

**LIQUIDACION PRIVADA - Es un acto jurídico que goza de presunción legal y admite prueba en contrario / CARGA DE LA PRUEBA - La tiene el contribuyente respecto de los hechos consignados en la liquidación privada / DIAN - Tiene facultades de fiscalización e investigación. La administración no sustituye la carga probatoria del contribuyente / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA - Garantiza el derecho de defensa**

Reitera la Sala que la liquidación privada del impuesto es un acto jurídico que nace de la obligación legal de 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.), y que si bien, de conformidad con el artículo 746 del E.T., a título de presunción legal que admite prueba en contrario, se consideran ciertos los hechos consignados en esas declaraciones, 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. Por su parte, 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. De ahí que, la carga probatoria que puedan tener las autoridades tributarias no sustituye o limita la que le corresponde a los contribuyentes, pues siempre debe existir una dinámica probatoria y de permanente contradicción que puede manifestarse en el transcurso de la actuación administrativa y que se refleja en el requerimiento especial, en la liquidación oficial y en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, sin que ello implique modificación o cambio de la motivación, mientras en esa dialéctica se mantenga o permanezca el asunto materia del proceso, pues es esa dinámica la que garantiza el derecho de defensa, como objetivo principal del principio de correspondencia.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 746 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 95-9

**ACTO ADMINISTRATIVO - Motivación. Elementos / FALSA MOTIVACION - Causal de nulidad del acto administrativo**

Conviene precisar es que para analizar la motivación de los actos administrativos, de acuerdo con el tratadista Manuel María Díez, se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto. En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto “debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional.”; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener “1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación que la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada.” Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: “1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de

motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental.” De tal manera que la falsa motivación de los actos, establecida como causal de nulidad de los actos administrativos implica “que los motivos alegados por el funcionario que expidió el acto, en realidad no hayan existido o no tengan el carácter jurídico que el autor les ha dado (...).”; es decir, que los hechos y consideraciones del acto, desde el punto de vista material o jurídico no existan, o que no tengan correspondencia con la materia reglada.

**FALSA MOTIVACION - Se deriva de la errónea interpretación del derecho / INTERPRETACION JURIDICA - Definición. Objeto / INTERPRETACION ERRONEA - Concepto jurisprudencial**

Ahora bien, como la falsa motivación puede derivarse de la errónea interpretación del derecho, es menester precisar que la interpretación constituye uno de los temas más complejos y el menos pacífico, pues “no existe una teoría o metodología que genere consenso ni entre los estudiosos ni entre los prácticos del derecho” La interpretación jurídica ha sido definida como “El proceso o el resultado de la determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos <sup>[31]</sup>” Y, en cuanto al objeto de la interpretación jurídica, la doctrina explica que “al interior de la categoría de interpretación operativa cabe distinguir la interpretación del derecho propiamente dicha- concretamente, la interpretación de las normas jurídicas válidas-, de la interpretación de los hechos, que, en la mayoría de los casos, funcionan como condiciones para la aplicación de las normas en un caso concreto [40]. La importancia de la interpretación de los hechos es puesta de relieve por M. Atienza para quien la argumentación que se efectúa en la vida jurídica es, en gran parte, una argumentación sobre hechos, mientras que la teoría estándar de la argumentación jurídica y de la interpretación se ocupan, casi con exclusividad, de cuestiones de tipo normativo” En ese contexto, por interpretación errónea, la Sala Plena de la Corporación ha precisado que “consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica.” Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta, identificar la metodología y las pautas legales y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias.

**IMPUESTOS DESCONTABLES EN EL IVA - Sólo son aquellos que se generan en operaciones que constituyen un gasto o costo / RELACION DE CAUSALIDAD - Conexidad entre el gasto y la actividad productora de renta / GASTO - Como requisito de la relación de causalidad no siempre debe generar un ingreso / NECESIDAD - Aceptación / PROPORCIONALIDAD - Concepto / NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD - Deben medirse con criterio comercial / COSTUMBRE - No anula la necesidad de probar la expensa necesaria**

La DIAN entendió, al igual que la demandante, que el artículo 488 del E.T. establece la posibilidad de tratar como descontable el IVA generado en la adquisición de bienes y servicios, siempre y cuando el impuesto se haya generado en operaciones que constituyen gasto o costo de la empresa, es decir que sean

necesarios, proporcionales y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, y que dichos bienes o servicios se hayan destinado a operaciones gravadas con el impuesto. No obstante que la demandante insiste en que para la DIAN los costos y gastos deben tener relación directa con las operaciones gravadas o exentas, lo cierto es que, la DIAN persiste en que tales costos y gastos “se destinen” a tales operaciones. Por lo tanto, la Sala aprecia que no hay colisión en la interpretación de la norma. Sin embargo, a pesar de que las partes coinciden en la interpretación del artículo 488, no ocurre lo mismo respecto de la interpretación de los hechos a partir de la interpretación propiamente dicha de los artículos 107 y 488 del E.T. De otra parte, mientras que para la demandante todos los gastos operacionales en que incurrió son necesarios, proporcionales y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la empresa, para la DIAN no lo son. Lo anterior obedece a la interpretación que hacen las partes de los vocablos relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del E.T. y a la interpretación de la expresión “(...) y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.”, a que hace alusión el artículo 488 del E.T. Pues bien, sobre el particular la Sala reitera que 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, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (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. Por eso, la Sala considera que la injerencia que tiene el gasto 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, que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí. 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 que es una “costumbre normal” hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de la ley no pueden confundirse con la costumbre, 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.” En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil. 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

**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto / SISTEMA DE DESCUENTO FINANCIERO - Aplicación**

Cuando el artículo 488 del E.T. dispone que los bienes corporales muebles y servicios deben destinarse a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, simplemente está reiterando que el impuesto pagado por esos bienes o servicios es costo o gasto en la actividad productiva de renta de la empresa, porque las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas son las operaciones realizadas dentro del contexto de esa actividad productiva de la empresa. De manera que, cuando se pueda imputar el impuesto directamente al bien o servicio, tal circunstancia se debe probar. De lo contrario, procede aplicar el artículo 490 del E.T. en cuanto dispone que "Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente.(...)" Esto permite aplicar el sistema de descuento financiero en impuestos de pluricausación como el IVA, y que busca, en últimas, que el impuesto sea pagado por el consumidor final. En efecto, cuando el impuesto pagado constituye costo o gasto para la empresa, y ese costo o gasto repercute en el precio del bien, el impuesto se irá recaudando durante el transcurso de la cadena productiva y de la comercialización. Así, también se evita que ciertos componentes sobre los que se pagó el IVA los asuma el productor o el comercializador, pero también se evita que el contribuyente descuenta impuestos sobre las ventas que no constituyen costo o gasto para la empresa y que, por tanto, no repercutieron en el precio del bien.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 488 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 490

**EXPENSA NECESARIA - Requisitos para que sea deducible / MEDICINA PREPAGADA - Son pagos laborales indirectos y son deducibles / IVA PAGADO EN MEDICINA PREPAGADA - Es descontable por tratarse de un pago salarial / FIDUCIARIA CARTERA - Los pagos efectuados no tienen injerencia en la actividad productora de renta / TIQUETE AEREO - No es deducible dado que no se probó la condición de empleado**

Para que la expensa tenga relación de causalidad con la productividad de la empresa, la demandante debió probar la injerencia que tuvo esa expensa con esa productividad. Además, que esa expensa debió hacerla de manera forzosa, en cumplimiento de la ley, de las obligaciones inherentes a la buena gestión empresarial o de la costumbre mercantil. Ha sido criterio de la Sala que los pagos de salud de medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto que trae el Decreto Reglamentario 3750 de 1986 en su artículo 5º. Conforme a dicha definición, los pagos que por concepto de servicios de salud realiza el empleador para sus trabajadores constituyen un gasto de naturaleza laboral, susceptibles de ser considerados como deducción a la luz del artículo 107 del E.T. En esa medida, como los pagos que se discuten corresponden a servicios adicionales de salud a favor de los trabajadores de la empresa, para la Sala, el IVA pagado por dichos servicios también puede ser considerado como descontable al amparo del artículo 488 del E.T. Sobre el particular la Sala considera que estas expensas tienen relación con la empresa, de manera indiscutible, pero no necesariamente con la

actividad productora de la misma. Las pruebas aportadas por la demandante no son suficientes para convencer sobre la injerencia que pueden tener esas expensas en la productividad. En consecuencia, en la medida en que no está probada esa injerencia, para la Sala no se acreditó que la expensa cumpla los requisitos del artículo 107 del E.T., y, por contera, tampoco los del artículo 488 del E.T. Con respecto al pago hecho a AVIATUR, por la compra de un tiquete aéreo para la señora Susana Hall, esposa de un empleado de la compañía, por concepto de regreso a su país de origen, después de cumplir con una asignación de cuatro años en el Cerrejón, como Vicepresidente de Mercadeo, la Sala aprecia que la actora aportó la factura de compra de dicho tiquete, así como su contabilización. Sin embargo, no allegó prueba alguna que acreditara la relación marital entre la titular del tiquete y el empleado de la compañía y la condición de empleado del señor Ian Hall, pruebas que habrían permitido tener la certeza de que la expensa fue necesaria en virtud del cumplimiento de obligaciones de tipo laboral.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO REGLAMENTARIO 3750 DE 1986 - ARTÍCULO 5 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 488

**GASTOS POR MANTENIMIENTO DE ACTIVOS - Son expensas necesarias que tienen relación de causalidad**

La Sala considera que la demandante tiene razón, pues los gastos por mantenimiento de activos (inmuebles) son expensas que tienen relación de causalidad con la actividad que desarrolla la empresa, pues se deriva de las obligaciones que tienen que cumplir quienes administran la empresa en cuanto a que es su deber 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 tal forma que se aceptan los impuestos decontables originados en dicho pago, por reunir los requisitos del artículo 488 del E.T.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 488

**INTERPRETACION DE LOS HECHOS - Las diferencias de este tipo no dan lugar a levantar la sanción por inexactitud / INEXISTENCIA COMO PRESUPUESTO DE LA SANCION POR INEXACTITUD - Aceptaciones / SANCION POR INEXACTITUD - Presupuestos / DIFERENCIA DE CRITERIOS - Da lugar a levantar la sanción por inexactitud / DOLO O CULPA - No son elementos para que proceda la sanción por inexactitud**

No era procedente exonerar de la sanción a la demandante bajo el entendido de que incurrió en un error de interpretación de las normas, pues, como se precisó, en el caso concreto, la demandante incurrió en un error de interpretación de los hechos, aspecto este que no da lugar a exonerarse de la sanción por inexactitud. La Sala reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor. Así mismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de

existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es "Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo. De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige ese Estatuto Tributario para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma. Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva)

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 647

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente:** HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., veintidós (22) de marzo de dos mil once (2011)

**Radicación número:** 25000-23-27-000-2007-00259-01(17286)

**Actor:** CARBONES DEL CERREJON LIMITED

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

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 11 de junio de 2008, proferida por la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**LA DEMANDA**

La sociedad **CARBONES DEL CERREJÓN LLC (ANTES INTERNATIONAL COLOMBIA RESOURCES CORPORATION LLC.)** a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“2.1 Que se declare la nulidad de los actos administrativos mencionados en el numeral 1.2 de este escrito.” [La Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000111 del 31 de agosto de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual se modificó la declaración de IVA del sexto bimestre de 2003 y la Resolución Recurso de Reconsideración No. 310662007000016 del 30 de agosto de 2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que modificó la anterior.]*

*2.2 Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la Declaración del impuesto sobre las ventas de CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED, correspondiente al sexto bimestre de 2003, en la cual se liquidó un saldo a favor de \$ 5.540.984.000.*

*2.3 Que en caso de que no llegaren a prosperar las anteriores peticiones o aún si prosperará parcialmente, se modifiquen los actos demandados, en el sentido de suprimir la sanción por inexactitud en cuanto a su (sic) imposición habría obedecido a diferencia de criterios.”*

Invocó como normas violadas los artículos 3, 29, 95 y 123 de la Constitución Política; 683, 488, 489, 490, 107, 703 y 647 del Estatuto Tributario y, 5º del Decreto 3750 de 1986.

El concepto de violación lo desarrolló así:

En cuanto a las normas constitucionales invocadas, dijo que los actos demandados desconocieron el principio de legalidad y la obligación de los funcionarios públicos de ejercer sus funciones de conformidad con la Constitución, la Ley, los reglamentos y el ordenamiento jurídico en general. Que la DIAN no cumplió las normas que regulan los impuestos descontables, amparada en interpretaciones erróneas. Esto, a su juicio, es causal de nulidad por falsa motivación y desviación de poder.

Así mismo, que se vulneraron los principios de justicia y equidad, porque la DIAN desconoció el derecho al reconocimiento del IVA descontable originado en sus gastos de operación, lo que genera un enriquecimiento sin causa para el Estado.

También dijo, que se desconoció el debido proceso, porque impuso una sanción por inexactitud improcedente, porque exigió requisitos no discutidos en vía administrativa y, porque omitió referirse a hechos y planteamientos realizados en la respuesta al requerimiento especial.

En cuanto a las normas legales que invocó, dijo que la DIAN incurrió en falsa motivación y desviación de poder, porque hizo una calificación jurídica errada de los hechos demostrados en la vía administrativa, y porque fundamentó los actos en interpretaciones erradas de los artículos 488, 489, 490, 647 y 683 del E.T. e inaplicó el artículo 5 del Decreto 3750 de 1986.

Dijo que, adicionalmente, hubo desviación de poder y finalidad del acto, porque se violó el fin previsto en las normas que permiten el descuento del IVA pagado en costos y gastos destinados a operaciones gravadas o exentas.

Puntualizó los cargos de violación así:

- a) El IVA descontable cuestionado es procedente pues se cumple con la totalidad de los requisitos previstos en los artículos 488 y siguientes del Estatuto Tributario: los gastos que lo originaron son deducibles en renta y se destinaron a operaciones exentas y gravadas de Cerrejón**

Dijo que los gastos sobre los que la DIAN desconoció el IVA descontable son erogaciones que reúnen los requisitos del artículo 107 del E.T., para ser considerados como deducibles, y se incurrió en ellos con el propósito de realizar la operación de exportación de carbón.

Explicó que los gastos por medicina prepagada Coomeva, seguros de Pan améican, servicios de desarrollo organizacional, transmisión de música ambiental, compra de obsequios navideños, compra del tiquete de reinstalación y compra de equipos para cocina y lavandería en Puerto Bolívar y La Mina, son necesarios, porque se realizaron con el fin de *“asegurar la salud física y mental de los trabajadores, motivar su buen desempeño y garantizar su retención laboral.”*

Que los pagos a las entidades financieras Fiducafé y Lloyds Trust S.A., para el manejo de créditos de vivienda, auxilios educativos, revisión y trámites ante el Ministerio de Trabajo, registro en el sistema de nómina y manejo de cierto patrimonio autónomo, cuyos beneficiarios son los empleados, *“aseguran un mejor rendimiento de los trabajadores al constituirse en beneficios laborales que permiten la retención de personal calificado necesario para nuestra operación minera.”*

Que los pagos por servicios de protección a altos ejecutivos son necesarios, porque *“sin su realización no se podría garantizar la seguridad de empleados del más alto nivel cuyo manejo de información sensible precisamente los expone al riesgo.”*

Que el pago realizado para la elaboración de un estudio de opinión en el Departamento de la Guajira es necesario, porque *“se trata de un paso previo indispensable para la toma de decisiones gerenciales de tipo laboral así como para la definición de estrategias relacionadas con la comunidad del área de influencia relativas a la adquisición de tierras y al reasentamiento propios del proyecto minero.”*

Que los pagos para la realización de la campaña *“Línea Férrea”* son necesarios, porque *“responden a la política de seguridad y al cumplimiento legal de una operación minera que no afecte el entorno.”*

Que los gastos de sostenimiento de las cuotas de acciones de Presidencia, alojamiento hotelero y restaurantes son necesarios, para *“el desarrollo mismo del negocio, dentro del cual se incluyen viajes de negocio, reuniones con clientes y contratistas, realización de seminarios, etc.”*

Que los pagos por servicios de tapicería y adquisición de alfombras para el mantenimiento de las oficinas administrativas son erogaciones *“que permiten conservar y sostener un lugar de trabajo adecuado para el personal administrativo sin cuyo soporte no podría existir una operación minera normal.”*

Que la compra de un lector/escritor de audio al proveedor COMPUCOM fue necesaria, porque correspondía *“a un componente de la grabadora de la torre de control del aeropuerto que tiene la compañía en “La Mina” y que garantiza la seguridad aérea de los aviones que mi representada utiliza para el desplazamiento de los empleados de la operación.”*

Que los pagos por servicios legales *“(…) aseguran el normal desarrollo del negocio, para cuya realización es necesario contar con permisos, licencias, autorizaciones, así como cumplir con requerimientos permanentes de las entidades que vigilan la actividad de la compañía.”*

Adicionalmente, dijo que los anteriores gastos son proporcionales, *“ya que están determinados por las fuerzas de la oferta y la demanda que rigen en el mercado”*, que guardan relación de causalidad con la actividad principal generadora de renta de la compañía, en la medida *“que permiten el normal desarrollo de la operación minera a la vez que facilitan la contratación y retención del personal que trabaja para la compañía en la Guajira”* y, se destinaron a operaciones exentas de IVA, esto es, a la actividad de exportación de carbón.

Añadió que la DIAN incurrió en falsa motivación, al calificar erradamente unos hechos que demuestran claramente la procedencia del IVA descontable discutido. Además, dijo que la DIAN partió del errado supuesto de que solamente los costos de producción podían dar lugar a IVA descontable, que todos los gastos cuestionados no eran necesarios para la obtención del ingreso gravado o exento por cuanto no eran indispensables y, que las pruebas que aportó no eran suficientes para demostrar el cumplimiento del requisito de destinación a las operaciones gravadas o exentas.

Consideró que la exigencia que hizo la DIAN, de que los gastos se hayan destinado directamente a las operaciones gravadas o exentas es ilegal, porque no está contemplado en las normas tributarias que regulan el tema, y porque implica circunscribir la posibilidad de descontar el IVA a los costos de producción de las empresas.

#### **b) Los actos demandados son nulos por falta de requerimiento especial**

Puso de presente que las razones en que la DIAN sustentó el requerimiento especial no incluían la falta de cumplimiento del requisito de necesidad del artículo 107 E.T. Que, por el contrario, el requerimiento especial fundamentó el rechazo del IVA descontable en dos hechos: i) la falta de relación de causalidad con los ingresos y, ii) la no destinación directa a operaciones gravadas o exentas.

Luego, agregó, en la liquidación de revisión, la DIAN modificó la causa de rechazo, pues adujo que las expensas que dieron lugar a los impuestos descontables no eran necesarios. Y, por último, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración introdujo una nueva causal de rechazo consistente en que las pruebas aportadas no demostraban el cumplimiento de los requisitos de necesidad y relación de causalidad.

Este cambio de motivación en cada una de las etapas administrativas, a su juicio, vulneran el artículo 29 de la Constitución Política, referente al derecho de defensa, y el artículo 703 del E.T. que exige que el requerimiento especial contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

**c) El acervo probatorio que obra en el proceso es suficiente para demostrar el cumplimiento de los requisitos exigidos por los artículos 488 y siguientes del Estatuto Tributario para la procedencia del IVA descontable**

Dijo que no es cierto, como lo consideró la DIAN, que existan deficiencias probatorias en el proceso, que pudieran dar lugar al desconocimiento del IVA descontable cuestionado.

Indicó que en el curso del proceso administrativo se aportó una relación de impuestos descontables, suscrita por el Revisor Fiscal de la compañía, que indica la forma en que se realizó el cálculo de proporcionalidad, con el fin de determinar qué parte del IVA era descontable, por ser proporcionalmente imputable a operaciones gravadas o exentas, y qué parte no, por corresponder a operaciones excluidas o no gravadas.

Puso de presente que la DIAN afirmó, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, que las facturas que reposan en el proceso no especifican los beneficiarios del servicio, ni si tenían relación con Cerrejón, y que, por ello, consideró no probado que se trataran de gastos acostumbrados, indispensables o necesarios para el desarrollo de la actividad productora de renta de la compañía, y que hubieren sido destinados a alguna operación gravada o exenta.

Sin embargo, dijo que en las facturas bastaba con indicar que el adquirente del bien o servicio era la compañía, y describir brevemente, como en efecto se hizo, la clase de bien o servicio adquirido; toda vez que la Ley no señala que se deba especificar en la factura cada uno de los beneficiarios del bien o servicio adquirido, o la indicación de la destinación exacta que se dio a los mismos. En cuanto a la destinación del bien o servicio, añadió, es más que obvio que todas las expensas

en que incurre una empresa estén destinadas a sus operaciones productoras de renta.

A juicio de la demandante, las pruebas que aportó son suficientes para demostrar que los bienes y servicios adquiridos se destinaron a las actividades productoras de renta de la compañía.

#### **d) La sanción por inexactitud es improcedente**

Consideró que al demostrarse la improcedencia de las modificaciones que realizó la DIAN en los actos acusados, la sanción por inexactitud es igualmente improcedente, porque no se configuró la conducta sancionable prevista en el artículo 647 del E.T.

Dijo que para imponer la sanción no basta con que se hayan incluido impuestos descontables supuestamente inexistentes, sino que, además, dicha inclusión debe obedecer a la utilización fraudulenta de datos falsos, erróneos, equivocados o incompletos.

Añadió que la modificación de la declaración presentada provino de una diferencia de criterios con la DIAN en la interpretación de las normas que rigen el IVA descontable. Por tal razón, dijo, conforme con la doctrina del Consejo de Estado, es improcedente la sanción.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **U.A.E. DIAN** contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que motivar los actos administrativos, especialmente el requerimiento especial, de conformidad con los artículos 35 y 59 del C.C.A. y 704 del E.T., implica cuantificar lo que se propone desconocer o sancionar, y en la liquidación oficial, implica explicar de manera sumaria lo propuesto en el requerimiento especial.

Agregó que el desconocimiento de los impuestos descontables, por operaciones gravadas por \$ 107.659.000, no se motivó exclusivamente en la frase *“no tienen relación de causalidad con los ingresos de la sociedad”*, como equivocadamente lo afirmó la demandante, toda vez que en los actos acusados se hizo referencia al

análisis de los valores declarados como excluidos, a las pruebas allegadas respecto de los gastos que componen el valor desconocido y a los artículos 485, 488 y 489 del E.T., como fundamento jurídico.

Indicó que no se configuró la violación del derecho de defensa de la demandante, con la supuesta omisión de la Administración de no atender los argumentos que expuso en la respuesta al requerimiento especial, toda vez que, como se comprueba del texto de la liquidación oficial demandada, se hizo el análisis de cada uno de los requisitos del artículo 488 del Estatuto Tributario, de los requisitos para la procedencia de los impuestos descontables y de lo que ha dicho la doctrina oficial y la jurisprudencia frente a la interpretación y análisis de lo que se entiende por "*destinación a operación gravada o exenta con el impuesto sobre las ventas*"; así como al análisis de cada uno de los argumentos y de las pruebas allegadas por la demandante.

Precisó que en el requerimiento especial se propuso el rechazo de \$107.659.00, correspondiente a los impuestos descontables por servicios solicitados en el renglón 50, originados en "*pagos a abogados, atención de recursos, encuestas, asesoría seguridad altos ejecutivos, comisión manejo de créditos, cesantías y auxilios educativos, publicidad, cuota sostenimiento, parqueaderos, banquetes eventos, juguetes, tapicería, alfombras, servicios legales, eventos externos, medicina prepagada, electrodomésticos, seguros de salud y vida, música motivacional, activo fijo, grabadora de videos*", porque dichos conceptos no estaban directamente destinados a la actividad productora de renta de la empresa y porque no tenían relación de causalidad con los ingresos, ni estaban destinados a operaciones gravadas, ni a exentas, conforme con los artículos 485, 488 y 489 E.T.

Explicó que en la liquidación oficial, previa cita de los artículos 488 y 489 E.T. y de los requisitos para la procedencia y operatividad de los impuestos descontables, se dijo que no era suficiente aducir la relación de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta del artículo 107 E.T., sino que, además, debía acreditarse que los bienes y servicios se hubieran destinado a las operaciones gravadas con el IVA. En el caso de la demandante, agregó, después de analizar cada uno de los pagos, en la liquidación oficial se concluyó que no se había probado este último requisito. Que, por tanto, se desconocieron impuestos descontables por \$ 107.659.000.

Explicó que el artículo 488 del E.T. contempla dos condiciones para la procedencia de impuestos descontables: i) que constituyan costo o gasto que sean computables como tales en el impuesto de renta y, ii) que se destinen a operaciones gravadas con el IVA.

Indicó que el artículo 9 del Decreto 3050 de 1997 se refiere al impuesto descontable por la adquisición de derivados del petróleo y reitera la exigencia de que sean computables como costo o gasto de la empresa y se destinen a operaciones gravadas o exentas del IVA.

Dijo que la Administración no desconoció el hecho de tratar como impuesto descontable el originado en operaciones que constituyan costo o gasto de la demandante, sino que la demandante no demostró que los gastos se destinaran a la actividad productora de renta.

Precisó que la relación directa con la actividad productora de renta que exige el artículo 488 ibídem, implica, por una parte, que el costo se incorpore directamente al producto gravado o exento del IVA, o, por otra, que el gasto se destine a la operación gravada o exenta del impuesto. Esta situación, dijo, permite solicitar no sólo los costos, sino también los gastos que se utilicen para el desarrollo de la operación sujeta a gravamen o exención.

Con respecto a la sanción por inexactitud, afirmó que en el caso de la demandante se probó que incluyó voluntariamente en la declaración del IVA impuestos descontables inexistentes, así como también omitió declarar como gravados ingresos respecto de los que se generó el IVA. Que esta situación generó un mayor saldo a favor. Que, por lo tanto, cometió la infracción prevista en el artículo 647 E.T.

Puso de presente que no se configuró una diferencia de criterios, como lo adujo la demandante, porque es evidente que el contribuyente desconoció el derecho aplicable a los requisitos que dan derecho a solicitar impuestos descontables. Transcribió apartes de jurisprudencia del Consejo de Estado.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el fallo apelado, analizó la vulneración del principio de correspondencia, en virtud del cargo de violación del derecho de defensa.

Después de analizar el requerimiento especial y la liquidación oficial concluyó que eran congruentes y que los argumentos eran consistentes, pues, en los dos actos, la DIAN analizó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 E.T.

Frente al **rechazo de los impuestos descontables originados en bienes y servicios sin destinación directa a la actividad productora de renta**, después de describir cada una de las erogaciones objeto de rechazo, dijo que conforme a los artículos 107 y 488 del E.T., para obtener el derecho al IVA descontable deben reunirse dos requisitos: i) que el impuesto se haya pagado sobre bienes o servicios que resulten computables como costo o gasto de la empresa y, ii) que sean destinados a las operaciones gravadas con el IVA.

Puso de presente que no se discutió que la actividad que desarrolla la demandante es la exportación de carbón, que la empresa extrae y procesa y, que dicha actividad, de conformidad con el artículo 479 del E.T., está exenta del IVA. Sin embargo, precisó que para que los impuestos solicitados sean descontables, se requería que éstos fueran imputables a la operación exenta que desarrolló la demandante.

Parafraseando apartes de la sentencia del Consejo de Estado, del 29 de septiembre de 2005, expediente 14714, CP. Ligia López Díaz., reiteró que si bien en materia fiscal, específicamente en el impuesto de renta, pueden deducirse las expensas necesarias tales como *"medicina prepagada, equipos de cocina y lavandería, servicios legales, servicio de seguridad, realización de seminarios, alojamiento, tiquetes aéreos, regalos, tapicería y amoblamiento empresarial, alimentación, cuotas de clubes y otros gastos relacionados con el bienestar de los trabajadores de la empresa"*, por reunir los requisitos del artículo 107 E.T., lo cierto era que tales bienes y servicios no estaban directamente destinados a las operaciones gravadas, ni a las exentas que desarrolló la demandante. Que, en consecuencia, no cumplió los requisitos previstos en el artículo 488 del E.T., pues los gastos que declaró como deducibles no hacían parte de los insumos necesarios para la exploración, explotación y beneficio de minas de carbón y otros minerales asociados o no con éste.

Respecto de la sanción por inexactitud, consideró que ésta se ajustó a derecho, porque la demandante incluyó descuentos improcedentes que dieron lugar a un mayor saldo a favor.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante interpuso recurso de apelación en contra de la decisión del Tribunal. Para el efecto, reiteró que la DIAN fundamentó la liquidación de revisión con argumentos nuevos, no discutidos al momento de expedir el requerimiento especial y con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Que, desde un inicio, su argumentación se encaminó a demostrar que los gastos administrativos estaban indirectamente destinados a operaciones gravadas, no gravadas y exentas, que podían dar lugar al IVA descontable solicitado. Que, por ello, la respuesta al requerimiento especial se centró, en su gran mayoría, a explicar la historia del IVA descontable y su procedencia. Que no hubo oportunidad para discutir el tema de la necesidad del gasto y de las pruebas que en concepto de la DIAN debieron aportarse, planteados en la liquidación oficial y en el acto que resolvió el recurso de reconsideración.

Con respecto a la procedencia del IVA descontable rechazado por la DIAN, reiteró que el artículo 488 E.T. no exige que el IVA pagado corresponda a insumos de la operación de la empresa o a expensas incurridas con destinación directa a las operaciones gravadas o exentas del IVA, toda vez que este tipo de erogaciones sólo serían directas cuando se incurra en la adquisición de insumos de fabricación del producto o de la prestación del servicio final.

Que la anterior situación implicaría limitar el derecho a descontar el IVA pagado en los insumos de un determinado producto o servicio, pues prohíbe descontar el IVA pagado en erogaciones que constituyen gasto deducible para la empresa. Que esa interpretación incluso ya fue replanteada por la DIAN, mediante el Concepto No. 081763 del 22 de septiembre de 2006.

Explicó que el artículo 488 del E.T. estipula el descuento del IVA pagado en bienes y servicios que se utilizan en operaciones gravadas o exentas. Que la norma no permite descontar el IVA pagado en bienes y servicios utilizados en

operaciones no excluidas o no gravadas, sin perjuicio de utilizar la figura del prorrateo prevista en el artículo 490 E.T.

Que la afirmación del Tribunal respecto a que el IVA descontable es únicamente el pagado en erogaciones “destinadas directamente” a operaciones gravadas o exentas, va más allá del contenido de las normas invocadas.

Que en el caso de los exportadores, este tipo de interpretaciones, además de no consultar el verdadero contenido de las normas en que se fundamentan, implican un perjuicio que va más allá del desconocimiento de un derecho otorgado por la ley.

Que en el proceso se demostró la destinación de los gastos que originaron el IVA descontable discutido a las operaciones gravadas y exentas que desarrolló la empresa. Que prueba de que los gastos discutidos se destinaron a la operación minera que desarrolla la empresa, es el contrato de asociación para la explotación de “El Cerrejón Zona Norte”, en el que se prevén expresamente dichos gastos y se indica que serán distribuidos entre INTERCOR y CARBOCOL. Aportó la copia del contrato.

Que los gastos cuyo IVA descontable se cuestionan guardan relación con la actividad productora de renta de la empresa (producción y explotación de carbón, arrendamiento de inmuebles, prestación de servicios portuarios, venta de activos fijos), y adicionalmente fueron necesarios para su realización, en la medida que eran convenientes para su logro.

Que la destinación de las erogaciones que dieron origen al IVA descontable que se discute no se hizo en su totalidad a operaciones exentas y/o gravadas, ya que se trató de expensas comunes a todas las actividades productoras de renta de la empresa (excluidas, gravadas o exentas).

Que en el expediente reposa el certificado del Revisor Fiscal que indica la forma en que se realizó el cálculo de proporcionalidad para determinar el total del IVA pagado a terceros, cuáles eran descontables por ser proporcionalmente imputables a operaciones gravadas o exentas y cuáles no debían tomarse como descontables, por corresponder a operaciones excluidas o no gravadas. Esta prueba, agregó, muestra la forma en que se estableció la destinación a las

operaciones exentas y gravadas, conforme a los artículos 488 y siguientes del E.T., la que no fue tenida en cuenta por el Tribunal.

Insistió en que las citadas normas exigen que los costos o gastos se destinen a las operaciones gravadas o exentas, y permiten, si no se logra establecer la destinación específica a unas u otras, aplicar el factor de proporcionalidad, tema sobre el que el Tribunal a quo no hizo referencia alguna.

Por último, reiteró que la sanción por inexactitud es improcedente, porque no se configuró una conducta sancionable conforme con el artículo 647 E.T. Que si en gracia de discusión se aceptara que la adición de mayores ingresos gravadas es procedente, está plenamente demostrado que dichos ingresos no fueron omitidos ni ocultados, sino que simplemente se calificaron como no gravados.

Reiteró que existió una diferencia de criterios respecto de la naturaleza de los ingresos con los que se quiere adicionar el impuesto.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **DEMANDANTE** , además de reiterar los argumentos de la demanda y del recurso, indicó que fue errónea la interpretación que hizo la DIAN y el a quo respecto a la procedencia del IVA descontable generado en gastos que, si bien no se destinaron directamente a la actividad exportadora y/o a actividades gravadas por la empresa, sí tuvieron una destinación indirecta y proporcional a las mismas. Que sobre esta destinación no existe una limitación legal que indique que en tal caso no pueda tener derecho a tomar como descontable el IVA pagado a terceros.

Explicó que el sistema de deducciones financieras o contables permite descontar no sólo los impuestos pagados en la compra de materias primas incorporadas al producto final, sino también *“los demás elementos que normalmente se incorporan a los gastos y costos de producción, incluidos los de administración de bienes objeto del tributo, que si bien no quedan incorporados físicamente al producto final, sí están vinculados a él. (artículo 10 del Decreto 2815 de 1974, subrogado por el artículo 10 del Decreto 1494 de 1978).”*

Señaló que para explicar ese cambio legislativo, la DIAN había expedido la Circular 020 de 1975, que aclaraba sobre el derecho a descontar el IVA liquidado

en la adquisición de los elementos constitutivos de costos y gastos de producción y venta, incluidos los de administración, tanto de los bienes gravados como de los exentos.

Manifestó que, en todo caso, ese sistema de deducciones financieras se incorporó al E.T. vigente, e insistió en que la DIAN así lo reconoció en el Concepto No. 081763.

Que la empresa hizo el cálculo de proporcionalidad previsto en el artículo 490 E.T., toda vez que los bienes y servicios que originaron el IVA descontable, destinados directa o indirectamente a las operaciones gravadas o exentas de la empresa, se imputaron directamente a operaciones de exportación (exentas), operaciones portuarias y arrendamientos (gravadas) y operaciones de venta de excedentes (excluidas), sin que sea posible establecer su imputación directa a unas u otras actividades.

La **U.A.E DIAN**, además de reiterar los argumentos de la contestación de la demanda, precisó que los argumentos que soportaron la supuesta incongruencia entre el requerimiento oficial y la liquidación oficial de revisión, aducida por la demandante, se basaron en consideraciones de carácter semántico, que no resultan suficientes para configurar la supuesta violación del debido proceso y derecho de defensa.

Que los gastos que se encuentran incluidos en las cláusulas del contrato de asociación son compromisos privados inoponibles a la ley fiscal. Que, por lo tanto, pretender oponer ese contrato es inócuo frente a los fines de la ley sustantiva y procedimental.

Que el certificado de revisor fiscal que la demandante aportó como prueba de la proporcionalidad, no permite inferir que los impuestos descontables correspondan a bienes y/o servicios destinados indistintamente a operaciones gravadas o exentas y excluidas. Que, por lo tanto las erogaciones que constituyen gastos de simple liberalidad del patrono no hacen parte de este grupo.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, a la Sala le corresponde decidir si era procedente que la demandante incluyera en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre de 2003, en calidad de impuesto descontable, el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, en cuantía de \$107.659.000.

Para el efecto, la Sala analizará el caso concreto a efectos de precisar (i) si la DIAN, efectivamente, no formuló requerimiento especial, cargo que motivó la demandante en el presunto cambio de motivación en los actos demandados y, por lo tanto, si vulneró el derecho de defensa de la demandante (ii) si la DIAN incurrió en falsa motivación y desviación de poder por interpretación errónea y, a partir de ese análisis, si la demandante probó que las expensas que incluyó en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre de 2003, en calidad de impuesto descontable, cumplieron los requisitos de los artículos 488, 489, 490 y 107 del E.T. y, (iii) si procedía imponer la sanción por inexactitud.

#### **Análisis del caso concreto**

- **De si la DIAN profirió el requerimiento especial.**

Habida cuenta de que el primer punto a dilucidar es si la DIAN, efectivamente, no formuló requerimiento especial, cargo que motivó la demandante en el presunto cambio de motivación en los actos demandados, la Sala destaca como hechos probados los siguientes:

- La sociedad CARBONES DEL CERREJÓN LLC presentó el día 15 de enero de 2004 la declaración del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al 6º bimestre del año gravable 2003. Declaró un saldo a favor de \$ 5.540.984.000.

- Previa investigación, la División de Fiscalización Tributaria profirió el Requerimiento Especial No. 310632005000146 del 24 de noviembre de 2004, en el que propuso el rechazo de impuestos descontables en cuantía de \$ 107.659.000. El fundamento del requerimiento fue el siguiente:

*"Los gastos incurridos por la sociedad en la compra o adquisición de servicios tales como honorarios, encuestas, asesoría en seguridad, comisión manejo de crédito, publicidad, servicios a ejecutivos, cuotas de sostenimiento, parqueaderos, banquetes, eventos, juguetes,*

tapicería, alfombras, servicios y asesorías legales, eventos externos, medicina prepagada, electrodomésticos, seguros de salud y vida, equipo de audio de DVD, cuotas de clubes, hoteles, pasajes a personas que no laboran con la empresa, seminarios y programas de acondicionamiento, atención a empleados, **los cuales no están relacionados directamente con las operaciones gravadas, ni con las exentas que desarrolla el contribuyente y por ende no le dan derecho al descuento del impuesto pagado en materia del impuesto sobre las ventas, (...)**

En los descuentos anteriormente mencionados, solicitados por la sociedad CARBONES DEL CERREJÓN LLC. NIT. 860.069.804 **no hay relación de causalidad con el objeto social, ya que estos bienes y servicios no están destinados directamente a las operaciones gravadas, ni a las exentas que desarrolla el contribuyente por lo tanto no puede ser llevado como descuento en materia del impuesto sobre las ventas.**

Para los pagos a los Clubes Sociales, Hoteles y Restaurantes es de anotar que se incurre en esta clase de gastos para pago de cuotas de sostenimiento de clubes, hospedaje y alimentación de los niveles directivos y atención a empleados, que **no guardan relación directa con la producción de los bienes y servicios lo que origina que no den derecho a solicitar el impuesto como descutable.**

En relación con las actividades seminarios talleres de integración, medicina prepagada, juguetes, seguros de salud y vida y música motivacional si bien es cierto que se consideran necesarias dentro del ámbito laboral para bienestar de los trabajadores, **son gastos que no están directamente relacionados con el objeto social de CARBONES DEL CERREJÓN LLC. NIT. 860.069.804 y por lo tanto de igual manera no pueden ser solicitados como descuentos en materia de impuestos sobre las ventas.**

Con respecto a los pagos por concepto de honorarios por servicios legales, asesorías en seguridad altos ejecutivos, comisión para el manejo de crédito cesantías y auxilios educativos, publicidad, alfombras, electrodomésticos, equipos de audio con lector de DVD son gastos que tienen que ver directamente con la parte administrativa, es decir, **no están vinculados directamente con la producción, razón por la cual no se pueden solicitar como descuentos, por las siguientes razones:**

De acuerdo con lo preceptuado por el artículo 488 del Estatuto Tributario el cual establece:

(...)

Teniendo en cuenta lo expresado en los artículos anteriores en materia del impuesto a las ventas, se entiende como costo de venta la parte de costo de adquisición o producción correspondiente a la mercancía vendida y que dio lugar a la obtención de un ingreso. El artículo 488 del Estatuto Tributario establece como requisitos para que el impuesto sobre las ventas pagado pueda ser llevado como descutable, que sea aquel pagado por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones, que resulte como computable como costos o gastos de la empresa, de conformidad con las disposiciones del Impuesto sobre la Renta y que se destine a operaciones gravadas con el IVA. (Subraya del texto)

(...)

Por lo anterior se propone desconocer la suma de \$ 107.659.000 en el renglón 18 GM Impuestos descontables **por cuanto no tienen relación directa con las operaciones gravadas."**

- Posteriormente, la División de Liquidación practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000111 del 31 de agosto de 2006, en la que confirmó el rechazo del descuento del IVA en cuantía de \$ 107.659.000. El fundamento fue el siguiente:

**“4.1. DESCONOCIMIENTO DE IMPUESTOS DESCONTABLES POR BIENES Y SERVICIOS SIN DESTINACIÓN DIRECTA A LA ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA EN CUANTÍA DE \$ 107.659.000**

La División de Fiscalización Tributaria propuso el desconocimiento de impuestos descontables en cuantía de \$ 107.659.000, toda vez que consideró que las expensas que generaron el pago de este IVA por parte de CARBONES DEL CERREJÓN LLC., no tienen relación de causalidad con los ingresos y no están relacionados directamente con las operaciones gravadas o exentas del impuesto sobre las ventas.

La Apoderada al respecto discute que no es requisito indispensable que el gasto por el cual se pagó un IVA que se solicita como descontable, tenga relación directa con las operaciones gravadas o exentas, que dichos gastos cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para ser deducibles en renta y que por tanto procede como descontable en el impuesto a las ventas.

(...)

Sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan gasto o costo, de conformidad con lo establecido en el artículo 488 del Estatuto Tributario que estipula: (...)

Sin embargo, cuando los impuestos descontables correspondan a bienes y servicios que se destinen indistintamente a operaciones gravadas o exentas y a operaciones excluidas del IVA y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el artículo 490 del mismo ordenamiento jurídico, permite que los impuestos descontables se imputen en forma proporcional al monto de las operaciones gravadas o exentas y excluidas realizadas en el período fiscal correspondiente. Lo cual, corrobora la inaplicabilidad de llevar como descuento aquellos impuestos originados en la adquisición de bienes o servicios que no se encuentren destinados a la producción o prestación de servicios gravados.

Ahora bien, al efectuar la anterior afirmación, la Apoderada de la sociedad actora centra todo su alegato en el hecho de que es suficiente –según ella- que se cumpla con el presupuesto de que los gastos solicitados como impuesto descontable, sean computados como “Costo o Gasto de la empresa” en el Impuesto sobre la Renta, de donde concluye que el rechazo de los impuestos descontables se basa exclusivamente en que estos carecen de relación de causalidad con la actividad productora de renta, por corresponder a gastos que no reúnen las condiciones previstas en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su deducibilidad como expensas necesarias en dicho impuesto.

(...)

Sobre las erogaciones cuyo concepto se detalló anteriormente, alega la Apoderada que son gastos que cumplen los requisitos que exige el artículo 107 del Estatuto Tributario para ser considerados como deducibles.

Sin embargo, a pesar de que la Apoderada alega que los gastos cuyo IVA se pretende desconocer como descontable, cumplen los requisitos contemplados por el artículo 107 ibídem para ser deducibles en la declaración del impuesto sobre la renta, el Despacho considera que los mismos no cumplen con los requisitos de causalidad y necesidad antes descritos, y por lo tanto sobre las erogaciones desconocidas en el Requerimiento Especial, no se aceptará el IVA solicitado a título de impuesto descontable, conforme a lo siguiente:

(...)

Como consecuencia de lo expuesto, este Despacho confirma la glosa de \$ 107.659.084 propuesta en Requerimiento Especial, toda vez que no obstante los impuestos descontables rechazados pueden corresponder a un gasto de orden fiscal, -hecho que en algunos de los casos mencionados tampoco se encuentra demostrado-, para que procedan como tal, se requiere, aparte de que cumplan con todas las condiciones para la procedencia de ellos como deducción en renta, que la erogación esté inmersa directamente dentro de los insumos necesarios para la realización de la actividad generadora del impuesto sobre las ventas, toda vez que el artículo 488 Estatuto Tributario exige clara e independientemente el cumplimiento de los dos requisitos estudiados, y estas circunstancias de ninguna forma fueron probadas por parte de CARBONES DEL CERREJÓN LLC.”

- Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, la liquidación oficial de revisión fue modificada mediante la Resolución No. 3106662007000016 del 30 de agosto de 2007, en el sentido de mantener el rechazo de impuestos descontables en \$ 107.659.000 y la sanción por inexactitud. En lo demás la confirmó, con la salvedad de que el total saldo a favor lo determinó en \$ 5.154.572.000.

En esta resolución, la DIAN dijo:

*“3.1 SOBRE EL RECHAZO DE “IMPUESTOS DESCONTABLES POR SERVICIOS DECLARADO EN LOS RENGLONES GM Y GR DE LA DECLARACIÓN POR \$ 107.659.000 (...)*

*Como se ve, la doctrina oficial citada señala que tal requisito “no debe entenderse como una condición que implica la incorporación de tales bienes y servicios en el costo de ventas”, de lo que resulta claro que no sólo pueden ser descontables los costos sino también los gastos, siempre que cumplan con los dos requisitos señalados en el artículo 488 del Estatuto Tributario.*

*Así mismo, al exigir la norma tributaria que se destinaren a operaciones gravadas o exentas del impuesto sobre las ventas, ello no implica únicamente su incorporación directa al producto gravado o exento del IVA, con lo cual se excluiría la posibilidad de solicitar como descontables los gastos, sino su destinación directa a la operación gravada o exenta del IVA, aspecto que permite solicitar no solo los costos sino también los gastos que se utilicen para el desarrollo de la operación sujeta a gravamen o exención y que no desvirtúa la posibilidad de solicitar inclusive gastos indirectos como de administración, siempre que esté plenamente demostrado que fueron efectivamente destinados a tales operaciones.*

*(...)*

*De ese modo, tampoco es acertado pretender que por el hecho de cumplir las condiciones exigidas para la viabilidad del gasto en calidad de deducción por el artículo 107 del Estatuto Tributario respecto del impuesto sobre la renta, con esto se satisfaga también el segundo requisito sine qua non para hacerlo descontable, consistente de acuerdo con los artículos 488 y 489 ibídem, en que dichos gastos se destinen a las operaciones gravadas o exentas en el impuesto sobre las ventas, ya que si bien es cierto que la norma no plasma la exigencia expresa que la destinación sea directa, utiliza precisamente la enunciada acepción, la cual de acuerdo con el diccionario básico de la lengua Española significa: “Señalar, ordenar o determinar una cosa para algún fin o efecto”; no habla la legislación que los gastos guarden un vínculo o estén relacionado con las operaciones gravadas o exentas, sino que se destinen en su totalidad a las enunciadas operaciones.*

*Así mismo, tampoco es acertado que la Administración Tributaria hubiera desconocido la evolución histórica del tratamiento de los requisitos legales para los impuestos descontables, ni su actuar contradice la referencia a la que hizo la reforma de 1974 y específicamente la Circular 020 de 1975, (...)*

*(...)*

*Lo anterior, toda vez que es necesario analizar el material probatorio para comprobar si efectivamente los gastos fueron destinados a operaciones gravadas o exentas con el impuesto sobre las ventas, lo que no puede reconocerse automáticamente como pretende el recurrente, en virtud de que es una expresa y específica exigencia legal. En consecuencia, la prueba traída con el recurso resulta conducente y pertinente pero no eficaz respecto de lo pretendido por el recurrente.*

*(...)*

*Para efectos de analizar las pruebas relacionadas, con fundamento en las reglas de la sana crítica, el criterio comercial, valoración conjunta y para verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 488 del Estatuto Tributario respecto de los conceptos de los pagos a que se refieren los impuestos sobre las ventas solicitados por el contribuyente como descontables, en consideración a que ese fue el fundamento jurídico del rechazo.*

*En consecuencia, se confirma el rechazo de los impuestos descontables efectuado en el acto oficial en cuantía de \$ 107.659.000.”*

Pues bien, leída la motivación de los actos demandados, la Sala considera que no le asiste razón a la demandante en cuanto al cargo denominado “*falta de requerimiento especial*”, pues, por un lado, la DIAN, materialmente, sí profirió el requerimiento y, por otro, no se advierte que haya cambiado de motivación entre cada acto. Por el contrario, se aprecia que en los tres actos siempre analizó, como fundamento jurídico de la glosa, los artículos 107 y 488 del E.T.

Por eso, el Tribunal a quo, pese a que el cargo de la demanda no estaba referido a la vulneración del artículo 711 del E.T. que consagra el principio de correspondencia, analizó, desde ese presupuesto normativo, como baluarte del derecho de defensa en materia tributaria, la congruencia que la DIAN debía mantener entre la liquidación privada, el requerimiento especial y la liquidación oficial.

La Sala comparte ese análisis y reitera que en el presente caso no se vulneró el derecho de defensa de la demandante, pues, cuando declaró el impuesto descontable con fundamento en el artículo 488 del E.T., le asistía el deber de aclarar todo lo concerniente al cumplimiento de los requisitos previstos en esa norma. Por lo tanto, no podía alegar que, con cada acto administrativo que le profirió la DIAN, fue sorprendida en aspectos que, a su juicio, ya no podía esclarecer.

También reitera la Sala que la liquidación privada del impuesto es un acto jurídico que nace de la obligación legal de 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.), y que si bien, de conformidad con el artículo 746 del E.T., a título de presunción legal que admite prueba en contrario, se consideran ciertos los hechos consignados en esas declaraciones, el contribuyente está obligado a demostrar “*el supuesto de hecho de las normas que*

*consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*<sup>1</sup>, o mejor, a demostrar los hechos que expuso como ciertos en las declaraciones tributarias.<sup>2</sup>

Por su parte, 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>3</sup>

De ahí que, la carga probatoria que puedan tener las autoridades tributarias no sustituye o limita la que le corresponde a los contribuyentes, pues siempre debe existir una dinámica probatoria y de permanente contradicción que puede manifestarse en el transcurso de la actuación administrativa y que se refleja en el requerimiento especial, en la liquidación oficial y en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, sin que ello implique modificación o cambio de la motivación, mientras en esa dialéctica se mantenga o permanezca el asunto materia del proceso<sup>4</sup>, pues es esa dinámica la que garantiza el derecho de defensa, como objetivo principal del principio de correspondencia.

- **De si la DIAN incurrió en falsa motivación y desviación de poder por interpretación errónea y de si las expensas se subsumen en el artículo 488 del E.T. en calidad de impuesto descontable.**

---

<sup>1</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>2</sup> Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. CONSEJERO PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C. Diez de marzo de de Dos mil once. Radicación: 25 000 2327 000 2005 01946 01. No Interno: 17075 .Demandante: FILMETEX S.A..Demandado: U.A.E. DIAN.

<sup>3</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>4</sup> idem

En el curso de la actuación procesal, la demandante alegó que la DIAN interpretó de manera errónea los artículos 488 y siguientes del E.T. y que, por eso, incurrió en falsa motivación y desviación de poder, derivada del error de derecho por interpretación errónea.

Lo primero que conviene precisar es que para analizar la motivación de los actos administrativos, de acuerdo con el tratadista Manuel María Díez<sup>5</sup>, se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto *“debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional.”*; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener *“1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación que la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada.”*

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: *“1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental.”*

---

<sup>5</sup> Manuel María Díez. “El Acto Administrativo”. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

De tal manera que la falsa motivación de los actos, establecida como causal de nulidad de los actos administrativos<sup>6</sup>, implica *“que los motivos alegados por el funcionario que expidió el acto, en realidad no hayan existido o no tengan el carácter jurídico que el autor les ha dado (...).”*<sup>7</sup>; es decir, que los hechos y consideraciones del acto, desde el punto de vista material o jurídico no existan, o que no tengan correspondencia con la materia reglada.

Ahora bien, como la falsa motivación puede derivarse de la errónea interpretación del derecho, es menester precisar que la interpretación constituye uno de los temas más complejos y el menos pacífico, pues *“no existe una teoría o metodología que genere consenso ni entre los estudiosos ni entre los prácticos del derecho”*<sup>8</sup>

La interpretación jurídica ha sido definida como *“El proceso o el resultado de la determinación del sentido de las normas jurídicas o de sus elementos”*<sup>9</sup>

Y, en cuanto al objeto de la interpretación jurídica, la doctrina explica que *“al interior de la categoría de interpretación operativa cabe distinguir la interpretación del derecho propiamente dicha-concretamente, la interpretación de las normas jurídicas válidas-, de la interpretación de los hechos, que, en la mayoría de los casos, funcionan como condiciones para la aplicación de las normas en un caso concreto [40]. La importancia de la interpretación de los hechos es puesta de relieve por M. Atienza para quien la argumentación que se efectúa en la vida jurídica es, en gran parte, una argumentación sobre hechos, mientras que la*

---

<sup>6</sup> Artículo 84 del C.C.A. Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante que se declare la nulidad de los actos administrativos.

Procederá no solo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió.

También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro.”

<sup>7</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia del 21 de junio de 1989, CP. Álvaro Lecompte Luna.

<sup>8</sup> “Rodrigo Uprimny Yepes. Andrés Abel Rodríguez Villabona. Interpretación Judicial. Módulo de Autoformación. Consejo Superior de la Judicatura. Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”

<sup>9</sup> Cfr. Wróblewsky, Jerzy, “Interpretation juridique”, en Arnaud, André-Jean (dir), Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit. París: LGDJ, Bruselas: Stroy Scientia, 1988, p.199, citado por “Rodrigo Uprimny Yepes. Andrés Abel Rodríguez Villabona. Interpretación Judicial. Módulo de Autoformación. Consejo Superior de la Judicatura. Escuela Judicial “Rodrigo Lara Bonilla”

*teoría estándar de la argumentación jurídica y de la interpretación se ocupan, casi con exclusividad, de cuestiones de tipo normativo”<sup>10</sup>*

En ese contexto, por interpretación errónea, la Sala Plena de la Corporación ha precisado que *“consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica.”<sup>11</sup>*

Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta, identificar la metodología y las pautas legales<sup>12</sup> y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias.

En el caso in examine, la DIAN entendió, al igual que la demandante, que el artículo 488 del E.T. establece la posibilidad de tratar como descontable el IVA generado en la adquisición de bienes y servicios, siempre y cuando el impuesto se haya generado en operaciones que constituyen gasto o costo de la empresa, es decir que sean necesarios, proporcionales y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, y que dichos bienes o servicios se hayan destinado a operaciones gravadas con el impuesto.

No obstante que la demandante insiste en que para la DIAN los costos y gastos deben tener relación directa con las operaciones gravadas o exentas, lo cierto es que, la DIAN persiste en que tales costos y gastos “se destinen” a tales operaciones. Por lo tanto, la Sala aprecia que no hay colisión en la interpretación de la norma.

Sin embargo, a pesar de que las partes coinciden en la interpretación del artículo 488, no ocurre lo mismo respecto de la interpretación de los hechos a partir de la interpretación propiamente dicha de los artículos 107 y 488 del E.T.

---

<sup>10</sup> Op cit 38.

<sup>11</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejero ponente: GERARDO ARENAS MONSALVE. Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 11001-03-15-000-2005-00452-00(S). Actor: SOCIEDAD KARLA LIMITADA. Demandado: BOGOTA DISTRITO CAPITAL.

CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejera ponente: SUSANA BUITRAGO VALENCIA. Bogotá, D. C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 11001-03-15-000-2003-00442-01(S). Actor: ALVARO HERNAN VELANDIA HURTADO. Demandado: EJERCITO NACIONAL

<sup>12</sup> Capítulo IV del Código Civil sobre interpretación de la Ley.

En efecto, mientras que para la demandante todos los gastos operacionales en que incurrió son necesarios, proporcionales y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la empresa, para la DIAN no lo son.

Lo anterior obedece a la interpretación que hacen las partes de los vocablos relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del E.T. y a la interpretación de la expresión “(...) y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.”, a que hace alusión el artículo 488 del E.T.

Pues bien, sobre el particular la Sala reitera que 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*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto).<sup>13</sup>

Fíjese que el artículo 107 del E.T.<sup>14</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. Por eso, la Sala considera que la *injerencia* que tiene el gasto 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>15 16</sup>

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.

---

<sup>13</sup> idem 4

<sup>14</sup> “E.T ARTICULO 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>15</sup> DRAE. Injerir **4**. prnl. Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

<sup>16</sup> Idem 4

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>17</sup><sup>18</sup>

Y, en cuanto a la proporcionalidad<sup>19</sup>, que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí.<sup>20</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.<sup>21</sup>

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 que es una “costumbre normal” hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de la ley no pueden confundirse con la costumbre, 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>22</sup> En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales<sup>23</sup> o de la costumbre mercantil.<sup>24</sup> Por tanto, la expensa

---

<sup>17</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>18</sup> Idem 4

<sup>19</sup> “DRAE. 1. f. Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

<sup>20</sup> Idem 4

<sup>21</sup> Idem 4

<sup>22</sup> DRAE. Definición de Costumbre

<sup>23</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>24</sup> Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.<sup>25</sup>

En cuanto al segundo parámetro, simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible.

Ahora bien, cuando el artículo 488 del E.T. dispone que los bienes corporales muebles y servicios deben destinarse a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, simplemente está reiterando que el impuesto pagado por esos bienes o servicios es costo o gasto en la actividad productiva de renta de la empresa, porque las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas son las operaciones realizadas dentro del contexto de esa actividad productiva de la empresa.<sup>26</sup>

De manera que, cuando se pueda imputar el impuesto directamente al bien o servicio, tal circunstancia se debe probar. De lo contrario, procede aplicar el artículo 490 del E.T. en cuanto dispone que *“Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente.(...)”*

Esto permite aplicar el sistema de descuento financiero en impuestos de pluricausación como el IVA, y que busca, en últimas, que el impuesto sea pagado por el consumidor final.

En efecto, cuando el impuesto pagado constituye costo o gasto para la empresa, y ese costo o gasto repercute en el precio del bien, el impuesto se irá recaudando durante el transcurso de la cadena productiva y de la comercialización. Así, también se evita que ciertos componentes sobre los que se pagó el IVA los asuma el productor o el comercializador, pero también se evita que el contribuyente descunte impuestos sobre las ventas que no constituyen costo o gasto para la empresa y que, por tanto, no repercutieron en el precio del bien.

---

<sup>25</sup> Idem 4

<sup>26</sup> Idem 4

Es por ello que, para establecer en el presente caso si los impuestos descontables glosados por la DIAN son procedentes, por reunir los requisitos del artículo 488 E.T., la Sala a partir de la interpretación de los artículos 107 y 488 del E.T. hará una interpretación de los hechos y, por ende, de las pruebas aportadas por la demandante a efectos de precisar si las expensas en que incurrió se subsumen en las citadas normas en calidad de impuestos descontables.

En el caso concreto, es un hecho no discutido que CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED y CARBOCOL S.A., en virtud del contrato de asociación suscrito entre las dos empresas, pagaron el impuesto sobre las ventas sobre los bienes y servicios que a continuación se relacionan, por valor de \$ 184.308.533:

BENEFICIARIO DEL PAGO	VALOR IVA DESCONTABLE SOLICITADO	CONCEPTO DEL PAGO	FOLIOS SOPORTES (CUADERNO ANTECEDENTES)
LEGAL SERVICES INTERNATIONAL LTDA.	\$ 14.932.188	SERVICIO DE ASESORIA LEGAL	36, 649, 703
ARRIETA, MANTILLA Y ASOCIADOS	\$ 755.422	SERVICIO DE ASESORIA LEGAL	36, 648, 695
SUESCUN & BRIGARD ABOGADOS	\$ 389.035	HONORARIOS SERVICIOS PROFESIONALES	36, 648, 694
LEWIS & WILLS ABOGADOS	\$ 6.197.039	HONORARIOS SERVICIOS PROFESIONALES	36, 647, 690
VILLAMIZAR ABOGADOS ASOCIADOS	\$ 634.002	HONORARIOS SERVICIOS PROFESIONALES	34, 645, 675
BEJARANO Y RICAURTE ABOGADOS	\$ 439.467	HONORARIOS SERVICIOS PROFESIONALES	34, 645, 676
DÍAZ DAZA VÍCTOR	\$ 4.000.000	HONORARIOS SERVICIOS PROFESIONALES	42, 654, 745
JOSÉ ROBERTO HERRERA VERGARA	\$ 4.000.000	HONORARIOS SERVICIOS PROFESIONALES	42, 654, 744
FIDUCIARIA CAFETERA	\$ 12.566.494	COMISIONES POR MANEJO DE CESANTÍAS Y AUXILIOS EDUCATIVOS	41, 653, 732
PANAMERICAN DE COLOMBIA SEGUROS DE VIDA	\$ 17.623.047	COMPRA DE SEGURO DE VIDA	48, 646, 682
COOMEVA MEDICINA PREPAGADA	\$ 48.019.238	SERVICIO DE SALUD SISTEMA EMPRESARIAL COLECTIVO	48, 648, 699
GTH GESTIÓN DE TALENTOS HUMANOS VÍCTOR ALBERTO ACOSTA	\$ 3.360.000	TALLERES ALINEAMIENTO, INTEGRACIÓN Y DESARROLLO EFECTIVO DE LOS EQUIPOS DE TRABAJO	37, 648, 696
CENTRO NACIONAL DE CONSULTORÍA LTDA.	\$ 9.896.000	SERVICIO DE ENCUESTAS	741, 654, 42
GAMA GRUPO CREATIVO	\$ 6.752.160	SERVICIO DE PUBLICIDAD	729,652,40
CORPORACIÓN COUNTRY CLUB	\$ 892.624	SERVICIO DE AMPLIFICACIÓN Y SONIDO, ARREGLOS FLORALES, COCTEL EXPOSICIÓN, ALQUILER DE LÁMPARAS	33, 643, 667
CORPORACIÓN CLUB LAGOS DE CAUJARAL	\$ 261.520	CUOTA DE SOSTENIMIENTO	33, 126, 643, 666
CLUB EL NOGAL	\$ 20.807	CUOTA DE SOSTENIMIENTO, SERVICIO DE PARQUEADEROS, CUOTA PATRIMONIAL, DONACIÓN FONDO DE EMPLEADOS	40, 650, 716
HOTEL COUNTRY CLUB NORTE LTDA.	\$ 82.880	SERVICIO DE BANQUETES Y EVENTOS	\$ 40, 650, 714
ADMINISTRADORA HOTELERA DANN LTDA.	\$ 2.634.616	SERVICIO DE ALOJAMIENTO	40, 48, 650, 717 A 728
HOTELES BARRANQUILLA PLAZA S.A. CAFETERÍA CASCAFÉ	\$ 288.417	SERVICIO DE ALOJAMIENTO, SEGURO HOTELERO, CARGO FIJO TELÉFONO LOCAL, RESTAURANTE BAR, PROPINA MANGLARES PARRIL, MINI BAR, PROPINA RESTAURANTE, ROOM SERVICE, ALOJAMIENTO	39,48,109,649,707
MATTEL DE COLOMBIA S.A.	\$ 29.367.186	COMPRA DE JUGUETES	39, 650, 710, 712
MUSICAR S.A.	\$ 179.800	SERVICIO MÚSICA MOTIVACIONAL. SERVICIO AUDITIVO DE MENSAJES	34, 123
CARULLA VIVERO	\$ 938.252	COMPRA DE MERCANCIA (SANDUCHERA ELÉCTRICA, MICROONDAS, LAVADORA)	35, 48, 647, 689
OLÍMPICA S.A.	\$ 1.001.548	COMPRA DE MERCANCIA (MINIGRABADORA DE VIDEO SONY)	33, 643, 665
DEVIS GOURMET LTDA.	\$ 995.624	CONSUMO DE ALIMENTOS Y BEBIDAS	\$ 38, 648, 700
DECORACIONES TOBÓN LTDA.	\$ 6.603.336	COMPRA DE ALFOMBRAS	38, 102, 649, 705

AMOBILIAMIENTO EMPRESARIAL LTDA.	\$ 448.000	PAGO TAPICERIA DE MUEBLES PARA OFICINA	39, 101
LH INVERSIONES Y SEGURIDAD	\$ 5.120.000	SERVICIO DE ASESORIA INTEGRAL DE SEGURIDAD A ALTOS EJECUTIVOS	41, 653, 738
AVIATUR	\$ 1.626.210	COMPRA DE TIQUETES	130, 36
COMPUCOM LTDA.	\$ 4.283.621	COMPRA DE LECTOR ESCRITOR DVD-SEÑALES DE AUDIO	4.283.621
<b>TOTAL IVA DESCONTABLE CARBOCOL/CERREJÓN</b>	<b>\$ 184.308.533</b>		

Del total del impuesto pagado, a la demandante, por su participación y proporcionalidad en el contrato de asociación suscrito con CARBOCOL, le corresponden \$ 107.659.000; valor desconocido por la DIAN en los actos acusados.

A juicio del demandante, los anteriores gastos son necesarios para la compañía; proporcionales, porque *“están determinados por las fuerzas de la oferta y la demanda que rigen en el mercado”*; guardan relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la compañía, porque *“permiten el normal desarrollo de la operación minera a la vez que facilitan la contratación y retención del personal que trabaja para la compañía en La Guajira”* y, se destinaron a operaciones exentas de IVA.

Pues bien, para definir si las citadas expensas tienen relación de causalidad con la actividad productiva de la empresa, si son necesarias y proporcionales, lo primero que precisa la Sala es que el objeto social de CARBONES DEL CERREJÓN LLC. se encamina, principalmente, a: *“A) LA EXPLORACIÓN, EXPLOTACIÓN, BENEFICIO, TRANSFORMACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DEL CARBÓN ”*.<sup>27</sup>

De manera que, para que la expensa tenga relación de causalidad con la productividad de la empresa, la demandante debió probar la injerencia que tuvo esa expensa con esa productividad. Además, que esa expensa debió hacerla de manera forzosa, en cumplimiento de la ley, de las obligaciones inherentes a la buena gestión empresarial o de la costumbre mercantil. Se procede, entonces, a analizar las expensas en que incurrió la demandante:

**1) Pagos a Salud Coomeva Medicina Prepagada y Panamerican de Colombia S.A.**

<sup>27</sup> Folio 33 del cuaderno principal.

La demandante explicó que los pagos se hicieron con el fin de adquirir servicios de salud para los trabajadores de la compañía y sus beneficiarios, y que se consideran pagos indirectos hechos al trabajador conforme con el artículo 5º del Decreto 3750 de 1986.

Pues bien, ha sido criterio de la Sala que los pagos de salud de medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto que trae el Decreto Reglamentario 3750 de 1986 en su artículo 5º<sup>28</sup>. Conforme a dicha definición, los pagos que por concepto de servicios de salud realiza el empleador para sus trabajadores constituyen un gasto de naturaleza laboral, susceptibles de ser considerados como deducción a la luz del artículo 107 del E.T.<sup>29</sup>

En esa medida, como los pagos que se discuten corresponden a servicios adicionales de salud a favor de los trabajadores de la empresa, para la Sala, el IVA pagado por dichos servicios también puede ser considerado como descontable al amparo del artículo 488 del E.T.

## **2) Pagos a la Fiduciaria Cafetera .S.A.**

La demandante afirmó que estos pagos se hicieron por concepto de servicios de manejo de créditos de vivienda, auxilios educativos, revisión y trámites para la legalización de retiros de las cesantías. Así mismo, que son pagos necesarios, porque *“aseguran un mejor rendimiento de los trabajadores al constituirse en beneficios laborales que permiten la retención de personal calificado necesario para nuestra operación minera”*;

Sobre el particular la Sala considera que estas expensas tienen relación con la empresa, de manera indiscutible, pero no necesariamente con la actividad

---

<sup>28</sup> Artículo 5º Para efectos de lo previsto en los artículos anteriores, constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los pagos que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de las cuotas que por ley deban aportar los patronos o entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, el Servicio Nacional de Aprendizaje y las Cajas de Compensación Familiar.

Se excluyen los pagos que el patrono efectúe por concepto de educación, salud y alimentación, en la parte que no exceda del valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales concepto, y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores.

<sup>29</sup> Sentencias del 10 de marzo de 2011, expediente 16966 y del 2 de abril de 2009, Rad. 16595 M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 13 de agosto de 2009, exp. 16217, CP. William Giraldo Giraldo y del 25 de noviembre de 2008, Rad. 14295 M.P. Ligia López Díaz

productora de la misma. Las pruebas aportadas por la demandante no son suficientes para convencer sobre la injerencia que pueden tener esas expensas en la productividad. En consecuencia, en la medida en que no está probada esa injerencia, para la Sala no se acreditó que la expensa cumpla los requisitos del artículo 107 del E.T., y, por contera, tampoco los del artículo 488 del E.T.

**3) Pagos a Carulla Vivero S.A., Mattel S.A., Administradora Hotelera DANN Ltda., Hotel Barranquilla Plaza, Hotel Country Norte Ltda, Club El Nogal, Club Lagos de Caujaral, Corporación Country Club, Devis Gourmet Ltda. y Musicar S.A.**

La demandante indicó que tales gastos corresponden a la compra de equipos para cocina, lavandería y otros equipos para los empleados de la compañía, compra de juguetes para los hijos de los empleados, servicios de alojamiento, pago de cuotas de sostenimiento, cena de negocios y servicio de música motivacional que aseguran la salud física y mental de los trabajadores y motivan su buen desempeño y garantizan su retención laboral.

Para la Sala, al igual que en el caso anterior, si bien tales expensas tienen relación con la empresa y sus trabajadores en la medida que les brindan bienestar y comodidad, lo cierto es que la demandante no probó que las expensas hubieran tenido una injerencia positiva en la actividad productora de renta.

En consecuencia, tampoco son procedentes los impuestos descontables originados en ellos.

**4) Pago a AVIATUR por la compra de un tiquete aéreo**

Con respecto al pago hecho a **AVIATUR**, por la compra de un tiquete aéreo para la señora *Susana Hall*, esposa de un empleado de la compañía, por concepto de regreso a su país de origen, después de cumplir con una asignación de cuatro años en el Cerrejón, como Vicepresidente de Mercadeo, la Sala aprecia que la actora aportó la factura de compra de dicho tiquete, así como su contabilización. Sin embargo, no allegó prueba alguna que acreditara la relación marital entre la titular del tiquete y el empleado de la compañía y la condición de empleado del señor Ian Hall, pruebas que habrían permitido tener la certeza de que la expensa fue necesaria en virtud del cumplimiento de obligaciones de tipo laboral.

De tal forma que no puede considerarse que la demandante tenga derecho al IVA descontable originado en dicha compra.

#### **5) Compra de un lector escritor DVD**

Frente al pago por la compra de un lector escritor DVD, para la grabadora de la torre de control del aeropuerto de la mina, la Sala considera que se trata de un activo fijo destinado para uso y beneficio de la compañía, que de conformidad con el artículo 491 del E.T. no otorga derecho al descuento del IVA pagado, como acertadamente lo consideró la DIAN.

Por tanto, se confirma su rechazo.

#### **6) Pagos hechos a Legal Services International Ltda, Diaz Daza Víctor Julio, Herrera Vargas José, Arrieta Mantilla y Asociados, Suescún & De Brigard Abogados; Lewin & Wills Abogados Ltda., Bejarano y Ricaurte Abogados, Villamizar Abogados Asociados; Lh Investigación y Seguridad Ltda., GTH Gestión de Talentos Humanos Víctor Alberto Acosta, Gama Grupo Creativo S.A y Centro Nacional de Consultoría**

La demandante explicó que las expensas con destino a las firmas de abogados se hicieron con el fin de obtener servicios de asesoría legal, para asegurar el normal desarrollo del negocio y para cumplir requerimientos permanentes de las entidades que vigilan la actividad de la compañía, así:

<b>BENEFICIARIO DEL PAGO</b>	<b>CONCEPTO DEL PAGO</b>
LEGAL SERVICES INTERNATIONAL LTDA.	NO ESPECIFICA EL CONCEPTO
ARRIETA, MANTILLA Y ASOCIADOS	HONORARIOS PROFESIONALES POR CONCEPTO DE ASESORÍA LEGAL SEGÚN REPORTE DE TIEMPO ADJUNTO.
SUESCUN & BRIGARD ABOGADOS	SERVICIOS PROFESIONALES DESCRITOS EN RELACIÓN ANEXA: NO HAY RELACIÓN.
LEWIS & WILLS ABOGADOS	SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS, RELACIONADOS A CONTINUACIÓN:

	REUNIÓN EN BARRANQUILLA LOS DÍAS 11 Y 12 DE SEPTIEMBRE DE 2003, ANÁLISIS DE PROYECCIONES HASTA EL 3004 Y REVISIÓN FINAL DEL PLAN DE NEGOCIOS Y CONCEPTO ESCRITO DE FECHA 28 DE OCTUBRE SOBRE EL MISMO.
VILLAMIZAR ABOGADOS ASOCIADOS	POR CONCEPTO DE HONORARIOS: 50% DE CINCO (5) HORAS DE TRABAJO REALIZADO DEL 01 AL 31 DE OCTUBRE DE 2003 A RAZÓN DE US\$200/HORA.
BEJARANO Y RICAURTE ABOGADOS	HONORARIOS PROFESIONALES POR ELABORACIÓN DE ESCRITO SOBRE EL RECURSO DE APELACIÓN EN LA ACCIÓN POPULAR DEL 17 DE OCTUBRE DE 2003
DÍAZ DAZA VÍCTOR	HONORARIOS INICIALES CORRESPONDIENTES AL 25% POR LA ATENCIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO EN EL PROCESO DE CARL KEUNE
JOSÉ ROBERTO HERRERA VERGARA	HONORARIOS INICIALES CORRESPONDIENTES AL 25% POR LA ATENCIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO EN EL PROCESO DE CARL KEUNE.

Así mismo, que las demás expensas se hicieron para la *“Asesoría integral de seguridad dirigida a los altos ejecutivos del Cerrejón en la ciudad de Barranquilla”*(LH INVERSIONES Y SEGURIDAD); la realización de *“Talleres “Alineamiento, integración y desarrollo efectivo de los equipos de trabajo, realizados (...) con Supervisores de los departamentos de producción, mantenimiento y Técnico”* (GTH GESTIÓN DE TALENTOS HUMANOS VÍCTOR ALBERTO ACOSTA), servicios de manejo del programa denominado *“Campaña Línea Férrea”* (vallas panorámica, pendón, camisetas estampadas, cuña de radio, multimedia interactiva y video y avisos), (GAMA GRUPO CREATIVO) y la realización de estudios de opinión en el Departamento de la Guajira. (CENTRO NACIONAL DE CONSULTORÍA).

Para la Sala, los pagos que hizo la demandante a LEWINS & WILLS, BEJARANO Y RICAURTE ABOGADOS, JOSÉ ROBERTO HERRERA VERGARA, VÍCTOR DÍAZ DAZA, LH INVESTIGACIÓN Y SEGURIDAD LTDA., *GTH GESTIÓN DE TALENTOS HUMANOS VÍCTOR ALBERTO ACOSTA* y GAMA GRUPO CREATIVO S.A tienen relación de causalidad con la actividad que desarrolla la empresa, pues son gastos que coadyuvan directa o indirectamente en la productividad de la misma.

Se consideran expensas necesarias, porque forzosamente se deben hacer para atender los diferentes requerimientos que demanden el ejercicio de la actividad de la compañía y son normalmente acostumbrados en las empresas que ejecutan actividades como las que desarrolla la demandante, y son proporcionales en cuanto a la renta que obtuvo la empresa.

De tal forma que sí se reúnen los presupuestos del artículo 488 del E.T., para tener derecho a los impuestos descontables que en ellos se originaron.

Sin embargo, con respecto al pago hecho al CENTRO NACIONAL DE CONSULTORÍA LTDA., debe confirmarse su rechazo, porque de la prueba aportada por la demandante no fue posible inferir el objeto del servicio. En efecto, la demandante aportó la factura de venta No. 10103, en la que sólo se discrimina por concepto :*"Vr. Saldo del estudio según OFERTA MERCANTIL DE SERVICIOS No. AP-077.03.*

Este documento, a juicio de la Sala, no muestra qué tipo de estudio fue el que se realizó, ni a quienes se dirigió, ni el objeto de la misma, razón por la que no es posible verificar si el gasto se subsume en los artículos 107 y 488 del E.T.

Al igual que el caso anterior, se debe confirmar el rechazo de los impuestos descontables originados en los pagos que a continuación se describen, porque de las pruebas que aportó la parte actora no se muestra qué tipo de asesoría legal se prestó:

<b>BENEFICIARIO DEL PAGO</b>	<b>CONCEPTO DEL PAGO</b>
LEGAL SERVICES INTERNATIONAL LTDA.	NO ESPECIFICA EL CONCEPTO
ARRIETA, MANTILLA Y ASOCIADOS	HONORARIOS PROFESIONALES POR CONCEPTO DE ASESORÍA LEGAL SEGÚN REPORTE DE TIEMPO ADJUNTO.

SUESCUN & BRIGARD ABOGADOS	SERVICIOS PROFESIONALES DESCRITOS EN RELACIÓN ANEXA: NO HAY RELACIÓN.
VILLAMIZAR ABOGADOS ASOCIADOS	POR CONCEPTO DE HONORARIOS: 50% DE CINCO (5) HORAS DE TRABAJO REALIZADO DEL 01 AL 31 DE OCTUBRE DE 2003 A RAZÓN DE US\$200/HORA.

Por lo tanto, no se acepta el IVA descontable originado en dichos pagos.

#### 7) Pago a Amoblamiento Empresarial Ltda.

Por último, en cuanto al pago efectuado a **AMOBAMIEN TO EMPRESARIAL LTDA.**, por servicios de tapicería y adquisición de alfombras para mantenimiento de las oficinas donde labora el personal administrativo de la compañía, los que, según la demandante, son gastos que *“permiten conservar y sostener un lugar de trabajo adecuado para el personal administrativo”*; la Sala considera que la demandante tiene razón, pues los gastos por mantenimiento de activos (inmuebles) son expensas que tienen relación de causalidad con la actividad que desarrolla la empresa, pues se deriva de las obligaciones que tienen que cumplir quienes administran la empresa en cuanto a que es su deber 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 tal forma que se aceptan los impuestos decontables originados en dicho pago, por reunir los requisitos del artículo 488 del E.T.

El anterior análisis permite concluir que la DIAN no incurrió en falsa motivación o desviación de poder derivada de la interpretación errónea de los artículos 488 y 107 del E.T., pero sí, en los casos aceptados por la Sala, la demandante demostró que la DIAN incurrió en una errónea interpretación de los hechos debidamente demostrados en el curso de la actuación administrativa.

En consecuencia, a partir de lo anterior, la Sala encuentra probado, únicamente, el IVA descontable originado en la adquisición de bienes y servicios a Coomeva Medicina Prepagada, Panamerican de Colombia S.A., Lewin & Wills Abogados, Bejarano y Ricaurte Abogados, José Roberto Herrera Vergara, Víctor Díaz Daza, LH Investigación y Seguridad Ltda., GTH Gestión de Talentos Humanos Víctor Alberto Acosta, Gama Grupo Creativo S.A y Amoblamiento Empresarial Ltda., por **\$ 56.725.390**, correspondientes a la parte de la demandante, por el contrato de asociación suscrito con CARBOCOL, calculados así:

CONCEPTO	IMPUESTO DESCONTABLE NOVIEMBRE DE 2003	IMPUESTO DESCONTABLE DICIEMBRE DE 2003	TOTAL
VR. TOTAL DEL IVA DESCONTABLE	15.116.506	80.842.445	<b>95.958.951<sup>30</sup></b>
PARTICIPACIÓN EN EL CONTRATO POR MES <sup>31</sup>	57.62%	60.35%	
VR. QUE LE CORRESPONDE	8.710.130	48.788.415	46.863.036
PROPORCIONALIDAD CALCULADA PARA EL BIMESTRE	0.986553490	0.986553490	0.986553490
IVA DESCONTABLE A RECHAZAR	8.593.009	48.132.381	<b>56.725.390</b>

- **De si era procedente imponer la sanción por inexactitud**

La Sala advierte que se debe levantar la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, en relación con el reconocimiento parcial del IVA descontable por valor de **\$ 56.725.390**.

Así mismo, considera que se debe mantener la sanción respecto de **\$ 50.933.610**, porque la contribuyente incluyó descuentos inexistentes.

No era procedente exonerar de la sanción a la demandante bajo el entendido de que incurrió en un error de interpretación de las normas, pues, como se precisó, en el caso concreto, la demandante incurrió en un error de interpretación de los hechos, aspecto este que no da lugar a exonerarse de la sanción por inexactitud.

<sup>30</sup> Este valor corresponde al total del IVA pagado por CARBOCOL y CARBONES DEL CERREJÓN, en virtud del contrato de asociación suscrito por las dos compañías.

<sup>31</sup> Porcentajes tomados de la Relación de impuestos descontables visible en el folio 31 del cuaderno de antecedentes.

La Sala reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

Así mismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es *“Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.”*<sup>32,33</sup>

De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la *la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos<sup>34</sup>, equivocados<sup>35</sup>, incompletos<sup>36</sup> o desfigurados<sup>37</sup>*, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como *costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo*, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige ese Estatuto Tributario para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso se verifique la interpretación errónea por parte

---

<sup>32</sup> DRAE

<sup>33</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Diez (10) de marzo de dos mil once (2011). Radicación:250002327000200600841-01;250002327000200600830-01;250002327000200601231-01;250002327000200700186-01.Nº Interno: 17492, 17366, 17549, 17703 (ACUMULADOS) Demandante: HOCOL S.A. Demandado: U.A.E. DIAN

<sup>34</sup> “DRAE. Falso. **1.** adj. Engañoso, fingido, simulado, falto de ley, de realidad o de veracidad. **2.** adj. Incierto y contrario a la verdad. “

<sup>35</sup> “DRAE. Equivocación. Cosa hecha con desacierto.

<sup>36</sup> Lo contrario a completo que significa acabado o perfecto, entonces, lo incompleto hace alusión a lo inacabado, a lo imperfecto.

<sup>37</sup> “DRAE. Desfigurar tr. Disfrazar y encubrir con apariencia diferente el propio semblante, la intención u otra cosa.4. . tr. Alterar las verdaderas circunstancias de algo.

del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.<sup>38</sup>

Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva)

Por lo tanto, no le asiste razón al demandante cuando precisa que para imponer la sanción por inexactitud, la autoridad tributaria debe probar que el contribuyente incluyó datos *falsos* con el *ánimo de defraudar* al Estado, pues, como se precisó, ese es tan sólo uno de los hechos que tipifica la norma como infracción. No es necesario pues, que se compruebe el dolo con que actuó el contribuyente.

En efecto, la Sala reitera que en materia tributaria se aplican los principios y garantías propios del derecho penal, pero de manera restrictiva, pues el Estado también debe procurar garantizar el interés general que se promueve con su imposición.

Así lo precisó la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998:

*“El ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso. **Los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas,** y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora. **En conclusión, los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado.**”* (negrilla fuera de texto)

En consecuencia, para efectos tributarios las expensas que no fueron aceptadas en este proceso porque no fueron probadas deben tenerse en cuenta para tasar la sanción por inexactitud.

Por todo lo anterior, la Sala procede a practicar nueva liquidación del impuesto a las ventas a cargo de la actora, por el 6º bimestre del año gravable 2003, para aceptar impuestos descontables por **\$ 56.725.390** y levantar la sanción por

---

<sup>38</sup> Idem

inexactitud impuesta en relación con dicho valor. La liquidación del impuesto queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	REGLÓN	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN	LIQUIDACIÓN C. DE E.
IMPUESTO A CARGO POR OPERACIONES GRAVADAS	FU	320.421.000	320.421.000	320.421.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	GR	5.861.405.000	5.753.746.000	5.810.471.390
SALDO A PAGAR DEL PERÍODO FISCAL	FA	0	0	0
SALDO A FAVOR PERÍODO	HC	5.540.984.000	5.433.325.000	5.490.050.000
MAS SANCIONES	VS	0	172.254.000	81.494.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0	0	
TOTAL SALDO A FAVOR	HB	5.540.984.000	5.261.071.000	5.408.556.000

### Sanción

Total saldo a favor liq. Privada	\$ 5.540.984.000
Menos: saldo a favor C. Estado	\$ 5.490.050.000
Base sanción	\$ 50.934.000
Por: porcentaje art. 647 E.T.	160%
<b>Total sanción por inexactitud</b>	<b>\$ 81.494.400</b>

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

### FALLA

**PRIMERO: REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar:

**DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000111 del 31 de agosto de 2006 y de la Resolución No. 310662007000016 del 30 de agosto de 2007, por medio de las cuales se modificó la declaración del IVA del sexto bimestre de 2003, en cuanto rechazó impuestos descontables por valor de **\$ 56.725.390.**

A título de restablecimiento del derecho, **SE FIJA** como nueva liquidación del IVA del 6º bimestre de 2003, la siguiente:

CONCEPTO	REGLÓN	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN	LIQUIDACIÓN C. DE E.
IMPUESTO A CARGO POR OPERACIONES GRAVADAS	FU	320.421.000	320.421.000	320.421.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	GR	5.861.405.000	5.753.746.000	5.810.471.390
SALDO A PAGAR DEL PERÍODO FISCAL	FA	0	0	0

<b>SALDO A FAVOR PERÍODO</b>	HC	5.540.984.000	5.433.325.000	5.490.050.000
<b>MAS SANCIONES</b>	VS	0	172.254.000	81.494.000
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	HA	0	0	
<b>TOTAL SALDO A FAVOR</b>	HB	<b>5.540.984.000</b>	<b>5.261.071.000</b>	<b>5.408.556.000</b>

**SEGUNDO: RECONÓCESE** personería a la abogada ANA ISABEL CAMARGO ÁNGEL, como apoderada de la U.A.E. DIAN.

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

Esta 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**