



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., seis (6) de noviembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 130012331000200900295 01
No. Interno: 19247
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: MUNDINAVES LTDA.
Demandado: U.A.E. DIAN
Renta 2005

SENTENCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la apoderada judicial de la sociedad Mundinaves Ltda. contra la sentencia del 30 de septiembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que negó las pretensiones de la demanda que más adelante se transcriben.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- La División de Fiscalización de la Administración de Impuestos de Cartagena inició investigación a la sociedad Mundinaves Ltda., en relación con el impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2005.
- El 29 de mayo de 2008, la División de Fiscalización mencionada expidió el Requerimiento Especial No. 060632008000095, en el que se rechazaron deducciones por valor de \$44.554.000.
- El 26 de agosto de 2008, el contribuyente respondió el requerimiento especial.
- El 23 de enero de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Administración de Impuestos de Cartagena expidió la liquidación oficial de revisión No. 062412009000012, que acogió las glosas del requerimiento especial.
- El contribuyente no presentó recurso de reconsideración, atendiendo a lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 del E.T.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la Sociedad Mundinaves Ltda., mediante apoderada judicial, presentó ante el Tribunal Administrativo de Bolívar las siguientes pretensiones:

“1. Que se declare nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412009000012 de fecha enero 23 de 2009 expedida por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN-, Administración de Impuestos de Cartagena mediante la cual se modifica la declaración de Renta, presentada por la sociedad que represento, correspondiente al período gravable 2005.

2. Que como consecuencia de lo anterior, se reconozca que mi mandante no está obligada a cancelar las sumas oficialmente determinadas y se le restablezcan sus derechos declarando en firme su liquidación privada.”

2.1.1. Normas violadas.

El demandante invocó como normas violadas los artículos 107 y 647 del Estatuto Tributario.

2.1.2. Concepto de la violación

El demandante expuso el concepto de la violación, así:

a. Violación del artículo 107 del E.T. Desconocimiento de costos y deducciones fiscalmente admisibles.

El demandante alegó que, de conformidad con el artículo 107 del E.T. son deducibles las expensas necesarias. Que, en ejercicio de la actividad fiscalizadora, la DIAN desconoció los siguientes costos y deducciones:

Concepto	Valor
Alojamiento y manutención	11.727.357
Pasajes aéreos	23.820.949
Restaurante la Brusheta	124.362
Restaurante la langosta	563.220
Restaurante Chef Julián	4.662.740
Restaurante la Tinaja	445.324
Restaurante La Bonga del Sinú	113.199
Restaurante Juan del Mar	1.610.755
Quebrachos Restaurante	731.743
Restaurante Muelle Chef	164.870
Restaurante La Vitrola	585.648
Sociedad Portuaria Reg. Barranquilla (sic) (intereses)	16.179.872

TOTAL	\$60.734.129
-------	--------------

Alegó que en el acto administrativo demandado la Administración de Impuestos hizo una extensa transcripción de la doctrina oficial, pero no efectuó ningún análisis de fondo en relación con la situación particular de la empresa demandante ni explicó las razones por las que consideró que cada uno de los rubros desconocidos eran innecesarios y desproporcionados, pues fueron pagados. Que, además, fundamentó el rechazo de los costos y deducciones en que la actividad comercial de la demandante no está relacionada con las expensas desconocidas.

Indicó que la DIAN hizo una interpretación restringida de la norma y adujo que para que el gasto sea deducible debía tener tal entidad, que sin dicho gasto no hubiere sido posible obtener el ingreso, y desconoció que el inciso segundo del artículo 107 ibídem dispone que la proporcionalidad y la necesidad del gasto debían ser examinados de acuerdo con criterios comerciales.

Sostuvo que la apreciación de la DIAN es ligera cuando alega que la atención a clientes en restaurantes, pasajes aéreos y hospedajes son gastos suntuosos, sin considerar la necesidad de su erogación y de las prácticas comerciales orientadas no sólo a la satisfacción del cliente, sino a que se constituyen en herramientas útiles para incrementar el desarrollo del objeto social o de la actividad comercial y que contribuyen a alcanzar el éxito de las negociaciones comerciales y a estrechar los vínculos con los destinatarios de los servicios que se prestan.

Sostuvo que la actuación de la administración se adelantó contra toda la evidencia probatoria, pues de la inspección tributaria y de la documentación aportada se puede ver fácilmente que la empresa demandante debe efectuar esos gastos para garantizar el buen desempeño comercial y la prestación adecuada del servicio de agenciamiento marítimo.

Indicó que la labor de agenciamiento marítimo no sólo es prestada en la ciudad de Cartagena, sino en otros puertos del país. Que, por ende, los miembros de la sociedad deben desplazarse a otras ciudades, no sólo para obtener nuevos clientes o mantener los ya existentes, sino con el ánimo de brindar un mejor servicio y obtener la formación, capacitación y actualización necesaria para desempeñar mejor su objeto social.

Dijo que el gasto por la suma de \$1.537.789 se generó con ocasión del viaje efectuado por el representante legal de la sociedad a la ciudad de Bogotá, para asistir a una reunión con la empresa General Motors. Que otro de los gastos rechazados corresponde a la suma de \$1.518.104, correspondientes al alojamiento del representante legal de la empresa en el Hotel Grand Hyat en Brasil, con miras al desarrollo de otra reunión con la sociedad General Motors, gastos que, por demás, fueron registrados contablemente.

Que igual situación se presentó con el desconocimiento de la suma de \$167.776 que corresponde a un pago efectuado por la demandante a la sociedad Intucaribe y Cía. Capilla del Mar, por el alojamiento del señor Jhon Peret, que realizó una inspección de un buque en Cartagena.

Que, como la actividad de la Sociedad Mundinaves Ltda. es el agenciamiento marítimo, no es desproporcionado ni suntuoso ni innecesario alojar a un experto para que realice la inspección a un buque en Cartagena, así como tampoco lo es la atención a los clientes en los diversos restaurantes de la ciudad.

Adujo que la demandante no se explica cuál fue el criterio comercial con el que la DIAN analizó el rubro de gastos, si finalmente lo consideró suntuoso, innecesario y desproporcionado.

Citó doctrina oficial de la DIAN para concluir que la práctica comercial ha demostrado que para establecer relaciones productivas es necesario efectuar una serie de gestiones, entre las que se encuentran los viajes que debe efectuar quien realiza la labor comercial para garantizar la adecuada prestación del servicio, la necesidad de sufragar gastos de manutención, alojamiento y atención a los clientes.

Citó, además, las sentencias proferidas por esta Sección en los expedientes 11607¹ y 14372² para precisar que el requisito de la necesidad debe

¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE. Bogotá, D.C., marzo dieciséis (16) de dos mil uno (2001). Radicación número: 68001-23-15-000-1998-0176-01(11607). Actor: DISTRIBUIDORA DE DROGAS DIDROGAS LTDA.

² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA. Bogotá D.C., octubre trece (13) de dos mil cinco (2005). Radicación número: 11001-03-27-000-2003-00099-01(14372). Actor: MARIO FELIPE TOVAR ARAGON. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera. Que, sumado a lo anterior, la doctrina de la DIAN, en relación con el concepto de causalidad, ha dispuesto que para que el gasto sea deducible, las erogaciones realizadas deben ser las normalmente acostumbradas dentro de una determinada actividad económica, ya que son el antecedente necesario para producir el ingreso.

Finalmente, explicó que en el listado de las expensas glosadas se encuentra un rubro referente al pago que por concepto de intereses de mora, por valor de \$16.111.026, hizo a favor de la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura. Alegó que esos intereses pagados sí constituyen un gasto para la empresa Mundinaves Ltda., en la medida en que ésta recibió del cliente el anticipo para pagar el servicio de atención de cierto buque. Que Mundinaves no pagó ese servicio de forma inmediata por razones de iliquidez de la sociedad. Que, en consecuencia, por no pagar a tiempo a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, se causaron intereses que no se podían cargar al cliente que había hecho el anticipo para efectuar esos pagos y que, por lo tanto, ese costo financiero debía asumirlo Mundinaves.

Sostuvo que también es una práctica comercial que las empresas se financien en eventos de iliquidez con los flujos de caja de que disponen y, si bien, no es lo más aconsejable, tampoco es ilegal ni es una circunstancia ajena a la actividad comercial.

Que, en consecuencia, al ser gastos generados en desarrollo de la actividad de la compañía, son deducibles y aceptables fiscalmente al ser necesarios y estar relacionados con la actividad productora de renta.

b. Improcedencia de la sanción por inexactitud. Falsa motivación

El contribuyente explicó que en las diligencias de inspección tributaria y contable efectuadas por la Administración se estableció la veracidad de los valores consignados en la declaración tributaria de la sociedad contribuyente.

Que la administración en ninguno de los documentos dejó constancia de la inexistencia, falsedad o simulación de la información reportada por la contribuyente en su declaración.

Dijo que, en reiterada jurisprudencia, el Consejo de Estado ha precisado que cuando los hechos reportados en la declaración no son falsos o equivocados no es procedente la sanción por inexactitud.

Que, en este caso, al quedar demostrada la procedencia de las deducciones solicitadas, es improcedente la imposición de la sanción por inexactitud.

Según la demandante, el acto administrativo acusado es nulo, además, por falsa motivación, en tanto que la Administración de Impuestos de Cartagena

afirmó que el contribuyente, en la liquidación privada, declaró valores equivocados, cuando en la contabilidad verificó que esos gastos sí existieron.

Indicó que la Administración yerra al confundir el concepto de inexactitud – ligado a la inclusión de datos falsos, equivocados e incompletos- con el de improcedencia, que se deriva de la ausencia de determinados requisitos establecidos en la ley.

Resaltó que a lo largo de las distintas actuaciones administrativas no se cuestionó la veracidad del gasto ni el soporte legal o el registro en la contabilidad. Únicamente, el requisito formal para la procedencia.

Que si en gracia de discusión se llegare a aceptar que las deducciones solicitadas pudieran adolecer de un requisito formal para la aceptación fiscal, que no se deriva de la inexistencia, falsedad o equivocación, el acto administrativo demandado adolecería de falsa motivación, en tanto adujo: *“por consignar deducciones equivocadas que generaron un menor impuesto, deducciones que obedecen a una interpretación personal y no a una diferencia de criterio”,* y a reglón seguido manifestó que *“...la administración se limita a aplicar la ley, mientras que el contribuyente realiza una interpretación carente de respaldo jurídico”.*

Concluyó que la Administración no desvirtuó la presunción de veracidad de los datos consignados en la declaración tributaria del periodo gravable 2005 presentada por la demandante y, por ende, es procedente la aceptación de las deducciones declaradas y el levantamiento de la sanción por inexactitud.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. Citó el artículo 107 del E.T. y los Oficios 046320 del 8 de mayo de 2008 y 074532 del 2 de noviembre de 2004 de esa entidad, referentes al alcance de los conceptos de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad y de costo y gasto, para concluir que las deducciones presentadas por Mundinaves en su denuncia rentístico no eran viables porque no guardaban relación de causalidad con la actividad productora de renta. Que, por esa razón, la administración desconoció la suma de \$44.554.000, incluido el renglón 55 y \$16.179.872 en el renglón 59 de la declaración de renta por el año gravable 2005, en relación con los siguientes conceptos:

Concepto	Valor
Alojamiento y manutención	11.727.357
Pasajes aéreos	23.820.949
Restaurante la Brusheta	124.362
Restaurante la langosta	563.220
Restaurante Chef Julián	4.662.740
Restaurante la Tinaja	445.324
Restaurante La Bonga del Sinú	113.199
Restaurante Juan del Mar	1.610.755
Quebrachos Restaurante	731.743
Restaurante Muelle Chef	164.870
Restaurante La Vitrola	585.648
Sociedad Portuaria Reg. Barranquilla (sic)	16.179.872

(intereses)	
TOTAL	\$60.734.129

Alegó que las deducciones se encuentran condicionadas a requisitos de fondo y de forma. Que de fondo se deben cumplir los presupuestos de causalidad, necesidad y proporcionalidad y, de forma, requieren del cumplimiento de requisitos como soportes internos y externos: el pago de aportes parafiscales y de aportes a la seguridad social, no exceder los límites señalados en la normativa para determinadas deducciones, no solicitar como deducciones aquellas erogaciones que la ley no reconoce aunque sean ciertas y aceptadas desde el punto de vista comercial.

Que la Administración considera que lo determinante en el mantenimiento del contrato es el cumplimiento del objeto, conforme con lo pactado y que para nada afecta al contrato el hecho de que no se consuman alimentos en restaurantes de primera clase y se paguen alojamientos. Que el ingreso por comisiones no depende de las invitaciones ni de los gastos de viaje, pues aquel se da independientemente de la ocurrencia o no de las deducciones cuestionadas.

Que, además, Mundinaves Ltda. no probó que las deducciones eran necesarias, ni guardaban relación con la actividad productora de renta registrada en el RUT y en el certificado de existencia y representación expedido por la Cámara de Comercio. En consecuencia, las desconoció.

En relación con los intereses de mora, aclaró que únicamente aquellos gastos que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta son deducibles.

Que el artículo 117 del E.T. establece la deducción de intereses que se paguen a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria. Ahora bien, esos pagos son deducibles en su totalidad siempre que estén certificados por la entidad beneficiaria del pago, con la advertencia de que se debe observar el componente inflacionario dispuesto en el artículo 118 del mismo estatuto.

Indicó que cuando el pago de intereses se efectúa a personas diferentes de las establecidas en el artículo 117 ibídem, los requisitos aumentan, pues, de acuerdo con la norma *“únicamente son deducibles en la parte que no exceda de la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios durante el respectivo año o periodo gravable, la cual será certificada anualmente por el Superintendente Bancario, por vía general.”*

Que, de acuerdo con lo anterior, se puede afirmar que sólo se pueden deducir aquellos intereses que se originen en actividades productoras de renta.

Que la contribuyente, al realizar una intermediación en el agenciamiento a sus clientes, recibió una comisión por dicha intermediación, y que es inadmisibles que los intereses de mora que se cargan en las facturas por el no pago oportuno de la misma por parte del cliente a la sociedad portuaria, por la utilización de sus instalaciones, no deban ser sufragados por los clientes y sí llevados como una deducción en la declaración de la sociedad que ejerce la intermediación.

Que si se aceptara esa deducción, se premiaría el incumplimiento del pago y la causación de los intereses moratorios a la empresa demandante.

Citó el artículo 647 del E.T. y enumeró las circunstancias que dan lugar a la sanción por inexactitud y adujo que la sociedad demandante debía ser sancionada porque utilizó en forma equivocada los valores reflejados en la contabilidad, que registró como deducciones, cuando por su naturaleza, y en aplicación del sustento jurídico de las deducciones por inversión en cenas en restaurantes y en tiquetes aéreos, no eran procedentes por no cumplir con los presupuestos del 107 del E.T.

Que, en consecuencia, se debían negar las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Bolívar, en sentencia del 30 de septiembre de 2011 decidió:

“PRIMERO: Denegar las pretensiones de la demanda instaurada por la sociedad MUNDINAVES LTADA., contra la NACIÓN – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN-, de conformidad con las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: Sin costas.

TERCERO: Ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente.”

Luego del estudio de las pruebas aportadas al proceso, de la transcripción del artículo 107 del E.T. y de apartes de las sentencias dictadas en los expedientes 16454 y 16719³, proferidas por esta Sección, el *a quo* concluyó que para que sean procedentes las deducciones es necesario que las mismas guarden relación con la actividad productora de renta, desarrollada por la sociedad demandante.

³ Ambas sentencias con ponencia de la Magistrada Martha Teresa Briceño de Valencia.

Sostuvo que una vez visto el objeto social de Mundinaves Ltda., y las actividades que generan el ingreso, tales como agenciar naves marítimas y artefactos navales de cualquier nacionalidad o supervisar o administrar naves marítimas, entre otros, se advirtió que los conceptos como alojamiento en hoteles, compra de pasajes aéreos y consumos en diversos restaurantes no guardan ninguna relación con la actividad productora de renta.

Adujo que, el artículo 107 del E.T., al establecer los requisitos que debe reunir una expensa para que haya lugar a su deducción, dispone que los requisitos de necesidad y proporcionalidad deben determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las actividades normalmente desarrolladas en cada actividad. Que, en este caso, no sería posible afirmar, desde ningún punto de vista, que en las actividades desarrolladas por la demandante – administración de naves, operaciones de salvamento de especies náufragas, intermediación en la compra de naves y venta de hoteles- resulte necesario pagar cuentas en restaurantes u hospedajes en hoteles, porque son de tal entidad que, de no efectuar dicho gasto, no se percibiría el ingreso o la renta.

Que, en ese sentido, los gastos respecto de los que la sociedad demandante solicita las deducciones son absolutamente innecesarios, superfluos y suntuarios. Que simplemente son meramente útiles o convenientes para la celebración de contratos entre la sociedad y sus clientes, pero no necesarios, al punto de que ante su ausencia o prescindencia hubiese sido imposible que la sociedad generara los ingresos.

En cuanto al pago de los intereses a la Sociedad Portuaria de Buenaventura, sostuvo que tampoco son deducibles, toda vez que el pago de las facturas por el uso de instalaciones está en cabeza de los clientes y sus intereses por

la mora también.

Indicó que no eran de recibo los argumentos de la demandante, encaminados a demostrar que el gasto por concepto de intereses constituyó una expensa para Mundinaves Ltda. Estimó que los intereses no se le podían cargar al cliente porque éste entregó el anticipo para la atención del buque oportunamente.

Sobre el particular, citó el aparte del artículo 117 del E.T., para resaltar que solamente son deducibles los pagos realizados por concepto de intereses cuando se causen a entidades sometidas a la vigilancia de la Superfinanciera, que no es el caso de la Sociedad Portuaria de Buenaventura.

Que la demandante confundió las deducciones por expensas necesarias con las deducciones por el pago de intereses, figuras distintas. Que, en todo caso, para la deducción de intereses no es necesario que la expensa guarde relación con la actividad productora de renta.

Por todo lo anterior, el Tribunal consideró improcedentes las pretensiones de la parte demandante y las denegó.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante presentó recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal y solicitó que se revocara.

Señaló que el Tribunal falló con interpretaciones rigoristas de las leyes aplicables al caso, pese a lo expuesto en la demanda y a lo demostrado con las pruebas aportadas al proceso. Que la autoridad tributaria desconoció deducciones solicitadas por la sociedad demandante, sin fundamento legal para hacerlo.

Dijo que el Tribunal hizo una interpretación errada de la deducibilidad de las expensas o gastos en que incurrió la sociedad y de los requisitos para su admisibilidad, pese a que en la demanda se demostró la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Reiteró que la actividad de agenciamiento marítimo no sólo se desarrolla en la ciudad de Cartagena sino en otros puertos del país, razón por la que es necesario que los miembros y empleados de la sociedad se trasladen a diversos lugares, circunstancia que genera gastos claramente deducibles.

Hizo una relación detallada de los gastos en que incurrió la demandante y concluyó que eran necesarios para crear o mantener las relaciones comerciales de la sociedad.

Adujo que el análisis efectuado por la administración de impuestos era pobre y sesgado, sin ningún tipo de valoración y menos aún de tacha, limitándose a señalar los gastos como suntuosos e innecesarios, sin hacer un análisis jurídico profundo de la relación con la actividad productora de renta.

Que en el mismo error incurrió el Tribunal, que, sin ordenar la prueba pedida en la demanda para verificar el aserto ni consultar las pruebas aportadas al expediente, le dio la razón a la DIAN y negó las deducciones pedidas.

Que, en todo caso, los gastos cuya deducción se pide no sólo buscan atender a los clientes, sino reunirse con ellos para desarrollar un contrato comercial y ejecutar las actividades del objeto social.

Citó la sentencia proferida en el expediente 18039⁴, por esta Sección, para concluir que es evidente el error de interpretación y de aplicación del artículo 107 del E.T., en la que incurrieron tanto la administración como el juez de primera instancia, pues la norma no exige una relación de gasto-ingreso, sino la relación gasto-productividad.

Adujo que el juez de instancia debe considerar que muchas de las empresas que fungen como demandantes son extranjeras y, por tanto, tienen domicilio fuera del país o están ubicadas en otras regiones de la geografía nacional, lo que necesariamente conlleva un desplazamiento para efectos de reuniones, citas, comités, etc.

Que, entonces, en la mayoría de los casos, para obtener la firma de los contratos o simplemente entablar una relación comercial que permita el desarrollo del objeto social de intermediación, es de la esencia del servicio de agenciamiento el desplazamiento hacia la sede o domicilio social del posible

⁴ M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

o futuro cliente, con el fin de ofertar los servicios y acordar los términos y condiciones de la negociación. Seguidamente se preguntó: “¿Dónde está lo inusual de esta actividad? ¿Cuál es la tarifa legal establecida para tasar la proporcionalidad o necesidad de esos gastos?” si es evidente, a juicio de la apelante, la necesidad y la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Que en la inspección efectuada por la DIAN debió advertirse que la mayoría de los clientes de Mundinaves Ltda. estaban ubicados por fuera de la ciudad de Cartagena, lo que reafirma la necesidad del desplazamiento.

Por todo lo anterior, dijo que se vulneró el debido proceso por falta de valoración de las pruebas y el artículo 34 del C.C.A., norma que faculta al juez para que, en la dirección del proceso, practicara las pruebas necesarias para corroborar lo expuesto en la demanda.

Que, en consecuencia, debía revocarse la sentencia de primera instancia y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El apoderado judicial de la **DIAN** reiteró que para que las expensas sean deducibles deben ser necesarias y guardar relación de causalidad con la actividad productora de renta. Indicó que la norma es restrictiva y que para

que la deducción pueda aceptarse deben darse todos los presupuestos establecidos en el artículo 107 E.T.

Indicó que conforme con la actividad productora de renta que desarrolla Mundinaves Ltda., según lo establecido en el certificado de existencia y representación –agenciar naves marítimas y artefactos de cualquier nacionalidad, supervisar o administrar naves marítimas- es evidente que los gastos cuya deducción se pretende (hoteles, restaurantes, pasajes aéreos) no hacen parte de la misma, y, en esa medida, mal podrían reconocerse como bien concluyó el juez de la primera instancia.

En relación con la deducción por concepto de intereses, adujo que, una vez probado que dichos gastos no son de la sociedad, mal podrían reconocerse como deducibles, pues eso implicaría premiar el incumplimiento de los clientes. Que, además, no se puede aceptar que la sociedad actora asuma como propios los intereses moratorios que se generan por el incumplimiento de los clientes.

En cuanto a la indebida valoración probatoria, adujo que el Tribunal, al momento de decidir, tuvo en cuenta como tales las aportadas a lo largo del proceso y, en esa medida, mal podría decirse que no se tuvieron en cuenta, simplemente porque no resultaron valoradas de la manera en que el demandante lo pretendía.

Que, en este caso, el Tribunal valoró todas las pruebas aportadas. Simplemente que los presupuestos para la procedencia de la deducción son categóricos y, como no se cumplían, no podía accederse a la pretensión de la demandante.

La apoderada de la sociedad **Mundinaves Ltda.** reiteró en su totalidad los argumentos expuestos en el escrito de apelación.

El **Ministerio Público** no conceptuó en este caso.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la Sociedad Mundinaves Ltda., la Sala decide si es nula la Liquidación de Revisión No. 062412009000012 del 23 de enero de 2009, mediante la que la Administración de Impuestos de Cartagena de Indias D.T y C., reliquidó el impuesto de renta del demandante por el año gravable 2005.

En concreto, la Sala revisará si era procedente que mediante la liquidación oficial del impuesto de renta por el año gravable 2005, a cargo de la demandante, se desconocieran parcialmente los gastos operacionales y las deducciones que declaró la demandante y, en consecuencia, si era procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

Para poner en contexto lo que se discute, la Sala parte de precisar los siguientes hechos:

1. El 17 de abril de 2006, la sociedad Mundinaves Ltda. presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2005, en la que incluyó deducciones por un monto total de \$555.020.000 (folio 39 c.a.).
2. El 23 de agosto de 2007, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Cartagena expidió el auto de apertura No. 060632007001182, en el que ordenó el inicio de la investigación al contribuyente, por medio del programa de evasión simple (folio 4 c.a.).
3. La misma dependencia profirió los requerimientos ordinarios No. 902281 del 13 de septiembre de 2007, 902678 del 2 de octubre de 2007, 902691, 902693 y 902694 del 3 de octubre de 2007⁵, mediante los que solicitó a Mundinaves Ltda. una relación detallada de los gastos operacionales de administración, ventas, y otras deducciones registradas en la declaración de renta por el año gravable 2005.
4. La sociedad Mundinaves Ltda. presentó los soportes pedidos por la Administración.
5. En el desarrollo de la investigación, el 5 de diciembre de 2007, la Administración de impuestos dictó el Auto de Inspección Tributaria No. 0606320070000151 (folio 322 c.a.).

⁵ Folios 37, 62-66 del c.a.

6. Como resultado de la investigación, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Cartagena expidió el emplazamiento para corregir No. 060632008000014 del 2 de abril de 2008⁶, en el que se señaló que la declaración de renta presentada por Mundinaves Ltda. por el año gravable 2005, presentaba inexactitud por las sumas solicitadas como deducción, en los siguientes aspectos:

Alojamiento y manutención	11.727.357
Pasajes aéreos	23.820.949
Restaurante la Brusheta	124.362
Restaurante la langosta	563.220
Restaurante Chef Julián	4.662.740
Restaurante la Tinaja	445.324
Restaurante La Bonga del Sinú	113.199
Restaurante Juan del Mar	1.610.755
Quebrachos Restaurante	731.743
Restaurante Muelle Chef	164.870
Restaurante La Vitrola	585.648
Sociedad Portuaria Reg. Buenaventura (intereses)	16.179.872

7. El 28 de marzo de 2008, la demandante respondió la solicitud de corrección, en la que manifestó que los gastos operacionales y la deducción solicitada tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta (folios 340-343 c.a.).

⁶ Folios 338 y 339 c.a.

8. La División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Cartagena profirió el requerimiento especial No. 06032008000095 del 28 de mayo de 2008, en el que propuso modificar la declaración de renta del contribuyente por el año gravable 2005 (folios 468-473 c.a.).
9. El 25 de agosto de 2008, la demandante respondió el requerimiento especial (Folios 479-483).
10. El 23 de enero de 2009, la Administración de Impuestos de Cartagena profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412009000012, en la que modificó la declaración presentada por la contribuyente, adicionó ingresos por valor de \$60'734.129 e impuso sanción por inexactitud.
11. La demandante no presentó recurso de reconsideración y acudió *per saltum* ante la jurisdicción, en ejercicio del parágrafo del artículo 720 del E.T.

Precisados los hechos relacionados, la Sala procede a estudiar si el acto administrativo demandado es nulo por violación del artículo 107 del E.T. y si es procedente la sanción por inexactitud. Para el efecto, como primera medida, precisará el alcance del artículo 107 del E.T., y luego, analizará el caso concreto.

DE LAS EXPENSAS DEDUCIBLES AL TENOR DEL ARTÍCULO 107 DEL E.T. REITERACIÓN JURISPRUDENCIAL⁷

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Sentencias del once (11) de julio de dos mil trece (2013). RADICACIÓN: 25000-23-27-000-2006-00757-01. No. INTERNO: 17422. DEMANDANTE: PAVCO S.A. DEMANDADO: U.A.E. DIAN. Renta 2001 y del veintiocho (28) de agosto de dos mil catorce (2014). Radicación: 250002327000200700248 01. No. Interno: 17706. Asunto: Acción de nulidad y

El artículo 107 del E.T. dispone:

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

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

**-Adicionado- En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán solicitar la correspondiente devolución o solicitar una compensación, de conformidad con las reglas contenidas en este Estatuto y según los términos establecidos, los cuales correrán a partir de la ejecutoria de la providencia o acto mediante el cual se determine que la conducta no es punible.” (Resalta la Sala)*

Para precisar el alcance de la norma transcrita, la Sala considera pertinente partir de lo que ha dicho respecto de los requisitos previstos en el artículo 107 E.T., que se deben cumplir para tener una expensa como deducible⁸.

Respecto del requisito de relación de causalidad, la Sala ha dicho que *“la relación de causalidad significa que los gastos deben guardar una relación*

restablecimiento del derecho. Demandante: Maltería Tropical S.A. Demandado: U.A.E. DIAN. CONSEJERO
PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C.

⁸ Se parte del análisis hecho por María del Pilar Abella Mancera y María Clara Montalvo Forero en: “El Criterio Comercial en la aceptación o rechazo de las expensas necesarias” y “Costos Imputables a la renta”, en: “Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria”. ICDDT. ERNST & YOUNG. Bogotá. Noviembre de 2011. Páginas 87 a 107 y 157 a 169.

causal, de origen-efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa-efecto.^{9,10}

Fíjese que la jurisprudencia citada restringe la deducción del costo o del gasto a que haya una relación de causalidad entre la expensa y el ingreso.

En una posición un poco más amplia, la Sala consideró¹¹ 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*, o mejor, *con la productividad de la empresa*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha *productividad* (efecto)¹².

⁹ Entre otras, las sentencias (25, septiembre, 1998). Exp. 9018. C.P. Delio Gómez Leyva; (13, octubre, 2005). Exp. 13631. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; (2, agosto, 2006). Exp. 14549. C.P. Ligia López Díaz; (12, diciembre, 2007). Exp. 15856. C.P. María Inés Ortiz Barbosa y (24, Julio, 2008) Exp. 16302. C.P. Ligia López Díaz.

¹⁰ Idem 21

¹¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., sentencias del Diez (10) de marzo de dos mil once (2011). Radicación: 250002327000200600841-01, 250002327000200600830-01, 250002327000200601231, 250002327000200700186-01. N° Interno: 17492, 17366, 17549, 17703 (ACUMULADOS). Demandante: HOCOL S.A. Demandado: U.A.E. DIAN.Y Radicación 25 000 2327 000 2005 01946 01. No Interno: 17075. Demandante: FILMTEX S.A. Demandado: U.A.E. DIAN.

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

La Sala precisó que el artículo 107 del E.T¹³ no exige que, a instancia del gasto, se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, la Sala consideró que la *injerencia* que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero que esa no necesariamente era la única prueba de la injerencia.

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 los requisitos de la necesidad y la proporcionalidad de la expensa, la Sala ha sido del criterio uniforme de que estos requisitos deben medirse con criterio comercial, porque así lo dispone el artículo 107 del E.T.

Sin embargo, valorar si una expensa es necesaria “*con criterio comercial*” no ha resultado sencillo.

De hecho, del precedente judicial de la Sección Cuarta se aprecia que la Sala ha acudido a una serie de calificativos frente a las expensas para rechazarlas, ora porque son meramente útiles y convenientes pero no son

¹³ “E.T ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

necesarias, ora porque son superfluas o suntuarias, ora porque no son forzosas sino de mera liberalidad; o para aceptarlas porque tienen una injerencia positiva en la productividad de la empresa¹⁴.

Para el caso del servicio de restaurante y de alojamiento, la Sala ha dicho, incluso, que así se aporten pruebas, este tipo de gastos no reúnen los requisitos establecidos en los artículos 107 y 488 del E.T.¹⁵ También ha considerado que los gastos en restaurantes no son deducibles, en la medida en que no son gastos necesarios para desarrollar la actividad productora de renta. Que el hecho de que tales pagos sean convenientes para impulsar una estrategia comercial no justifica el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no los hace indispensables o necesarios para poder desarrollar la actividad productora de renta, hasta el punto de entender que sin ellos no sea posible obtenerla¹⁶.

También ha acudido a criterios auxiliares como la obligatoriedad de la expensa en virtud de disposición legal, o en virtud del cumplimiento de obligaciones empresariales, o porque, simple y llanamente, la expensa se hace por costumbre mercantil, pues dada la particularidad y complejidad de

¹⁴ María del Pilar Abella Macera Op. Cit. 21, cita las siguientes sentencias: “Consejo de Estado, Sección cuarta, sentencia del 13 de octubre de 2005, Exps. 13631 y 14122; sentencia de 3 de junio de 2010, Exp. 17037, sentencia de 26 de noviembre de 2009, Exp. 16877 y 13 de octubre de 2005, Exp. 14122, sentencia de 26 de octubre de 2009, Exp. 16767; Sentencia 13 de agosto de 2009; sentencia del 27 de mayo de 2010, Exp. 16800; sentencia del 7 de octubre de 2010, Exp. 16951; sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075; sentencia del 11 de marzo de 2011, Exp. 17286.

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Bogotá D.C., primero (1) de marzo de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01326-01(17666). Actor: PETROBRAS COLOMBIA LIMITED. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá, D.C., dos (2) de febrero de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00478-01(16760). Actor: SOFTWARE Y ALGORITMOS S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

cada caso, los criterios generales que orientan al juez para dictaminar si la expensa es normalmente acostumbrada en el mercado que le es propio no resultan absolutamente objetivos y fáciles de aplicar. De ahí que la Sala haya dicho que el contribuyente debe probar que la expensa era forzosa y que repercutió o tuvo injerencia en la productividad de la empresa.

Habida cuenta de que el “*criterio comercial*” implica partir de lo “*normalmente acostumbrado*” en la práctica mercantil, la Sala precisó que la prueba se debería encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Y, que lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales¹⁷ o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como “*Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.*”¹⁸ y que, en todo caso, debe probarse¹⁹. Que, por lo tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

En ese contexto, se torna compleja la valoración que le corresponde hacer al juez respecto de cada expensa que los contribuyentes llevan en sus denuncios de renta como deducibles, pues el artículo 107 E.T. lo conmina a valorar las expensas con criterio comercial, de tal manera que, el juicio, discernimiento, parecer o dictamen que haga debe estar justificado.

¹⁷ 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.

¹⁸ DRAE. Definición de Costumbre

¹⁹ Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

En la práctica judicial se aprecia que, normalmente, los demandantes aportan las pruebas del pago de la expensa. Prueba que, generalmente, no resulta suficiente. En el mejor de los casos, aportan las pruebas que demuestran la injerencia o repercusión que tuvo la expensa en el ingreso o en la actividad productiva de la empresa, o, por lo menos, las partes en el proceso se fundamentan en las máximas o reglas de la experiencia, esto es, aquellas reglas que orientan el criterio del juzgador directamente o indirectamente²⁰.

En el caso de las expensas hechas para atender los negocios de la empresa que pueden consistir en pagos por servicio de restaurante, de viajes, de alojamiento, de atención a clientes, etc., lo corriente es que no se aporte la prueba de la injerencia o repercusión de la expensa en la actividad productiva de la empresa. Lo común es que se apele a argumentos que expliquen la motivación del gasto y los beneficios que se derivan de los mismos. Pero también es común que se pruebe el gasto y que se aporten pruebas que permitan inferir su existencia, su veracidad, su realidad. Estas pruebas, además, valoradas en sana crítica podrían llevar al juez al convencimiento razonable de que la motivación del gasto está probada, a menos de que exista prueba que desvirtúe la realidad del mismo. De manera que, para efectos de probar la injerencia que el gasto tuvo en la actividad productora de renta de la empresa, no se requiere que se pruebe un ingreso correlativo, basta que se pruebe que el gasto incide, de manera razonable, en esa actividad productora de renta.

²⁰ “directamente (cuando son de conocimiento general y no requieren, por lo tanto, que se les aplique, ni que se dictamine si tienen aplicación al caso concreto) o indirectamente a través de las explicaciones que le den los expertos o peritos que conceptúan sobre los hechos del proceso (cuando se requieren conocimientos especiales).” Hernando Devis Echandía. Compendio de Derecho Procesal. Tomo II. Editorial ABC 1984. Bogotá

El artículo 107 del E.T. está estructurado a partir de tres conceptos jurídicos indeterminados²¹ como son la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad, que le permiten a la administración decidir con cierto “*margen de apreciación*”²² —no con margen de discrecionalidad— si las expensas o erogaciones hechas por los contribuyentes inciden en la actividad productora de renta de la empresa y, para eso, el análisis debe hacerse con criterio comercial, concepto este, también jurídico de carácter indeterminado.

De manera que, cuando el juez debe decidir con fundamento en normas contentivas de conceptos jurídicos indeterminados, como el artículo 107 del E.T., debe partir del presupuesto de que ese tipo de normas de textura abierta le dan a la administración un “*margen de apreciación*”²³ no muy

²¹ Eduardo García de Enterría. Democracia, jueces y control de la Administración. Páginas 137 y 138. Civitas Ediciones, S.L. (2005). Ver también. Eduardo García de Enterría y Tomás –Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Páginas 439 a 446. Temis. (2008), y Eduardo García de Enterría. La Lucha contra las inmunidades del poder. Páginas 7 a 30. Civitas Ediciones, S.L. 1995.

²² “tesis germánica (...) que se diseña para permitir que la Administración pueda arribar a una solución justa dentro del “halo conceptual” del concepto jurídico indeterminado, mediante un proceso de cognición o interpretativo.” En: LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA. Juan Carlos Cassagne: <http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/Cassagne/La%20discrecionalidad%20administrativa-ult.%20versi%C3%B3n-LL-03-09-08.pdf>. Y en: La técnica de los conceptos jurídicos indeterminados como mecanismo de control judicial de la actividad administrativa. Allan R. Brewer-Carías: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/12.pdf>

²³ “tesis germánica (...) que se diseña para permitir que la Administración pueda arribar a una solución justa dentro del “halo conceptual” del concepto jurídico indeterminado, mediante un proceso de cognición o interpretativo.” En: LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA. Juan Carlos Cassagne: <http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/Cassagne/La%20discrecionalidad%20administrativa-ult.%20versi%C3%B3n-LL-03-09-08.pdf>. Y en: La técnica de los conceptos jurídicos indeterminados como mecanismo de control judicial de la actividad administrativa. Allan R. Brewer-Carías: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/12.pdf>

Conforme lo explica García de Enterría: “Aquí procede establecer, con todo, una distinción, según que los conceptos jurídicos indeterminados sean conceptos de experiencia o conceptos de valor; respecto de los primeros, que se ventilan en la apreciación de los hechos, la competencia de control del juez es ilimitada¹⁶⁹¹; los segundos, que no se controlan exclusivamente por la apreciación de los hechos, sino que implican juicios de valor, que pueden ser técnicos (<<impacto ambiental>>) o políticos (<<interés público>>, <<utilidad pública>>) proporcionan a la primera y decisoria apreciación por la Administración una cierta presunción a favor de su juicio, que se entiende realizado, en principio desde una posición formalmente objetiva y en virtud de medios técnicos y de criterios políticos que, en la práctica, sólo negativamente, cuando el error o la arbitrariedad pueden ser positivamente demostrados, pueden ser controlados por el juez. Esta es una forma simple de explicar la doctrina (en la que no nos detendremos) del <<margen de apreciación >> de que se beneficia la apreciación administrativa de estos conceptos de valor, margen que otorga una cierta presunción de acierto dentro del <<halo del concepto>>, pero aunque no

amplio, dentro del “halo conceptual” que le permite elegir la decisión que se ajuste a la norma de donde deriva la competencia.

García de Enterría²⁴ explica que los conceptos jurídicos indeterminados pueden corresponder a conceptos de experiencia o a conceptos de valor, pues el control de legalidad de los actos de la administración dependerá de esa diferencia.

Precisa el autor:

“Aquí procede establecer, con todo, una distinción, según que los conceptos jurídicos indeterminados sean conceptos de experiencia o conceptos de valor; respecto de los primeros, que se ventilan en la apreciación de los hechos, la competencia de control del juez es ilimitada^[169]; los segundos, que no se controlan exclusivamente por la apreciación de los hechos, sino que implican juicios de valor, que pueden ser técnicos (<<impacto ambiental>>) o políticos (<<interés público>>, <<utilidad pública>>) proporcionan a la primera y decisoria apreciación por la Administración una cierta presunción a favor de su juicio, que se entiende realizado, en principio desde una posición formalmente objetiva y en virtud de medios técnicos y de criterios políticos que, en la práctica, sólo negativamente, cuando el error o la arbitrariedad pueden ser positivamente demostrados, pueden ser controlados por el juez. Esta es una forma simple de explicar la doctrina (en la que no nos detendremos) del <<margen de apreciación >> de que se beneficia la apreciación administrativa de estos conceptos de valor, margen que otorga una cierta presunción de acierto dentro del <<halo del concepto>>, pero aunque no llega hasta excluir la entrada del juez en su control directo (el problema sigue siendo <<una cuestión jurídica>>), sí limita la posibilidad de una apreciación inmediata y propia por el juez de su efectividad y prima la ventaja posicional de la Administración respecto a la corrección de su apreciación. ...”

llega hasta excluir la entrada del juez en su control directo (el problema sigue siendo <<una cuestión jurídica>>), sí limita la posibilidad de una apreciación inmediata y propia por el juez de su efectividad y prima la ventaja posicional de la Administración respecto a la corrección de su apreciación. ...”

Eduardo García de Enterría. Democracia, jueces y control de la Administración. Páginas 137 y 138. Civitas Ediciones, S.L. (2005). Ver también. Eduardo García de Enterría y Tomás –Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Páginas 439 a 446. Temis. (2008), y Eduardo García de Enterría. La Lucha contra las inmunidades del poder. Páginas 7 a 30. Civitas Ediciones, S.L. 1995.

²⁴ Idem 9

Para García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández *“la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo”*, porque por el hecho de que la decisión se fundamente en el “halo conceptual” es posible derivar una *“unidad de solución justa (...) a la que se llega mediante una actividad de cognición, objetivable por tanto, y no de volición”*.²⁵

Se tiene, entonces, que en tanto la DIAN interprete de manera razonable lo que debe entenderse por relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, esa aplicación razonable del margen de apreciación de los conceptos jurídicos determinados proporciona a la decisión de la administración la presunción de legalidad a favor de su juicio.

Ahora bien, en este tipo de casos no basta la exposición de criterios acertados y razonables de lo que debe entenderse por relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. También es indispensable subsumir los hechos de cada caso concreto al entendimiento de lo que es necesario, proporcional y que guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta. Los hechos, además, deben estar probados mediante pruebas pertinentes, conducentes y útiles.

Para el efecto, es menester tener en cuenta que el estatuto tributario regula las reglas a tener en cuenta para cuando se trata de fundamentar la

²⁵ Eduardo García de Enterría. Tomás –Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Página 440. Temis. Palestra. (2008). Los autores manifiestan que tratándose de conceptos jurídicos indeterminados la pregunta es: “o se da o no se da el concepto; o hay buena fe o no la hay; o es precio es justo o no lo es; o se ha faltado a la probidad o no se ha faltado”.

veracidad de la información suministrada en los denuncios tributarios. Entre esas reglas está la prevista en el artículo 771-2 del E.T. que prevé que para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del estatuto tributario. Y que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, caso en el cual, tales documentos deben cumplir los requisitos mínimos que el gobierno nacional establezca.

Valga precisar que en el análisis de los casos concretos es frecuente que la administración y el contribuyente se limiten al alegato teórico de si la expensa cumple los requisitos del artículo 107 del E.T. sin que se valoren, siquiera, las pruebas aducidas al expediente, si es que se aportan, se reitera.

Esto desfavorece a las partes pues lo propio es que el contribuyente aduzca la prueba de su dicho, o mejor, de lo declarado en sus denuncios tributarios, para que la autoridad tributaria pueda hacer la tarea de comprobación de los hechos económicos declarados²⁶, y el juez, a su vez, pueda ejercer el control de legalidad de los actos demandados a partir del alegato planteado.

²⁶ 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.

De manera que, no basta que la expensa esté probada. Es menester que la prueba permita inferir que la expensa sí se subsume en los criterios de necesidad, de proporcionalidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta.

De manera que, atendiendo los anteriores criterios, la Sala procede a analizar el caso concreto:

Del caso concreto

Para analizar las expensas glosadas, la Sala parte de precisar que corresponden a gastos operacionales y a otras deducciones. Por lo tanto, se analizarán de manera separada, así:

- **Gastos operacionales de administración²⁷: \$44.558.000**

Esta glosa corresponde a los siguientes conceptos:

²⁷ La demandante declaró gastos operacionales (Renglón 55) en cuantía de \$492.169.000, y la DIAN, en la liquidación oficial, los disminuyó a \$447.611.000. Por lo tanto, la diferencia entre estos dos valores da un total de \$44.558.000

Alojamiento y manutención	\$	11.727.357
Pasajes aéreos	\$	23.820.949
Restaurante la Brusheta	\$	124.362
Restaurante la langosta	\$	563.220
Restaurante Chef Julián	\$	4.662.740
Restaurante la Tinaja	\$	445.324
Restaurante La Bonga del Sinú	\$	113.199
Restaurante Juan del Mar	\$	1.610.755
Quebrachos Restaurante	\$	731.743
Restaurante Muelle Chef	\$	164.870
Restaurante La Vítrola	\$	585.648
TOTAL	\$	44.550.167

Para decidir si, en efecto, los gastos operacionales cuya deducción se solicita satisfacen los requisitos del artículo 107 del E.T., la Sala considera pertinente valorar en sana crítica las pruebas aportadas al proceso y, para el efecto, es menester partir de la valoración del Certificado de Existencia y Representación legal de la empresa demandante, que aparece en el folio 17 del cuaderno principal, a efectos de analizar, con criterio comercial, las operaciones que fundamentaron los gastos, pues el principal cuestionamiento que se le hace a la DIAN y al *a quo* alude al hecho de no haber tenido en cuenta las operaciones que realiza la parte actora y que justifican los gastos de viaje, de alimentación y de manutención en que incurrió la empresa. Dice el objeto social de Mundinaves previsto en el certificado referido:

“OBJETO SOCIAL: *El objeto de la sociedad es agenciamiento marítimo y aduanero, el agenciamiento de naves marítimas, mayores, menores y navales de cualquier nacionalidad, bandera o procedencia, corretaje de fletamentos, supervisión técnica y administración de naves marítimas, realizar operaciones especializadas en salvamento y recuperación de especies náufragas, en aguas nacionales e internacionales, realizar*

operaciones de cargue y descargue de líquidos o sólidos al granel, en muelles privados y en los puertos de Colombia y del extranjero que lo permitan, realizar operaciones de asistencia de naves marítimas de cualquier nacionalidad, bandera o procedencia, en atraque, amarre a boyas y muelles, realizar operaciones de remolque y cargue en ríos y canales navegables, servir de intermediarios en la compra venta de naves y demás artefactos navales, asumir la asesoría, interventoría o la prestación de personas naturales o jurídicas en operaciones o contratos portuarios y de fletamentos marítimos y de otros relacionados con el comercio y la negación (sic), marítima, realizar operaciones de pilotaje, y mandos provisionales de barcos, entre puertos nacionales o internacionales, por un periodo hasta de 120 días, la explotación comercial del negocio de agentes de aduana o consignatarios de mercancías de importación y exportación, representación de transporte aéreo, terrestre, marítimo o fluvial, por medio de sucursales, oficinas o agencias o delegaciones establecidas para tal fin, también podrá dedicarse a la comercialización de artículos para la industria, a la importación y exportación de los mismos, lo mismo que a la inversión de dinero en préstamo y otorgar garantías sobre bienes cuando ello fuere necesario, celebrar el contrato de cuenta corriente con bancos, agencias bancarias, corporaciones financieras y en general celebrar cualquier acto lícito de comercio sobre bienes muebles e inmuebles, por si o por interpuesta persona, que se relacionen directamente con los actos y contratos comprendidos en el objeto social antes (que se relacionen directamente con la existencia y funcionamiento de la compañía) dicho, la representación de firmas o sociedades nacionales y extranjeras dedicadas al ejercicio de comercio en cualquiera de sus formas.”

De acuerdo con el objeto social transcrito, Mundinaves Ltda. es, principalmente, un agente marítimo, aduanero, de naves marítimas y artefactos navales de cualquier nacionalidad.

De conformidad con el artículo 1489 del Código de Comercio, el agente marítimo es la persona que representa en tierra al armador para todos los efectos relacionados con la nave.

El agente marítimo, al tenor del artículo 1492 del mismo código, además, gestiona todos los problemas administrativos relacionados con la permanencia de la nave en puerto; entrega a las respectivas autoridades aduaneras y a órdenes del destinatario, las mercancías transportadas por la nave; representa judicialmente al armador o al capitán en lo concerniente a las obligaciones, relativas a la nave agenciada; responde personal y solidariamente con el capitán de la nave agenciada, por la inejecución de las obligaciones relativas a la entrega o recibo de las mercancías; responde por los objetos y valores recibidos; responde personalmente cuando ha contratado un transporte o flete sin dar a conocer el nombre de la empresa o nave agenciada, y responde solidariamente con el armador y el capitán, por toda clase de obligaciones, relativas a la nave agenciada que contraigan estos en el país.

En las pruebas que obran en el expediente que dan cuenta de las expensas, se tiene lo siguiente:

- **Pasajes aéreos. \$23.820.949**

En los folios 45 y 46 figura una relación de los tiquetes aéreos adquiridos por Mundinaves a empresas como Gematour, Turinco Aviatur, Viajes Caravana, que totalizan los \$23.820.949 pedidos como gastos operacionales.

Como prueba de esas expensas, en los folios 47 a 78 reposan documentos soportes, tales como las facturas de venta de los tiquetes de Aviatur (folios 47 a 61), facturas de venta, etickets equivalentes a factura, voucher de

tarjetas de crédito de los pagos hechos a Gema Tours (folios 62, 63, 66, 67 y 68), facturas de venta de los tiquetes de Caravana (folios 69 a 70), facturas de venta, voucher de tarjeta de crédito y etickets equivalentes a factura (folios 71 a 78).

La mayoría de los tiquetes se expidieron a favor del señor Gustavo Lequerica, que, conforme con el certificado de existencia y representación legal de la empresa, es el representante legal de Mundinaves. La demandante justifica los viajes en el hecho de que mantiene contratos con terceros en el país y en el exterior de los que se deriva la necesidad de viajar para gestionar con los clientes negocios de agenciamiento. Hay otros tiquetes que se expidieron a favor de Jhon Perret que, según informa la demandante, es un experto en la inspección de buques.

Dado que en el presente caso se cuestiona si la expensa tenía relación de causalidad con la actividad productora de la empresa, la Sala considera que sí tiene relación de causalidad porque, razonablemente, constituye una práctica empresarial, y más de empresas como Mundinaves, que el cuerpo directivo viaje para gestionar negocios que le favorezcan a la corporación. Estos gastos son de aquellos que normalmente se derivan del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato social o de la 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, y que por lo mismo son deducibles. Por lo tanto, la Sala considera pertinente tenerlos en cuenta.

- **Gastos de representación. Servicios de alojamiento, manutención y restaurantes: \$20.729.218.**

La parte actora aportó una relación de los gastos de representación y de alojamiento y manutención²⁸ en que incurrió para atender a clientes de la empresa. Adjuntó también, copia de facturas de restaurante y de hoteles, comprobantes de pago, estados de cuenta de los bancos, cuentas de cobro, voucher de tarjeta de crédito²⁹, pruebas estas que, al igual que para el caso de los tiquetes de viaje, no fueron cuestionados por la DIAN.

En este caso también se cuestionó que las expensas no tuvieron relación de causalidad con la actividad productora de la empresa. Contrario a lo dicho por la DIAN y por el *a quo*, la Sala considera que los gastos de representación, los pagos por alojamiento, manutención y restaurantes también se hacen como práctica empresarial razonable y, por lo mismo, en tanto sean proporcionales, pueden llevarse como expensa. En todo caso, ningún reparo hizo la DIAN respecto de la proporcionalidad del gasto.

Sin embargo, para que el costo sea reconocido, el contribuyente debe aportar la prueba pertinente y conducente que, para el caso, como se precisó inicialmente, es la factura con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del E.T.

²⁸ Folio 85 y folio 109

²⁹ Folios 79 a 126

De las pruebas que aportó la empresa demandante, tal como se precisó anteriormente, allegó copia de facturas de restaurante y de hoteles, comprobantes de pago, estados de cuenta de la tarjeta de crédito de la empresa Mundinaves, cuentas de cobro y voucher de tarjeta de crédito.

La Sala considera pertinente aceptar como prueba del costo las facturas que se enlistan a continuación [incluso las facturas presentadas en idioma extranjero que cumplan las formalidades exigidas por el C.P.C.³⁰], que cumplen los requisitos de ley, y en las que consta que el beneficiario del servicio es la empresa MUNDINAVES o uno de los socios. No se aceptan las facturas cuyo beneficiario es un tercero, concretamente, las facturas No. 5056 y 28728³¹, por cuanto no existe prueba en el expediente que acredite el vínculo que tienen esos terceros con la empresa:

³⁰ “C.P.C. ARTÍCULO 260. DOCUMENTOS EN IDIOMA EXTRANJERO. Modificado por el artículo 1, numeral 119 del Decreto 2282 de 1989. Para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como prueba, se requiere que obren en el proceso con su correspondiente traducción efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez; en los dos primeros casos la traducción y su original podrán ser presentados directamente.”

Este artículo fue derogado por el literal c) del artículo 626 de la Ley 1564 de 2012, nuevo Código General del Proceso, que rige a partir del 1o. de enero de 2014, en los términos del numeral 6) del artículo 627.

El nuevo texto que regula los documentos en idioma extranjero y otorgados en el extranjero es el siguiente:

Ley 1564 de 2012. Nuevo Código General del Proceso. Artículo 251. Documentos en idioma extranjero y otorgados en el extranjero.

Para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como prueba se requiere que obren en el proceso con su correspondiente traducción efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez. En los dos primeros casos la traducción y su original podrán ser presentados directamente. En caso de presentarse controversia sobre el contenido de la traducción, el juez designará un traductor.

Los documentos públicos otorgados en país extranjero por funcionario de este o con su intervención, se aportarán apostillados de conformidad con lo establecido en los tratados internacionales ratificados por Colombia. En el evento de que el país extranjero no sea parte de dicho instrumento internacional, los mencionados documentos deberán presentarse debidamente autenticados por el cónsul o agente diplomático de la República de Colombia en dicho país, y en su defecto por el de una nación amiga. La firma del cónsul o agente diplomático se abonará por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia, y si se trata de agentes consulares de un país amigo, se autenticará previamente por el funcionario competente del mismo y los de este por el cónsul colombiano. Los documentos que cumplan con los anteriores requisitos se entenderán otorgados conforme a la ley del respectivo país.

DOCUMENTO	HECHO PROBADO	VALOR	FOLIOS
Factura No. 19431 Restaurante la Langosta 29-12-05	Factura expedida por el restaurante langosta a nombre de la empresa MUNDINAVES	\$562.220,00	86
Hotel Casa Medina Facturas No. 226555, 235425	Hospedaje del señor Alvaro Lequereica en Bogotá	\$1.537.789,00	105, 106
Hotel Intercontinental Medellin Factura No. AC-1433	Hospedaje del señor Álvaro Lequereica para la Reunión de Sofasa	\$882.200,00	109
Hotel Estelar SA Facturas No. 32409	Hospedaje del señor Álvaro Lequereica	\$452.600,00	111
Hotel Tamanaco Internal Factura No. 228398	Hospedaje del señor Álvaro Lequereica para una reunión de Sofaven Venezuela	\$1.295.559,00	113
Windsor house Factura No. 72880	Hospedaje del señor Álvaro Lequereica	\$214.500,00	126
TOTAL		\$4.944.868,00	

En consecuencia, la Sala formulará una nueva liquidación oficial.

Intucaribe Hotell Capilla del Mar Factura No. 93051	Hospedaje del señor Jhon Peret en Cartagena	\$ 167.776	108
Gran Hotel Btura Factura No. 5056	Hospedaje del señor Jhon Peret para la inspección de cargue	\$ 463.300	110
Hotel Estelar SA Facturas No. 28728	Hospedaje de la señora Idalid Páez	\$ 470.409,00	112

- **Otras deducciones. Pago de intereses a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura: \$16.179.000³²**

La glosa corresponde al siguiente concepto:

Sociedad Portuaria Reg. Buenaventura (intereses)	16.179.872
--	------------

En relación con la deducción por el pago de intereses a la Sociedad Portuaria de Buenaventura, que la DIAN consideró improcedente, en razón a que solamente son deducibles los intereses que se originen en actividades productoras de renta, la Sala considera que si bien la sociedad demandante sirvió como intermediaria entre sus clientes y dicha sociedad portuaria para hacer el pago del servicio para la atención de buques, no es procedente la deducción pedida con fundamento en las siguientes precisiones:

La demandante, en el escrito de la demanda, alegó que recibió de parte de un cliente un anticipo para la atención de un buque. Dijo que la *“erogación no fue efectuada en forma inmediata, por razones de iliquidez de la sociedad contribuyente y que al no haberle pagado a tiempo a la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, generó el cobro de intereses que no se podía cargar al cliente, y que eran costo financiero de la sociedad MUNDINAVES LTDA.”*

³² La demandante declaró otras deducciones (Renglón 59) en cuantía de \$56.862.000, y la DIAN, en la liquidación oficial, los disminuyó a \$40.683.000. Por lo tanto, la diferencia entre estos dos valores da un total de \$16.179.000

Al respecto, la Sala aprecia que el obligado a hacer el pago era el cliente de Mundinaves y que esta empresa sirvió de intermediaria para efectuarlo, solo que, por razones de liquidez, no destinó el dinero que le dio el cliente para el propósito para el que fue entregado, hecho que la hizo incurrir en mora.

En ese contexto, para la Sala la deducción es improcedente.

En efecto, en relación con la deducción por pago de intereses, la Sala advierte que la norma que rige dicha deducción es el artículo 117 del E.T. que dispone:

“ARTICULO 117. Deducción de intereses. *Los intereses que se causen a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.*

Los intereses que se causen a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo periodo o año gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Bancaria, por vía general.”

Lo primero que advierte la Sala es que, de acuerdo con la norma transcrita, son deducibles en su totalidad los intereses que se causen a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria. Que también son deducibles los intereses que se causen a otras personas o entidades, en la parte que no exceda la tasa más alta que se hubiere autorizado a los establecimientos bancarios.

Sin embargo, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 107 del E.T., la deducción de esos intereses sólo es posible si guardan relación con la actividad productora de renta, son necesarios y proporcionados.

La relación de causalidad no existe pues es un hecho admitido por la actora que el dinero para el pago del servicio era de un tercero, no de la empresa. El hecho de que se haya auto prestado el dinero para solventar otros pagos y que, por esas circunstancias haya hecho incurrir a un tercero en mora, no justifica que haga propio ese costo financiero. Además, ese gasto no es necesario pues la empresa tiene el deber de destinar el dinero de sus clientes a los fines que estos dispusieron. En consecuencia, no es procedente la deducción.

- **Sanción por inexactitud.**

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, 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, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.

En el caso concreto está probado que la demandante incluyó en el denuncia de renta gastos y deducciones improcedentes en la medida en que no se subsumen en los requisitos que exige el artículo 107 del E.T. o las pruebas aportadas no llevan al convencimiento de que los presupuestos que exige esa norma se cumplen. Por lo tanto, la Sala considera que es procedente su imposición, en proporción a las glosas confirmadas, y se levantará en cuanto

a las glosas hechas por la DIAN y que fueron rechazadas por las razones antedichas.

- **Decisión**

Por todo lo expuesto, la Sala revocará la decisión de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, anulará parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, liquida el impuesto de renta por el año 2005 a cargo de la demandante, en el siguiente sentido:

CONCEPTO	REGLÓN	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
Total ingresos netos	51	\$ 672.626.000	\$ 672.626.000	\$ 672.626.000
Costo de venta	52	\$ -	\$ -	\$ -
Otros Costos	53	\$ -	\$ -	\$ -
Total costos	54	\$ -	\$ -	\$ -
Gastos operacionales de administración	55	\$ 492.169.000	\$ 447.611.000	\$ 463.403.183
Gastos operacionales de ventas	56	\$ 5.796.000	\$ 5.796.000	\$ 5.796.000
deducción inversión activos fijos	57	\$ -	\$ -	\$ -
Pérdida por exposición a la inflación	58	\$ 193.000	\$ 193.000	\$ 193.000
Otras deducciones	59	\$ 56.862.000	\$ 40.683.000	\$ 40.683.000
Total deducciones	60	\$ 555.020.000	\$ 494.283.000	\$ 510.075.183
Renta líquida ordinaria	61	\$ 117.606.000	\$ 178.343.000	\$ 162.550.817
Rentas gravables	62	\$ -	\$ -	\$ -
Renta líquida del ejercicio	63	\$ 117.606.000	\$ 178.343.000	\$ 162.550.817
Pérdida líquida del ejercicio	64	\$ -	\$ -	\$ -
Compensaciones	65	\$ -	\$ -	\$ -
Renta líquida	66	\$ 117.606.000	\$ 178.343.000	\$ 162.550.817
Renta presuntiva	67	\$ 11.766.000	\$ 11.766.000	\$ 11.766.000
Renta exenta	68	\$ -	\$ -	\$ -
Renta líquida gravable	69	\$ 117.606.000	\$ 178.343.000	\$ 162.550.817
Ingresos por ganancias ocasionales	70	\$ -	\$ -	\$ -
Costos y deducciones por G.O	71	\$ -	\$ -	\$ -
G.O. no gravables y exentas	72	\$ -	\$ -	\$ -
Ganancias ocasionales gravables	73	\$ -	\$ -	\$ -
Imporrenta líquida gravable	74	\$ 41.162.100	\$ 62.420.050	\$ 56.892.786
Descuentos tributarios	75	\$ -	\$ -	\$ -
Impuesto neto de renta	76	\$ 41.162.100	\$ 62.420.050	\$ 56.892.786
Sobretasa impuesto a la renta 2005	77	\$ 4.116.000	\$ 6.242.000	\$ 5.229.000
Impuesto de ganancias ocasionales	78	0	0	0
Impuesto de remesas	79	0	0	0
Total impuesto a cargo	80	\$ 45.278.000	\$ 68.662.000	\$ 57.522.000
Autorretenciones 2005	81	\$ -	\$ -	\$ -
Otras retenciones 2005	82	\$ 14.456.000	\$ 14.456.000	\$ 14.456.000
Total retenciones año gravable 2005	83	\$ 14.456.000	\$ 14.456.000	\$ 14.456.000
Saldo a favor 2004 sin solicitud de devolución	84	\$ -	\$ -	\$ -
Anticipo renta por año gravable 2005	85	\$ 5.281.000	\$ 5.281.000	\$ 5.281.000
Anticipo imporrenta y c. año 2006	86	\$ 6.399.000	\$ 6.399.000	\$ 6.399.000
Saldo a pagar por impuesto	87	\$ 31.940.000	\$ 55.324.000	\$ 44.184.000
Sanciones	88	\$ -	\$ 37.414.000	\$ 19.590.400
Total a pagar	89	\$ 31.940.000	\$ 92.738.000	\$ 63.774.400
total saldo a favor	90	\$ -	0	0

Sanción por inexactitud:

saldo a pagar liquidación privada	\$ 31.940.000
saldo a pagar liquidación Cons Est.	\$ 44.184.000
diferencia	\$ 12.244.000
Sanción 160%	\$ 19.590.000

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

F A L L A

PRIMERO. REVÓCASE el numeral primero de la sentencia del 30 de septiembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Mundinaves Ltda contra la U.A.E. DIAN.

En su lugar,

SEGUNDO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412009000012 de fecha enero 23 de 2009 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como impuesto de renta por el año 2005 a cargo de la demandante el que figura en

la liquidación que consta en la parte considerativa de esta sentencia (página 33).

CUARTO. En lo demás **CONFIRMASE** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

HUGO FERNANDO

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
RODRÍGUEZ

CARMEN TERESA ORTIZ DE



La actualidad jurídica en el momento en que ocurre