

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., cuatro (4) de marzo de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01257-01(17074)

Actor: CLUB DEPORTIVO LOS MILLONARIOS

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 8 de noviembre de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de CLUB DEPORTIVO LOS MILLONARIOS, contra los actos administrativos que modificaron el impuesto de renta y complementarios del año gravable de 2001.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2002, El CLUB DEPORTIVO LOS MILLONARIOS, presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable de 2001, en la que no tuvo impuesto a cargo.

Previo requerimiento especial, la DIAN, mediante liquidación de revisión 300642005000023 del 7 de febrero de 2005, modificó la liquidación privada del Club en los siguientes puntos: desconoció honorarios y comisiones por \$59.166.667; desconoció salarios, prestaciones y otros pagos laborales por \$1.170.837.000; rechazó intereses y demás gastos financieros por \$15.642.000 y rechazó otras deducciones por \$274.540.000. En consecuencia determinó un impuesto neto de renta y un saldo a pagar de \$304.037.000.

La liquidación de revisión fue modificada por medio de la resolución 300662006000003 del 2 de marzo 2006 que decidió el recurso de reconsideración aceptando parcialmente la deducción por salarios, aunque mantuvo el rechazo de este concepto por \$884.838.467. En consecuencia, efectuó una nueva liquidación y fijó como impuesto a cargo y saldo a pagar \$278.872.000.

LA DEMANDA

El CLUB DEPORTIVO LOS MILLONARIOS solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la modificó. A título de restablecimiento del derecho pidió confirmar la liquidación privada o practicar una nueva liquidación de acuerdo con las pretensiones de la demanda de que se acepten las cuentas por cobrar por asesoría técnica declaradas por \$59.166.667 y los pagos laborales por \$884.838.467.

Invocó como violados los artículos 6 y 95 de la Constitución Política; 683, 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario; 79 de la Ley 550 de 1999 y 22 del Decreto 836 de 1991. Como concepto de violación expuso los siguientes cargos:

1. Desconocimiento de \$59.166.667 correspondiente a cuentas por cobrar por asesorías técnicas

La DIAN desconoció esta partida porque consideró que era deber del Club exigir como soporte del gasto las facturas por concepto de asesorías prestadas por el señor Luis Augusto García Barragán, conforme a los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que para el año 2000 el señor García percibió ingresos suficientes como para ser responsable del régimen común del impuesto sobre las ventas y debió estar inscrito como tal a partir de 2001.

El rechazo no es procedente porque el Club actuó siempre de buena fe y no era su obligación determinar si el citado señor era responsable o no del régimen común del impuesto sobre las ventas. El artículo 618 del Estatuto Tributario establece que quien adquiera bienes y servicios debe exigir la factura o su documento equivalente, pero no obliga al adquirente a tener pleno conocimiento de si el vendedor o el prestador de bienes y servicios, como persona natural, pertenezca a un determinado régimen, o cuáles fueron los ingresos en un determinado año.

Sobre el punto citó las sentencias del Consejo de Estado de 18 de mayo de 2006 (exp.14682) y 6 de mayo de 2004 (exp. 13012) y concluyó que la DIAN sólo cuestionó el régimen en el cual estaba inscrito el señor García, pero no objetó las pruebas contables soportes de los gastos solicitados. La Administración al pretender que el actor determinara si el señor García pertenecía o no al régimen común, está requiriendo más de cuanto la ley exige.

2. Desconocimiento de \$884.838.467 de pagos laborales por falta de pago de aportes parafiscales y otros

Si bien es cierto que para la procedencia de la deducción por salarios se debe estar a paz y salvo con dichos aportes más los de seguridad social, conforme al artículo 108 del Estatuto Tributario, en este caso, por encontrarse el Club Deportivo los Millonarios en un proceso de reestructuración de la Ley 550 de 1999 no podía rechazarse la deducción por salarios cuando las obligaciones parafiscales se encontraban bajo el mismo acuerdo.

Se refirió al Concepto 10482 de 2002 de la DIAN, según el cual, mientras los artículos 108 y 664 del Estatuto Tributario exigen estar a paz y salvo por concepto de aportes parafiscales para aceptar la deducción por salarios, en la Ley 550 se permite acordar plazos para el pago de aquellos y resulta obligatorio cumplir con ese acuerdo.

En consecuencia, es procedente la deducción plena por salarios porque el Club se encontraba en acuerdo de reestructuración y el pago de sus obligaciones parafiscales se encuentra amparado en dicho acuerdo.

Dijo que en relación con los otros gastos rechazados, en el momento procesal oportuno se allegarían copias de los soportes.

OPOSICIÓN

La demandada solicitó que se negaran las súplicas de la demanda por las siguientes razones:

3. En virtud del artículo 771-2 del Estatuto Tributario y según la sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional, las personas naturales que se encuentren en los supuestos contemplados por la ley tributaria para pertenecer al régimen común del impuesto sobre las ventas están obligadas a expedir factura, con el lleno de los requisitos legales, por cada una de las transacciones comerciales o prestación de servicios que realicen, como es el caso del señor Luis Augusto García, quien, de acuerdo con los antecedentes para el año 2000 superó la suma mínima establecida para pertenecer al régimen simplificado. El adquirente del bien o servicio tiene la obligación correlativa de exigir la factura.

No es suficiente el argumento de la buena fe, ya que este principio se predica y se presume en todas las actuaciones que tengan lugar en el giro ordinario de los negocios, pero no exime de aportar la prueba necesaria. La prueba idónea exigida por la ley para la procedencia de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta o a las ventas es la factura o documento equivalente. La jurisprudencia que se adujo en la demanda como soporte jurídico no es aplicable al caso, pues se refiere a la inscripción en el RUT.

La DIAN tuvo en cuenta para algunos bimestres la factura presentada por el Club como documento soporte para el reconocimiento de costos y deducciones, pero no aceptó la prueba para otros bimestres, pues la cuenta de cobro que se aportó no es documento equivalente a la factura. Es decir, la prueba sí fue objetada.

4. En relación con el rechazo de \$884.838.467 por pagos laborales, argumentó que cuanto se discute no es el hecho de que el contribuyente se encuentre bajo acuerdo de reestructuración, sino que debió demostrar ante la DIAN que la totalidad de la deuda por aportes parafiscales por el año gravable 2001 había quedado protegida bajo dicho acuerdo.

Previo la solicitud de nuevas pruebas antes de decidir el recurso de reconsideración, se evidenció que en el acuerdo se incluyeron aportes a los fondos de pensiones por \$68.402.550 y al SENA por \$11.324.507 por el año 2001, pero en los relativos al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y a la Caja de Compensación Familiar no fueron certificados los valores del año que se investiga, sino los valores llevados al acuerdo en forma global. Sobre los aportes para la salud no se certificó ningún valor.

Teniendo en cuenta que el actor no aportó en forma debida las pruebas solicitadas por la DIAN en la vía gubernativa, no es procedente solicitar ahora la práctica de pruebas, ya que este hecho indica una dilación injustificada de parte del contribuyente, que ocasiona un desgaste administrativo innecesario y una deslealtad procesal.

En relación con las demás partidas rechazadas en la liquidación de revisión, señaló que el Club no hizo ningún cuestionamiento ante la DIAN ni con ocasión de esta acción, así que en este aspecto se debe mantener incólume la liquidación oficial.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca denegó las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

1. En cuanto al desconocimiento de \$59.166.667 de cuentas por cobrar por asesorías técnicas de Luis Augusto García, observó que de acuerdo con los artículos 617, 618, 771-2 y 437 del Estatuto Tributario, las personas que prestan servicios gravados están obligadas a expedir factura o documento equivalente y éstos deben cumplir ciertos requisitos para que sean válidos para soportar las deducciones. Dicha obligación está a cargo de quien presta el servicio, es decir del señor García y no del Club Los Millonarios como adquirente, en el caso de que aquél pertenezca al régimen común.

Para los meses de junio a agosto de 2001 los soportes que allegó el demandante no cumplen los requisitos señalados en el artículo 617 del Estatuto Tributario, a diferencia de los meses de septiembre a diciembre, en los que se allegó la factura con el lleno de los requisitos legales. Por lo tanto, no puede excusarse el demandante en la buena fe para incumplir la obligación de exigir la factura, ya que la norma es clara al establecer este documento o uno equivalente para la procedencia de las deducciones.

5. En relación con el rechazo de \$884.838.467 por pagos laborales estimó que desde la vía gubernativa la DIAN advirtió que sobre los aportes al ICBF y a la Caja de Compensación Familiar que se incluyeron en el acuerdo de reestructuración no fue posible establecer el monto correspondiente al año discutido, pues no se informaron los períodos individualmente sino en forma global, así: del período de 1 de enero de 1997 a 30 de agosto de 2001 (\$61.914.077) respecto a la primera y de abril de 2001 a agosto de 2004 (\$182.892.378) para la segunda. Como no se pudo establecer el monto exacto para cada uno de los aportes parafiscales incluidos en el acuerdo de reestructuración, ni el Club lo probó en este proceso, se debía mantener la determinación de la DIAN.

LA APELACIÓN

El **demandante** interpuso recurso de apelación sustentado en las siguientes razones:

6. El Club Deportivo los Millonarios no incumplió con el deber de exigir factura. Pese a que en el expediente no obra prueba que demuestre que el señor Luis Augusto García Barragán pertenecía al régimen común, el Tribunal asegura que sí pertenece a dicho régimen por haber superado el tope establecido en el artículo 508-2 del Estatuto Tributario y concluye que este señor sí estaba obligado a expedir factura.

Pero, contra lo afirmado por el Tribunal, no existe prueba de que durante los meses de junio, julio y agosto de 2001 el señor García perteneciera al régimen común, luego no puede suponerse que por esta época él estaba en la obligación de expedir factura por la prestación de sus servicios. En todo caso, aunque hubiera cumplido las condiciones para pasar al régimen común, en el expediente no hay prueba de que hubiese realizado lo ordenado por la disposición citada para que el cambio fuera efectivo y válido ante terceros.

Un contribuyente que adquiere bienes y servicios de otro contribuyente que se anuncia como perteneciente al régimen simplificado, no tiene por qué verificar que esa persona cumple o no los requisitos del artículo 499 del Estatuto Tributario a fin de establecer si ha debido cambiar de régimen, y menos para exigirle que cambie de régimen y expida la factura correspondiente. Esto es función de la DIAN. En consecuencia, la

Administración no puede exigir que un contribuyente exija una factura que, de conformidad con la ley, no está obligado a obtener.

Aunque no está demostrado que el señor García incumplió el deber de cambiar de régimen, en todo caso no es justo rechazar una deducción tenida como tal por el contribuyente como consecuencia del incumplimiento de un deber de un tercero. No existe norma que imponga a un particular la carga de verificar si un contribuyente cumple los requisitos para estar inscrito en un régimen o en otro.

El Tribunal no podía rechazar la deducción con base en los incisos 1 y 2 del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, pues éstos son aplicables cuando exista la obligación de exigir factura o documento equivalente por el adquirente del bien o servicio, y correlativamente la obligación de expedirla por parte de quien ofrece el bien o servicio. La norma aplicable es el inciso 3 de dicho artículo, reglamentado por el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 que fija los requisitos para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas por lo no obligados a facturar. Por lo anterior, no se le podía negar validez a las cuentas de cobro como prueba de las deducciones con el pretexto de que no llevaban un número correspondiente a la numeración consecutiva de facturas de venta conforme al artículo 617 literal d) del Estatuto Tributario, pues la norma aplicable no señala tal exigencia.

El Club actuó de buena fe y como está demostrada la realidad del gasto y no fueron objetadas las pruebas que lo soportan, se debe reconocer la deducción.

7. Se debe aceptar la deducción por pagos laborales porque si bien en el acuerdo de reestructuración los aportes parafiscales no están individualmente discriminados, lo cierto es que no se evidencia falta de pago de estos, ya que se encuentran incluidos en dicho acuerdo. No existe norma que exija la discriminación de los aportes parafiscales; basta con su inclusión en el acuerdo de reestructuración para que proceda la deducción por pagos laborales. Por lo tanto, no es dable a la Administración ni a la jurisdicción contencioso administrativa exigir tal discriminación. Sobre este particular citó el Concepto 13292 de 2004 de la DIAN, según el cual las obligaciones parafiscales reconocidas en el proceso liquidatorio y sometidas al régimen de prelación de créditos, no constituyen requisito previo para efectos del reconocimiento de la deducción por salarios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **actor** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia, con los argumentos de su contestación a la demanda. Sostuvo que el legislador estableció, para efectos tributarios, la obligación de expedir factura o su documento equivalente a todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, por cuanto constituye valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, y para efectos del cobro y recaudo de ciertos impuestos.

Por tanto, no puede el actor invocar el principio de la buena fe para sustraerse a su obligación formal de exigir la factura, exigencia que de ninguna manera es irrazonable, puesto que materializa un deber constitucional y corresponde a un mínimo de diligencia en las actividades propias del tráfico mercantil. No se trata de que el

adquiriente de bienes y servicios deba responder por la conducta negligente de un tercero, sino que asuma su propia responsabilidad como interviniente en la operación económica.

Se debe mantener el rechazo de la deducción por pagos laborales, ya que es necesario que se acredite de manera discriminada el monto de los aportes parafiscales que por el año discutido entraron en acuerdo de reestructuración, pues de lo contrario, se podrían afectar o poner en peligro los recursos del erario público.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación del actor, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable de 2001 presentada por el Club Deportivo los Millonarios. Concretamente analizará si es procedente la deducción por asesorías técnicas solicitadas por \$59.166.667 y pagos laborales por \$884.838.467.

8. Deducción por asesorías técnicas

Según la liquidación de revisión se rechazó la deducción por \$59.166.667 correspondiente a las asesorías técnicas prestadas por el señor Luis García Barragán, porque para los meses de junio, julio y agosto de 2001, el contribuyente presentó como soporte unas cuentas de cobro y no las facturas con el lleno de los requisitos legales, pese a que para el año gravable 2001 el prestador del servicio ya era responsable del régimen común conforme a sus ingresos netos declarados y, por tanto, debía darse cumplimiento al artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario dispone:

ARTICULO 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.

PARAGRAFO. 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”.

Entre las pruebas aportadas por el demandante como soporte de la deducción se encuentran tres cuentas de cobro por concepto de “honorarios profesionales prestados al plantel profesional y divisiones menores del Club Deportivo Los Millonarios del período del 19 al 30 de junio de 2001 [...], del 1 al 31 de julio de 2001 [...] y del 1 al 31 de agosto de 2001”, el primero por \$9.166.667 y los dos restantes, cada uno por \$25.000.000¹.

Como queda dicho, la DIAN no aceptó la deducción por este concepto porque el actor no exigió que el prestador del servicio le emitiera factura, pues, según la declaración de renta presentada por éste el 15 de mayo de 2001, los ingresos netos declarados superaron la suma de \$99.700.000, y, por lo tanto, había nacido la obligación de inscribirse en el régimen común, conforme a los artículos 499 y 508-2 del Estatuto Tributario².

Pues bien, a juicio de la Sala, el argumento expuesto por la DIAN para rechazar la deducción no tiene fundamento jurídico. En primer lugar, la DIAN sólo aduce para efectos de establecer la obligación de la actora de exigir factura a quien le prestó el servicio, la declaración de renta de esta persona y no el documento que realmente demostrase que en el período discutido pertenecía al régimen común. Este único elemento de juicio no es la prueba para establecer en qué régimen está inscrito un responsable del impuesto a las ventas ni es suficiente para trasladar al contribuyente la carga de cumplir un requisito que no está previsto en la ley para la procedencia de las deducciones.

En efecto, las autoridades sólo pueden exigir a los contribuyentes los requisitos previamente establecidos en la ley. Para la Sala, además de la presunción de buena fe del actor, no obra en el expediente prueba de que el prestador del servicio estuviera inscrito o perteneciera al régimen común. El demandante tuvo la conciencia de que quien le prestaba la asesoría pertenecía al régimen simplificado y por ello le bastaba con el documento que soportaba el cobro por el servicio prestado. Ya la certeza de que el señor García estuviera en el régimen correspondiente a sus ingresos no debía obtenerla el contribuyente, pues sólo la podía tener el propio prestador y no un tercero, como el demandante. Tampoco es dable suponer que el contribuyente que adquiere un servicio o un bien inicie un negocio comercial presumiendo que quien le provee bienes o servicios ha incumplido una obligación tributaria.

¹ Folios 358 a 360 c.a.

² Artículo 499. Los comerciantes minoristas o detallistas, cuyas ventas estén gravadas a la tarifa general del dieciséis por ciento, así como quienes presten servicios gravados podrán inscribirse en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones (Que sean personas naturales, que tengan máximo dos establecimientos de comercio, que no sean importadores de bienes corporales muebles, que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio, que sus ingresos netos provenientes de su actividad comercial en el año fiscal inmediatamente anterior sean inferiores a la suma de cuarenta y cuatro millones setecientos mil pesos (\$ 44.700.000 - valor base año 1994) (año gravable 1999: \$ 91.200.000) y que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sea inferior a ciento veinticuatro millones doscientos mil pesos (\$ 124.200.000 - valor base año 1994). **Artículo 508-2** (Texto adicionado por la Ley 488 de 1998 con los valores absolutos para el año 2000 establecidos por el Decreto 2587 de 1999). Cuando los ingresos netos de un responsable de Impuesto sobre las Ventas perteneciente al Régimen Simplificado, en lo corrido del respectivo año gravable supere la suma de 99.700.000 el responsable, pasará a ser parte del Régimen Común a partir de la iniciación del bimestre siguiente.

Entonces, no es razonable considerar que el contribuyente tuviera la obligación que se le adjudica en los actos acusados. De manera que, si existió omisión del contratista en inscribirse en el régimen común, anunciarse como tal y expedir factura con todos los requisitos legales, es una circunstancia que no puede trasladarse al contribuyente que actuó de buena fe y que, con la convicción de haber contratado los servicios de una persona del régimen simplificado del IVA, no exigió factura. Se trató entonces de una exigencia injustificada de la DIAN para la procedencia de la deducción.

Solo hasta el año 2003, la Ley 863 en el artículo 4 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 177-2 que establece que no se aceptan como costo o deducción los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA:

a) *Los que se realicen a personas no inscritas en el Régimen Común del Impuesto sobre las Ventas por contratos de valor individual y superior a 3.300 UVT en el respectivo período gravable (ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006, año gravable 2007);*

b) *Los realizados a personas no inscritas en el Régimen Común del impuesto sobre las ventas, efectuados con posterioridad al momento en que los contratos superen un valor acumulado de 3.300 UVT en el respectivo período gravable;*

9. *Los realizados a personas naturales no inscritas en el Régimen Común, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.*

Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del Régimen Simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2³
(Subraya fuera del texto).

De manera coherente el artículo 499 del Estatuto Tributario con la modificación introducida por la Ley 863 de 2003 al párrafo 1 dispone que para la celebración de contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a \$66.888.000 (Valor año base 2006) el responsable del Régimen Simplificado deberá inscribirse previamente en el Régimen Común.

En consecuencia, sólo a partir del año gravable 2003 surgió la obligación para el comprador de bienes o servicios, exigir al proveedor su inscripción en el RUT, o que para determinados actos o contratos el proveedor se encuentre inscrito previamente en el régimen común del Impuesto a las Ventas, para la procedencia de costos y gastos de pagos por operaciones gravadas con el IVA. Obligación que no puede exigirse para el período 2001 porque la norma no estaba vigente.

³ El artículo 555-2 fue reglamentado mediante el Decreto 2788 de 2004, modificado por los Decretos 3426 y 4243 de 2004, 65 de 2005 y 189 de 2006.

Ahora bien, conforme al inciso 3 del artículo 771-2 del Estatuto Tributario cuando no exista obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, debe cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca, contenidos en el Decreto 3050 de 1997, cuyo artículo 3 dispone:

“Artículo 3. 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 3º. 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”.

Según esta disposición, la DIAN debió verificar el cumplimiento de estos requisitos, los cuales, por lo demás, la Sala advierte que se cumplieron, y no exigir la presentación de factura para la procedencia de la deducción.

Tampoco podía el Tribunal considerar que los soportes allegados por el contribuyente debían cumplir los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario, que son los de la factura o documento equivalente, pues tal exigencia se aplica a quienes están obligados a expedir factura y, como claramente lo había precisado el Tribunal, en caso de que el prestador del servicio perteneciera al régimen común, ésta era una carga suya y no del adquirente del servicio.

Por las anteriores razones, el motivo aducido por la DIAN y acogido por el Tribunal para rechazar la deducción, no corresponde a los hechos evidenciados en el proceso y constituye más bien la exigencia de un requisito no previsto en la ley para la procedencia de un costo fiscal, concretamente la verificación por el contribuyente del régimen del impuesto a las ventas a que deba pertenecer su proveedor. En este punto se revocará la decisión.

10. Deducción por pagos laborales

Inicialmente, la DIAN rechazó la deducción por salarios y otros pagos laborales por \$1.170.837.000 por no haberse acreditado el pago de aportes parafiscales; sin embargo, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración aceptó parcialmente la deducción, pero mantuvo el rechazo por \$884.838.467 ya que, luego de investigar cuáles fueron los valores incluidos en el acuerdo de reestructuración correspondientes al año gravable de 2001, no se pudo establecer de forma discriminada qué monto correspondía a ese año.

Para el demandante, se debe aceptar la deducción, porque si bien en el acuerdo de reestructuración los aportes parafiscales no están individualmente discriminados, lo

cierto es que están incluidos en dicho acuerdo y por eso no puede decirse que no se pagaron.

Pues bien, conforme al artículo 108 del Estatuto Tributario, los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales; es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F., como requisito ineludible para su deducibilidad, para lo cual el contribuyente deberá estar a paz y salvo por tales conceptos del respectivo año gravable. Por su parte, el artículo 664 del Estatuto Tributario vigente para el año gravable de 2001⁴ sancionaba con el desconocimiento de la deducción por salarios, si con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente no acreditaba el pago de los aportes al Instituto de Seguros Sociales, al Servicio Nacional de Aprendizaje, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y a las Cajas de Compensación Familiar y, de los intereses a que hubiera lugar. El pago podía haberse efectuado en cualquier fecha anterior a la respuesta al requerimiento.

La DIAN aceptó parcialmente la deducción como consecuencia de haberse demostrado el monto de los aportes adeudados por el año gravable 2001 incluidos en el acuerdo de reestructuración conforme a la proporción que corresponden a los salarios.

A juicio de la Sala, la actuación demandada se ajustó a derecho, pues el rechazo de la deducción no se debió a que la DIAN hubiese exigido el pago de los aportes parafiscales o a que el demandante estuviera a paz y salvo por este concepto; se fundamentó en no haberse acreditado que todos los aportes debidos por el año gravable 2001 fueron incluidos en el acuerdo de reestructuración aceptado por la Cámara de Comercio de Bogotá mediante resolución 00147 de 26 de agosto de 2004⁵.

La doctrina de la DIAN citada por el actor, sostiene que si existe un acuerdo de reestructuración que incluye las obligaciones parafiscales, la DIAN no puede desconocerlo y exigir paz y salvo de obligaciones parafiscales como lo exige el artículo 664 del Estatuto Tributario; y concluye que las obligaciones parafiscales reconocidas en el proceso liquidatorio y sometidas a las reglas sobre prelación de los créditos en la medida en que deben cumplirse en el orden previsto, no constituyen requisito previo para efectos del reconocimiento de la deducción por salarios del empleador sometido a liquidación obligatoria⁶; sin embargo, el acto demandado no desconoce ni contradice esta situación. La exigencia de la DIAN tuvo como propósito establecer que todas las obligaciones del año gravable objeto de fiscalización hacían parte del acuerdo de reestructuración, lo cual sólo se pudo determinar parcialmente.

Si bien el Promotor para la negociación del acuerdo de reestructuración del Club Deportivo Los Millonarios certificó que “dentro de los créditos reconocidos en la reunión de Determinación de Acreencias y Derechos de Voto llevada a cabo el día 17 de diciembre de 2004, se incluyeron las obligaciones correspondientes a los aportes parafiscales a cargo de Millonarios, incluidos los causados durante el año 2001”⁷, la DIAN con el fin de establecer el monto preciso de los aportes correspondientes al año gravable 2001, antes de decidir el recurso de reconsideración solicitó al Club la discriminación de esa obligación, pues la suma estaba presentada de forma global y

⁴ Antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002.

⁵ Folio 62 c.ppal.

⁶ Concepto 13292 de 2004.

⁷ Folio 66 c.ppal.

sobre algunos nada se certificaba. Como el actor sólo acreditó de manera discriminada la deuda con el SENA y con los fondos de pensiones, la DIAN, aceptó parcialmente la deducción.

En efecto, la Administración, con base en los elementos de juicio que reunió para decidir el recurso de reconsideración, estableció el monto de los pagos laborales procedentes conforme a la proporción de los aportes que fueron objeto del acuerdo de reestructuración y que fueron discriminados, lo cual corresponde a los principios de justicia y equidad tributaria, pues se determinó la carga tributaria según la realidad que pudo probarse, aunque parcialmente.

Como se pronunció la Sala en sentencia de 12 de marzo de 2009⁸, una interpretación de los artículos 108 y 664 del Estatuto Tributario en concordancia con el espíritu de justicia que debe regir la determinación de los impuestos, permite considerar que en la medida en que se prueben los pagos a la seguridad social y a las entidades beneficiarias de los aportes parafiscales, así sea parcialmente, procede el reconocimiento de la deducción por salarios en forma proporcional a lo que se acredite según los porcentajes de las cotizaciones, y no hay lugar a su desconocimiento total por falta de los certificados de “paz y salvo” de las entidades beneficiarias, pues además de que la Ley no consagra una tarifa legal de prueba, existen otros documentos, como las planillas de aportes o los recibos que expiden las entidades respectivas, suficientes para acreditar el pago de los aportes parafiscales. Aunque en este caso, no era el pago de tales aportes lo que se requería, sino la certeza de que el monto total adeudado por el año gravable 2001 fue incluido en el acuerdo de reestructuración, el mismo criterio permite considerar que, probaba la inclusión de toda la deuda, se podía reconocer el total de la deducción solicitada; pero, como sólo se probó parcialmente, así lo tuvo en cuenta la DIAN en la decisión del recurso. En consecuencia, el acto demandado se ajustó a derecho. No prospera el cargo de la apelación.

Como consecuencia de lo anterior, se impone revocar la decisión del Tribunal y en su lugar, anular parcialmente los actos demandados.

Habiendo prosperado la deducción por asesorías técnicas en cuantía de \$59.166.667, se practica una nueva liquidación del impuesto de renta del demandante por el año gravable de 2001, así:

Total Ingresos netos	9.087.981.000
Total deducciones (determinadas oficialmente)	7.582.191.000
Más deducciones que se aceptan	59.167.000
Total deducciones	7.641.358.000
Renta líquida	1.446.623.000
Menos compensaciones por pérdidas	111.432.000
Renta líquida gravable	1.335.191.000
Impuesto sobre renta gravable (20%)	267.038.000
Impuesto neto de renta	267.038.000
Total Impuesto a cargo	267.038.000
Total Saldo a pagar	267.038.000

⁸ Exp. 16057, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

A título de restablecimiento del derecho se fijará como total saldo a pagar por impuesto de renta de 2001 del demandante \$267.038.000.

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:

REVÓCASE la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 8 de noviembre de 2007, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho del Club Deportivo Los Millonarios contra la DIAN. En su lugar dispone:

1. **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la liquidación de revisión 300642005000023 del 7 de febrero de 2005 y de la resolución 300662006000003 del 2 de marzo 2006 que la modificó, por medio de las cuales la DIAN determinó oficialmente el impuesto de renta del demandante por el año gravable de 2001.

2. En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, **fijase como total saldo a pagar** al CLUB DEPORTIVO LOS MILLONARIOS por el impuesto de renta de 2001, DOSCIENTOS SESENTA Y SIETE MILLONES TREINTA Y OCHO MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$267.038.000)M/L.

11. **RECONÓCESE** al abogado Enrique Guerrero Ramírez como apoderado de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO