE POR FALTA DE VALORACIÓN DE PRUEBA DE COSTOS Y DEDUCCIONES PRESENTADA CON LA RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Configuración / RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Presunción de veracidad / COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES – Prueba idónea / DOCUMENTO EQUIVALENTE – Requisitos

El artículo 746 del Estatuto Tributario señala que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o **en las respuestas a requerimientos administrativos**, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*». La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario. Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias **y de las respuestas a los requerimientos** corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal. El artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil; no obstante, el artículo 743 ibídem señala que la idoneidad de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos. En ese sentido, el artículo 772 del Estatuto Tributario, establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal, y los artículos 773 y 774 ib. señalan la forma y requisitos para llevarla y para que constituya prueba suficiente. Por su parte, el artículo 781 del Estatuto Tributario prevé que la contabilidad se debe presentar en las oportunidades que la autoridad fiscal otorgue, y que el contribuyente que no exhiba sus libros, comprobantes y demás documentos contables cuando le sean exigidos, no podrá invocarlos posteriormente como prueba a su favor y tal hecho se tendrá como indicio en contra. No obstante, el mismo artículo no impide que el contribuyente presente los documentos que demuestran los costos y deducciones con posterioridad al momento en que le fueron exigidos, ni exime a la autoridad fiscal de valorarlos para establecer su procedencia, pues prevé la posibilidad de que el interesado «*los acredite plenamente*». Lo anterior fue puesto de presente por la Sala al señalar que, «*Ante la carencia de la prueba, es razonable que el artículo 781 citado disponga que cuando el contribuyente allegue posteriormente esa prueba y la alegue "a su favor", deba valorarse, pero sin olvidar que existe un indicio en contra. En estricto sentido, la norma no restringe que la prueba se presente con posterioridad. Tan es así que la norma permite que el contribuyente pueda acreditar "plenamente" los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos*». En ese contexto, el artículo 744 ejusdem prevé que las pruebas deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, **haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial** o en su ampliación, haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias. Además, la Sala precisó que «*con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar. (...) [E]n el acta de la inspección tributaria realizada el 18 de marzo de 2003, la DIAN solicitó los siguientes documentos de soporte de costos y deducciones contabilizados por la actora, que no fueron presentados durante la visita (...)*

Como la sociedad demandante omitió presentar los documentos exigidos, la entidad demandada propuso desconocer costos y deducciones (...) [L]os documentos exigidos se presentaron con la respuesta al requerimiento especial, pero no fueron valorados en la liquidación de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, porque la entidad demandada consideró que no se aportaron en la inspección tributaria y que, al formar parte de la contabilidad, no podían ser aducidos con posterioridad. Lo anterior no es de recibo de la Sala, porque como se indicó, a la contribuyente le asistía el derecho de **demostrar plenamente** los conceptos declarados, y a la entidad demandada **el deber de valorar las pruebas presentadas** como soporte de los costos y deducciones declarados y, como no lo hizo, violó el debido proceso y el derecho de defensa. Además, la respuesta al requerimiento especial, con la cual se allegaron los soportes de las transacciones cuestionadas, está amparada por presunción de veracidad, la cual no fue desvirtuada. (...) [E]l artículo 771-2 del Estatuto Tributario estableció que el documento idóneo para demostrar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, es la factura o el documento equivalente (...) El inciso 3 de la norma transcrita prevé que, cuando no existe la obligación de expedir factura o documento equivalente, como ocurre en los casos establecidos en el artículo 2 del Decreto 1001 de 1997, se deben cumplir los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional. De otro lado, el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997 estableció que los requisitos del documento equivalente expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, son: «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». (...) La Sala advierte que los documentos referidos no fueron desvirtuados por la autoridad fiscal, cuya argumentación se concretó en que no se debían valorar porque no fueron presentados en la inspección tributaria, y corresponden a los soportes exigidos en el acta de inspección tributaria, y a los conceptos que fueron cuestionados en los actos administrativos demandados, cuya verificación, como se indicó, constituía un deber de la autoridad fiscal. Ahora bien, a pesar de que los contratos de prestación de servicios de trabajadores temporales, transporte de personal, reparaciones locativas, transportes de fletes y arrendamiento de vehículo, no constituyen el documento idóneo para soportar costos y deducciones, las cuentas de cobro y los comprobantes de egreso allegados con los mismos acreditan plenamente los requisitos del documento equivalente establecidos en el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997, referidos con anterioridad. Así mismo, se observa que los costos y deducciones relacionados con combustibles y lubricantes, están soportados en facturas, y los gastos bancarios en estados de cuenta, conciliaciones bancarias y notas internas contables. En esas condiciones, de la valoración en conjunto de los documentos presentados por la actora con la respuesta al requerimiento especial bajo la reglas de la sana crítica, la Sala considera que ofrecen certeza en cuanto a las operaciones realizadas, pues acreditan «*plenamente*» los costos y deducciones cuestionados, como lo establece el artículo 781 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 743 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 744 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771-2 INCISO 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 772 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 773 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 774 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 781 / LEY 383 DE 1997 / DECRETO 1001 DE 1997 –

ARTÍCULO 2 / DECRETO 3050 DE 1997 – ARTÍCULO 3 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTÍCULO 177

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el deber de la autoridad fiscal de valorar las pruebas allegadas con posterioridad por el contribuyente se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 26 de enero de 2012, radicado (17318), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la valoración de las pruebas por parte del Juez se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 14 de junio de 2018, radicado (21061), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cuatro (4) de octubre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 76001-23-31-000-2005-03385-01(19778)

Actor: CÁRDENAS CASTRO Y CIA LTDA EN LIQUIDACIÓN

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 19 de abril de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 26 de abril de 2002, la sociedad CÁRDENAS CASTRO Y CIA LTDA presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001¹, corregida el 17 de octubre de 2002², en la cual registró un saldo a favor de \$51.004.000, que fue reconocido por la Resolución 010 del

¹ Información relacionada en los actos administrativos demandados. La declaración inicial no obra en el expediente.

² Fl. 112 del c.a. 1.

15 de enero de 2003³, expedida por la División de Recaudación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Palmira, en el sentido de compensar \$35.910.000 y devolver \$15.094.000.

El 20 de febrero de 2003, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Palmira expidió el Auto de Apertura 15032003000036⁴, por el cual inició investigación a la contribuyente por el programa «*SALDOS A FAVOR RENTA*». El 18 de marzo de 2003 se realizó inspección tributaria en la dirección informada por la contribuyente⁵.

El 18 de junio de 2003, el Jefe de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Palmira formuló el Requerimiento Especial 150632003000030⁶, en el que propuso el rechazo de costos y deducciones por concepto de transporte de personal (\$46.896.401), servicios temporales (\$414.790.343), reparaciones locativas (\$6.776.320), transporte de fletes (\$27.578.128), arrendamiento de vehículo (\$10.800.000), combustibles y lubricantes (\$62.766.635) y gastos bancarios (\$11.129.484), para un impuesto a cargo de \$234.572.000 y un total saldo a pagar de \$152.254.000, sin imponer sanción por inexactitud. El acto administrativo señalado fue respondido oportunamente por la actora⁷.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 150642004000007 del 16 de marzo de 2004⁸, el Jefe de la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Palmira acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial.

Contra el acto de determinación del tributo la contribuyente interpuso recurso de reconsideración⁹, el cual fue decidido por la Resolución 150012005000001 del 14 de abril de 2005¹⁰, emitida por el Despacho

³ Fls. 117 del c.a.1.

⁴ Fl. 114 del c.a. 1.

⁵ Fls. 6 a 8 del c.p.

⁶ Fls. 9 a 20 del c.p.

⁷ Fls 24 a 43 del c.p.

⁸ Fls. 44 a 62 del c.p.

⁹ Fls. 64 a 86 del c.p.

¹⁰ Fls. 87 a 93 del c.p.

de la Administración de Impuestos Nacionales de Palmira, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«2.1.- Que es nula la Liquidación Oficial Renta Sociedades – Revisión No. 150642004000007 de marzo 16 de 2004. (Anexo No. 7, Folios 44 a 63)

2.2.- Que es nula la Resolución Recurso de Reconsideración No. 150012005000001 de abril 14 de 2005. (Anexo No. 9, Folios 87 a 92)

2.3.- Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho:

a).- Se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, contenida en la corrección radicada bajo el No. 0785802004060-5 del 17 de octubre de 2002. (Anexo No. 11, folio 94)

b).- Se declare que la sociedad CÁRDENAS CASTRO COMPAÑÍA LTDA. EN LIQUIDACIÓN, NIT. 800.203.837-1, tiene derecho al saldo a favor determinado en su liquidación privada del año 2001, en cuantía de \$51.004.000.

2.4.- Condenar en costas y agencias en derecho a la Nación – Ministerio de Hacienda – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95-9 y 209 de la Constitución Política;
- Artículos 28, 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo;
- Artículo 53 del Código de Comercio;
- Artículos 6 y 23 del Código Sustantivo del Trabajo;
- Artículos 683, 684, 711, 730, 742, 744, 746, 772, 773, 776, 777 y 781 del Estatuto Tributario;
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y,
- Circulares DIAN 124 del 29 de julio de 1997 y 175 del 29 de octubre de 2001.

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

Alegó que se violó el principio de correspondencia, porque el requerimiento especial propuso rechazar servicios temporales por originarse en una relación laboral, y cuestionó los soportes de costos y deducciones del año 2000, mientras que la liquidación de revisión fundamentó dicho rechazo en la falta de exhibición de contratos de servicios temporales durante la inspección tributaria practicada, y discutió los soportes de costos y deducciones del año 2001.

Señaló que no se demostró la existencia de una relación laboral, y que la DIAN conoció los contratos de servicios temporales con la respuesta al requerimiento especial.

Manifestó que los actos administrativos demandados están viciados de falsa motivación, pues interpretaron y aplicaron de forma errada el artículo 781 del Estatuto Tributario para desconocer los costos y deducciones registrados en la declaración de renta del año gravable 2001.

Sostuvo que dicho desconocimiento sólo opera cuando el contribuyente no presenta la contabilidad, lo cual no ocurre en este caso, por lo cual los costos y deducciones se pueden demostrar mediante otros medios de prueba, como son las facturas y documentos equivalentes presentados con la respuesta al requerimiento especial.

Explicó que si bien no se exhibieron los soportes de la contabilidad durante la inspección tributaria y no se demostró la existencia de fuerza mayor o caso fortuito, debe tenerse en cuenta que no se desestimó el valor de la contabilidad presentada cuando fue exigida, ni los documentos presentados con la respuesta al requerimiento especial, que soportan las erogaciones registradas (contratos de transporte, certificación de revisor fiscal, y facturas y/o documentos equivalentes de terceros).

Adujo que se violó el artículo 781 del Estatuto Tributario al inobservar las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial, porque los soportes externos prevalecen sobre la contabilidad, no forman parte de la misma y tienen valor probatorio independiente, con lo cual se pueden allegar después de la realización de la inspección tributaria. Agregó que las decisiones de la autoridad tributaria se deben fundamentar en hechos probados.

Expuso que la sociedad presentó oportunamente los libros de contabilidad en los que registró las transacciones realizadas, con lo cual podía subsanar la omisión en la entrega de los comprobantes externos con posterioridad a la realización de la diligencia señalada.

Argumentó que las facturas y demás documentos de terceros son elementos probatorios diferentes de la contabilidad que constituyen plena prueba, y que se pueden aportar en las etapas de fiscalización, determinación y discusión del impuesto.

Expresó que la entidad demandada violó el debido proceso al inobservar la certificación de revisor fiscal aportada con la respuesta al requerimiento especial, en la cual se desvirtuó la existencia de una relación laboral y se acreditó la existencia de contratos de servicios temporales y dijo que la DIAN no desvirtuó la contabilidad presentada mediante inspección contable.

Alegó que el rechazo de costos y deducciones desconoce la oportunidad para allegar pruebas al expediente y la presunción de veracidad de la respuesta al requerimiento especial, y que las pruebas presentadas que demuestran la improcedencia de las glosas oficiales se presentaron oportunamente y recaen sobre conceptos, frente a los cuales no se exige comprobación especial.

Manifestó no compartir lo aducido por la DIAN, en cuanto a la presencia de una relación laboral, sin verificar los contratos allegados, y sin

demostrar la existencia de los elementos que determinan la existencia de dicha relación¹¹.

Concluyó que se violó la normativa invocada, por falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, y falsa motivación de los actos administrativos demandados, pues se desconocieron costos y deducciones sin fundamento legal.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación:

Explicó que la referencia errada del requerimiento especial en relación con costos y deducciones del año 2000, no implica la nulidad de la liquidación de revisión, porque las modificaciones propuestas corresponden a la liquidación privada del año 2001, sobre las que la contribuyente ejerció el derecho a la defensa.

Indicó que la liquidación de revisión se fundamentó en las pruebas recaudadas en la investigación tributaria y en los argumentos de la respuesta al requerimiento especial, y que como la actora no presentó los soportes de costos y deducciones cuando la autoridad fiscal los solicitó, no podía aducirlos con posterioridad, porque no demostró la existencia de fuerza mayor o caso fortuito.

Agregó que la demandante podía acudir a otros medios de prueba, como lo establece la normativa aplicable, la jurisprudencia¹² y la doctrina de la entidad¹³, y no lo hizo, pues los documentos presentados no podían ser invocados como prueba a su favor.

SENTENCIA APELADA

¹¹ Prestación personal del servicio, subordinación y salario.

¹² Sentencia del 27 de agosto de 1999.

¹³ Concepto DIAN 022001 del 2 de abril de 1998.

La Sala de Descongestión del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las súplicas de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Dijo que la imprecisión en que incurrió el requerimiento especial respecto del año gravable que fue objeto de la inspección tributaria no constituye una inconsistencia, pues el acto administrativo se refiere a la declaración de renta del año gravable 2001.

Explicó que en la inspección tributaria no se aportaron soportes de los costos y deducciones declarados por la contribuyente, lo cual condujo a las modificaciones propuestas en el requerimiento especial, y que pese a que la actora manifestó que con la respuesta a dicho acto allegó los soportes exigidos, en las pruebas aportadas con la demanda y en los antecedentes administrativos no obran tales documentos.

Anotó que en el acta de inspección tributaria consta que la demandante no aportó los contratos que soportan la forma de vinculación del personal que fue objeto de pagos por servicios temporales, y que si bien en el momento en que se expidió el requerimiento especial esos documentos no habían sido presentados, del contenido de la liquidación de revisión se extrae que la DIAN conoció del contenido de los mismos.

Expuso que con anterioridad a la realización de la inspección tributaria el contribuyente aportó los libros contables sin los soportes respectivos, los cuales no se encuentran en los antecedentes administrativos y en las pruebas de la demanda, circunstancia que entorpece la labor del juez.

Manifestó que la carga de la prueba está en cabeza de la demandante, quien no allegó los elementos para demostrar la procedencia de las deducciones registradas en su declaración tributaria.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló la sentencia proferida por la Sala de Descongestión del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, con fundamento en los siguientes motivos de inconformidad:

Manifestó que el *a-quo* no se pronunció sobre la violación al debido proceso y la falsa motivación por violación al principio de correspondencia, en relación con la falta de valoración de las pruebas aportadas y con el hecho de que no se desvirtuó la contabilidad mediante inspección contable.

Sostuvo que los documentos soporte de costos y deducciones, que se presentaron con la respuesta al requerimiento especial, no fueron entregados por la DIAN a pesar de que su incorporación se solicitó en la demanda.

Expuso que el Tribunal advirtió que en los antecedentes administrativos y en los documentos de la demanda no reposaban las pruebas de la totalidad de los costos y deducciones cuestionados, desconociendo que en la actuación administrativa y ante la jurisdicción se hizo referencia a la procedencia de los mismos, así como a los contratos y demás documentos presentados con la respuesta al requerimiento especial, y que el rechazo de tales conceptos obedeció a la extemporaneidad de su presentación.

Echó de menos que el Tribunal oficiara a la DIAN para allegar la copia de los soportes aludidos, que fueron pedidos en la demanda y eran necesarios para resolver la litis, y agregó que las dudas del proceso se deben resolver en favor del contribuyente.

Alegó que el *a-quo* no verificó la normativa aplicable al reconocimiento de costos y deducciones y al régimen probatorio, ni observó las pruebas y argumentos de la demanda, lo que configura un defecto sustantivo de la sentencia y viola el artículo 230 de la Constitución Política, en relación con la función judicial.

TRÁMITES JUDICIALES PREVIOS

Mediante auto del 11 de abril de 2013¹⁴, se negó la práctica de pruebas en segunda instancia, decisión que fue recurrida por la actora mediante recurso ordinario de súplica¹⁵, el cual fue decidido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 28 de agosto de 2014¹⁶, en sentido de revocar el auto impugnado y ordenar a la DIAN remitir los documentos presentados con la respuesta al requerimiento especial¹⁷.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación, y agregó que las pruebas decretadas en segunda instancia demuestran que los costos y deducciones declarados están soportados en los documentos presentados con la respuesta al requerimiento especial.

La DIAN reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y destacó que: i) la actora no exhibió los soportes de los costos y deducciones solicitados en la inspección tributaria, ni demostró la existencia de fuerza mayor o caso fortuito; ii) el error de transcripción del año de los soportes no constituye incongruencia y; iii) la sentencia apelada se fundamentó en las pruebas del proceso, y no es viable valorar las allegadas de forma inoportuna.

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la

¹⁴ Fls 280 a 282 del c.p.

¹⁵ Fls. 286 a 288 del c.p.

¹⁶ Fls 296 a 300 del c.p.

¹⁷ Se aportaron al proceso cinco (5) carpetas con los documentos allegados con la respuesta al requerimiento especial (Fls. 105 a 1582).

renta y complementarios presentada por la sociedad Cárdenas Castro y Cía. Ltda. en liquidación, por el año gravable 2001.

Para ello, la Sala debe pronunciarse sobre: i) la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión y, ii) la oportunidad e idoneidad de las pruebas de costos y deducciones.

Principio de correspondencia

La demandante manifestó que el *a-quo* no se pronunció sobre la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión.

El artículo 703 del Estatuto Tributario prevé que, con anterioridad a la expedición de la liquidación de revisión, la autoridad fiscal debe enviar, por una sola vez, *«un requerimiento especial que contenga todos los puntos que proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta»*.

El artículo 711 *ejusdem*, por su parte, estableció el principio de correspondencia, al señalar que la liquidación oficial de revisión se contrae *«a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere»*, lo cual garantiza el debido proceso y el derecho de defensa del administrado.

En el caso concreto, el requerimiento especial propuso el desconocimiento de costos y deducciones registrados en la declaración de renta del año **2001**¹⁸, en relación con transporte de personal, servicios temporales, reparaciones locativas, transporte de fletes, arrendamiento de vehículos, pago de combustibles y gastos bancarios, porque no se presentaron los soportes respectivos durante la inspección tributaria.

¹⁸ Fls. 12 y 14 del c.p.

No obstante, dicho acto señaló que *«los documentos que soportan los costos y deducciones incluidos en la declaración de renta del año gravable 2000 no fueron aportados, como tampoco fueron aportados los documentos externos idóneos con el cumplimiento de la totalidad de los requisitos formales exigidos por la Ley para su correcta imputación en la respectiva declaración de renta del mencionado periodo»*. (Se subraya).

Lo anterior, pone de presente la existencia de un error de transcripción respecto del periodo en discusión, que no afecta la legalidad de los actos demandados, pues los soportes que la DIAN echó de menos en el requerimiento especial, son los mismos aducidos en la liquidación de revisión y discutidos por la actora en la actuación administrativa y ante la jurisdicción, que corresponden al año gravable **2001**.

En relación con el desconocimiento de pagos a trabajadores temporales, **el requerimiento especial** indicó que se originaron en una relación laboral *«entre los referidos trabajadores temporales o Esporádicos y el Contribuyente Cárdenas Castro y Cía Ltda, con lo que se configura la retribución a título de salarios, independientemente de su denominación o contabilización¹⁹»*, por lo que se debieron pagar aportes parafiscales y a la seguridad social.

Dicho acto señaló que si bien en la inspección tributaria el contador de la compañía señaló que los pagos obedecen a la necesidad de personal esporádico para la siembra de caña, que requiere la elaboración de contratos de prestación de servicios, tales contratos no se aportaron cuando la DIAN los exigió, y que por disposición del artículo 781 del Estatuto Tributario, *«no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en contra»*.

La liquidación de revisión confirmó las glosas formuladas, porque la falta de presentación de los soportes durante la inspección tributaria, indica que la contabilidad no se exhibió en su totalidad, lo que en términos del citado artículo 781 ibídem constituye un indicio en contra

¹⁹ Fl. 13 Vto. del c.p.

que sólo puede ser justificado mediante la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

El acto de determinación precisó que la actora no aportó prueba diferente de su contabilidad, cuyos soportes no son admisibles con posterioridad al momento en que se requirió, y señaló que, entre los documentos que no se presentaron oportunamente, están los contratos suscritos con trabajadores temporales, con quienes se configuró *«una verdadera relación laboral con carácter permanente independiente de la denominación que se le dé²⁰»*.

La Sala considera que las motivaciones del requerimiento especial y de la liquidación de revisión son las mismas, y se concretan en que los pagos a trabajadores temporales se originaron en una relación laboral, pues la actora no demostró la prestación de servicios de trabajadores temporales, al no presentar los soportes respectivos cuando fueron solicitados, y que como tales documentos forman parte de la contabilidad no podían ser allegados con posterioridad, pues no se acreditó la existencia de fuerza mayor o caso fortuito.

En esas condiciones, las razones por las cuales la DIAN modificó la declaración tributaria de la contribuyente en la liquidación oficial de revisión, se contraen a las propuestas en el requerimiento especial y, por lo tanto, no se violó el principio de correspondencia establecido en el artículo 711 del Estatuto Tributario.

Oportunidad para incorporar pruebas al expediente

La actora argumentó que la DIAN interpretó indebidamente el artículo 781 del Estatuto Tributario al desconocer las pruebas de costos y deducciones presentadas con la respuesta al requerimiento especial.

La DIAN, por su parte, manifestó que la actora no presentó las pruebas referidas en el momento en que le fueron exigidas (inspección

²⁰ Fl. 61 del c.p.

tributaria), con lo cual no podía invocarlos posteriormente como prueba a su favor.

El artículo 746 del Estatuto Tributario señala que *«Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o **en las respuestas a requerimientos administrativos**, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija»*.

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el *«efectivo cumplimiento de las normas sustanciales»*, puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario²¹.

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias **y de las respuestas a los requerimientos** corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal²².

El artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil²³; no obstante, el artículo 743 ibídem señala que la idoneidad²⁴ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

²¹E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.

b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.

c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.

d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.

e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...)».

²² Artículo 746 del E.T.

²³ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

²⁴ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

En ese sentido, el artículo 772 del Estatuto Tributario²⁵, establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal, y los artículos 773²⁶ y 774²⁷ ib. señalan la forma y requisitos para llevarla y para que constituya prueba suficiente.

Por su parte, el artículo 781 del Estatuto Tributario prevé que la contabilidad se debe presentar en las oportunidades que la autoridad fiscal otorgue²⁸, y que el contribuyente que no exhiba sus libros, comprobantes y demás documentos contables cuando le sean exigidos, no podrá invocarlos posteriormente como prueba a su favor y tal hecho se tendrá como indicio en contra.

No obstante, el mismo artículo no impide que el contribuyente presente los documentos que demuestran los costos y deducciones con posterioridad al momento en que le fueron exigidos, ni exime a la autoridad fiscal de valorarlos para establecer su procedencia, pues prevé la posibilidad de que el interesado «los acredite plenamente».

Lo anterior fue puesto de presente por la Sala al señalar que²⁹, «Ante la carencia de la prueba, es razonable que el artículo 781 citado disponga que cuando el contribuyente allegue posteriormente esa prueba y la alegue "a su

²⁵ E.T. «Art. 772. La contabilidad como medio de prueba. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma».

²⁶ E.T. «Art. 773. Forma y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.

2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa».

²⁷ E.T. «Art. 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;

2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;

3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;

4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;

5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio».

²⁸ E.T. «Art. 781. La no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente.

El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla». (Se subraya).

²⁹ Sentencia del 26 de enero de 2012, Exp. 17318, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

favor", deba valorarse, pero sin olvidar que existe un indicio en contra. En estricto sentido, la norma no restringe que la prueba se presente con posterioridad. Tan es así que la norma permite que el contribuyente pueda acreditar "plenamente" los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos».

En ese contexto, el artículo 744 ejusdem prevé que las pruebas deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, **haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial** o en su ampliación, haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias.

Además, la Sala precisó que *«con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar»*³⁰.

Caso concreto

A partir de las consideraciones expuestas, la Sala advierte que en este caso no se discute la *«no presentación de los libros de contabilidad»* a que se refiere el artículo 781 del Estatuto Tributario, pues fueron aportados con ocasión de la inspección tributaria³¹, sino los soportes de los costos y deducciones registrados por la demandante en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001. Tampoco son objeto de discusión los valores de cada uno de los conceptos glosados, que no fueron objetados por la entidad demandada.

Al efecto, en el acta de la inspección tributaria realizada el 18 de marzo de 2003³², la DIAN solicitó los siguientes documentos de soporte de

³⁰ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³¹ Fls. 76 a 103 del c.a. 1.

³² Acta de Inspección Tributaria - Fls. 74 y 75 del c.a. 1. y 6 a 8 del c.p.

costos y deducciones contabilizados por la actora, que no fueron presentados durante la visita:

*«Fotocopia de las Facturas 0386 y 0307.
Tarjeta de Propiedad de los buses que realizaron el transporte de personal.
Fotocopia de las autoliquidaciones realizadas por los aportes a pensión.
Fotocopia de los Contratos de Transporte con sus respectivas cuentas de cobro. 2 de c/u
Fotocopias de los contratos de prestación de servicios con sus respectivas cuentas de cobro y comprobante de egreso. 2 de c/u.
Pagos mensuales de Gasolina. (2).
Auxiliar de la Cuenta 2355 y de la cuenta 238095.
Cuadro de aportes parafiscales.
Conciliaciones bancarias.
Conciliación de la utilidad contable y la renta líquida del ejercicio.
Balance de comprobación del mes de Diciembre del año 2001».*

Como la sociedad demandante omitió presentar los documentos exigidos, la entidad demandada propuso desconocer costos y deducciones por los siguientes conceptos: i) Transporte de personal (\$46.896.401); ii) Servicios de trabajadores temporales (\$414.790.343); iii) Reparaciones locativas (\$6.776.320) iv) Transporte de fletes (\$27.578.128); v) Arrendamiento de vehículo (\$10.800.000); vi) Combustibles y lubricantes (62.766.635) y, vii) Gastos bancarios (\$11.129.484).

Sin embargo, los documentos exigidos se presentaron con la respuesta al requerimiento especial, pero no fueron valorados en la liquidación de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, porque la entidad demandada consideró que no se aportaron en la inspección tributaria y que, al formar parte de la contabilidad, no podían ser aducidos con posterioridad.

Lo anterior no es de recibo de la Sala, porque como se indicó, a la contribuyente le asistía el derecho de **demostrar plenamente** los conceptos declarados, y a la entidad demandada **el deber de valorar las pruebas presentadas** como soporte de los costos y deducciones declarados y, como no lo hizo, violó el debido proceso y el derecho de defensa.

Además, la respuesta al requerimiento especial, con la cual se allegaron los soportes de las transacciones cuestionadas, está amparada por presunción de veracidad, la cual no fue desvirtuada.

Idoneidad de los soportes de costos y deducciones

En materia tributaria son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil³³; no obstante, el artículo 743 del Estatuto Tributario señala que la idoneidad³⁴ de los mismos depende de las exigencias que la ley establezca para demostrar determinados hechos.

En ese contexto, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario estableció que el documento idóneo para demostrar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, es la factura o el documento equivalente, para lo cual señaló:

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

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

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

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

El inciso 3 de la norma transcrita prevé que, cuando no existe la obligación de expedir factura o documento equivalente, como ocurre en

³³ Artículo 742 del Estatuto Tributario.

³⁴ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

los casos establecidos en el artículo 2³⁵ del Decreto 1001 de 1997³⁶, se deben cumplir los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional³⁷.

De otro lado, el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997³⁸ estableció que los requisitos del documento equivalente expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, son: «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».

Ahora bien, en relación con los costos y deducciones cuestionados en los actos administrativos demandados, la contribuyente, con la respuesta al requerimiento especial, presentó la siguiente información:

- Estados de cuenta, conciliaciones bancarias de la cuenta corriente Bancolombia N° 858-864323-71 a nombre de Cárdenas Castro y Cia. Ltda. y Notas Internas Contables³⁹.
- Facturas de lubricantes y combustibles expedidas por la estación de servicio Móvil La Viña y comprobantes de egreso por ese concepto⁴⁰.
- Contrato de arrendamiento del vehículo Toyota Hilux de placa CET563 modelo 1998, suscrito entre el representante legal de la actora y Arnulfo Castro Bedoya⁴¹, junto con las cuentas de cobro que contienen: fecha, NIT de la actora, identificación del arrendador, concepto y valor de la operación⁴².

³⁵ D. 1001/97 «Art. 2. No obligados a facturar. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, no se encuentran obligados a expedir factura en sus operaciones (...) c) Los responsables del régimen simplificado; d) Los distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos; (...) g) Las personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esta actividad; h) Las personas naturales que únicamente vendan excluidos del impuesto sobre las ventas o presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los toques de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado».

³⁶ «Por el cual se reglamentan los artículos 616-1, 616-2 del Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones»

³⁷ Norma vigente durante los hechos en discusión.

³⁸ «Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones».

³⁹ Fls. 105 a 349 de los cuadernos de antecedentes 2 y 3.

⁴⁰ Fls. 350 a 861 de los c.a. 3 y 4.

⁴¹ Fls. 874 y 875 del c.a. 4.

⁴² Fls. 862 a 873 del c.a. 4.

- Cuentas de cobro por el servicio de transporte de personal con sus respectivos comprobantes de egreso, en los que se relacionan, entre otros: fecha, descripción del servicio y valor, valor de la retención, identificación del beneficiario y NIT de la actora y numeración⁴³.
- Cuentas de cobro por servicios generales, restaurante, cafetería y servicios de auxiliar de oficina con sus respectivos comprobantes de egreso, en los que se relacionan, entre otros: fecha, descripción del servicio y valor, valor de la retención (4%), identificación del beneficiario y NIT de la actora, y numeración⁴⁴.
- 24 contratos de prestación de servicios con el objeto de «realizar corte de caña larga», suscritos entre el representante legal de la actora y terceros, con una duración del 2 de enero al 28 de diciembre de 2001, acompañados de cuentas de cobro por ese servicio con sus respectivos comprobantes de egreso, en los que indican, entre otros: fecha, descripción del servicio (temporales de corte de caña) y valor, valor de la retención e identificación del beneficiario y de la actora (NIT).

Los contratos suscritos con terceros, son los siguientes:

Nº contrato	Contratista	Valor	Información Comp. Egreso y Ctas. De cobro	Cuadernos 4, 5 y 6. Fls.
1	Arlex Martínez Prado	\$14.940.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1290 a 1301
2	Javier Rodríguez Potez	\$16.830.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1277 a 1289
3	José Hernando Giraldo	\$16.070.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1264 a 1276
4	Luis Mario Reyes	\$16.800.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1251 a 1263
5	Jesús Antonio Cárdenas	\$11.976.070	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1238 a 1250

⁴³ Fls. 876 a 888 del c.a. 4.

⁴⁴ Fls. 889 a 945 del c.a. 4.

6	William Restrepo Estrada	\$16.880.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1225 a 1237
7	José Gabriel Asprilla	\$16.350.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1212 a 1224
8	Julio Cortez Angulo	\$16.640.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1188 a 1211
9	Henry Ruiz Holguín	\$16.150.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1175 a 1187
10	Aldemar Arango Cabal	\$16.050.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1162 a 1174
11	Luis Humberto Muñoz Mesa	\$16.125.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1149 a 1161
12	José Alfredo Burbano	\$17.050.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1136 a 1148
13	Carlos Andrés Ortega	\$16.770.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1114 a 1135
14	Luis Fernando Villamarín	\$15.750.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1101 a 1113
15	Ramiro Aranda Sierra	\$15.860.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1089 a 1100
16	William Zapata	\$17.380.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1076 a 1088
17	Jhon Jairo Muñoz	\$16.450.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1062 a 1075
18	José Ansizar Carabali	\$15.950.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1050 a 1062
19	Arley Perlaza	\$15.600.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1042 a 1049
20	José Ignacio Castillo	\$15.700.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1034 a 1041
21	Arlex Caval	\$15.775.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1026 a 1033
22	Diego Fernando Ceballos	\$15.850.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1012 a 1025
23	Luis Rivas	\$15.945.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	1002 a 1010
24	Diego Fernando González Potez	\$15.557.000	Identificación partes (C.C. y NIT), fecha, desc. Servicio, valor, retención y firma del beneficiario	990 a 1003

- Cuentas de cobro por los servicios de construcción de vivienda, reparaciones locativas y de carga con sus respectivos contratos (025, 026 y 027)⁴⁵, conceptos soportados con comprobantes de egreso, en los que se relacionan, entre otros: fecha, descripción del servicio y su valor, valor de la retención e identificación del beneficiario y de la actora⁴⁶.
- Certificación de contador público⁴⁷, la cual registró lo siguiente:

«1.- Que la Sociedad CÁRDENAS CASTRO Y CIA LTDA, NIT 800.203.837-1 lleva contabilidad conforma a las prescripciones legales, especialmente con sujeción a las normas contenidas en el Código de Comercio, el Decreto 2649 de 1993 y los principios de contabilidad generalmente aceptados. (...)

4.- Que durante el año 2001 la Sociedad efectuó pagos o abonos en cuenta correspondientes a **servicios de transporte** de personal registrados en la cuenta 513595 por valor de \$46.896.401, que corresponden a contratos de prestación de servicios de personal, **sin vínculo laboral con los contratistas**, los cuales se encuentran adicionalmente soportados con los respectivos documentos de fecha cierta.

5.- Que los diferentes pagos por conceptos de **servicios temporales** en cuantía de \$414.790.343, contabilizados durante el año 2001, corresponden a contratos de prestación de servicios, **sin vínculo laboral con los contratistas**, los cuales se encuentran adicionalmente soportados con los respectivos documentos de fecha cierta (...)

6.- Que los diferentes pagos por concepto de **servicios de transporte de fletes** en cuantía de \$27.578.128, contabilizados durante el año 2001, corresponden a contratos de prestación de servicios fletes, **sin vínculo laboral con los contratistas**, los cuales se encuentran adicionalmente soportados, con los respectivos documentos de fecha cierta.

7.- Que durante el año 2001 la Sociedad efectuó pagos o abonos en cuenta correspondientes al **arrendamiento de una camioneta Toyota Hilux modelo 1998 de placa CET 563** cuenta N°512040 por valor de \$10.800.000 de propiedad de Arnulfo Castro Bedoya.

8.- Que durante el año 2001, la sociedad efectuó pagos o abonos en cuenta correspondientes a **reparaciones locativas** cuenta N° 515015 por valor de \$6.776.320.

9.- Que por concepto de **combustibles y lubricantes** figuran

⁴⁵ Fls. 1533 a 1538 del c.a. 6.

⁴⁶ Fls. 1302 a 1544 del c.a. 6.

⁴⁷ Fls. 1542 a 1544 del c.a. 6.

registrados en la cuenta 519535 pagos o abonos en cuenta, durante el año 2001, en cuantía de \$62.766.635, que corresponde a la operación y movilización de los siguientes vehículos utilizados en el desarrollo del objeto social de la compañía: (...)». (Se resalta).

La Sala advierte que los documentos referidos no fueron desvirtuados por la autoridad fiscal, cuya argumentación se concretó en que no se debían valorar porque no fueron presentados en la inspección tributaria, y corresponden a los soportes exigidos en el acta de inspección tributaria, y a los conceptos que fueron cuestionados en los actos administrativos demandados, cuya verificación, como se indicó, constituía un deber de la autoridad fiscal.

Ahora bien, a pesar de que los contratos de prestación de servicios de trabajadores temporales, transporte de personal, reparaciones locativas, transportes de fletes y arrendamiento de vehículo, no constituyen el documento idóneo para soportar costos y deducciones, las cuentas de cobro y los comprobantes de egreso allegados con los mismos acreditan plenamente los requisitos del documento equivalente establecidos en el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997, referidos con anterioridad.

Así mismo, se observa que los costos y deducciones relacionados con combustibles y lubricantes, están soportados en facturas, y los gastos bancarios en estados de cuenta, conciliaciones bancarias y notas internas contables.

En esas condiciones, de la valoración en conjunto⁴⁸ de los documentos presentados por la actora con la respuesta al requerimiento especial bajo la reglas de la sana crítica, la Sala considera que ofrecen certeza en cuanto a las operaciones realizadas, pues acreditan «*plenamente*» los costos y deducciones cuestionados, como lo establece el artículo 781 del Estatuto Tributario.

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia proferida por la Sala de Descongestión del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca y,

⁴⁸ Artículos 742 del Estatuto Tributario y 177 del Código de Procedimiento Civil.

en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados.

A título de restablecimiento del derecho, se declarará en firme la corrección a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, presentada el 17 de octubre de 2002.

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

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 19 de abril de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

*1.- **DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 150642004000007 del 16 de marzo de 2004, y de su confirmatoria, la Resolución 150012005000001 del 14 de abril de 2005, expedidas en su orden por el Jefe de la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Palmira y el Despacho de esa Administración de Impuestos Nacionales.*

*2.- A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** en firme la corrección a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, presentada el 17 de octubre de 2002, con el N° 0785802004060-5.*

SEGUNDO: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO: RECONÓCESE personería para actuar como apoderada de la DIAN a la abogada Tatiana Orozco Cuervo, en los términos del poder visible en el folio 370 del c.p.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO**

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ