

RECURSO DE RECONSIDERACION – Término para resolverlo / NOTIFICACION PERSONAL – Procede para las providencias que resuelven recursos / AVISO DE CITACION – No es una notificación por correo. No es un acto administrativo / CITACION – Los diez días para que el contribuyente se notifique personalmente se cuentan desde la introducción al correo del aviso

Según los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario la DIAN tiene un año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma. Si dentro del plazo en mención el recurso no se ha resuelto, debe entenderse fallado a favor del recurrente. Por su parte, el artículo 565 inciso 2 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, dispone que “Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación”. Así, el acto que decide el recurso de reconsideración debe notificarse personalmente y solo en caso de que esto no sea posible, debe notificarse por edicto. Por su parte, el envío del aviso de citación no puede entenderse como una notificación por correo. Es solo el medio que utiliza la Administración para que el interesado se acerque a las oficinas de impuestos para notificarse personalmente de la decisión del recurso. Además, la citación para notificación no es un acto administrativo. No crea, modifica ni extingue una situación jurídica. Por lo tanto, no hace parte de las decisiones que deben notificarse por correo, según el artículo 565 inciso primero del Estatuto Tributario. En consecuencia, los diez (10) días que tiene el administrado para notificarse personalmente de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, deben contarse a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, como lo prevé el artículo 565 del Estatuto Tributario. Y, no desde el recibo de la citación, como lo pretende la actora en aplicación del artículo 566 ibídem.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 732 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 734

NOTA DE RELATORIA: Sobre los efectos del aviso de citación se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 21 de febrero de 1992, Rad. 3767, M.P. Guillermo Chahín Lizcano y 3 de diciembre del 2009, Rad. 17111 y 17041, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y M.P. William Giraldo Giraldo, respectivamente.

EXPENSAS NECESARIAS- Deducibilidad: requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad / ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA-Expensas necesarias deducibles: requisitos / ESTAMPILLAS MUNICIPALES Y DEPARTAMENTALES – Gravámenes que debe soportar quien contrate con aquellas

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta. Sin estos no se puede obtener la renta. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”. Entonces, se excluyen los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos y los puramente útiles o convenientes. Por su parte, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o salida de recursos del contribuyente guarden relación de causa-efecto, con la actividad generadora de renta de este. El vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que se desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es la que produce la renta del contribuyente, de tal manera que

sin la expensa no es posible obtenerla. Y, la proporcionalidad del gasto atiende a la magnitud que las erogaciones representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta). Debe medirse en cada caso, según la actividad económica que se lleve a cabo y la costumbre comercial para el sector. Así, el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir. Según las regulaciones locales, en concordancia con las leyes que las crean, las estampillas se pagan por la realización de ciertos actos, contratos o actuaciones con entidades públicas. En consecuencia, son gravámenes que debe soportar quien contrate con aquellas.

NOTA DE RELATORIA: Sobre expensas necesarias se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de Sentencia de 12 de mayo de 2005, Rad. 13614, M.P. Héctor J. Romero Díaz. Sobre la relación de causalidad se citan sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 25 de septiembre de 1998, Rad. 9018, M.P. Delio Gómez Leyva; 13 de octubre del 2005, Rad. 13631, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 2 de agosto del 2006, Rad. 14549, M.P. Ligia López Díaz; 12 de diciembre del 2007, Rad. 15856, M.P. María Inés Ortiz Barbosa; 24 de julio del 2008, Rad. 16302, M.P. Ligia López Díaz y 1 de octubre del 2009, Rad. 16286 M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sobre la proporcionalidad se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 1 de octubre del 2009, Rad. 16286. M.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sobre estampillas se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 24 de julio del 2008, Rad. 16302 M.P. Ligia López Díaz.

ESTAMPILLAS PRO DESARROLLO DEPARTAMENTAL, PRO ELECTRIFICACION RURAL, PRO UNIVERSIDAD DEL VALLE, PRO DEPORTE MUNICIPAL – Deducibilidad / DESCUENTOS POR ESTAMPILLAS EN LA VENTA DE ENERGIA – Deducibilidad / DEDUCCION POR IMPUESTOS – Para que proceda deben cumplirse los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario

Los pagos por estampillas son expensas necesarias para DICEL E.S.P. Son obligatorios para esta cuando contrata con entidades públicas y le permiten desarrollar su actividad. Ello, porque tales pagos se hicieron como consecuencia de la celebración de contratos en los que las entidades públicas en mención vendieron energía a DICEL. Y, el objeto social de esta es precisamente distribuir y comercializar energía eléctrica que necesariamente requiere para desarrollar su actividad generadora de renta. Los citados pagos también guardan relación de causalidad con la actividad de DICEL. Son obligatorios para la celebración de ciertos contratos que, a su vez, le permiten el cumplimiento de su objeto social y la obtención de rentas. Así, el pago de estampillas por los contratos con entidades públicas (causa), le permite a DICEL desarrollar su actividad generadora de renta. De otra parte, el criterio comercial con el que deben analizarse los presupuestos de necesidad y proporcionalidad, supone que la carga que asume la contribuyente para realizar su objeto social, sea una expensa normal, acostumbrada y necesaria en su actividad productora de renta. En este caso, si DICEL no hubiera pagado las estampillas no podría celebrar contratos con entidades públicas que, a su vez, le permiten la obtención de la renta. Por último, el hecho de que solo ciertos impuestos sean deducibles (artículo 115 del Estatuto Tributario), no significa que otros tributos no lo sean, según la norma general del artículo 107 del Estatuto Tributario. Eso sí, en cada caso debe analizarse si se cumplen los requisitos de la última norma en mención.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

NOTA DE RELATORIA: Sobre la deducibilidad del pago por estampillas se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 24 de julio de 2008, Rad. 16302, M.P. Ligia López Díaz.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

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

Radicación número: 76001-23-31-000-2004-05247-01(16557)

Actor: COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A. contra la sentencia de 2 de febrero del 2007 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. El fallo negó las pretensiones de la demanda que instauró la recurrente contra los actos que modificaron la declaración de renta de DICEL S.A. E.S.P por el 2000.

ANTECEDENTES

El 6 de abril del 2001, la DISTRIBUIDORA Y COMERCIALIZADORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA S.A. E.S.P. DICEL S.A. E.S.P., con domicilio en Palmira, en adelante DICEL E.S.P, presentó la declaración de renta del 2000 en la que determinó un saldo a favor de \$608.507.000 (folio 553 c.a).

El 8 de agosto del 2001, DICEL E.S.P. solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor declarado. Con la petición presentó la póliza de cumplimiento otorgada por la COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A. (folios 312 a 314 vto c.a).

Por Resolución 126 de 16 de agosto del 2001, la DIAN ordenó la devolución de la suma solicitada por DICEL E.S.P.

En desarrollo del programa saldos a favor en renta (FS), previo requerimiento especial y su respuesta, la DIAN practicó a DICEL E.S.P. Liquidación Oficial de Revisión 15064200300029 de 2 de septiembre del 2003. En ella, le rechazó deducciones por el pago de estampillas departamentales (\$293.937.000) y le impuso sanción por inexactitud (\$124.267.000). Como consecuencia, LA DIAN redujo el saldo a favor de \$608.507.000 a \$406.573.000 (folios 68 a 75 vto c.a).

El 3 de septiembre del 2003, LA DIAN notificó a DICEL E.S.P la liquidación oficial de revisión, (folio 67 c.a). Y, el 4 del mismo mes, a la COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A. (folio 57 c.a).

Tanto DICEL E.S.P. como la Aseguradora, como garante de aquella, interpusieron recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión (folios 25 a 34 y 38 a 51 c.a).

Por Resolución 150012004000010 de 5 de agosto del 2004, notificada por edicto el 6 de septiembre del mismo año, la DIAN confirmó la liquidación recurrida.

LA DEMANDA

La COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A. pidió la nulidad de los actos que modificaron la declaración de renta del 2000, presentada por DICEL E.S.P. Como consecuencia, solicitó que se declare que no existe obligación de pagar las sumas determinadas en los actos acusados. Y, que no debe responder solidariamente por el pago de aquellas.

La demandante invocó como violados los artículos 29, 95 num 9 y 363 de la Constitución Política; 31 del Código de Procedimiento Civil; 48 del Código Contencioso Administrativo; 107, 564, 565, 566, 569, 647, 683, 732 y 734 del Estatuto Tributario, por las razones que se sintetizan de la siguiente manera:

La Aseguradora tiene legitimación para actuar. Ello, porque garantizó la devolución del saldo a favor de DICEL E.S.P. que fue modificado por la liquidación oficial de revisión (artículo 860 numeral 2 del Estatuto Tributario).

La DIAN le notificó indebidamente el acto que resolvió el recurso de reconsideración, porque no envió la citación para la notificación personal a la dirección que la Aseguradora indicó.

Y, porque fijó y desfijó el edicto de manera extemporánea. Ello, porque contó el término para la notificación personal, desde la fecha de introducción al correo del aviso de citación y no del recibo de dicho acto (artículo 566 del Estatuto Tributario).

Debido a las irregularidades en mención, la Aseguradora se notificó de la decisión del recurso, por conducta concluyente, cuando presentó la demanda.

En consecuencia, se produjo el silencio administrativo positivo frente al recurso de reconsideración. Este se interpuso el 2 de octubre de 2003 y el acto que lo decidió se notificó, por conducta concluyente, por fuera del plazo legal.

La DIAN desconoció el artículo 107 del Estatuto Tributario. Las contribuciones por estampillas que pagó DICEL E.S.P. son expensas que provienen de la ley. Corresponden al período discutido. Son necesarias para la generación del ingreso de la contribuyente. Guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta. Y, son proporcionales, porque solo representan el 0.0069% del total de los ingresos de DICEL.

La demandada no podía aplicar el artículo 115 del Estatuto Tributario. Esa norma se refiere a algunos impuestos que son deducibles. No obstante, los pagos que hizo DICEL E.S.P. son contribuciones.

La DIAN vulneró los principios de justicia y equidad. No tuvo en cuenta la capacidad contributiva de DICEL E.S.P., que puede verse afectada si no se pagan

las contribuciones por estampillas, porque aquella no podría celebrar contratos públicos.

La sanción por inexactitud es improcedente. La expensa solicitada por DICEL es deducible. No se demostró que se causó daño a la Administración. Lo que hubo fue una diferencia de criterios sobre el alcance del derecho aplicable.

De otra parte, no se utilizaron datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados. La misma DIAN precisó que el concepto "otros gastos-contratos" corresponde a los pagos por estampillas.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN no contestó la demanda.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. Los motivos de la decisión se sintetizan así:

El acto que resolvió el recurso de reconsideración se notificó en debida forma. La citación se envió a la dirección informada por la Aseguradora. Además, el edicto se fijó pasados los diez días desde el envío de la citación por correo, como lo ordena el artículo 565 del Estatuto Tributario.

No se configuró el silencio administrativo positivo. El recurso se interpuso el 24 de octubre del 2003 y el edicto se desfijó el 6 de septiembre del 2004, esto es, dentro del plazo legal.

Los pagos por estampillas que hizo DICEL E.S.P. no son deducibles. No reúnen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Ello es así, porque esos pagos no tienen relación de causalidad con la actividad de DICEL, que es la comercialización y distribución de energía. Tampoco son deducibles con base en el artículo 115 del Estatuto Tributario, porque no se encuentran allí previstos.

La sanción por inexactitud fue debidamente impuesta. La deducción por estampillas no tenía respaldo legal. El desconocimiento de las normas aplicables al caso no constituye error de apreciación.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante reiteró íntegramente los argumentos de la demanda. Y, añadió:

La sentencia se motivó falsamente. No es cierto que la DIAN hizo efectiva la póliza de cumplimiento.

La Aseguradora actuó como responsable solidaria de DICEL E.S.P. para demandar la liquidación oficial de revisión, de la que depende la sanción por devolución improcedente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN alegó de conclusión en los siguientes términos:

El acto que decidió el recurso de reconsideración se notificó en debida forma. La DIAN envió la citación a la dirección informada por la demandante. Y, fijó y desfijó el edicto de acuerdo con la ley.

El silencio administrativo positivo no se configuró. El recurso de reconsideración se profirió según los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario.

La deducción solicitada por la demandante no cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. No constituye una expensa necesaria. DICEL no requiere del pago de la contribución para obtener los ingresos provenientes de su actividad. Además, ese pago corresponde a actividades que no son normalmente acostumbradas ni obedecen a un criterio comercial.

Así mismo, las estampillas no tienen relación de causalidad con la actividad de DICEL E.S.P. Su pago se destina a las entidades establecidas en las normas departamentales.

La demandante reiteró los planteamientos de la demanda y del recurso.

El Ministerio Público solicitó que se confirme el fallo apelado, porque:

La sentencia se sustentó bien. Aun cuando enunció erróneamente el problema jurídico, hizo el análisis de los cargos propuestos por la actora, por lo que el yerro en mención es irrelevante.

La notificación por edicto se hizo en debida forma. La citación se envió por correo a la dirección señalada por la actora en el recurso de reconsideración. Y, el edicto se fijó y desfijó dentro del término del artículo 565 del Estatuto Tributario.

El silencio administrativo positivo no se configuró. El recurso se resolvió dentro del plazo de los artículos 732 y 734 *ibídem*.

El rechazo de los pagos por estampillas debe mantenerse. No son expensas necesarias para el negocio y no pueden determinarse con criterio comercial. Como las contribuciones no están incluidas dentro del artículo 115 del Estatuto Tributario, no corresponde discutir si tienen o no relación de causalidad.

La sanción por inexactitud debe mantenerse. No hubo diferencias de criterio. Las normas sobre expensas y deducibilidad de impuestos son claras.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si se ajustan a derecho los actos por los que LA DIAN modificó la declaración de renta del 2000 presentada por DICEL E.S.P, sociedad garantizada por la demandante, aquí recurrente.

En concreto, la Sala estudia si hubo silencio administrativo positivo frente al acto que resolvió el recurso de reconsideración. Para ello analiza si dicha decisión se notificó en debida forma.

También define si eran deducibles para DICEL E.S.P. los pagos por estampillas departamentales. Y, en caso negativo, si debía imponérsele la sanción por inexactitud.

En primer lugar, no asiste razón a la Aseguradora cuando alega que la sentencia apelada se motivó falsamente, porque el *a quo* sostuvo que la controversia radica en que la DIAN hace efectiva la póliza de cumplimiento.

Ello, porque si bien es cierto que el Tribunal se equivocó al enunciar el problema jurídico, también lo es que resolvió todos los cargos de la demanda, relativos a la ilegalidad de los actos que modificaron la declaración de renta de DICELE S.P.

No sobra señalar que la Aseguradora demandó la nulidad de los actos que modificaron la declaración de renta de DICELE, en calidad de responsable solidaria de esta, según el artículo 860 del Estatuto Tributario¹.

Lo anterior, porque DICELE S.P. presentó la solicitud de devolución del saldo a favor de su declaración (folio 340 c.ppal), con la póliza de cumplimiento otorgada por la actora (folios 312 a 314 c.ppal). Y, dentro del término de vigencia de la póliza² la DIAN notificó a la demandante la liquidación de revisión³.

En consecuencia, la actora se hizo solidariamente responsable por las sumas devueltas y por la sanción por improcedencia de la devolución, que depende de la citada liquidación.

En relación con el silencio administrativo positivo respecto del acto que decidió el recurso de reconsideración, la Sala precisa:

La demandante alegó que LA DIAN notificó irregularmente el acto que decidió el recurso de reconsideración, porque envió el aviso de citación a una dirección distinta a la informada. Y, porque fijó y desfijó el edicto sin tener en cuenta que los diez (10) días para la notificación personal deben contarse a partir del día siguiente al del recibo del aviso de citación.

También sostiene que como se notificó por conducta concluyente el día en que presentó la demanda, se configuró el silencio positivo respecto de la decisión del recurso de reconsideración.

Pues bien, según los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario la DIAN tiene un año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma. Si dentro del plazo en mención el recurso no se ha resuelto, debe entenderse fallado a favor del recurrente.

Por su parte, el artículo 565 inciso 2 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, dispone que *“Las providencias que decidan recursos se notificarán*

¹ **ART 860—Modificado. L. 223/95, art. 144. Devolución con presentación de garantía.** Cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud de devolución una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución, la administración de impuestos, dentro de los diez (10) días siguientes deberá hacer entrega del cheque, título o giro.

La garantía de que trata este artículo tendrá una vigencia de dos años. Si dentro de este lapso, la administración tributaria notifica liquidación oficial de revisión, el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de la sanción por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes, una vez quede en firme en la vía gubernativa, o en la vía jurisdiccional cuando se interponga demanda ante la jurisdicción administrativa, el acto administrativo de liquidación oficial o de improcedencia de la devolución, aun si éste se produce con posterioridad a los dos años.

² La garantía tenía vigencia desde el 6 de agosto de 2001 hasta el 6 de septiembre de 2003 (folio 312 c.a).

³ Pues, se le notificó el 4 de septiembre de 2003 (folio 3 c.a).

*personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados **a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación***"⁴.

Así, el acto que decide el recurso de reconsideración debe notificarse personalmente y solo en caso de que esto no sea posible, debe notificarse por edicto.

Por su parte, el envío del aviso de citación no puede entenderse como una notificación por correo. Es solo el medio que utiliza la Administración para que el interesado se acerque a las oficinas de impuestos para notificarse personalmente de la decisión del recurso⁵.

Además, la citación para notificación no es un acto administrativo. No crea, modifica ni extingue una situación jurídica. Por lo tanto, no hace parte de las decisiones que deben notificarse por correo, según el artículo 565 inciso primero del Estatuto Tributario⁶.

En consecuencia, los diez (10) días que tiene el administrado para notificarse personalmente de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, deben contarse **a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación**, como lo prevé el artículo 565 del Estatuto Tributario⁷. Y, no desde el recibo de la citación, como lo pretende la actora en aplicación del artículo 566 *ibídem*.

En este asunto, la demandante interpuso recurso de reconsideración el 24 de octubre del 2003. En el escrito informó como dirección para notificaciones, la calle 85 No 21-22, oficina 208 de Bogotá (folio 25 a 34 c.a).

El recurso se decidió por Resolución 15001200400010 de 5 de agosto del 2004 que confirmó la liquidación oficial recurrida (folios 15 a 21 c.a).

El 6 de agosto del 2004 la demandada envió a la actora, por correo certificado, la citación para notificación personal del acto que decidió el recurso de reconsideración.

La dirección a la que envió la citación fue precisamente la calle 85 No 21- 22, oficina 208 (folio 13 c.a). En consecuencia, la citación se dirigió a la dirección informada por la actora.

De otra parte, como el aviso de citación se envió por correo el 6 de agosto del 2004 (folio 13 c.a), los diez (10) días que tenía la Aseguradora para notificarse personalmente de la decisión del recurso, debían contarse a partir del día hábil

⁴ El artículo 565 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006

⁵ Entre otras, ver sentencias de 21 de febrero de 1992, exp. 3767, C.P. Dr. Guillermo Chaín Lizcano y de 3 de diciembre del 2009, expedientes 17111 y 17041, con ponencia de los doctores Martha Teresa Briceño de Valencia y William Giraldo Giraldo, respectivamente.

⁶ Que son los que se notifican en los términos del artículo 566 *ibídem*.

⁷ En sentencia C-929 de 2005 la Corte Constitucional declaró exequible la expresión "*contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación*" del artículo 565 del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque con la introducción al correo del aviso de citación, no se entiende surtida la notificación personal, pues "*el aviso de citación [...], tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto, poniendo de presente los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 de la Carta Política*".

siguiente a dicha fecha y no desde cuando la actora alegó que recibió el aviso (17 de agosto del 2004).

Por lo tanto, la fijación en el edicto entre el 24 de agosto y el 6 de septiembre del 2004 (folio 11 c.a), se hizo oportunamente.

A su vez, como, se repite, el recurso se presentó el 24 de octubre del 2003, la DIAN debía resolverlo y notificarlo hasta el 24 de noviembre del mismo año. Y, comoquiera que el 6 de septiembre de 2004, la demandada notificó a la Aseguradora la decisión del recurso, no se configuró el silencio administrativo positivo respecto de esta.

Frente al rechazo de los pagos por estampillas, la Sala advierte:

En la declaración de renta del 2000, DICELE S.P. incluyó deducciones por \$293.937.000, por pagos de estampillas departamentales. La DIAN rechazó la deducción porque no cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Pues bien, el artículo 107 del Estatuto Tributario establece:

“ART. 107.- Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan **relación 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.”

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta. Sin estos no se puede obtener la renta. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Lo esencial es que el gasto sea *“normalmente acostumbrado en cada actividad”*. Entonces, se excluyen los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos y los puramente útiles o convenientes⁸.

Por su parte, **la relación de causalidad** significa que los gastos, erogaciones o salida de recursos del contribuyente guarden relación de causa-efecto, con la actividad generadora de renta de este. El vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que se desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es la que produce la renta del contribuyente, de tal manera que sin la expensa no es posible obtenerla⁹.

Y, la **proporcionalidad del gasto** atiende a la magnitud que las erogaciones representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta). Debe medirse en

⁸ Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

⁹ Entre otras, ver sentencias de 25 de septiembre de 1998, exp. 9018, C.P. Delio Gómez Leyva; de 13 de octubre del 2005, exp. 13631, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto del 2006, exp. 14549, C.P. Ligia López Díaz; de 12 de diciembre del 2007, exp. 15856, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 24 de julio del 2008, exp. 16302, C.P. Ligia López Díaz y de 1 de octubre del 2009, exp -16286 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

cada caso, según la actividad económica que se lleve a cabo y la costumbre comercial para el sector. Así, el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir¹⁰.

En este caso, DICEL E.S.P. es una empresa de servicios públicos domiciliarios con domicilio en Palmira. Su actividad principal es la comercialización y distribución de energía eléctrica, gas combustible y otros “energéticos” tanto de servicio domiciliario como de venta en bloque (folio 103 vto c.a).

En el 2000 DICEL incurrió en pagos por concepto de estampillas departamentales y municipales. Estos se hicieron a la Electrificadora de Santander E.S.P. (\$25.639.144) y a las Empresas Municipales de Cali Emcali EICE (\$268.297.525).

Las estampillas pro desarrollo departamental¹¹, pro electrificación rural¹², pro Universidad del Valle¹³ y pro deporte municipal¹⁴, que generaron los pagos de DICEL, son tributos departamentales y municipales creados por mandato legal.

Según las regulaciones locales, en concordancia con las leyes que las crean, las estampillas se pagan por la realización de ciertos actos, contratos o actuaciones con entidades públicas. En consecuencia, son gravámenes que debe soportar quien contrate con aquellas¹⁵.

Las dos empresas destinatarias de los pagos de DICEL E.S.P. son entidades públicas¹⁶ que suscribieron con aquella contratos de venta de energía. Los pagos se encuentran debidamente acreditados. Figuran las facturas, los cheques girados por la actora, las notas internas de contabilidad y los registros de libros auxiliares “*transacciones por cuenta/ beneficiario*” (folios 152 a 155, 176, 177 y 371 y 372 c.a)¹⁷. Además, la DIAN no cuestionó la realidad de las erogaciones (folios 59 a 66 c.a).

En este caso, los pagos por estampillas son expensas necesarias para DICEL E.S.P. Son obligatorios para esta cuando contrata con entidades públicas y le permiten desarrollar su actividad. Ello, porque tales pagos se hicieron como consecuencia de la celebración de contratos en los que las entidades públicas en mención vendieron energía a DICEL. Y, el objeto social de esta es precisamente

¹⁰ Sentencia de 1 de octubre del 2009, exp 16286. C.P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹¹ El artículo 170 del Código de Régimen Departamental, que reprodujo el artículo 32 de la Ley 3 de 1986, autorizó a las asambleas departamentales para crear las estampillas pro desarrollo departamental, cuyo producido se destina a la construcción de la infraestructura educativa, sanitaria y deportiva.

¹² El artículo 171 ibídem, modificado por el artículo 1 de la Ley 1059 de 2006, autorizó a las asambleas departamentales para emitir la estampilla pro electrificación rural, para financiar exclusivamente la electrificación rural.

¹³ El artículo 1 de la Ley 26 de 1990 autorizó a la asamblea del Valle del Cauca para crear la estampilla pro Universidad del Valle.

¹⁴ La estampilla pro deporte fue creada por el artículo 2 de la Ley 47 de 1968 para fomentar el deporte, preparar deportistas, construir instalaciones deportivas y adquirir equipos deportivos.

¹⁵ En similar sentido, ver sentencia de 24 de julio del 2008, exp 16302 C.P. doctora Ligia López Díaz.

¹⁶ La ELECTRIFICADORA DE SANTANDER E.S.P es una sociedad anónima de capital público en un 97%, que se dedica a la generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica (www.essa.com.co). Y, las EMPRESAS MUNICIPALES DE CALI EMCALI EICE E.S.P. es una empresa industrial y comercial del Estado que se encarga, entre otras actividades, de la generación, distribución y comercialización de energía eléctrica principalmente en la ciudad de Cali (www.emcali.com.co).

¹⁷ Los gastos por el pago de estampillas se registraron en la cuenta 581005 – gastos legales (folios 371 y 372).

distribuir y comercializar energía eléctrica que necesariamente requiere para desarrollar su actividad generadora de renta.

Los citados pagos también guardan relación de causalidad con la actividad de DICEL. Son obligatorios para la celebración de ciertos contratos que, a su vez, le permiten el cumplimiento de su objeto social y la obtención de rentas. Así, el pago de estampillas por los contratos con entidades públicas (causa), le permite a DICEL desarrollar su actividad generadora de renta.

De otra parte, el criterio comercial con el que deben analizarse los presupuestos de necesidad y proporcionalidad, supone que la carga que asume la contribuyente para realizar su objeto social, sea una expensa normal, acostumbrada y necesaria en su actividad productora de renta. En este caso, si DICEL no hubiera pagado las estampillas no podría celebrar contratos con entidades públicas que, a su vez, le permiten la obtención de la renta¹⁸.

Además, el pago de estampillas (\$293.937.000), es un gasto proporcional. Representa apenas el 0.0069% de los ingresos brutos de DICEL por el 2000 (\$42.789.346.000), por lo que es una cifra razonable respecto de los ingresos obtenidos por la contribuyente en desarrollo de su actividad económica.

A su vez, es inequitativo el desconocimiento de costos y gastos en los que por mandato legal debe incurrir el contribuyente, para desarrollar su actividad económica. Ello, porque son gastos cuya realidad resulta incuestionable¹⁹.

Por último, el hecho de que solo ciertos impuestos sean deducibles (artículo 115 del Estatuto Tributario)²⁰, no significa que otros tributos no lo sean, según la norma general del artículo 107 del Estatuto Tributario. Eso sí, en cada caso debe analizarse si se cumplen los requisitos de la última norma en mención²¹.

Las razones expuestas son suficientes para aceptar como deducción los pagos por estampillas efectuados por DICEL en el 2000, puesto que se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada. En su lugar, se anularán los actos que modificaron la declaración de renta del 2000, presentada por DICEL.

Y, como restablecimiento del derecho se declarará la firmeza de la citada declaración. No habrá lugar a declarar que la Aseguradora no es responsable solidaria por el pago de las sumas determinadas en los actos que se anulan, pues, al anularse la liquidación de revisión desaparece la causa de la solidaridad (artículo 860 del Estatuto Tributario).

¹⁸ En similar sentido, ver sentencia de la Sala de 24 de julio del 2008, exp 16302, C.P. Ligia López Díaz.

¹⁹ Sentencia de 7 de febrero del 2008, exp 15960, C.P: Héctor J. Romero Díaz.

²⁰ La Sala ha precisado que según el artículo 115 del Estatuto Tributario, para que proceda la deducción por impuestos solo debe acreditarse que estos fueron efectivamente pagados durante el respectivo año gravable y que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente. Se excluyen, entonces, los requisitos de necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, aplicable para las deducciones generales. (Sentencias de 26 de noviembre de 1993, exp. 4842 C.P. Jaime Abella Zárate y de 13 de abril del 2005, exp.14279 C.P. María Inés Ortiz Barbosa).

²¹ En idéntico sentido, ver sentencia de 24 de julio del 2008, exp 16302 C.P. Ligia López Díaz.

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia de 2 de febrero del 2007 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, proferida dentro del proceso de la COMPAÑÍA MUNDIAL DE SEGUROS S.A. contra LA DIAN. En su lugar, dispone:

ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión 15064200300029 de 2 de septiembre del 2003 y la Resolución 150012004000010 de 5 de agosto del 2004, que modificaron la declaración de renta de la DISTRIBUIDORA Y COMERCIALIZADORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA S.A. E.S.P. DICEL S.A. E.S.P., correspondiente al 2000.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración de renta presentada por la DISTRIBUIDORA Y COMERCIALIZADORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA S.A. E.S.P. DICEL S.A. E.S.P., correspondiente al 2000.

NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

RECONÓCESE personería a la abogada AMPARO MERIZALDE DE MARTÍNEZ como apoderada de la DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO