

## **PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Aceptaciones. Alcance**

Para entender el alcance del “principio de correspondencia”, -denominado así por la doctrina judicial-, debe tenerse en cuenta que el verbo “corresponder” tiene varias acepciones, pero, dicho de un elemento de un conjunto, de una colección, de una serie o de un sistema, significa “Tener relación, realmente existente o convencionalmente establecida, con un elemento de otro.” La relación, por su parte, significa “Conexión, correspondencia de algo con otra cosa.” En ese contexto, se extrae que la liquidación privada del contribuyente, el requerimiento especial y la liquidación oficial son un acto jurídico privado y dos actos jurídicos de la administración que deben tener relación, enlace o concatenación de uno con otro, y esa concatenación, unión o enlace entre los tres actos jurídicos se debe derivar de los “hechos”. En derecho, los hechos particulares del caso son relevantes en cuanto tengan implicaciones jurídicas para la creación, la modificación o la extinción de situaciones jurídicas, situaciones que generalmente implican la creación derechos o la imposición de obligaciones. Por eso, cuando el artículo 711 del E.T. se refiere a los hechos, hace alusión al “Thema probandum” o asunto materia del proceso administrativo y, adicionalmente, al objeto de la prueba, entendiendo por el primero “sólo aquello que interesa al respectivo proceso, por constituir los hechos sobre los cuales versa el debate...”, y por el segundo, “lo que se puede probar en general”

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 711

**LIQUIDACION PRIVADA - Acto jurídico / DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Están sometidas a la ley y al reglamento. Goza de presunción de certeza / CARGA DE LA PRUEBA EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS - La tiene el contribuyente / DERECHO DE DEFENSA EN MATERIA TRIBUTARIA - Su objetivo es el principio de correspondencia / ARGUMENTO NUEVO - No vulnera el derecho de defensa**

La liquidación privada del contribuyente es un acto jurídico que nace de la obligación legal que tienen los contribuyentes de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (artículo 95-9 C.P.). La liquidación privada de los contribuyentes origina el caso de la actuación inicial en cumplimiento de un deber legal, esto es el deber legal del contribuyente a presentar la liquidación de impuestos como método para que luego la Administración pueda iniciar las competencias de fiscalización. La ley o el reglamento determinan tanto el contenido como las condiciones para presentar las declaraciones tributarias y, por eso, esas declaraciones, como actos jurídicos se deben sujetar a lo que diga la ley y el reglamento y, por ende, deben reflejar los hechos que otorgan derechos o que imponen obligaciones. La norma citada consagra una presunción legal que admite prueba en contrario o mejor a demostrar como cierto el hecho declarado, una vez así se lo exija la autoridad tributaria. En consecuencia, los hechos que el contribuyente refleja en la declaración privada o en la que la corrige, así como los que manifieste con ocasión de la respuesta a los requerimientos de la Administración, gozan de presunción de certeza. Sin embargo, el contribuyente está obligado a demostrar “el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”, o mejor, a demostrar los hechos que expuso como ciertos en las declaraciones tributarias. Ahora bien, las autoridades tributarias están dotadas de facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales [art. 684 E.T], y por eso, más allá de probar la certeza, veracidad o la realidad de los hechos declarados por el contribuyente en las declaraciones privadas, las facultades de fiscalización e investigación se deben

orientar a verificar el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado. Lo anterior concuerda, incluso, con lo previsto en los arts. 786 a 791 del E.T. en cuanto consagran la obligación de los contribuyentes de probar determinados hechos. Así mismo, con el artículo 745 del E.T. en cuanto dispone que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente cuando este no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo I del Título VI del E.T. En ese contexto, los hechos declarados por el contribuyente deben estar respaldados por pruebas que, luego, se controvierten con otras que presente la administración tributaria, o simplemente con la valoración de las mismas, o con la simple subsunción de los hechos probados por el contribuyente, en los presupuestos previstos en la ley para otorgar un derecho o imponer una obligación tributaria (comprobación). La dinámica de la controversia de la subsunción de los hechos a la norma es normal en todo proceso e implica un ejercicio de interpretación de las normas y de valoración de las pruebas. Por eso, la Sala ha reiterado que cuando se plantean nuevos argumentos para mejorar los ya planteados, no se vulnera el derecho de defensa, en la medida que el *Thema probandum*, entendido como el asunto que interesa al proceso, no se modifique.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 95-9 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 745

**EXPENSAS NECESARIAS - Requisitos para que sea deducible. Concepto / RELACION DE CAUSALIDAD - Conexidad entre gasto y la actividad generadora de renta. Carga de la prueba / NECESIDAD - Concepto / PROPORCIONALIDAD - Alcance. Debe medirse desde un criterio comercial / EXPENSA - Es deducible si cumple el criterio de necesidad**

Conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario, son 2 los componentes que deben considerarse para que una expensa sea deducible. El primero tiene que ver con la expensa misma y, el segundo, con los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad que se exigen en torno de la misma. Las expensas son los costos y los gastos que implican la salida de recursos o que simplemente representan flujo de egresos. Por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con la actividad generadora de renta, o mejor, con la productividad de la empresa, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto). Fíjese que el artículo 107 del E.T no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, la Sala considera que la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”. Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega. En cuanto a la necesidad, el adjetivo “necesario” conforme su acepción gramatical implica “Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a voluntario y espontáneo.” Y, en cuanto a la proporcionalidad, conforme lo ha dicho la Sala, que esta atiende a la magnitud que las expensas representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta). Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con

criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible. Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. La prueba se debe encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como "Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto." y que, en todo caso, debe probarse. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107**

**CONTRIBUCION PAGADA A LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES - Es una expensa necesaria. Reiteración jurisprudencial / INSTITUTO COLOMBIANO DE CODIFICACION Y AUTOMATIZACION COMERCIAL - Naturaleza jurídica / APORTES AL INSTITUTO COLOMBIANO DE CODIFICACION Y AUTOMATIZACION COMERCIAL - Son expensas necesarias**

La Sala reitera lo dicho por el Tribunal a quo, pues se fundamentó en la doctrina judicial reiterada de la Sala en el sentido de que es deducible la contribución para gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades, porque constituye un tributo obligatorio para todas las sociedades sometidas a control y vigilancia, so pena de imposición de sanción. De manera que, como aporte parafiscal que debe ser cubierto por empresas como la demandante, su pago constituye una expensa deducible. De conformidad con la Resolución 25352 del 31 de julio de 2002, proferida por la Superintendencia de Industria y Comercio, el Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial es una entidad certificadora de naturaleza cerrada. Son entidades de certificación, conforme con la Ley 527 de 1999, aquellas entidades autorizadas por la Superintendencia de Industria y Comercio para prestar los servicios relacionados en esa Ley, en el artículo 30. Una entidad de certificación es cerrada, cuando ofrece los servicios propios de las entidades de certificación sólo para el intercambio de mensajes entre la entidad y el suscriptor, sin exigir remuneración por ello. Habida cuenta de que por el uso de las metodologías mencionadas, las empresas pueden llegar a requerir los servicios de certificación de que trata la Ley 527 de 1999 y que estos servicios son de la mayor relevancia e incidencia para la actividad productiva de las empresas que adquieren esa tecnología, para la Sala los aportes que las empresas hacen para los fines del Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial tienen relación de causalidad con la actividad de la empresa, pues está probado que su objeto social demanda la comercialización de los bienes producidos. Es necesario, porque, en el estado de globalidad actual y desde el punto de vista comercial, no resulta discrecional sino de obligatoria adquisición las nuevas tecnologías que ayudan a las empresas a ser competitivos, y es proporcional, por cuanto su cuantía se adecúa a las rentas que obtienen las empresas cuando adquieren tales tecnologías.

**FUENTE FORMAL:** LEY 527 DE 1999 / RESOLUCION 25352 DE 2002

**CONSEJO COLOMBIANO DE SEGURIDAD INDUSTRIAL - Naturaleza jurídica. Objeto social / APORTES AL CONSEJO COLOMBIANO DE SEGURIDAD INDUSTRIAL - Son expensas necesarias para cumplir los estándares de salud ocupacional**

El Consejo Colombiano de Seguridad Industrial es una asociación particular de carácter técnico y científico, sin fines de lucro, integrada por personas naturales y jurídicas del sector privado y entidades del gobierno nacional. Mediante el Decreto 614 de marzo de 1984 fue reconocido por el gobierno nacional como organismo de apoyo en capacitación, divulgación y asesoría en las áreas de salud ocupacional. Para la Sala es claro que el pago que hizo la demandante tiene relación con la actividad productora de renta de la empresa, pues si bien no incide directamente en la misma, incide de manera indirecta. Además es una expensa no sólo necesaria, sino obligatoria para cumplir los estándares de salud ocupacional que exige la ley en beneficio de la población trabajadora, componente determinante en la productividad de una empresa y, por ende, de la generación de su renta. Y es proporcionada, pues su cuantía se adecúa a las rentas que obtuvo la demandante.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 614 DE 1984

**ICONTEC - Naturaleza jurídica / CERTIFICACION - Documento que manifiesta la adecuada confianza en un producto / APORTES AL ICONTEC - Es una expensa necesaria**

El ICONTEC es un organismo privado, sin ánimo de lucro, integrado, con el carácter de afiliados voluntarios, por más de 1300 empresas industriales, comerciales y financieras, entidades de servicio públicas y privadas, asociaciones y federaciones, gremios de la producción, asociaciones profesionales e instituciones educativas y tecnológicas. Conforme con el Decreto 2269 de 1993 es el único Organismo Nacional de Normalización y Certificación. Además, fue acreditado por la Superintendencia de Industria y Comercio, mediante la resolución 2330 del primero de noviembre de 1994, para certificar la calidad de todos los productos del sector industrial: Sello de Calidad o Sello de Conformidad con Norma Técnica Colombiana; y de los sistemas de calidad. Pues bien, la Normalización, al tenor del artículo 2 del Decreto 2266 de 1993, es aquella actividad que establece, en relación con problemas actuales o potenciales, soluciones para aplicaciones repetitivas y comunes, con el objeto de lograr un grado óptimo de orden en un contexto dado. En particular, consiste en la elaboración, la adopción y la publicación de las normas técnicas. El Certificado de Conformidad es el documento emitido de acuerdo con las reglas de un sistema de certificación, en el que se manifiesta la adecuada confianza de que un producto, proceso o servicio debidamente identificado está conforme con una norma técnica u otro documento normativo específico. Por lo tanto, para la Sala, el pago que hizo la demandante al ICONTEC tiene relación de causalidad con la actividad productora de la empresa, pues optimiza la disposición del producto que comercializa en condiciones de tal calidad que le permitan acceder a varios mercados para producir más renta. No sólo son necesarios, sino obligatorios, pues como política gubernamental del Estado Colombiano, a las empresas se les exige estar acorde con esas políticas de calidad. Y también es proporcionado, pues su cuantía se adecúa a las rentas que obtuvo la demandante.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 2269 DE 1993 / RESOLUCION 2330 DE 1994

**DEDUCCION - La causalidad, proporcionalidad y necesidad deben interpretarse de manera objetiva / CUOTAS A ACOPLASTICOS - No son deducibles por no existir prueba de la injerencia en el gasto. No existe prueba de su obligatoriedad**

La Sala considera pertinente reiterar que la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad como presupuestos de las deducciones no es un asunto que deba interpretarse de manera subjetiva. El alcance de estos presupuestos se deriva de la interpretación jurídica del artículo 107 del E.T. y de la interpretación de los hechos económicos que el contribuyente declaró en virtud de que subsumió tales hechos en los efectos jurídicos de esa norma con el fin de calificar las expensas como deducciones. Pues bien, a partir de lo expuesto sobre la interpretación del artículo 107 del E.T., para el caso concreto, la Sala considera que se debe confirmar el rechazo del pago por cuotas de sostenimiento que la demandante hizo a Acoplásticos, pues en el expediente hay prueba de que hizo el gasto, pero no hay prueba de la injerencia que este gasto tuvo en la productividad de la empresa, directa o indirectamente. Tampoco hay prueba de que la expensa se hizo de manera obligatoria, sea por fuerza de la ley, del cumplimiento del contrato social o de la costumbre mercantil. La actora afirma que por estar afiliada al gremio se beneficia porque tiene acceso a servicios cuyo pago normalmente sería deducible. La Sala considera que no puede dar por acreditado los requisitos de relación de causalidad y de necesidad con esa sola afirmación.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

**GASTOS POR MANTENIMIENTO EN BIENES RECIBIDOS EN DACION EN PAGO - Son expensas necesarias. No requiere acreditarse la costumbre para que proceda como deducción / OBJETO SOCIAL - De él hacen parte también el mantenimiento de los activos**

La Sala considera que la demandante tiene razón, pues los gastos por mantenimiento del activo, independientemente del título que acredite la propiedad que sobre el mismo tiene la empresa, son expensas que tienen relación de causalidad con la actividad que desarrolla, pues se deriva del contrato social, como una obligación a cargo de quienes la administran, hacer las erogaciones necesarias para conservar los bienes en estado óptimo de utilización, pues eso coadyuva directa o indirectamente, según el activo de que se trate, en la productividad de la misma. Y es proporcional en cuanto a la renta que obtuvo la empresa. De esa actividad forman parte los activos. Además es una expensa necesaria, porque forzosamente debe hacerse para mantener el bien en condiciones normales de uso, salvo el deterioro normal. Es normalmente acostumbrado en todas las empresas que ejecuten cualquier actividad y, por lo tanto, considera la Sala que no necesita acreditarse la prueba de la costumbre. Y es proporcional en cuanto a la renta que obtuvo la empresa.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

## SECCION CUARTA

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C. diez (10) marzo de de Dos mil once (2011)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01946-01(17075)**

**Actor: FILMETEX S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca proferida el 6 de diciembre de 2007, que en la parte resolutive dispuso:

*“PRIMERO. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004 y de la Resolución No. 310662005000012 de 21 de julio de 2005 proferidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.*

*En consecuencia y como restablecimiento del derecho acéptase las deducciones por concepto de comisiones pagadas al exterior, contribución a la Superintendencia de Sociedades, pagos efectuados al Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial, Consejo Colombiano de Seguridad y al INCONTEC y levántese la sanción por inexactitud impuesta. Por lo tanto, la Liquidación Oficial quedará como sigue:*

CONCEPTO	RENG	PARCIALES	LIQ.TRIB.
<b>RENTA LÍQUIDA</b>	<b>RA</b>	\$ 1.503.003.000	
Menos: Partidas aceptadas por el Tribunal:			
Comisiones Pagadas en el Exterior		\$ 1.452.155.000	
Contribución Supersociedades		\$ 18.273.000	
Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial		\$ 2.560.000	
Consejo Colombiano de Seguridad		\$ 3.872.000	
Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación "ICONTEC"		\$ 2.750.000	
<b>RENTA LÍQUIDA, ESTABLECIDA POR EL TRIBUNAL</b>	<b>RA</b>		\$ 23.393.000
<b>RENTA PRESUNTIVA</b>	<b>RC</b>		\$ 888.968.000
<b>RENTA LÍQUIDA GRAVABLE</b>	<b>RE</b>		\$ 888.968.000
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LA</b>		\$ 311.139.000
MENOS: DESCUENTOS IVA POR BNS CAPITAL	DI		\$ -
MENOS: OTROS DESCUENTOS TRIBUTARIOS	LB		\$ 93.342.000
<b>TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LC</b>		\$ 217.797.000
IMPUESTO RECUPERADO	LL		\$ -
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LN</b>		\$ 217.797.000
IMPUESTOS DE GANANCIAS OCASIONALES	LD		\$ -
<b>IMPUESTO DE REMESAS</b>	<b>LF</b>		\$ -
<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	<b>FU</b>		\$ 217.797.000
RTE. FUENTE REMESAS Y PAGOS EXTERIOR	MA		\$ -
RTE. FUENTE RENDIMIENTOS FINANAC.	MC		\$ 24.475.000
RTE. FUENTE HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	MY		\$ -
RTE FUENTE ARRENDAMIENTOS	MG		\$ -
RTE. FUENTE VENTAS	MH		\$ 22.000
AUTORRETENCIONES	MJ		\$ 1.158.526.000
RTE. FUENTE OTROS CONCEPTOS	MI		\$ -
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE</b>	<b>GR</b>		\$ 1.184.023.000
MENOS: SALDO A FAVOR AÑO ANTE. SIN DEV./COMP.	GN		\$ -
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GX		\$ -
MÁS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	FX		\$ -
MÁS: SANCIONES	VS		\$ -
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>HA</b>		\$ -
<b>O TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>HB</b>		\$ 966.226.000

<b>REGLÓN RA: RENTA LÍQUIDA</b>		<b>\$ 23.393.000</b>
Valor liquidado por la DIAN	\$ 1.503.003.000	
Menos: Valores aceptados por el Tribunal:		
Comisiones Pagadas en el Exterior	\$ 1.452.155.000	
Contribución Supersociedades	\$ 18.273.000	
Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial	\$ 2.560.000	
Consejo Colombiano de Seguridad	\$ 3.872.000	
Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación "ICONTEC"	\$ 2.750.000	
<b>REGLÓN RC: RENTA PRESUNTIVA, (La misma que estableció la DIAN, ya que el Tribunal la confirma)</b>		<b>\$ 888.968.000</b>
<b>REGLÓN RE: RENTA LÍQUIDA GRAVABLE</b>		<b>\$ 888.968.000</b>
<b>REGLÓN LA: IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE</b>		<b>\$ 311.139.000</b>
Renflón RE: Renta Líquida Gravable	\$ 888.968.000	
Por tarifa de impuesto	35%	
<b>REGLÓN LC: IMPUESTO NETO DE RENTA</b>		<b>\$ 217.797.000</b>
Renflón LA: impuesto Sobre la Renta Gravable	\$ 311.139.000	
Menos: Renflón LB: Descuentos Tributarios	\$ 93.342.000	
<b>REGLÓN LN Y FU: TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>		<b>\$ 217.797.000</b>
<b>REGLÓN HB: TOTAL SALDO A FAVOR</b>		<b>\$ 966.226.000</b>
Renflón FU: Total Impuesto a cargo	\$ 217.797.000	
Renflón GR: Total Retenciones año gravable	\$ 1.184.023.000	
Renflón VS: Sanciones	\$ -	

**SEGUNDO. (...)**

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **LA DEMANDA**

La Sociedad Filmetex S.A. solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión N° 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004, por medio de la cual, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes le modificó oficialmente la liquidación privada del impuesto de renta que presentó por el año gravable 2001. Así mismo, la nulidad de la Resolución No.310662005000012 de julio 21 de 2005, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación mencionada.

Como consecuencia de lo anterior, solicitó que se le restablezca su derecho.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículo: 29
- Estatuto Tributario: artículos 711, 121, 107, 647
- Código Contencioso Administrativo: 3 y 84
- Resolución 2996 de 1976. Artículo 1

El concepto de violación<sup>1</sup>, al que se hará referencia en las consideraciones, lo fundamentó en dos cargos que resumió así, en el acápite de disposiciones violadas:

**“Rechazo de los “gastos efectuados al exterior” por comisiones sobre ventas al exterior, por valor de \$14.52.155.367”**

A. Cambio de motivación.

---

<sup>1</sup> Fls 3 a 24

La actora adujo que con los actos demandados, la DIAN violó el artículo 711 del E.T, en cuanto dispone que debe existir correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, en relación con los hechos que les sirven de fundamento. En el acápite de concepto de violación, transcribió los apartes pertinentes del requerimiento especial, de la liquidación oficial y de la resolución del recurso de reconsideración que, a su juicio, demuestran lo dicho.

Dijo que como consecuencia de lo anterior, se violaron los artículos 29 de la Carta Política, porque no se le garantizó el derecho de defensa; el 3 del C.C.A, en cuanto consagra el principio de contradicción; y el 84 del C.C.A en cuanto dispone que son nulos los actos expedidos en forma irregular, con desconocimiento del derecho de defensa y mediante falsa motivación.

B. Procedencia de la deducibilidad de las comisiones por ventas al exterior:

Señaló que con los actos demandados, la DIAN violó el literal a) del artículo 121 del E.T., porque esta norma consagra la deducción, sin que sea necesaria la retención, de los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Que ese porcentaje está regulado en la Resolución 2996 de 1976, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y prevé que cuando se trate de exportación de manufacturas, la deducción no puede superar el 10% de la respectiva operación.

**Desconocimiento de la deducción de la contribución pagada a la Superintendencia de Sociedades (\$18.273.000), cuota pagada a varias entidades (\$25.179.500) y mantenimiento de bienes recibidos en dación de pago (\$7.395.447)**

Adujo la demandante que como los conceptos glosados cumplían los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad que exige el artículo 107 del E.T., la DIAN no debió rechazar la deducción.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada de la DIAN se opuso a los anteriores cargos. **Sobre la violación del artículo 711 del E.T.** dijo que en los folios 568 y 569 del expediente de antecedentes administrativos figuraba el requerimiento especial que formuló en contra del demandante y que en este documento, por una parte, se refirió a la limitación de la deducción por pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes y al límite de la deducción que debe corresponder al 15% de la renta líquida y, por otra, citó el literal a) del artículo 121 del E.T.

Explicó que en la liquidación oficial hizo un recuento y análisis de las normas relacionadas con las rentas de fuente nacional, precisó los casos en que se debe practicar retención en la fuente sobre la renta, los eventos en que se causa el impuesto de remesas y en los que no procede la retención por éste concepto. Que, posteriormente, precisó como normas aplicables al asunto, los artículos 121 y 122 del E.T. y la Resolución 2996 de 1976. Remitió, para probar su dicho, a los folios 618 y 619 del cuaderno de antecedentes administrativos y citó doctrina judicial de la sección para respaldar sus argumentos.

Por lo anterior, concluyó que la DIAN no vulneró el artículo 711 del E.T., pues dijo que los actos se encaminaron a establecer la legalidad de la deducción.

Respecto de la violación del artículo 121 del E.T., la apoderada de la DIAN explicó cómo se debatió el asunto en el requerimiento especial y en la liquidación oficial. Luego, transcribió los artículos 121 y 122 del E.T. y la Resolución 2996 de 1976 y explicó su alcance.

En ese contexto, explicó que la demandante había registrado en el renglón de gastos efectuados en el exterior de la declaración de renta la suma de “\$1.730.508.3523.41”<sup>2</sup>. Que \$1.452.367.93 correspondían a la deducción declarada a título de comisiones sobre ventas en el exterior y \$278.352.985.48, a título de intereses de préstamos.

---

<sup>2</sup> Renglón 45 DH de la declaración de renta.

Dijo que la demandante había aportado ciertas pruebas que daban cuenta de la relación de los beneficiarios de los pagos de las comisiones sobre ventas en el exterior, las facturas de cobro de las comisiones y los asientos contables de los registros de las comisiones pagadas durante el año 2001.

Que la DIAN verificó la Cuenta 52959545 y demás pruebas aportadas, pero que, no obstante, el demandante no probó que el valor de la comisión no excedió el porcentaje previsto en la Resolución 2996 de 1976.

Para argumentar el rechazo, transcribió sendos conceptos de la Oficina Jurídica de la DIAN, para explicar qué se entendía por bienes manufacturados y explicó que, no obstante que la demandante aportó certificado de revisor fiscal en el que se certificaba que, en efecto, la actora había pagado las comisiones a agentes de ventas en el exterior y que éstas se efectuaron de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 02996 de 1976, puesto que los pagos no excedían el 10% del valor de las exportaciones de productos manufacturados por la sociedad FILMETEX S.A. realizadas durante el año gravable 2001, la DIAN adujo que la demandante no probó que hubiera exportado manufacturas. Citó doctrina judicial sobre la valoración del certificado de revisor fiscal, para respaldar su argumento.

En cuanto a las deducciones solicitadas por el pago de **la contribución a la Superintendencia de Sociedades y la cuota pagada a varias entidades** dijo la DIAN que las rechazó, porque no cumplían los presupuestos del artículo 107 del E.T., especialmente el de necesidad.

Para respaldar lo dicho, la DIAN citó el artículo 107 del E.T. y explicó qué era la causalidad, la necesidad y la proporcionalidad, conforme con esa norma. Para el efecto, se apoyó en doctrina de la DIAN y judicial del Consejo de Estado.

Como corolario de lo que expuso dijo que *“(...) cualquier gasto que se realice por parte de un contribuyente, aún estando debidamente contabilizado y soportado, solo tendrá la calidad de deducible en materia fiscal si cumple los presupuestos antedichos, los cuales constituyen condiciones sine qua non para su aceptación”*

**Respecto de los gastos por mantenimiento** de los bienes recibidos en dación de pago, los rechazó, porque en el expediente obraban ciertas pruebas que

daban cuenta de que el inmueble se había recibido en dación de pago en abril de 1996 y que se ubicaba en la ciudad de Bucaramanga, que ese bien había sido objeto de un contrato de permuta y que, por lo tanto, la demandante había recibido en el año 1999 otro bien ubicado en la ciudad de Bogotá, que además había sido vendido en el año 2002. Por último, que la demandante había demostrado que incurrió en gastos de mantenimiento del inmueble ubicado en Bogotá, más en el inmueble ubicado en Bucaramanga, esto es, el recibido en dación de pago.

En cuanto a la sanción por inexactitud dijo que era procedente, porque la demandante había registrado deducciones en su renuncio rentístico que no cumplían los presupuestos exigidos en el E.T. que habían derivado en un mayor saldo a favor, *“supuesto de hecho previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario como configurativo de inexactitud sancionable”*. Respaldó su argumento con doctrina judicial.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del 6 de diciembre de 2007, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Despachó favorablemente el cargo de violación al principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, previsto en el artículo 711 del E.T. y, por lo tanto, aceptó las deducciones por concepto de comisiones pagadas al exterior (\$1.452.155.000).

Para el efecto, transcribió los artículos 684, 703, 704 y 711 del E.T. y, también, apartes del requerimiento especial y de la liquidación oficial. Del cotejo entre el requerimiento y liquidación oficial advirtió que la DIAN, en el requerimiento, había rechazado la deducción por concepto de comisiones pagadas al exterior, porque la demandante no había practicado la retención en la fuente. Que en ese documento, la DIAN no había argumentado nada sobre la limitación del 15% de la deducción. Que, no obstante que la DIAN admitió que el demandante demostró que para el caso concreto no era necesario que hiciera y, por tanto, probara las retenciones, le mantuvo la glosa, pero con fundamento en los artículos 121 y 122 del E.T. y la Resolución 2996 de 1976, normas que, según dijo el aquo, no había citado la DIAN en el requerimiento.

Por otra parte, accedió a las siguientes deducciones:

a) **Contribución a la Superintendencia de Sociedades (\$18.273.000)**, con fundamento en la sentencia del 13 de octubre de 2005, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado dentro del expediente 13631.

b) **Otras entidades:**

- Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial (\$2.560.000)
- Consejo Colombiano de Seguridad Industrial (\$3.872.000)
- ICONTEC (\$2.750.000), porque consideró que cumplieron los requisitos del artículo 107 del E.T., especialmente el de necesidad, que extrañó la DIAN.

Rechazó la deducción por pagos hechos a ACOPLÁSTICOS (\$3.900.000) y a los periódicos El Tiempo y la República puesto que consideró que no eran necesarios.

Y, por último, rechazó los gastos de mantenimiento sobre los bienes recibidos en dación de pago (\$7.395.447). Dijo que si bien el Tribunal, en otras providencias, había aceptado la deducción de tales gastos cuando se trataba de entidades de crédito que recibían bienes en dación de pago como parte de las deudas hipotecarias, no era pertinente aplicar al caso concreto el mismo tratamiento, porque, para el caso de los bancos, estas instituciones están obligadas, por ley, a recibir los inmuebles y a venderlos. Que, además, la venta la tienen que hacer para recuperar el dinero entregado en calidad de préstamo a los deudores hipotecarios.

Que, en cambio, para el caso objeto de análisis, la demandante, a su voluntad, podía o no recibir los bienes. Que, además, del objeto social de la empresa no se desprendía que pudiera desarrollar, dentro del giro ordinario de los negocios, la adquisición, venta y manutención de bienes entregados como dación de pago. Y, por último, que la demandante tampoco había demostrado que los gastos en que incurrió los destinó al mantenimiento del inmueble recibido en dación de pago. Que, por lo tanto, no estaba acreditado el requisito de necesidad ni el presupuesto de hecho que alegó la demandante.

## **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La DIAN interpuso el recurso de apelación contra la decisión del Tribunal que aceptó la deducción por concepto de comisiones pagadas al exterior (\$1.452.155.000), el pago de la Contribución a la Superintendencia de Sociedades (\$18.273.000) y a otras entidades (Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial (\$2.560.000); Consejo Colombiano de Seguridad Industrial (\$3.872.000) e ICONTEC (\$2.750.000)). Fundamentalmente, insistió en que no se vulneró el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial y que no se cumplieron los presupuestos del artículo 107 del E.T.

La demandante interpuso el recurso de apelación en cuanto el Tribunal confirmó el rechazo de la deducción por pagos hechos a ACOPLÁSTICOS (\$3.900.000) y a los periódicos El Tiempo y la República (\$3.134.000)<sup>3</sup>; y los gastos de mantenimiento sobre los bienes recibidos en dación de pago (\$7.395.447). Para el efecto, reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en los alegatos de conclusión que presentó en la primera instancia.

Sobre los pagos hechos a ACOPLÁSTICOS dijo que correspondían a la contribución para el sostenimiento de ese gremio, que aglutinaba a los fabricantes de plásticos y de cauchos. Que si la agremiación no existiera, los afiliados tendrían que incurrir de manera directa en costos vinculados a los servicios que el gremio prestaba, los que claramente eran deducibles.

En cuanto a los pagos a los diarios, dijo que retribuían la publicación de avisos y notificaciones que se efectuaban en cumplimiento de normas legales y de otros eventos. Que, por lo tanto, los pagos a publicaciones, notificaciones y a las suscripciones eran gastos normales y acostumbrados dentro de la práctica comercial.

Respecto de los gastos de mantenimiento de los bienes recibidos en dación en pago, dijo que debía tenerse en cuenta que, independientemente del título por el que llegó el bien al activo del contribuyente, era indudable que la empresa debía velar por conservar todos sus activos, que representan el patrimonio del ente económico.

---

<sup>3</sup> Por concepto de pago de avisos en prensa.

Dijo que el Tribunal se equivocó al confirmar el rechazo de la deducción en razón del título jurídico por el que el activo ingresó al patrimonio del contribuyente y por considerar que recibir bienes en dación en pago no hacía parte del objeto social de la empresa. Explicó que la preservación del patrimonio no se incluye de manera específica en el objeto social de la empresa, pues corresponde a la expresión del objeto social complementario. Respaldó su argumento con el oficio AN -08891 de abril 23 de 1987 de la Superintendencia de Sociedades. Advirtió que *“De no aceptarse que las expensas para la conservación del activo son deducibles pero el ingreso en caso de venta si hace parte de la base gravable, conllevaría una inequidad que vulnera el deber de contribuir a las cargas públicas conforme la Ley lo ha señalado (art. 95-9 CPN)”*. Concluyó citando la sentencia de octubre 13 de 2005 proferida dentro de los expedientes 13631 y 14122 en la que la Sala dijo *“(…) que en términos de la ley civil corresponderían a las expensas necesarias invertidas en la conservación del bien (C.Civil artículo 965)”*

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La DIAN** reiteró lo que expuso en la contestación de la demanda, en los alegatos de conclusión y en el recurso de apelación.

**La demandante**, en cuanto a las glosas cuyo rechazo confirmó el Tribunal, reiteró, sucintamente, lo dicho en la demanda, en los alegatos de conclusión y en el recurso de apelación.

En cuanto a los motivos que adujo la DIAN para solicitar la revocatoria del fallo de primera instancia, puso de presente que la entidad reconoció que la erogación fue objetada aduciendo diversos motivos de hecho, a medida que avanzó el proceso. Que era evidente que la DIAN actuó con deslealtad procesal. Que si bien la glosa siempre consistió en el rechazo de la deducción de las comisiones pagadas al exterior, también era cierto que la razón de hecho y el fundamento jurídico varió en su esencia a lo largo del debate ante la Administración de Impuestos. Que eso llevó a que se le cercenara a la empresa la oportunidad de controvertir todos los hechos y fundamentos jurídicos en las diversas etapas procesales. Dijo que la concordancia de los *“hechos motivos”* de la objeción a que se refiere el artículo 711 del E.T. no versa sobre la identidad de

la glosa a lo largo de la vía gubernativa (hecho) sino a los “*motivos de hecho*” que sustentan el cargo, los que deben ser consistentes a lo largo de la vía gubernativa.

Por último, hizo referencia a la motivación de los actos administrativos como garantía del derecho de defensa del contribuyente, previsto en los artículos 29 de la Carta Política y en el 3 del C.C.A., y a que la violación de estos preceptos conlleva la nulidad de los actos, al tenor del inciso 2 del artículo 84 del C.C.A.

**El Ministerio Público** no se pronunció.

### **CONSIDERACIONES**

En los términos de la apelación interpuesta por las partes, decide la Sala si se ajustan a derecho los actos mediante los que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2001, que presentó el demandante.

La litis se centra en definir (i) si la DIAN vulneró el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, previsto en el artículo 711 del E.T., pues de eso depende la procedencia de la deducción por concepto de comisiones pagadas al exterior por \$1.452.155.000. Si la Sala considera que no se vulneró ese principio, le corresponderá analizar si la expensa en la que incurrió la demandante cumple los requisitos que exige el E.T. (ii) Si era procedente deducir el pago de la Contribución a la Superintendencia de Sociedades por \$18.273.000. (iii) los pagos hechos a otras entidades (Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial (\$2.560.000); Consejo Colombiano de Seguridad Industrial (\$3.872.000) e ICONTEC (\$2.750.000); Acoplásticos (\$3.900.000), el tiempo y la República (\$3.134.000); y (iv) si procedía deducir los gastos por mantenimiento a bienes recibidos en dación en pago (\$7.395.447).

**EL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA ENTRE EL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LA LIQUIDACIÓN OFICIAL. LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL EXTERIOR POR LA COMPRA O VENTA DE MERCANCÍAS, MATERIAS PRIMAS U OTRA CLASE DE BIENES POR \$1.452.155.000.**

## **El Principio de Correspondencia entre el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial.**

El apoderado de la demandante se refirió al artículo 711 del E.T. y dijo que esta norma exige que haya correspondencia en los *“motivos de hecho”* (fundamentos de hecho y de derecho) que sustentan el cargo que se propone en el requerimiento especial y que se confirma en la liquidación oficial, motivos que, además, dijo, deben ser consistentes a lo largo de la vía gubernativa. Adujo que la DIAN interpretó de manera errónea el artículo 711, pues consideró que lo relevante es que coincida la glosa. Que esa interpretación era errada, porque *“De ninguna manera puede admitirse, sin violar el derecho de defensa (...) que a lo largo de la vía gubernativa pued[a] modificarse el fundamento de hecho y de derecho de una misma glosa sin limitación alguna”*, pues eso *“cercen[a] al contribuyente la oportunidad procesal correspondiente para oponerse a lo argumentado por la autoridad.”*

Dijo que el Consejo de Estado ha sido prolijo en señalar que la definición clara, expresa y consistente de la motivación a lo largo de la vía gubernativa tiene por fin amparar el derecho de defensa del contribuyente. Que, consecuentemente, la variación del sustento de hecho y de derecho de una misma glosa, en las diferentes oportunidades procesales con que cuenta la administración, vulnera el derecho de defensa del contribuyente al impedirle oponerse oportunamente y aportar la prueba requerida por la Administración de Impuestos, para demostrar la improcedencia de la glosa. Citó doctrina judicial de la Sala que, según el actor, ratificaban su dicho.<sup>4</sup>

La DIAN, por su parte, analizó el caso concreto y también dijo respaldar su análisis con la doctrina judicial del Consejo de Estado.<sup>5</sup>

Pues bien, el artículo 711 del E.T. dispone lo siguiente:

---

<sup>4</sup> Sentencias del 26 de noviembre de 2003, expediente 12510. C.P. Germán Ayala Mantilla; sentencia del 23 de octubre de 1996, expediente 7929. C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos; sentencia del 3 de noviembre de 1995, expediente 7241, C.P. Dr. Guillermo Chaín Lizcano; Sentencia del 25 de noviembre de 2004, expediente 13895, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; sentencia del 31 de marzo de 2005, expediente 13904, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

<sup>5</sup> Consejo de Estado, sentencia del 18 de julio de 1997. Expediente 8280. Sentencia del 12 de marzo de 1993.

**“ARTICULO 711. CORRESPONDENCIA ENTRE LA DECLARACIÓN, EL REQUERIMIENTO Y LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN.** *La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.”*

Para entender el alcance del “*principio de correspondencia*”, -denominado así por la doctrina judicial-, debe tenerse en cuenta que el verbo “*corresponder*” tiene varias acepciones, pero, dicho de un elemento de un conjunto, de una colección, de una serie o de un sistema, significa “*Tener relación, realmente existente o convencionalmente establecida, con un elemento de otro.*”<sup>6</sup>

La relación, por su parte, significa “*Conexión*”, *correspondencia de algo con otra cosa.*”<sup>8</sup>

En ese contexto, se extrae que la liquidación privada del contribuyente, el requerimiento especial y la liquidación oficial son un acto jurídico privado y dos actos jurídicos de la administración que deben tener relación, enlace o concatenación de uno con otro, y esa concatenación, unión o enlace entre los tres actos jurídicos se debe derivar de los “*hechos*”.

En derecho, los hechos particulares del caso son relevantes en cuanto tengan implicaciones jurídicas para la creación, la modificación o la extinción de situaciones jurídicas, situaciones que generalmente implican la creación derechos o la imposición de obligaciones.<sup>9</sup>

Por eso, cuando el artículo 711 del E.T. se refiere a los hechos, hace alusión al “*Thema probandum*” o asunto materia del proceso administrativo y, adicionalmente, al objeto de la prueba, entendiendo por el primero “*sólo aquello*”

---

<sup>6</sup> DRAE. Corresponder. (...) **4.** intr. Dicho de un elemento de un conjunto, de una colección, de una serie o de un sistema: Tener relación, realmente existente o convencionalmente establecida, con un elemento de otro. (...)”

<sup>7</sup> “DRAE. CONEXIÓN. **1. f.** Enlace, atadura, trabazón, concatenación de una cosa con otra.(...)”

<sup>8</sup> “DRAE. Relación (...) **2. f.** Conexión, correspondencia de algo con otra cosa.”

<sup>9</sup> Por eso, el artículo 6º del C.C. dispone que la sanción legal no es solo la pena sino también la recompensa: es el bien o el mal que se deriva como consecuencia del cumplimiento de sus mandatos o de la transgresión de sus prohibiciones.

que interesa al respectivo proceso, por constituir **los hechos** sobre los cuales versa el debate...”<sup>10</sup>, y por el segundo, “lo que se puede probar en general”<sup>11</sup>

Habida cuenta de que los derechos y las obligaciones surgen de las normas y que los derechos y obligaciones se otorgan o se imponen ante la “ocurrencia de determinados hechos”, es imposible discutir el hecho sin referencia a la norma que lo contempla para derivar el derecho o la obligación. Por eso, cuando el artículo 711 del E.T. se refiere a los hechos, también debe entenderse que hace alusión a aquellos que se derivan de los presupuestos de la norma que regulan el derecho o la obligación.

La liquidación privada del contribuyente es un acto jurídico que nace de la obligación legal que tienen los contribuyentes de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (artículo 95-9 C.P.). La liquidación privada de los contribuyentes origina el caso de la actuación inicial en cumplimiento de un deber legal, esto es el deber legal del contribuyente a presentar la liquidación de impuestos como método para que luego la Administración pueda iniciar las competencias de fiscalización.

La ley o el reglamento determinan tanto el contenido como las condiciones para presentar las declaraciones tributarias y, por eso, esas declaraciones, como actos jurídicos se deben sujetar a lo que diga la ley y el reglamento y, por ende, deben reflejar los hechos que otorgan derechos o que imponen obligaciones.

De ahí que el artículo 746 del E.T. prescriba 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 norma citada consagra una presunción legal que admite prueba en contrario o mejor a demostrar como cierto el hecho declarado, una vez así se lo exija la autoridad tributaria. En consecuencia, los hechos que el contribuyente refleja en la declaración privada o en la que la corrige, así como los que manifieste

---

<sup>10</sup> ECHANDIA, Hernando. Compendio de Derecho Procesal Tomo II. Pruebas Judiciales. Octava Edición. Editorial ABC. Bogotá D.E. 1984. Pág. 51

<sup>11</sup> Op cit 9.

con ocasión de la respuesta a los requerimientos de la Administración, gozan de presunción de certeza<sup>12</sup>. Sin embargo, el contribuyente está obligado a demostrar “el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”<sup>13</sup>, o mejor, a demostrar los hechos que expuso como ciertos en las declaraciones tributarias.

Ahora bien, las autoridades tributarias están dotadas de facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales [art. 684 E.T], y por eso, más allá de probar la certeza, veracidad o la realidad de los hechos declarados por el contribuyente en las declaraciones privadas, las facultades de fiscalización e investigación se deben orientar a verificar el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.<sup>14</sup>

Pero, la carga probatoria que tienen las autoridades tributarias no merma o limita la que le corresponde a los contribuyentes. De hecho, en materia tributaria opera, de manera relativa, la carga dinámica de la prueba, en el entendido de que es el contribuyente el que se encuentra en posición privilegiada para probar el hecho económico declarado y, por lo tanto, está en condiciones de allegar la prueba respectiva del hecho controvertido y alegado por la autoridad tributaria.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es) **Certeza**.(De *cierto*).1. f. Conocimiento seguro y claro de algo. 2. f. Firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de errar.

<sup>13</sup> Código de Procedimiento Civil. Artículo 177. Carga de la prueba. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba.

<sup>14</sup> Palao Taboada, citado por Juan Zornoza Pérez, afirma que la actividad de la Administración en los procedimientos tributarios es “una actividad de comprobación y no de prueba en sentido técnico”[6], resaltando así que cuando la Administración aplica las normas tributarias y exige el cumplimiento de las obligaciones correspondientes, no prueba los hechos que justifican el dictado del acto de liquidación, sino que comprueba que han tenido lugar los presupuestos que lo legitiman, por lo que en el procedimiento administrativo sólo podría hablarse de “prueba en sentido impropio”[7]. Juan Zornoza Pérez. La prueba en el Derecho Tributario. Trigésimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tomo II.

<sup>15</sup> la carga dinámica de la prueba conlleva que “la parte que se encuentre en posición privilegiada para probar un hecho debe allegar la prueba respectiva... la carga de la prueba se traslada a la parte a que se encuentra en condiciones de aportar los medios al proceso” “Prueba judicial, Escuela judicial Rodrigo Lara Bonilla”.

La Sección tercera del Consejo de Estado ha precisado que “El principio de la carga dinámica de la prueba se presenta como una excepción a la regla general según la cual, quien alega, prueba; la excepción que este principio consagra consiste precisamente en que el deber de probar un determinado hecho o circunstancia se impone a la parte que se encuentre en mejores condiciones de hacerlo, aun cuando no lo haya alegado o invocado. Este principio se plantea como una solución para aquellos casos en los que el esclarecimiento de los hechos depende del conocimiento de aspectos técnicos o científicos muy puntuales que solo una de las partes tiene el privilegio de manejar. En síntesis, la aplicación del principio de la carga dinámica está condicionada al criterio del juez y supone la inversión de la carga de la **prueba para un** caso concreto.” CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION TERCERA. Consejero ponente: ALIER EDUARDO HERNANDEZ ENRIQUEZ. Bogotá, D.C., tres (3) de mayo de dos mil uno (2001).

Lo anterior concuerda, incluso, con lo previsto en los arts. 786 a 791 del E.T. en cuanto consagran la obligación de los contribuyentes de probar determinados hechos. Así mismo, con el artículo 745 del E.T. en cuanto dispone que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, *si no hay modo de eliminarlas*, a favor del contribuyente *cuando este no se encuentre obligado a probar determinados hechos* de acuerdo con las normas del capítulo I del Título VI del E.T.

En ese contexto, los hechos declarados por el contribuyente deben estar respaldados por pruebas que, luego, se controvierten con otras que presente la administración tributaria, o simplemente con la valoración de las mismas, o con la simple subsunción de los hechos probados por el contribuyente, en los presupuestos previstos en la ley para otorgar un derecho o imponer una obligación tributaria (comprobación).

La dinámica de la actividad probatoria y la carga dinámica de la prueba garantizan el derecho de defensa, como objetivo principal del principio de correspondencia.

En este contexto, se procede a analizar si se vulneró o no, en el caso concreto, el derecho de defensa de la demandante, por vulneración del principio de correspondencia previsto en el artículo 711 del E.T.

**Análisis del caso concreto:**

En el caso concreto aparecen como probados los siguientes hechos:

- El 8 de abril de 2002 la demandante presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2001, en la que liquidó un saldo a favor de \$966.226.

- Mediante requerimiento especial No. 310632004000208 del 29 de marzo de 2004, la DIAN propuso la modificación de la Declaración de renta en el sentido de rechazar los gastos efectuados al exterior por comisiones sobre ventas al exterior, por valor de \$1.452.155.367 con fundamento en las siguientes razones:

*“Ahora para el caso que nos ocupa observa este despacho que al haber transferencia de divisas al exterior debió tenerse en cuenta lo preceptuado frente a la retención en la fuente a título de impuesto de remesa que contempla el artículo 319 del Estatuto Tributario (...)*

*De lo anterior se puede interpretar notoria y claramente que cuando se está ante la situación e pago o abono en cuenta que implique situación de recursos en el exterior, se está en la obligación y en consecuencia deben practicarles retención en la fuente a título del impuesto de remesa (...)*

*Adicionalmente el artículo 417 del Estatuto Tributario establece la obligación de efectuar retención así (...)*

*De las normas citadas se colige que las operaciones realizadas (...) no cumplen con los presupuestos para ser solicitadas como deducción en renta”*

- Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000184 del 17 de diciembre de 2004, desechando las objeciones propuestas. El fundamento de la decisión fue el siguiente:

*“Ahora bien, una vez definido que no es un ingreso de fuente nacional y como tal no opera la retención en la fuente cuestionada por la División de Fiscalización, nos corresponde concretar si cumple con los presupuestos para que proceda (sic) su deducción, si se aplica la limitación del 15% contemplada en el artículo 122 del Estatuto Tributario, o si por el contrario, como lo aduce el contribuyente procede la deducción del 100% de conformidad con el literal a) del artículo 121 del estatuto en mención.*

*(...)*

*En ese orden de ideas y con base en las cuentas de cobro correspondientes a Exenter Trading Company, en las que se discrimina EL No. de factura, la ciudad de destino, el comprador (...) se detectó que el contribuyente no cumple con los presupuestos establecidos por la Ley, en razón a que las comisiones exceden el 5% del valor de la operación.*

*De otra parte, no obra cuenta de cobro correspondiente a las sociedades, por lo que no es posible establecer si cumple con esta limitación: (...)"*

- La liquidación oficial fue confirmada por la DIAN, mediante Resolución No. 31066200500012 de julio 21 de 2005, con fundamento en los siguientes argumentos:

*"En la liquidación oficial de revisión una vez se precisó que la Administración no había discutido que efectivamente a la luz de lo previsto en los artículos 12, 18, 24, 406, 319 y 418 del Estatuto Tributario el valor pagado no se trataba de un ingreso de fuente nacional, anotó que la discusión versaba sobre si se debía aplicar la limitación del 15% o por el contrario procedía la deducción en los términos del literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario, por lo que se refirió a lo previsto en la Resolución No. 2996 de 1976 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para señalar que el contribuyente no cumplía con el presupuesto legal ya que las comisiones exceden el 5% del valor de la operación y resaltó que no obraban cuentas de cobro para verificar si era posible la limitación.*

*(...)*

*Al no estar probado que los valores pagados a comisionistas en el exterior sea por exportación de productos manufacturados y en consecuencia sea aplicable en la comparación con el valor de las mismas al 10% invocado por el recurrente, así como al no estar desvirtuado que el valor de las comisiones excedieron del 5% del valor de la operación, no se cumple los presupuestos del literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario"*

Pues bien, teniendo en cuenta las razones que en el curso del proceso administrativo expuso la DIAN, La demandante, en los alegatos de conclusión que presentó para la segunda instancia, sintetizó de la siguiente manera las razones por las cuales consideró que, en su caso, se le violó el derecho de defensa.

Explicó que la DIAN, en el requerimiento especial, objetó la deducción bajo *el presupuesto de hecho* de que la compañía no practicó retenciones en la fuente sobre el pago que hizo por comisiones al exterior. Habida cuenta de que la demandante explicó las razones por las cuales no procedía efectuar la retención en la fuente sobre dichos pagos, para la demandante, la DIAN debió aceptar que la deducción era procedente. Sin embargo, la DIAN mantuvo la glosa y, por eso, en la liquidación oficial la confirmó. Para la demandante, la DIAN adujo un “nuevo motivo de hecho”, para confirmar la glosa, pues, adujo que la deducción no era procedente, porque “supuestamente” la comisión excedía el límite del 5% del valor de la operación de venta que había fijado la Resolución 02996 de 1976. En el recurso de reconsideración, la demandante volvió a contradecir ese argumento y explicó que no estaba sujeta a ese límite, toda vez que ese límite operaba cuando la comisión se pagaba por la venta de materias primas y que las comisiones objeto de deducción eran por venta de productos manufacturados, caso en el que se aplica el límite del 10% sobre el valor de la operación (venta), al tenor de la misma Resolución.

La DIAN resolvió el recurso de reconsideración y decidió mantener la glosa y, para la demandante, volvió a cambiar la motivación de hecho, pues, según dijo, la DIAN mantuvo la glosa por el hecho de que la demandante no probó que los bienes exportados eran productos manufacturados.

La Sala considera que en el caso concreto no se vulneró el derecho de defensa de la parte actora, por las siguientes razones:

En la Liquidación privada, la demandante consignó en el renglón 45 (DH) que corresponde a los gastos efectuados en el exterior la suma de \$1.730.508.000.

La DIAN ordenó la apertura de la investigación para comprobar los hechos relacionados en el denuncia rentístico de la demandante, mediante auto de apertura No. 310632003000693. De esta investigación se rindió un informe final de

visita<sup>16</sup> en el que se aprecia que la DIAN analizó el renglón 45 (DH) “Gastos efectuados en el exterior” “Comisiones sobre ventas en el exterior”. También se aprecia que valoró las pruebas que aportó la demandante<sup>17</sup> y como resultado de esa valoración la comisión visitadora concluyó que “el contribuyente no realizó ningún tipo de retenciones en la fuente sobre los pagos efectuados”

Frente al análisis de la norma de la que surge la obligación de hacer retenciones se aprecia que se analizaron los artículos 121 que se refiere a la deducción de gastos en el exterior<sup>18</sup>; 319<sup>19</sup> que se refería al impuesto complementario de remesas, y 417<sup>20</sup> del E.T. que establece la obligación de efectuar retención.

Este informe fue exactamente transcrito en el requerimiento especial.

Hasta lo visto, para la Sala hay correspondencia entre la liquidación privada y el requerimiento especial pues el Thema probandum<sup>21</sup> y lo que se podía probar

---

<sup>16</sup> Folios 549 a 559

<sup>17</sup> - Relación de beneficiarios del pago de comisiones sobre ventas en el exterior.

- Facturas de cobro de comisiones sobre ventas en el exterior, de enero a diciembre.

- Asientos contables de los registros de las comisiones sobre ventas de exportación pagadas durante el año gravable 2001

- La cuenta 52959545 de la contabilidad de la demandante que corresponde a “Comisiones por ventas Exportaciones”

<sup>18</sup> **ARTICULO 121. DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL EXTERIOR.** Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.

Son deducibles sin que sea necesaria la retención:

a. Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público;

b. Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República.

<sup>19</sup> Norma derogada por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006. ARTÍCULO 319. Modificado por la Ley 223 de 1995. Salvo las exoneraciones especificadas en los pactos internacionales y en el Derecho interno, la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales obtenidas en Colombia, causa el impuesto complementario de remesas, cualquiera que sea el beneficiario de la renta o de la ganancia ocasional o el beneficiario de la transferencia. (...)”

<sup>20</sup> “Artículo derogado por el artículo 78 de la Ley 111 de 2006. ARTÍCULO 417. Quien efectúe pagos o abonos en cuenta que impliquen situación de recursos en el exterior, directamente o a través de cuentas bancarias en el exterior o mediante compensaciones, o en general, a través de entidades financieras u otros intermediarios, deberá efectuar la retención en la fuente a título del impuesto de remesas al momento del pago o abono en cuenta, conforme a los conceptos, tarifas y bases indicados en los literales b) a f) del artículo 321.”

<sup>21</sup> circunstancias de modo, tiempo o lugar que aparecen indicados en la norma legal como generadores de una obligación o de un derecho.

de ese *Thema probandum* tienen absoluta relación y conexidad, pues el asunto o materia *que interesa al respectivo proceso* es el referente a las “Comisiones sobre ventas en el exterior”, luego, para que haya correspondencia entre el *Thema probandum* del requerimiento especial y el *Thema probandum* de la liquidación oficial, es necesario analizar si la DIAN modificó como materia de análisis la deducción por “comisiones sobre ventas en el exterior”

Pues bien, analizada la liquidación oficial, advierte la Sala que el *Thema probandum* es el mismo, esto es, la deducción por “Comisiones sobre ventas en el exterior”.

La DIAN no violó el principio de correspondencia entre la liquidación privada, el requerimiento especial y la liquidación oficial, porque en el presente caso lo que se presentó fue una errónea valoración de las pruebas y una errónea subsunción, por parte de la DIAN, de los hechos probados por el contribuyente a las normas que regulaban el derecho a la deducción por comisiones sobre ventas en el exterior.

En efecto, de la carga dinámica de la prueba y de la dinámica en sí del proceso se advierte que la demandante cumplió con el deber legal de aportar las pruebas que respaldaban el hecho de haber pagado comisiones al exterior y de argumentar jurídicamente el porqué no era procedente pagar impuesto a título de remesas y de efectuar retenciones, por el mismo concepto.

La DIAN, en cambio, realizó la actividad de comprobación, mediante la valoración de las pruebas que la demandante le puso de presente. Sin embargo, la Sala advierte que si esa labor de comprobación no se hace de la manera adecuada, esa deficiencia puede conllevar a que también se haga una subsunción inadecuada de los hechos probados por el contribuyente en las normas que regulan el derecho a la deducción por comisiones sobre ventas en el exterior, lo que también puede implicar una errónea valoración de la norma aplicable al caso.

Eso fue lo que ocurrió en el presente caso, pues ante la falta de consistencia en la actividad de comprobación, la DIAN interpretó que las normas aplicables a los hechos por ella verificados, eran los artículos 319 y 417 del E.T., de preferencia sobre el artículo 121 *ibídem*, disposición ésta que fue citada en el requerimiento especial como en la liquidación oficial. Por lo tanto, hizo un erróneo

proceso de subsunción de los hechos probados en normas que no eran aplicables al caso. Por eso, a medida que la demandante hacía caer en cuenta a la DIAN del erróneo proceso de comprobación que adelantó, la institución fue requiriendo en cada instancia una explicación diferente al *Thema probandum*.

En efecto, la Sala aprecia que en el requerimiento especial, la DIAN motivó el rechazo de la deducción en el hecho de que la demandante no hizo las correspondientes retenciones, en virtud de la errónea subsunción de los hechos en los artículos 319 y 417 del E.T. e inaplicación del artículo 121 *ibidem*. Posteriormente, en la liquidación oficial, la DIAN no modificó el *Thema probandum*, pues, siguió analizando los hechos referidos a las "Comisiones sobre ventas en el exterior". Sin embargo, en virtud de que es evidente que admitió que la DIAN cayó en cuenta de que hizo una errónea subsunción de los hechos en las normas que inicialmente había aplicado, decidió valorar nuevamente los hechos pero subsumidos en la norma que antes había inaplicado y que sí era pertinente al caso concreto, esto es, en el artículo 121 del E.T.. Por eso, confirmó la glosa bajo el presupuesto de que en el proceso la demandante no había probado que había respetado el límite que fijó la Resolución 2996 de 1976, para tener derecho a la deducción.

Pues bien, la Sala considera que en el caso concreto no se vulneró el derecho de defensa de la demandante, pues, bajo la consideración de que la demandante tiene el deber de probar que lo que declaró en su denuncia rentística está respaldado con pruebas; para efectos de la actividad comprobatoria que adelanta la DIAN, en el proceso de fiscalización, la demandante debe aportar todas las pruebas que respalden los hechos declarados. El deber del contribuyente no es demostrar parte de los hechos que respaldan su denuncia, en el aspecto glosado, sino todos los hechos referidos a esa glosa. De manera que, si lo que se debate es lo declarado por el contribuyente, cualquier argumentación de hecho o de derecho frente a lo debatido es pertinente en cualquier instancia de la vía administrativa.

La dinámica de la controversia de la subsunción de los hechos a la norma es normal en todo proceso e implica un ejercicio de interpretación de las normas y de valoración de las pruebas. Por eso, la Sala ha reiterado que cuando se plantean nuevos argumentos para mejorar los ya planteados, no se vulnera el

derecho de defensa, en la medida que el *Thema probandum*, entendido como el asunto que interesa al proceso, no se modifique.

Por lo expuesto, para la Sala no era pertinente arribar a la conclusión, como lo hizo el a quo, de que en el caso concreto se vulneró el artículo 711 del E.T.

**La Deducción de Gastos en el exterior por la venta de bienes por \$1.452.155.000.**

Precisado lo anterior y teniendo en cuenta que de los actos demandados se advierte que la DIAN admite que los hechos del caso se subsumen en el artículo 121 del E.T., pero que la demandante no probó que los pagos por comisiones en el exterior correspondiera a ventas de “manufacturas”, le corresponde a la Sala precisar si la demandante probó que exportó productos manufacturados o materia prima, pues de eso depende que se apliquen los límites que, para acceder a la deducción, imponen el artículo 121 del E.T. y el artículo 1 de la Resolución 2996 de 1976.

En lo que corresponde a la prueba, la demandante adujo que el rechazo era improcedente, porque si se trataba de probar el tipo de productos que exportó, habría bastado que la DIAN verificara la actividad económica, el RUT y el certificado de existencia y representación legal de la empresa para darse cuenta de que los bienes que exportó son el resultado de “la fabricación de formas básicas de plástico”, es decir, de un producto manufacturado.

La Sala considera que si bien le asiste razón a la demandante, puesto que tales documentos son hechos indicadores del tipo de bienes que produce y, por lo tanto, exporta, también debe tenerse en cuenta que la prueba conducente y pertinente para demostrar el tipo de bienes que se exportaron, eran las declaraciones de exportación de los bienes, pues esas declaraciones dan cuenta, entre otros elementos de tiempo, modo y lugar del hecho a probar, el tipo de bienes que se exportaron. Pero esa prueba, que pudo pedirla la DIAN en ejercicio de sus facultades de fiscalización e investigación, la aportó<sup>22</sup> la demandante con ocasión del dictamen pericial que pidió como prueba y que fue decretado por el Tribunal a quo.

---

<sup>22</sup> Cuaderno de anexos del dictamen pericial

Esas pruebas dan cuenta de que la demandante exportó productos manufacturados, y el dictamen<sup>23</sup>, además, de que las ventas ascendieron a \$16.430.683.838 y las comisiones a \$1.452.155.367,93, es decir, lo declarado por la actora.

Ahora bien, respecto del límite de la deducción, el artículo 1 de la Resolución 2996 de 1976 dispone que: *“Son deducibles sin que sea necesaria la retención de los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas, u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del cinco por ciento (5%) del valor de la operación en el ejercicio impositivo de 1975, o del diez por ciento (10%) si se trata de exportación de manufacturas, siempre y cuando los pagos estén debidamente registrados en la Oficina de cambios.”*

La perito auxiliar de la justicia, respecto del límite que impone la norma precisó que *“Al efectuar el cálculo tomando ventas del exterior y aplicando el 10% las comisiones están por debajo de lo tomado en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2001 en: \$190.913.015.87”*

Habida cuenta de que para la demandante la conclusión no estaba clara pues, a su juicio daba a entender que *“la deducción solicitada fiscalmente es superior a la comisión contabilizada por Filmetex, lo cual no es cierto y puede inducir a error al Tribunal al momento de proferir el fallo”*, solicitó aclaración del dictamen, solicitud que fue resuelta así:

*“Las comisiones registradas en la contabilidad ascienden a la suma de \$1.452.155.367,93, dichas comisiones están registradas en la cuenta “GASTOS EXPORTACION (sic) COMISIONES CODIGO (sic) PUC 52959545” de igual forma dicha cifra aparece en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2001.*

*Del análisis efectuado y de la verificación a los registros contables pude concluir que el valor solicitado fiscalmente es la suma de \$1.452.155.367.93 dicha cifra esta (sic) dentro de los parámetros legales tomados por*

---

<sup>23</sup> Folios 221 a 230 y 281 y 828 del expediente y cuaderno de anexos con la documentación comprobatoria.

*FILMETEX S.A. en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2001 (...)*

Por último, observa la Sala que en el cuaderno de anexos del dictamen pericial, la perito aportó las correspondientes declaraciones de cambio de las exportaciones de bienes que efectuó la demandante, como prueba de que los pagos se canalizaron debidamente por el mercado cambiario.

Lo anterior prueba que la demandante tiene derecho a la deducción por comisión por ventas en el exterior. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación de la DIAN.

**DE LA DEDUCCIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN PAGADA A LA SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES (\$18.273.000), DE LA CUOTA PAGADA A VARIAS ENTIDADES (\$25.179.500) Y GASTOS POR MANTENIMIENTO DE BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO (\$7.395.447)**

Para resolver el presente cargo, la Sala tiene en cuenta como hechos probados los relacionados en el cargo anterior. Simplemente se precisa que, en los actos demandados, la DIAN desconoció la deducción de la contribución pagada por la demandante a la Superintendencia de Sociedades en cuantía de \$18.273.000; la cuota de sostenimiento pagada a varias entidades, en cuantía de \$25.179.500 y los gastos por mantenimiento de bienes recibidos en dación en pago, en cuantía de \$7.395.447.

Previo a resolver el caso concreto, la Sala precisará el alcance del artículo 107 del E.T., en los siguientes términos, habida cuenta de que ese fue el fundamento normativo que aplicó la DIAN para rechazar las deducciones solicitadas por la demandante.

Pues bien, el artículo 107 del E.T. dispone:

***“ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES.  
Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.***

*La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”*

Conforme con el artículo citado, son 2 los componentes que deben considerarse para que una expensa sea deducible. El primero tiene que ver con la expensa misma y, el segundo, con los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad que se exigen en torno de la misma.

Las expensas son los costos y los gastos que implican la salida de recursos o que simplemente representan flujo de egresos.

Por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con la actividad generadora de renta*, o mejor, *con la productividad de la empresa*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha *productividad* (efecto) <sup>24</sup>.

Fíjese que el artículo 107 del E.T<sup>25</sup> no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, la Sala considera que la *injerencia* que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “*Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio*”.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Entre otras, ver sentencias de 25 de septiembre de 1998, exp. 9018, C.P. Delio Gómez Leyva; de 13 de octubre de 2005, exp. 13631, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, exp. 14549, C.P. Ligia López Díaz; de 12 de diciembre de 2007, exp. 15856, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 24 de julio de 2008, exp. 16302, C.P. Ligia López Díaz y de 1 de octubre de 2009, exp -16286 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>25</sup> “E.T ARTÍCULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

<sup>26</sup> DRAE. Injerir [4. prnl](#). Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega.

En cuanto a la necesidad, el adjetivo “necesario” conforme su acepción gramatical implica “Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a *voluntario* y *espontáneo*.”<sup>27</sup>

Y, en cuanto a la proporcionalidad<sup>28</sup>, conforme lo ha dicho la Sala, que esta atiende a la magnitud que las expensas representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta).<sup>29</sup>

Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible.

Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción.

---

<sup>27</sup> “DRAE. **2.** adj. Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a *voluntario* y *espontáneo*”

Sobre la necesidad la doctrina también ha dicho que “implica que la partida debe requerirse para el desarrollo de la actividad propia del negocio o de la actividad correspondiente.” Se ha dicho que “Para saber si un costo o gasto es necesario, debe contraponerse con lo meramente útil o provechoso. De no ser así, no habría costo ni gasto innecesario puesto que cualquier partida puede ser útil para el empresario” Op cit. 37.

<sup>28</sup> “DRAE. **1. f.** Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

<sup>29</sup> Sentencia del 1º de octubre de 2009, expediente 16286 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

La prueba se debe encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales<sup>30</sup> o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como *“Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.”*<sup>31</sup> y que, en todo caso, debe probarse<sup>32</sup>. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

En cuanto al segundo parámetro, simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible. Esto implica que, por regla general, las expensas que cumplan los requisitos del artículo 107 del E.T. son deducibles, siempre y cuando no exista norma expresa que prohíba la deducción.

Teniendo en cuenta el marco conceptual expuesto, se procede a analizar una a una las glosas formuladas por la DIAN a la demandante:

**De la deducción de la contribución pagada a la superintendencia de sociedades (\$18.273.000).**

Sobre esta deducción, la Sala reitera lo dicho por el Tribunal a quo, pues se fundamentó en la doctrina judicial<sup>33</sup> reiterada de la Sala en el sentido de que es deducible la contribución para gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades, porque constituye un tributo obligatorio para todas las sociedades sometidas a control y vigilancia, so pena de imposición de sanción. De manera que, como aporte parafiscal que debe ser cubierto por empresas como la demandante, su pago constituye una expensa deducible.

---

<sup>30</sup> Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

<sup>31</sup> DRAE. Definición de Costumbre

<sup>32</sup> Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

<sup>33</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Sentencia del 13 de octubre de 2005. Expedietne 13631. M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

## De la cuota pagada a varias entidades

De las cuotas pagadas a varias entidades, se precisa que el Tribunal a quo aceptó la deducción por pagos al Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial por \$2.560.000; al Consejo Colombiano de Seguridad Industrial por \$3.872.000; al ICONTEC por \$2.750.000; a Acoplásticos (\$3.900.000) y Diarios El Tiempo y la República (\$3.134.000). Sobre estas glosas interpuso el recurso de apelación la DIAN e insistió en que la demandante no acreditó el cumplimiento de los requisitos de causalidad, proporcionalidad y, especialmente, el de necesidad.

Para resolver, se analizará la naturaleza jurídica de las entidades relacionadas y el tipo de actividad que desarrollan a efectos de determinar si se cumplen los requisitos previstos en el artículo 107 del E.T.

- **Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial**

De conformidad con la Resolución 25352 del 31 de julio de 2002, proferida por la Superintendencia de Industria y Comercio, el Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial es una entidad certificadora de naturaleza cerrada.<sup>34</sup>

Son entidades de certificación, conforme con la Ley 527 de 1999, aquellas entidades autorizadas por la Superintendencia de Industria y Comercio para prestar los servicios relacionados en esa Ley, en el artículo 30<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Fuente: <http://www.sic.gov.co>

<sup>35</sup> **ARTICULO 30. ACTIVIDADES DE LAS ENTIDADES DE CERTIFICACION.** Las entidades de certificación autorizadas por la Superintendencia de Industria y Comercio para prestar sus servicios en el país, podrán realizar, entre otras, las siguientes actividades:

1. Emitir certificados en relación con las firmas digitales de personas naturales o jurídicas.
2. Emitir certificados sobre la verificación respecto de la alteración entre el envío y recepción del mensaje de datos.
3. Emitir certificados en relación con la persona que posea un derecho u obligación con respecto a los documentos enunciados en los literales f) y g) del artículo 26 de la presente ley.
4. Ofrecer o facilitar los servicios de creación de firmas digitales certificadas.
5. Ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico en la generación, transmisión y recepción de mensajes de datos.
6. Ofrecer los servicios de archivo y conservación de mensajes de datos.

Una entidad de certificación es cerrada, cuando ofrece los servicios propios de las entidades de certificación sólo para el intercambio de mensajes entre la entidad y el suscriptor<sup>36</sup>, sin exigir remuneración por ello<sup>37</sup>.

En ese contexto normativo, el Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial<sup>38</sup>, además de ofrecer el código de barra<sup>39</sup>, *“tecnología (...) usada por miles de compañías para identificar y controlar productos que se mueven y comercializan diariamente alrededor del mundo”*, también ofrece la tecnología de identificación por radiofrecuencia (RFID) y la tecnología de ePC (Electrónico Product Code).

La tecnología de RFID, le permite a *“las empresas una mayor visibilidad de sus productos en la medida en que estos se mueven a lo largo de la cadena de abastecimiento”*<sup>40</sup>. Y la tecnología de ePC, añade el instituto, es una tecnología que se desarrolló con base en los principios de Identificación por Radio Frecuencia (RFID), incorporando a dicha tecnología los principios de identificación única para cada producto y la simplificación de la información contenida en el TAG o etiqueta.<sup>41</sup>

Habida cuenta de que por el uso de las metodologías mencionadas, las empresas pueden llegar a requerir los servicios de certificación de que trata la Ley 527 de 1999 y que estos servicios son de la mayor relevancia e incidencia para la actividad productiva de las empresas que adquieren esa tecnología, para la Sala los aportes que las empresas hacen para los fines del Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial tienen relación de causalidad con la

---

<sup>36</sup> “Artículo 1 del Decreto 1742 de 2000. Definiciones (...) 2. Suscriptor: persona a cuyo nombre se expide un certificado.”

<sup>37</sup> Artículo 1 del Decreto 1742 de 2000. Definiciones (...) 8. Entidad de certificación cerrada (...).”

<sup>38</sup> [www.iacolombia.org](http://www.iacolombia.org)

<sup>39</sup> sistema de captura automática de información.

<sup>40</sup> Idem 27

<sup>41</sup> Explica la empresa que “El ePC contendrá la información que hoy esta en el GTIN - Global Trade Item Number- mas otros datos adicionales que permitirá identificar cada unidad de producto o cada ítem de manera única.

En esencia el TAG de radiofrecuencia contiene una identificación única de 96 bits, que al igual que la tecnología del código de barras, contiene la identificación del fabricante y del producto, adicionalmente, contiene la información del número serial del artículo, lo cual brinda una identificación única para este producto en todo el mundo.” [www.iacolombia.org](http://www.iacolombia.org)

actividad de la empresa, pues está probado que su objeto social<sup>42</sup> demanda la comercialización de los bienes producidos. Es necesario, porque, en el estado de globalidad actual y desde el punto de vista comercial, no resulta discrecional sino de obligatoria adquisición las nuevas tecnologías que ayudan a las empresas a ser competitivos, y es proporcional, por cuanto su cuantía se adecúa a las rentas que obtienen las empresas cuando adquieren tales tecnologías.

- **Consejo Colombiano de Seguridad Industrial.**<sup>43</sup>

El Consejo Colombiano de Seguridad Industrial es una asociación particular de carácter técnico y científico, sin fines de lucro, integrada por personas naturales y jurídicas del sector privado y entidades del gobierno nacional.<sup>44</sup>

Mediante el Decreto 614 de marzo de 1984 fue reconocido por el gobierno nacional como organismo de apoyo en capacitación, divulgación y asesoría en las áreas de salud ocupacional.<sup>45</sup>

De conformidad con el artículo 2 del citado Decreto, las actividades de Salud Ocupacional tienen por objeto a) Propender por el mejoramiento y mantenimiento

---

<sup>42</sup> Objeto social de FILMETEX: 1. La fabricación, transformación, procesamiento, adquisición y/o enajenación, distribución de películas termoplásticas en todas sus formas o de cualquier otro elemento industrial de los plásticos. 2. La adquisición, enajenación, transformación, procesamiento y/o fabricación de otros materiales o accesorios que tengan como materia prima el P.V.C. y en general la producción, transformación, distribución y fabricación de productos plásticos (...) 3. La compra, venta, adquisición, enajenación importación, exportación, distribución o agenciamiento de mercancías y bienes muebles, (...)"

<sup>43</sup> Fuente: <http://www.laseguridad.ws/consejo/consejo/home.htm>

<sup>44</sup> Tiene personería jurídica No. 3092 de 1955, expedida por el Ministerio de Justicia. Fuente: <http://www.laseguridad.ws/consejo/consejo/home.htm>

<sup>45</sup> Decreto 614 de 1984. **Artículo 49º.- Divulgación, capacitación y asesoría.** El Consejo Colombiano de Seguridad y demás entidades privadas de carácter semejante podrán servir como organismos de apoyo en las labores de divulgación, capacitación y asesoría en las áreas de Salud Ocupacional.

Para ejercer esta actividad mediante la Resolución 4293 de mayo 24 de 2001, proferida por la Secretaría Distrital de Salud, se le concedió licencia Nacional para la prestación de servicios en Salud Ocupacional.

El artículo 7 del Decreto 614 de 1984, además dispone: "**Artículo 7º.- Asesoría en Salud Ocupacional.** Las entidades gubernamentales con responsabilidades en el campo de la Salud Ocupacional podrán prestar asesoría a las empresas de carácter privado que lo soliciten. Sin embargo, tal asesoría deberá circunscribirse a la interpretación de las normas, a los procedimientos administrativos, a la metodología en la evaluación de los agentes de riesgo y a la metodología en el diagnóstico de enfermedades profesionales.

**Parágrafo.-** La asesoría que estas entidades presten a las empresas no exime a los empresarios de las responsabilidades que se les asignan en el artículo 24 del presente Decreto. Las instituciones responsables podrán dar asesoría y asistencia médica en Salud Ocupacional a las dependencias gubernamentales que la requieran. Las solicitudes que se formulen se atenderán dándoles el carácter de acciones de vigilancia."

de las condiciones de vida y salud de la población trabajadora; b) Prevenir todo daño para la salud de las personas, derivado de las condiciones de trabajo; c) Proteger a la persona contra los riesgos relacionados con agentes físicos, químicos, biológicos, psicosociales, mecánicos, eléctricos y otros derivados de la organización laboral que puedan afectar la salud individual o colectiva en los lugares de trabajo; d) Eliminar o controlar los agentes nocivos para la salud integral del trabajador en los lugares de trabajo; e) Proteger la salud de los trabajadores y de la población contra los riesgos causados por las radiaciones; f) Proteger a los trabajadores y a la población contra los riesgos para la salud provenientes de la producción, almacenamiento, transporte, expendio, uso o disposición de sustancias peligrosas para la salud pública.

Para lograr ese objetivo, el artículo 3 del Decreto 614 de 1984 dispone que *“Las disposiciones sobre Salud Ocupacional se aplicarán en todo lugar y clase de trabajo, cualquiera que sea la forma jurídica de su organización y prestación”* y que, por lo tanto, *“Todos los empleadores, tanto públicos como privados, contratistas, subcontratistas y trabajadores, así como las entidades públicas y privadas esta[n] sujetas a las disposiciones que sobre la organización y la administración de la Salud Ocupacional se establecen en [el] Decreto y en las demás disposiciones complementarias que expidan los Ministerios de Trabajo y Seguridad Social y de Salud Pública; sea que presten los servicios directamente a través del respectivo organismo de seguridad o previsión social o contratando con empresas privadas.”*

En ese contexto, para la Sala es claro que el pago que hizo la demandante tiene relación con la actividad productora de renta de la empresa, pues si bien no incide directamente en la misma, incide de manera indirecta. Además es una expensa no sólo necesaria, sino obligatoria para cumplir los estándares de salud ocupacional que exige la ley en beneficio de la población trabajadora, componente determinante en la productividad de una empresa y, por ende, de la generación de su renta. Y es proporcionada, pues su cuantía se adecúa a las rentas que obtuvo la demandante.

- **ICONTEC**<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> Fuente: <http://www.colombiaexport.com/icontee.htm>

El ICONTEC es un organismo privado, sin ánimo de lucro, integrado, con el carácter de afiliados voluntarios, por más de 1300 empresas industriales, comerciales y financieras, entidades de servicio públicas y privadas, asociaciones y federaciones, gremios de la producción, asociaciones profesionales e instituciones educativas y tecnológicas.

Conforme con el Decreto 2269 de 1993 es el único Organismo Nacional de Normalización y Certificación. Además, fue acreditado por la Superintendencia de Industria y Comercio, mediante la resolución 2330 del primero de noviembre de 1994, para certificar la calidad de todos los productos del sector industrial: Sello de Calidad o Sello de Conformidad con Norma Técnica Colombiana; y de los sistemas de calidad.

Pues bien, la Normalización, al tenor del artículo 2 del Decreto 2266 de 1993, es aquella actividad que establece, en relación con problemas actuales o potenciales, soluciones para aplicaciones repetitivas y comunes, con el objeto de lograr un grado óptimo de orden en un contexto dado. En particular, consiste en la elaboración, la adopción y la publicación de las normas técnicas.

La Certificación, por su parte, es el procedimiento mediante el cual una tercera parte da constancia, por escrito o por medio de un sello de conformidad, de que un producto, un proceso o un servicio cumple los requisitos especificados en el reglamento.

Por eso, el Certificado de Conformidad es el documento emitido de acuerdo con las reglas de un sistema de certificación, en el que se manifiesta la adecuada confianza de que un producto, proceso o servicio debidamente identificado está conforme con una norma técnica u otro documento normativo específico

Las reglas sobre la normalización, certificación y estándares de calidad se aplican en el país como mecanismos para mejorar la competitividad a nivel mundial y, por eso, se fundamentan en las reglas de normalización y certificación mundiales. En esas condiciones, la normalización y la certificación son presupuestos necesarios para introducir al mercado mundial los bienes objeto de comercio, en pro del desarrollo económico del país.

Por lo tanto, para la Sala, el pago que hizo la demandante al ICONTEC tiene relación de causalidad con la actividad productora de la empresa, pues optimiza la disposición del producto que comercializa en condiciones de tal calidad que le permitan acceder a varios mercados para producir más renta. No sólo son necesarios, sino obligatorios, pues como política gubernamental del Estado Colombiano, a las empresas se les exige estar acorde con esas políticas de calidad. Y también es proporcionado, pues su cuantía se adecúa a las rentas que obtuvo la demandante.

Por lo tanto, se confirma la decisión del Tribunal, no prospera el recurso de apelación de la DIAN.

- **ACOPLÁSTICOS**

Acoplásticos es una asociación fundada en 1961 “que representa a las industrias del plástico, caucho, pinturas y tintas (recubrimientos), fibras, petroquímica y sus relacionadas, cuyos objetivos son promover el desarrollo de los sectores representados y coadyuvar en la gestión empresarial de sus afiliados.”<sup>47</sup>

Sobre la aceptación de las cuotas de sostenimiento que los contribuyentes pagan a gremios como Acoplásticos, la Sala advierte que, en doctrina judicial reciente, mediante sentencia del 11 de noviembre de dos mil nueve<sup>48</sup>, la aceptó, por considerar que los pagos que hizo la demandante, en ese caso, por concepto de “Cuota de sostenimiento de la Cámara de la Industria Farmacéutica” y por “Afiliación al proyecto contra la falsificación de productos y usurpación de marcas” tenían relación con su objeto social.

En otras dos sentencias,<sup>49</sup> confirmó el rechazo de la deducción por pagos de afiliación a gremios como la ANDI, ACRIP y otras instituciones, porque consideró

---

<sup>47</sup> [www.bnamericas.com](http://www.bnamericas.com)

<sup>48</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D.C, once (11) de noviembre de dos mil nueve (2009). Radicación número 25000-23-27-000-2005-01893-01(16717). Actor: PRODUCTOS ROCHE INDUSTRIA QUIMICA Y FARMACEUTICA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

<sup>49</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., veintisiete (27) de mayo de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2004-00846-01(16800). Actor: CORPORACION FINANCIERA DE OCCIDENTE S.A. EN LIQUIDACION. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

que no eran necesarios para desarrollar la actividad productora de renta, así reporten algún tipo de beneficio. Primó en esa sentencia el carácter de indispensables que debían tener las expensas, para que se acreditara el requisito de necesidad que exige el artículo 107 del E.T.

En esta oportunidad, la Sala considera pertinente reiterar que la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad como presupuestos de las deducciones no es un asunto que deba interpretarse de manera subjetiva. El alcance de estos presupuestos se deriva de la interpretación jurídica del artículo 107 del E.T. y de la interpretación de los hechos económicos que el contribuyente declaró en virtud de que subsumió tales hechos en los efectos jurídicos de esa norma con el fin de calificar las expensas como deducciones.

Pues bien, a partir de lo expuesto sobre la interpretación del artículo 107 del E.T., para el caso concreto, la Sala considera que se debe confirmar el rechazo del pago por cuotas de sostenimiento que la demandante hizo a Acoplásticos, pues en el expediente hay prueba de que hizo el gasto, pero no hay prueba de la injerencia que este gasto tuvo en la productividad de la empresa, directa o indirectamente. Tampoco hay prueba de que la expensa se hizo de manera obligatoria, sea por fuerza de la ley, del cumplimiento del contrato social o de la costumbre mercantil.

La actora afirma que por estar afiliada al gremio se beneficia porque tiene acceso a servicios cuyo pago normalmente sería deducible. La Sala considera que no puede dar por acreditado los requisitos de relación de causalidad y de necesidad con esa sola afirmación.

Precisamente, como es la empresa demandante la que conoce su negocio, es la que debe probar la injerencia que tuvo el gasto en la productividad de la

---

CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero Ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D.C., tres (3) de junio de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00767-01(17037). Actor: UNILEVER ANDINA DE COLOMBIA LTDA ANTES S.A.Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. En esta sentencia incluso se rechazaron los pagos efectuados al ICONTEC.

empresa. Además, que por fuerza de la ley, el contrato social o de la costumbre mercantil, las empresas que ejercen actividades como la que ella desempeña, están obligadas a hacer ese tipo de erogaciones para derivar beneficios como los que se mencionan, pero sin especificarlos. La Sala reitera que la prueba de los hechos que declara en su denuncia rentística, como se precisó al resolver el anterior cargo, la tiene de antemano, la demandante. Esa prueba es el insumo para entender el “*entorno usual en el cual se mueven los gastos y deducciones de las organizaciones*”<sup>50</sup>, por ende, facilita el análisis para rechazar o aceptar un gasto como deducible.

Con el mismo criterio expuesto la Sala confirma el rechazo de las expensas que hizo la actora en los Diarios el Tiempo y la República.

No prospera el cargo de apelación de la demandante.

#### **Gastos por mantenimiento en bienes recibidos en dación en pago.**

El Tribunal a quo confirmó el rechazo de esta expensa, fundamentalmente, porque del acervo probatorio infirió que los gastos que hizo la demandante se destinaron para el mantenimiento del inmueble que recibió en virtud del contrato de permuta que suscribió, a cambio del que habría recibido en dación en pago.

La demandante alegó que debía tenerse en cuenta que, independientemente del título por el que llegó el bien al activo del contribuyente, era indudable que la empresa debía velar por conservar todos sus activos, que representan el patrimonio del ente económico.

Dijo que el Tribunal se equivocó en confirmar el rechazo de la deducción en razón del título jurídico por el que el activo ingresó al patrimonio del contribuyente y por considerar que recibir bienes en dación en pago no hacía parte del objeto social de la empresa. Explicó que la preservación del patrimonio no se incluye de manera específica en el objeto social de la empresa, pues corresponde a la expresión del objeto social complementario. Respaldó su argumento con el oficio AN -08891 de abril 23 de 1987 de la Superintendencia de Sociedades. Advirtió que “*De no aceptarse que las expensas para la conservación del activo son*

---

<sup>50</sup> Op cit 38.

*deducibles pero el ingreso en caso de venta si hace parte de la base gravable, conllevaría una inequidad que vulnera el deber de contribuir a las cargas públicas conforme la Ley lo ha señalado (art. 95-9 CPN". Concluyó citando la sentencia de octubre 13 de 2005, proferida dentro de los expedientes 13631 y 14122 en la que la Sala dijo "(...) que en términos de la ley civil corresponderían a las expensas necesarias invertidas en la conservación del bien (C.Civil artículo 965)"*

La Sala considera que la demandante tiene razón, pues los gastos por mantenimiento del activo, independientemente del título que acredite la propiedad que sobre el mismo tiene la empresa, son expensas que tienen relación de causalidad con la actividad que desarrolla, pues se deriva del contrato social, como una obligación a cargo de quienes la administran, hacer las erogaciones necesarias para conservar los bienes en estado óptimo de utilización, pues eso coadyuva directa o indirectamente, según el activo de que se trate, en la productividad de la misma. Y es proporcional en cuanto a la renta que obtuvo la empresa.

De esa actividad forman parte los activos. Además es una expensa necesaria, porque forzosamente debe hacerse para mantener el bien en condiciones normales de uso, salvo el deterioro normal. Es normalmente acostumbrado en todas las empresas que ejecuten cualquier actividad y, por lo tanto, considera la Sala que no necesita acreditarse la prueba de la costumbre. Y es proporcional en cuanto a la renta que obtuvo la empresa.

Prospera el cargo de la demandante y, por lo tanto, se hará nuevamente la liquidación, sustrayendo los \$7.395.447 que la demandante acreditó por gastos de mantenimiento.

En cuanto a la sanción por inexactitud, habida cuenta de que no se modifica el saldo a favor que declaró la demandante en su denuncia rentística, pues la renta líquida gravable se tasó sobre la renta presuntiva, no hay lugar a imponerla.

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

**FALLA**

**MODIFÍCASE** el numeral primero de la sentencia apelada, el que quedará así:

**PRIMERO.** *Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000184 de 17 de diciembre de 2004 y de la Resolución No. 310662005000012 de 21 de julio de 2005 proferidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.*

*En consecuencia y como restablecimiento del derecho acéptase las deducciones por concepto de comisiones pagadas al exterior, contribución a la Superintendencia de Sociedades, pagos efectuados al Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial, Consejo Colombiano de Seguridad y al INCONTEC; y los gastos por mantenimiento del activo. Por lo tanto, la Liquidación Oficial quedará como sigue:*

CONCEPTO	RENG	PARCIALES	LIQ. TRIB.	LIQ. CONSEJO DE ESTADO
<b>RENDA LÍQUIDA</b>	<b>RA</b>	\$ 1.503.003.000		
Menos: Partidas aceptadas por el Tribunal:				
Comisiones Pagadas en el Exterior		\$ 1.452.155.000		
Contribución Supersociedades		\$ 18.273.000		
Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial		\$ 2.560.000		
Consejo Colombiano de Seguridad		\$ 3.872.000		
Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación "ICONTEC"		\$ 2.750.000		
Gastos por mantenimiento de inmueble		\$ 7.395.447		
<b>RENDA LÍQUIDA, ESTABLECIDA POR EL TRIBUNAL</b>	<b>RA</b>		\$ 23.393.000	\$ 15.997.553
<b>RENDA PRESUNTIVA</b>	<b>RC</b>		\$ 888.968.000	\$ 888.968.000
<b>RENDA LÍQUIDA GRAVABLE</b>	<b>RE</b>		\$ 888.968.000	\$ 888.968.000
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LA</b>		\$ 311.139.000	\$ 311.139.000
MENOS: DESCUENTOS IVA POR BNS CAPITAL	DI		\$ -	\$ -
MENOS: OTROS DESCUENTOS TRIBUTARIOS	LB		\$ 93.342.000	\$ 93.342.000
<b>TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LC</b>		\$ 217.797.000	\$ 217.797.000
IMPUESTO RECUPERADO	LL		\$ -	\$ -
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>LN</b>		\$ 217.797.000	\$ 217.797.000
IMPUESTOS DE GANANCIAS OCASIONALES	LD		\$ -	\$ -
<b>IMPUESTO DE REMESAS</b>	<b>LF</b>		\$ -	\$ -
<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	<b>FU</b>		\$ 217.797.000	\$ 217.797.000
RTE. FUENTE REMESAS Y PAGOS EXTERIOR	MA		\$ -	\$ -
RTE. FUENTE RENDIMIENTOS FINANCI.	MC		\$ 24.475.000	\$ 24.475.000
RTE. FUENTE HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	MY		\$ -	\$ -
RTE. FUENTE ARRENDAMIENTOS	MG		\$ -	\$ -
RTE. FUENTE VENTAS	MH		\$ 22.000	\$ 22.000
AUTORRETENCIONES	MJ		\$ 1.158.526.000	\$ 1.158.526.000
RTE. FUENTE OTROS CONCEPTOS	MI		\$ -	\$ -
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE</b>	<b>GR</b>		\$ 1.184.023.000	\$ 1.184.023.000
MENOS: SALDO A FAVOR AÑO ANTE. SIN DEV./COMP.	GN		\$ -	\$ -
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GX		\$ -	\$ -
MÁS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	FX		\$ -	\$ -
MÁS: SANCIONES	VS		\$ -	\$ -
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>HA</b>		\$ -	\$ -
<b>O TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>HB</b>		\$ 966.226.000	\$ 966.226.000
<b>REGLÓN RA: RENTA LÍQUIDA</b>			<b>\$ 23.393.000</b>	<b>\$ 15.997.553</b>
Valor liquidado por la DIAN		\$ 1.503.003.000		
Menos: Valores aceptados por el Tribunal:				
Comisiones Pagadas en el Exterior		\$ 1.452.155.000		
Contribución Supersociedades		\$ 18.273.000		
Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial		\$ 2.560.000		
Consejo Colombiano de Seguridad		\$ 3.872.000		
Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Certificación "ICONTEC"		\$ 2.750.000		
Gastos por mantenimiento de inmueble		\$ 7.395.447		
<b>REGLÓN RC: RENTA PRESUNTIVA, (La misma que estableció la DIAN, ya que el Tribunal la confirma)</b>			<b>\$ 888.968.000</b>	<b>\$ 888.968.000</b>
<b>REGLÓN RE: RENTA LÍQUIDA GRAVABLE</b>			<b>\$ 888.968.000</b>	<b>\$ 888.968.000</b>
<b>REGLÓN LA: IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE</b>			<b>\$ 311.139.000</b>	<b>\$ 311.139.000</b>
Reflón RE: Renta Líquida Gravable		\$ 888.968.000		
Por tarifa de impuesto		35%		
<b>REGLÓN LC: IMPUESTO NETO DE RENTA</b>			<b>\$ 217.797.000</b>	<b>\$ 217.797.000</b>
Reflón LA: impuesto Sobre la Renta Gravable		\$ 311.139.000		
Menos: Reflón LB: Descuentos Tributarios		\$ 93.342.000		
<b>REGLÓN LN Y FU: TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>			<b>\$ 217.797.000</b>	<b>\$ 217.797.000</b>
<b>REGLÓN HB: TOTAL SALDO A FAVOR</b>			<b>\$ 966.226.000</b>	<b>\$ 966.226.000</b>
Reflón FU: Total Impuesto a cargo		\$ 217.797.000		
Reflón GR: Total Retenciones año gravable		\$ 1.184.023.000		
Reflón VS: Sanciones		\$ -		

En lo demás, confirmase la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Se deja constancia de que ésta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA    HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**  
Presidenta de la Sección

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO            CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**