

## **REQUERIMIENTO ESPECIAL – Acto de trámite. Contenido / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA – Alcance**

En varias oportunidades esta Corporación ha precisado que el requerimiento especial es un acto de trámite que no crea una situación jurídica particular. Es un acto que contiene todos los puntos que la Administración Tributaria propone modificar de las liquidaciones privadas, con la explicación de las razones en que se sustenta. Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 711 del E.T., el requerimiento especial debe guardar correspondencia con la liquidación oficial, toda vez que constituye el marco en que debe expedirse el acto liquidatorio. Revisado lo anterior, para la Sala, la apreciación de la demandante en cuanto a la falta de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración es equivocada, por cuanto desde el requerimiento especial, la razón principal para rechazar los impuestos descontables originados en los pagos por pólizas de salud y hospitalización, servicios de asesorías jurídicas y de búsqueda de personal fue el incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 488 E.T., específicamente, el relacionado con la relación directa de los bienes y servicios constitutivos de costo o gasto con las operaciones gravadas y exentas de la compañía. Es evidente, entonces, que el asunto materia de la actuación administrativa fue el rechazo de IVA descontable originado en los pagos por pólizas de salud, servicios de asesoría jurídica y de búsqueda de personal para la compañía. Tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial y en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, y a instancia de la contra argumentación de la demandante, la DIAN aludió a la falta de uno de los requisitos del artículo 488 E.T., debate que fundamentó la conclusión de la entidad sobre la improcedencia del impuesto descontable.

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

**CONCEPTO DE LA DIAN – No son obligatorios para los contribuyentes. Criterio auxiliar de interpretación / IRRETROACTIVIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS – Se les aplica a los conceptos de la DIAN / IMPUESTOS DESCONTABLES – Tratándose de iva el requisito es que éste se haya pagado en la adquisición de bienes y servicios destinados en operaciones gravadas**

Con respecto al carácter vinculante y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha reiterado que “los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad” y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.” También ha considerado que aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial. Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos. En el presente caso la demandante reclama el desconocimiento de la aplicación del Concepto DIAN número 81763 del 22 de septiembre de 2006. Sin embargo, es claro que no sólo para el momento en que la actora presentó la declaración del IVA que se discute (22 de septiembre de 2004), sino para el momento en que empezó la etapa de discusión con el requerimiento especial (16 de agosto de 2006), el concepto aún no había sido expedido, razón por la que mal podría solicitarse su aplicación en dichos momentos. Con todo, si bien para el momento en que se profirió la liquidación oficial, el concepto estaba vigente, lo cierto es que para la Sala no existe el aludido desconocimiento del mismo, pues a pesar de que no fue el fundamento de los actos que se acusan, la

interpretación que en su momento se hizo de los artículos 488 y 489 del E.T., frente a los requisitos de procedencia de los impuestos descontables originados en operaciones que constituyan costo o gasto, no difiere de la que para el mismo efecto realizó en los actos acusados. Tanto en uno como en otro caso, la conclusión en relación con la interpretación de las anteriores normas fue que, por regla general, la procedencia del descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios está sujeta a que éstos últimos se destinen a operaciones gravadas o exentas que desarrolle el contribuyente.

**RELACION DE CAUSALIDAD – Conexidad entre el gasto con la actividad generadora de renta / INJERENCIA – Prueba / NECESIDAD – Concepto / PROPORCIONALIDAD – Alcance / COSTUMBRE - No anula la calidad de necesaria de la expensa / IMPUESTO DESCONTABLE – Son costo o gasto siempre que los bienes adquiridos sean utilizados dentro de la actividad productora de renta**

Pues bien, sobre el particular la Sala reitera que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con la actividad generadora de renta, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto). Fíjese que el artículo 107 del E.T. no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad. Por eso, la Sala considera que la injerencia que tiene el gasto puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”. Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega. En cuanto a la necesidad, el adjetivo “necesario” conforme su acepción gramatical implica “Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a voluntario y espontáneo.” Y, en cuanto a la proporcionalidad, que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí. Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible. Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. La prueba se debe encauzar a que es una “costumbre normal” hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de la ley no pueden confundirse con la costumbre, como “Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.” En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas. En cuanto al segundo parámetro, simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa

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

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

**PAGO A MEDICINA PREPAGADA – Es un pago laboral indirecto y es una expensa necesaria**

Ha sido criterio de la Sala que los pagos de salud de medicina prepagada o pólizas de salud que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto que trae el Decreto Reglamentario 3750 de 1986 en su artículo 5º. Conforme con dicha definición, los pagos que por concepto de servicios de salud realiza el empleador para sus trabajadores constituyen un gasto de naturaleza laboral, susceptibles de ser considerados como deducción a la luz del artículo 107 del E.T. Según se desprende del contrato de condiciones generales y particulares de la póliza de salud blanca empresarial número 9200001817 suscrito entre la demandante y Colseguros, los beneficiarios de la misma son todos los trabajadores de DRUMMOND y sus familiares. También obra en el expediente la factura número 110984 que da cuenta del pago del valor de la prima por \$123.427.694, realizado el 29 de mayo de 2004. En ese orden, a partir de la doctrina de esta sección y conforme con las pruebas que reposan en el expediente, se tiene que como los pagos que se discuten corresponden a servicios adicionales de salud a favor de los trabajadores de la empresa, el IVA pagado por dichos servicios también puede ser considerado como descontable al amparo del artículo 488 del E.T.

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

**PAGO DE HONORARIOS POR LA PRESTACION DE SERVICIOS JURIDICOS – Son expensas necesarias / PAGO POR LA PRESTACION DEL SERVICIO DE BUSQUEDA DE EJECUTIVOS – No es deducible cuando no se prueba el objeto del servicio**

Para la Sala, estos pagos hechos por la demandante tienen relación de causalidad con la actividad que desarrolla la empresa, pues son gastos que coadyuvan directa o indirectamente en la productividad de la misma. Se consideran expensas necesarias, porque forzosamente se deben hacer para atender los diferentes requerimientos que demanden el ejercicio de la actividad de la compañía y son normalmente acostumbrados en las empresas que ejecutan actividades como las que desarrolla la demandante. De tal forma que sí se reúnen los presupuestos del artículo 488 del E.T., para tener derecho a los impuestos descontables que en ellos se originaron. La Sala le da la razón a la DIAN al haber rechazado el IVA descontable originado en este pago, toda vez que de la prueba que aportó la actora no es posible inferir el objeto del servicio. En efecto, la demandante allegó la factura de venta número 0414 del 14 de mayo de 2004, en la que sólo se describe: "HONORARIOS PROFESIONALES". De esta descripción no se desprende el objeto del servicio prestado, razón por la que no es posible verificar si el gasto se subsume en los artículos 107 y 488 del E.T. Por lo tanto, no se acepta el IVA descontable originado en dichos pagos.

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

**SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando hay error en la interpretación de los hechos**

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

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

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., seis (6) de octubre de dos mil once (2011).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00155-01(17885)**

**Actor: DRUMMOND LTD.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte actora contra la sentencia del 25 de junio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

## 1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 9 de julio de 2004, DRUMMOND LTD presentó la declaración del IVA, correspondiente al III bimestre de 2004, en la que determinó un saldo a favor de \$10.809.813.000. Esta declaración fue corregida el 22 de septiembre de 2004, liquidando un saldo a favor de \$10.681.000.000.

- La DIAN, mediante la Resolución número 608-1804 del 8 de noviembre de 2004, ordenó la devolución del saldo a favor, previa solicitud de la actora.

- El 16 de agosto de 2006, la DIAN profirió el Requerimiento Especial número 310632006000133, en el que propuso el rechazo del IVA descontable de \$290.118.000, una sanción por inexactitud de \$477.054.000 y disminuyó el saldo a favor en \$ 415.136.000.

- El 18 de abril de 2007, la DIAN formuló la Liquidación Oficial de Revisión número 310642006000167, en la que confirmó las glosas del requerimiento especial. Esta decisión fue modificada por la Resolución número 310662008000004 del 27 de marzo de 2008, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por DRUMMOND. La DIAN aceptó el IVA descontable originado en operaciones con terceros no domiciliados o no residentes en Colombia por \$130.450.000 y disminuyó la sanción por inexactitud en forma proporcional.<sup>1</sup>

## 2. ANTECEDENTES PROCESALES

### ➤ LA DEMANDA

La sociedad DRUMMON LTD, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“A. Que se declare la nulidad total de la actuación Administrativa integrada por los siguientes actos:*

*1. La Liquidación Oficial No. 310642006000167 del 18 de abril de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, y*

*2. La Resolución No. 310662008000004 del 27 de marzo de 2008, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por mi representada contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior, modificándolo.*

---

<sup>1</sup> Disminuyó la sanción de \$ 477.054.000 a \$268.336.000 y aumentó el saldo a favor de \$9.913.957.000 a \$10.253.125.000.

*Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN disminuyó el saldo a favor de mi representada, por el III bimestre de 2004, en la suma de \$415.136.000.*

*B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de DRUMMOND, en los siguientes términos:*

*1. Declarando que los valores denunciados por mi representada en los renglones 66 y 67 del formulario de declaración del IVA por el III bimestre de 2004 (\$10.207.169.000 y \$10.710.273.000, respectivamente), son correctos;*

*2. Declarando que el saldo a favor del período fiscal (renglón 69) determinado en la declaración previamente mencionada, por valor de \$10.681.129.000, es correcto.*

*3. Declarando que la sanción por inexactitud impuesta a mi representada es nula.*

*4. Declarando que la declaración de IVA que por el III bimestre de 2004 presentó mi representada, está en firme.*

*5. Declarando que no son de cargo de DRUMMOND las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.”*

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 29, 95 numeral 9º y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 2º del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 107, 488, 489, 490 y 711 del E.T.

En síntesis, los cargos de violación que propuso la parte actora fueron los siguientes:

**- Nulidad de los actos por indebida o falsa motivación**

Dijo que el artículo 107 E.T. señala la regla general para la aceptación de expensas deducibles en la depuración de la renta líquida. Agregó que el concepto de expensas a que alude la norma abarca la noción de costos y gastos en que incurre el contribuyente en desarrollo de la actividad generadora de renta, los que pueden ser deducibles, siempre y cuando tales expensas cumplan los presupuestos de necesidad, proporcionalidad y causalidad con dicha actividad, y que su deducción no esté expresamente prohibida por la ley.

Explicó los conceptos de necesidad, proporcionalidad y causalidad a partir de la doctrina del Consejo de Estado. Transcribió apartes de las sentencias del 13 de octubre de 2005, expedientes 14372, 13631 y 14122.

Sostuvo que los pagos por **pólizas de hospitalización y cirugía** para los empleados de la compañía y sus familiares son pagos laborales indirectos, conforme con el Decreto 3750 de 1986. Que, por lo tanto, tales pagos son deducibles por reunir los requisitos del artículo 107 del E.T., y el IVA pagado por dichos servicios por \$123.427.694 puede descontarse en los términos del artículo 488 E.T.

Sostuvo que las pólizas contratadas son para los trabajadores de la empresa, quienes hacen que la compañía funcione. Que son los empleados quienes ejecutan, por su intermedio, las operaciones exentas o gravadas con el IVA.

Frente a los pagos por **servicios jurídicos prestados con ocasión del arbitramento con Ferrovías y de asesoría y atención del pliego de peticiones de Sintramienergética**, dijo que son pagos que reunieron los requisitos del artículo 107 E.T., y que están destinados a operaciones gravadas con el IVA. Indicó que este tipo de servicios jurídicos especializados son necesarios para la defensa de los intereses de la compañía.

Puso de presente que la DIAN rechazó el impuesto generado en estos pagos, porque supuestamente no se demostró la destinación específica del servicio a una operación gravada o exenta con IVA y porque no se exhibieron los contratos suscritos con los abogados.

Dijo que no es pertinente que la DIAN equiparara la noción de gasto al costo para descalificar la necesidad de los pagos efectuados a título de honorarios, en desarrollo de su actividad productora de renta. La posición de la DIAN, agregó, condiciona que un gasto sea deducible al hecho de que el mismo sea indispensable.

Explicó que la asesoría jurídica con el doctor Palacios se requirió con ocasión del arbitramento adelantado con Ferrovías, con ocasión del contrato para el transporte del carbón suscrito entre ésta y DRUMMOND. Agregó que el transporte del producto guarda estrecha relación con la actividad exenta de la compañía, de tal manera que cuando se presenta una controversia contractual entre las partes, y se requiere de asesorías para la solución, se está ante un costo o gasto imputable directamente a la operación exenta de la compañía.

Por lo tanto, consideró procedente el descuento del IVA pagado por dichos servicios por \$22.799.831 y \$11.200.000, respectivamente.

En relación con el IVA descontable rechazado por \$2.240.000, originado en los pagos por los **servicios prestados por Egon Zehnder International de Colombia S.A.** para la búsqueda de ejecutivos para ser contratados en la empresa, dijo que no sólo eran extraordinarios, sino que eran proporcionales, necesarios y guardaron relación con la actividad generadora de renta de DRUMMOND. Aseveró que la empresa se esmera en vincular los mejores profesionales en las áreas determinadas, de acuerdo con la rotación y el crecimiento del personal, que responde a un ciclo continuo. Para la actora, el vínculo de mejores profesionales genera un mayor rendimiento para la empresa, y si ésta tiene un mayor crecimiento, requerirá de un mayor número de personal, lo que redundará en una mayor obtención de renta y en el desarrollo de las operaciones exentas y gravadas de la compañía.

En consecuencia, consideró improcedente el rechazo del IVA descontable originado en estos pagos.

La demandante aclaró que el requerimiento especial propuso el rechazo del IVA descontable originado en los anteriores pagos, porque consideró que no cumplían los requisitos de causalidad y necesidad en relación con la actividad productora de renta de la compañía, y porque no estaban destinados a las operaciones gravadas o exentas.

Luego, en la liquidación oficial, agregó, la DIAN consideró que si bien tales pagos correspondían a erogaciones por la adquisición de bienes y el pago de servicios, no fueron destinados a las operaciones gravadas con el IVA, pues de acuerdo con el objeto social de la empresa, sólo da lugar a tratarse como impuestos descontables los costos y gastos que se destinen al objeto social de la empresa. Para la actora, esta interpretación desconoció los artículos 489 y 490 E.T.

**- Nulidad de los actos demandados por violación de las normas en que debieron fundarse**

Para la demandante, los actos acusados violaron el artículo 29 de la Constitución Política, en la medida en que en el curso del proceso de discusión no fueron tenidos en cuenta sus argumentos.

También, consideró violado el artículo 95, numeral 9º, porque la DIAN pretendió exigirle a DRUMMOND la disminución de un saldo a favor como el que se discute, a partir de la errada aplicación de las normas tributarias y administrativas.

De igual manera, alegó que los actos violaron los principios de proporcionalidad y razonabilidad, derivados del artículo 363 de la Carta.

Indicó que se violó el artículo 2º del C.C.A, toda vez que los actos acusados, a partir de interpretaciones erróneas y de criterios jurídicos equivocados, pretendió afectar la efectividad de los derechos e intereses de la compañía.

Se violó también el artículo 107 E.T., al desconocer impuestos descontables con el argumento de que se derivaban de bienes y servicios sin relación de causalidad con la actividad productora de renta. Aclaró que los pagos que realizó DRUMMOND, que originaron los impuestos descontables rechazados por la DIAN, corresponden a costos y deducciones de la compañía, que fueron incluidos en la declaración de renta. Añadió que la DIAN en ningún momento contravirtió la naturaleza de costo o gasto de las expensas, y que la declaración de renta de la que se tomaron estos costos y deducciones se encuentra en firme.

Dijo que se violaron los artículos 488, 489 y 490 del E.T., por interpretación errónea y falta de aplicación, puesto que para que proceda el descuento del IVA deben concurrir los siguientes requisitos: i) que el IVA se origine en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios o por importaciones que realice el responsable; ii) que dichas operaciones sean computables como costo o gasto de la empresa y, iii) que los bienes y servicios adquiridos gravados con IVA y las importaciones se destinen a las operaciones gravadas con IVA o a operaciones exentas del impuesto, cuando el que solicite el descuento sea un exportador o un productor de bienes exentos.

Precisó que la DIAN cuestionó el cumplimiento del tercer requisito, al interpretar que los bienes y servicios que dan origen al IVA descontable no guardaron relación de causalidad con el objeto social de la compañía, toda vez que los mismos no están destinados directamente a las operaciones gravadas, ni a las exentas que desarrolla el contribuyente, razón por la que no aceptó el IVA descontable discutido.

Para la actora, resulta un contrasentido tener una expensa como necesaria para la realización del objeto social de la empresa, y, a la vez, no destinada a las operaciones gravadas o exentas de la misma.



Reiteró que los bienes y servicios adquiridos fueron destinados por la compañía a las operaciones exentas y gravadas en desarrollo de su objeto social.

Indicó que la DIAN se excedió en la interpretación de los artículos 488 y 489 E.T., al exigir requisitos adicionales a los allí señalados, para tener derecho al IVA descontable. Como consecuencia de esa errada interpretación, añadió, la DIAN exigió la existencia de una relación directa entre los bienes y servicios que originaron el IVA descontable y las operaciones gravadas o exentas realizadas por la compañía para la procedencia del descuento.

Alegó la violación del principio de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, contenido en el artículo 711 del E.T. Explicó el alcance del principio y lo reforzó con apartes de doctrina del Consejo de Estado.

También consideró violados los artículos 264 de la Ley 223 de 1995, 13 del Decreto 1725 de 1997, y el Decreto 2117 de 1992. Dijo que si se acoge la posición recogida en el Concepto DIAN número 81763 del 22 de septiembre de 2006<sup>2</sup>, que es contraria a la que la Administración invocó en los actos acusados, el IVA originado en la adquisición de bienes y servicios que son deducibles en el impuesto de renta de la empresa, debe ser aceptado como descontable para los efectos del presente caso.

Señaló que el criterio adoptado en el concepto anterior fue recogido, aunque con menor contundencia, en el Concepto Unificado de IVA número 001 del 19 de junio de 2003.

Para la actora, el hecho de que la DIAN desconozca la aplicación de su propia doctrina en actuaciones como la que se demanda, viola no sólo el principio de buena fe consagrado en el artículo 83 de la Constitución Política, sino el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, y el artículo 13 del Decreto 1725 de 1997, referido a la obligatoriedad de aplicar la doctrina oficial de la DIAN en sus actuaciones.

#### ➤ **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La UAE DIAN, a través de apoderado judicial, se opuso a las pretensiones de la demanda.

Concretó la discusión a determinar la procedencia o no del desconocimiento de los impuestos descontables originados en los pagos por pólizas de hospitalización y cirugía o medicina prepagada por \$123.427.694, servicios jurídicos por

---

<sup>2</sup> En la demandan transcribió el siguiente aparte del concepto:

“Así las cosas, para la procedencia de los impuestos descontables, el requisito relativo a que las adquisiciones de bienes y servicios se destinen a operaciones gravadas o exentas, no debe entenderse como una condición que implica la incorporación de tales bienes y servicios en el costo de ventas (en los términos del sistema de deducciones físicas) sino como una exigencia de la ley para excluir el IVA facturado al responsable que, conforme a la estructura del impuesto, no puede ser tratado como descontable, es decir, el IVA pagado en el desarrollo de operaciones excluidas.

Por lo anterior, es claro que los responsables del impuesto sobre las ventas del régimen común pueden solicitar como descontable el impuesto pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y en la contratación de servicios susceptibles de imputarse como costos o gastos de la empresa, siempre que los mismos sean procedentes para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta y se puedan atribuir, como un criterio financiero, a las operaciones gravadas o exentas de la empresa.”

\$33.999.831 y servicios prestados por EGON ZEHNDER INTERNATIONAL DE COLOMBIA por \$2.240.000.

La DIAN indicó que no existió indebida o falsa motivación en sus actuaciones ni la violación de las normas legales en la que han debido fundarse, porque tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se motivaron con fundamentos de hecho y de derecho claros, con lo que se garantizó el derecho de defensa a la actora.

Dijo que los recursos en la vía gubernativa tienen por objeto que la Administración revise su actuación y, si lo considera procedente, la corrija. Que en el presente caso, en la liquidación oficial se determinó la improcedencia de impuestos descontables de \$290.118.000, y al decidirse el recurso de reconsideración se aceptó parte de los argumentos de los recurrentes, y se modificó el valor rechazado a \$159.668.000, por considerar que los gastos que originaron los impuestos descontables no reunían los requisitos del artículo 488 E.T. Por lo tanto, agregó, no es procedente que la actora afirme que se le violó el derecho al debido proceso que le asiste, o que no le fueron tenidos en cuenta sus argumentos.

Sostuvo que de conformidad con el artículo 488 E.T. no todo gasto necesario genera el derecho a descontar el IVA originado en el mismo. Agregó que la demandante no demostró que los gastos por concepto de asesorías, honorarios profesionales de carácter jurídico y pólizas de hospitalización fueron destinados directamente a las operaciones gravadas o exentas que desarrolla la compañía.

Puso de presente que la doctrina del Consejo de Estado ha sostenido que no todos los gastos que son deducibles en el impuesto sobre la renta, por ser expensas necesarias según el artículo 107 E.T., dan derecho a descontar el IVA pagado, ya que no todas las adquisiciones de bienes y servicios están destinados directamente a las operaciones gravadas ni a las exentas que desarrolla la entidad. Citó cierta sentencia del 2 de noviembre de 2001, CP María Inés Ortiz Barbosa.

Dijo que en ningún momento se le violó el derecho al debido proceso que le asiste a la demandante, pues las decisiones que se profirieron en el curso de la vía gubernativa tuvieron en cuenta los argumentos que en su momento esgrimió, y le fueron notificadas en debida forma.

Aseveró que no es cierto que la DIAN no haya tenido en cuenta los conceptos jurídicos que emite, pues tal como se le explicó en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, los conceptos expedidos por la entidad se sustentaron en los artículos 488 y 489 del E.T.

Explicó que los Conceptos 0001 de 2003 y 081763 de 2006 coinciden en interpretar que sólo son descontables los costos y gastos que cumplan los requisitos del artículo 488 E.T.

Afirmó que el desconocimiento de un concepto de la oficina jurídica de la DIAN puede tener consecuencias disciplinarias, mas no tiene el efecto de generar la nulidad de los actos administrativos, mientras no se haya desconocido la ley.

En relación con cada uno de los gastos objeto de rechazo dijo lo siguiente:

- Pólizas de hospitalización y cirugía: Indicó que la demandante no acreditó la calidad en que se efectuó el pago, y tampoco se pudieron establecer los requisitos de necesidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta de la

compañía, ni tampoco el requisito de estar destinados a las operaciones gravadas o exentas del IVA.

- Pago de honorarios por asesorías jurídicas: Dijo que este concepto se rechazó porque no se demostró que los servicios contratados se hubieran destinado a alguna operación gravada o exenta del IVA.

Manifestó que no existió incongruencia entre el requerimiento especial, la liquidación oficial y el acto que resolvió el recurso de reconsideración. Por el contrario, dijo que los hechos y fundamentos que se plantearon en el requerimiento y en la liquidación oficial no fueron objeto de modificación, sino que los argumentos fueron fortalecidos y, además, se revocó parcialmente lo que no daba lugar a la glosa oficial, de acuerdo con las pruebas que aportó la actora en el curso del proceso de determinación.

Dijo que la DIAN no interpretó erróneamente el artículo 107 E.T. Para la entidad, la actora pretendió que se le aceptara como descontable el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios que no cumplían los requisitos de los artículos 107 y 488 E.T.

### ➤ **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda.

Concretamente, concluyó que el requerimiento especial tiene correspondencia con los actos acusados, respecto de las glosas propuestas y los fundamentos de derecho en que se sustentaron. Adicionalmente, dijo que con ocasión del recurso de reconsideración que interpuso la actora y de las pruebas aportadas, la DIAN aceptó el impuesto descontable originado en las operaciones con no domiciliados en Colombia, lo que evidencia que si hubo valoración probatoria.

Frente al supuesto desconocimiento de los conceptos invocados por la actora, después de transcribir el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y de apartes de doctrina del Consejo de Estado, indicó que cuando la actora presentó la declaración del IVA, el 22 de septiembre de 2004, aún no se había proferido el Concepto número 81763, pues esto se produjo el 22 de septiembre de 2006. Así mismo, consideró que la DIAN si aplicó el Concepto 001 de 2003 en sus actuaciones, y que lo que se presentó fue una diferencia de criterios entre la Administración y la demandante respecto de la causalidad requerida para descontar el impuesto, lo que no implica el desconocimiento de la doctrina oficial.

En relación con el IVA descontable originado en los pagos por pólizas de hospitalización y salud, después de analizar el alcance de los artículos 107, 485 y 488 del E.T., consideró que no existió relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la demandante, pues se trata de gastos que mejoran el cubrimiento de salud de los empleados y sus familiares, así como su bienestar. Para el Tribunal, dichos pagos no ostentan la causalidad y necesidad que señala el artículo 107 ibídem, pues la generación de renta para la compañía no depende del hecho de que se incurra en dichos gastos o no. Por lo tanto, confirmó su rechazo.

En cuanto al IVA descontable originado en los servicios jurídicos de arbitramento con Ferrovías y la atención del pliego de peticiones de Sintramienergética, consideró que respecto de ellos no se podía inferir que guardaron la relación de necesidad y causalidad del artículo 107 ibídem. Para el Tribunal, tales servicios no

están directamente relacionados con las operaciones gravadas y exentas que desarrolla la actora, y no constituyen gasto necesario ni son indispensables para la obtención del bien explotado por la empresa.

Finalmente, en cuanto al IVA descontable originado en el pago de servicios prestados por Egon Sehnder International de Colombia S.A., consideró que si bien la mano de obra es indispensable para poder desarrollar el objeto de la empresa, tal erogación no es indispensable para desarrollar las operaciones gravadas o exentas de la misma. Para el Tribunal la búsqueda de personas competentes para desarrollar las funciones de la empresa, puede eventualmente ayudar a mejorar su actividad, pero no es un gasto estrictamente necesario.

Así mismo, consideró que no existían diferencias de criterio entre las partes o errores de apreciación frente a las normas aplicables al caso, razón por la que no había lugar a levantar la sanción por inexactitud.

#### ➤ **EL RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado de la sociedad demandante interpuso recurso de apelación en contra de la decisión del Tribunal, en el que pidió revocar la decisión y, en su lugar, conceder las pretensiones de la demanda.

Las razones de su inconformidad se concretan en que la conclusión del Tribunal, respecto de que no existió incongruencia entre el requerimiento especial y los actos acusados es equivocada. Reiteró que mientras que el requerimiento especial se fundamentó en el artículo 107 E.T., la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración lo hicieron en el artículo 488 E.T.

Indicó que el a quo se equivocó al considerar que no existió desconocimiento de la doctrina oficial de la DIAN y de las normas en que han debido fundarse los actos. Dijo que *“dado que los Conceptos de la DIAN son actos que no crean derechos ni obligaciones, sino que ponen en conocimiento del público en general y/o de los funcionarios de la DIAN, en particular, la que es la postura del ente oficial, o lo que es lo mismo, actos que informan cuál es el criterio con el que la DIAN, como una sola entidad que es, afrontará casos particulares, que resultan de la interpretación, oficial, de normas generales, a ellas el criterio de temporalidad no les resulta aplicable. De un Concepto no puede decirse que es retroactivo o no; siendo legal, esto es, siendo una interpretación oficial de una norma general, que no excede su alcance, existe desde cuando existe la Ley que se está analizando en su aplicación, interpretación y/o efectos.”* Agregó que los conceptos de la DIAN son actos atemporales.

Consideró equivocada la conclusión del Tribunal en cuanto a que el IVA descontable que se originó en los pagos por asesorías jurídicas, pólizas de salud y servicios de selección de personal es improcedente.

Reiteró que en la declaración de renta que presentó por el año 2004 se encuentra en firme, y en ella se computaron como costo o gasto los anteriores conceptos. Que lo registrado en la declaración se presume de derecho como cierto.

Aseveró que el fallo impugnado no motivó las razones por la que las erogaciones cuestionadas no constituyen costo o gasto, por no tener relación de causalidad con la actividad generadora de renta ni relación con el objeto social de la empresa.

Reiteró que los gastos cuyo IVA descontable rechazó la DIAN sí cumplen con los requisitos del artículo 107 E.T., y se encuentran relacionados con el objeto social de la empresa, para efectos del IVA. Precisó que lo indispensable se predica del concepto de costo, en tanto que del concepto de gasto se reclama la necesidad, entendida ésta última como la habitualidad en el mundo de los negocios.

Para el recurrente, la sentencia del Tribunal atenta contra el principio de necesidad de la prueba y carece de motivación. Dijo que el Tribunal no hizo análisis probatorio alguno para justificar su decisión, a pesar de que en la oportunidad para presentar alegatos hizo una argumentación suficiente frente a la carga de la prueba.

Adujo que la DIAN tiene la carga de desvirtuar mediante pruebas la presunción de veracidad de las declaraciones que presentan los contribuyentes. Que, a pesar de lo anterior, la DIAN entendió que la carga de la prueba, en el desarrollo de la etapa de discusión, le correspondía a DRUMMOND. A la DIAN, agregó, le corresponde probar que los gastos por asesorías jurídicas, pólizas de salud y de servicio de selección de personal no estaban destinados a operaciones gravadas o exentas. Que, sin embargo, el Tribunal no tuvo en cuenta esto.

Afirmó que en el expediente obran pruebas que acreditan el cumplimiento de los requisitos frente a los honorarios de los abogados, a las pólizas de hospitalización y cirugía y a la política de seguridad industrial de DRUMMOND, que supuestamente no fueron tenidas en cuenta por el a quo.

Por último, alegó que la sanción por inexactitud es improcedente, porque la empresa no incurrió en inexactitud alguna sancionable. Por el contrario, indicó que sí existe una diferencia en la interpretación del derecho sancionable.

#### ➤ **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **UAE DIAN**, además de reiterar los argumentos de la contestación de la demanda, agregó que el concepto de expensas necesarias, a que se refiere el artículo 107 E.T., no se aplica en materia de impuestos descontables. Que la tesis que ha venido planteando la actora carece de sustento legal y, por lo tanto, deben mantenerse inmodificables las glosas propuestas.

Dijo que para aceptar los impuestos descontables originados en operaciones celebradas con extranjeros no domiciliados en el país, debe aportarse el contrato de prestación de servicios y la respectiva retención en la fuente.

Reiteró la procedencia de la sanción por inexactitud, porque la actora incluyó impuestos descontables improcedentes, que generaron un menor impuesto por las operaciones gravadas en el período discutido. Además, dijo que no hubo diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable al caso, ya que la norma que regula la procedencia de los impuestos descontables es una norma de carácter sustantivo, que fue violada por la actora cuando ignoró las exigencias de la misma y disminuyó el valor del impuesto a cargo, detrayendo conceptos no procedentes.

**DRUMMOND LTD** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

El **MINISTERIO PÚBLICO** rindió concepto frente al caso. Dijo que sí existió congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial que se demanda. Sostuvo que tanto en uno como en otro acto, el análisis del IVA descontable

rechazado se hizo con base en los artículos 485, 488 y 489 E.T., porque los gastos que lo originaron no tenían relación de causalidad con las operaciones gravadas o exentas.

Aseveró que el Concepto número 81763 del 22 de septiembre de 2006, que supuestamente debió acatar la DIAN, autoriza el descuento del IVA pagado en la contratación de servicios susceptibles de imputarse como costo o gasto de la empresa, siempre que los mismos fueran atribuibles al desarrollo de operaciones gravadas o exentas, y procedieran para efectos del impuesto de renta. Este criterio, agregó, corresponde al expuesto en la liquidación oficial demandada.

Indicó que “[S]i bien mediante un concepto la DIAN realiza la interpretación de la ley tributaria que debe ser aplicada desde su entrada en vigencia, pues se trata de fijar su sentido y alcance –sobre lo cual no cabe predicar una aplicación retroactiva de este documento-, ello es distinto a invocar un concepto emitido por la DIAN en particular, para que las autoridades tributarias no objetan la actuación del contribuyente, lo que sólo es posible durante su vigencia, acorde con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.”

Sostuvo que el hecho de que la declaración de renta se encuentre en firme, no implica la obligación de aceptar como descontable el IVA pagado en bienes o servicios que constituyeron costo o gasto de la empresa.

Para el Ministerio Público, el IVA pagado en los gastos por concepto de pólizas de salud, servicios jurídicos y de búsqueda de ejecutivos no corresponden a erogaciones sobre las que se pueda descontar el IVA pagado, toda vez que no están destinadas al desarrollo de operaciones gravadas o exentas de la demandante.

Frente a la supuesta falta de análisis probatorio, aducida por la actora, dijo que ésta se contradice, pues al reiterar la procedencia del IVA descontable respecto de los anteriores gastos, adujo que no era la oportunidad para examinar tales “requisitos”, en razón de la presunción de veracidad de la declaración de renta, y luego aduce la falta de valoración del cumplimiento de los mismos.

Afirmó que el rechazo discutido no se fundamentó en una valoración probatoria sobre su realidad, sino conceptual, en razón a que no eran gastos respecto de los que procediera el descuento.

Por último, frente a la improcedencia de la sanción por inexactitud, dijo que la demandante no invocó este cargo en la demanda, sino que lo hizo con ocasión del recurso de apelación. Esta situación, a su juicio, violó el derecho de defensa de la DIAN, pues se le impidió referirse sobre dicho aspecto en la contestación de la demanda.

### **3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

#### **➤ Cuestión preliminar**

Previo a decidir de fondo, la Sala observa que la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifiesta estar impedida para conocer del proceso de la referencia, por configurarse la causal prevista en el numeral 5 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil.

La Sala declarará fundado el impedimento formulado y por las razones que pasan a exponerse:

La causal de impedimento invocada en el presente asunto es la prevista en el artículo 150 5 C.P.C., que a la letra dice:

**Artículo 150.-** *Son causales de recusación las siguientes:*

*5. Ser alguna de las partes, su representante o apoderado, dependiente o mandatario del juez o administrador de sus negocios.*

Conforme con dicha causal, se configura impedimento o recusación cuando una de las partes del proceso funge como representante o apoderado, dependiente o mandatario del juez o administrador de sus negocios.

En el caso particular, el impedimento se fundamenta en el hecho de que la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena, que en la actualidad tiene la calidad de Magistrada Auxiliar del despacho de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, actuó en el proceso como apoderada judicial de la DIAN.

Es un hecho cierto, no discutido, que la doctora Suárez en este momento es dependiente de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, porque fue nombrada como Magistrada Auxiliar.

Tampoco se discute que en este asunto las partes del proceso son sociedad DRUMMOND LTD. (demandante) y la U.A.E. DIAN (demandada).

Está probado que la Jefe de la División de Gestión Jurídica de la DIAN le confirió poder a la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena<sup>3</sup>, para que representara a la Nación, U.A.E. DIAN, en el asunto de la referencia. En virtud del poder conferido, la doctora Suárez Valbuena presentó alegatos de conclusión en primera instancia. En consecuencia, como la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena, que ahora se desempeña como Magistrada Auxiliar de esta Corporación, actuó en representación de la DIAN, se configura la causal de impedimento en cuestión.<sup>4</sup>

➤ **Asunto de fondo**

La Sala decidirá si se ajusta a derecho la Liquidación Oficial No. 310642006000167 del 18 de abril de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, y la Resolución 310662008000004 del 27 de marzo de 2008, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, confirmatoria de la anterior.

En los términos del recurso de apelación, la Sala aludirá a los siguientes aspectos: i) Si la sentencia apelada está debidamente motivada; ii) Si existió correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión; iii) Si la DIAN desconoció la doctrina oficial de la entidad en las actuaciones demandadas; iv) Si es procedente el IVA descontable que solicitó la parte actora

<sup>3</sup> Folio 269 del cuaderno principal.

<sup>4</sup> La Sala reitera, entre otros, el auto del 19 de agosto de 2010. Proferido dentro del contencioso de nulidad iniciado por la CONSTRUCTORA NORBERTO ODEBRECHT DE COLOMBIA LTDA, en contra de la U.A.E. DIAN, Expediente 760012331000200405315 01 (17243).

en la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2004, originado en los pagos hechos por pólizas de salud, prestación de servicios jurídicos y de servicios de búsqueda de personal de la compañía y, v) Si es procedente la sanción por inexactitud.

### **1) FALTA DE MOTIVACIÓN DE LA SENTENCIA APELADA**

A juicio de la demandante, la sentencia del Tribunal no tuvo en cuenta el análisis de las pruebas que realizó en el momento en que presentó los alegatos de conclusión, razón por la que cree que la decisión no está motivada.

Para la Sala, el cargo no está llamado a prosperar por las siguientes razones: El Tribunal, después de hacer un recuento de los argumentos de cada una de las partes, al momento de analizar el cargo relacionado con el IVA descontable glosado hizo un análisis de la normativa aplicable al caso, contenida en los artículos 107, 488 y 489 del Estatuto Tributario. Luego, puso de presente el motivo de rechazo de dichas erogaciones por parte de la DIAN e hizo una relación de los soportes de las mismas.

A partir de la actividad que desarrolla la demandante, según el certificado de existencia y representación legal que obra en el expediente, el Tribunal procedió a analizar cada una de las glosas objeto de discusión. En relación con el IVA descontable correspondiente a *póliza de hospitalización y cirugía*, encontró que no guardaba *“ese grado de causalidad que exige la norma, ya que el monto de la póliza junto con el IVA pagado, no es propiamente una erogación destinada a las operaciones de la compañía, sino que se trata de gastos encaminados a mejorar el cubrimiento en salud de los empleados y sus familiares según el grado de parentesco, así como al de su bienestar; se reitera, no ostentan la causalidad y necesidad requeridas por la norma, pues la generación de renta para la compañía no depende del hecho que se incurra en dichos gastos o no.”*

En cuanto IVA descontable correspondiente a los pagos por servicios jurídicos, consideró que *“respecto de estos servicios jurídicos (...) no se puede inferir que guardan la relación de necesidad y causalidad exigida por el art. 107 E.T., pues si bien son gastos en que debió incurrir la compañía derivados tanto de la controversia suscitada entre ésta y Ferrovías nacida del contrato suscrito entre las partes para el transporte de la mercancía explotada y de las peticiones hechas por los empleados en el pliego; no es menos cierto, que tales servicios no están directamente destinados a las operaciones gravadas y exentas que desarrolla la entidad, ya que a pesar de lo que afirma la actora, el pleito resultante de las diferencias en la ejecución del contrato de transporte del producto que se explota en el Municipio de El Paso (corregimiento de La Loma) en el Departamento del Cesar y la atención a las solicitudes elevadas por los empleados, no inciden directamente con la producción de tal yacimiento y en general en la producción de la compañía, pues no constituyen un gasto necesario, ni son indispensables para la obtención del bien explotado por la empresa.”*

Y, finalmente, respecto del IVA descontable correspondiente a los pagos de servicios de búsqueda de ejecutivos para ser contratados por la compañía, indicó que *“Si bien la mano de obra es indispensable para poder desarrollar el objeto de la compañía, no es menos cierto, que aún cuando la contratación de este tipo de empresas de talento humano permite tener un mejor filtro para seleccionar el personal que se vinculará a la compañía, tampoco lo es que se trate de una erogación indispensable sin la cual no se puedan desarrollar las operaciones gravadas o exentas de la empresa, por cuanto tales funciones se pueden ejercer*



*directamente por la actora, sólo que esta optó por contratar los servicios de Egon Zehnder International de Colombia S.A. con el fin de “buscar los mejores funcionarios para sí” que eventualmente pueden ayudar a mejorar la actividad de la empresa, pero no es un gasto estrictamente necesario.”*

Leída la motivación de la sentencia apelada, la Sala considera que no le asiste razón a la apelante en cuanto a que “carece de motivación”, pues es evidente que el Tribunal tuvo en cuenta no sólo los argumentos de las partes, sino que, también, a partir de las pruebas que aportó la actora, y, principalmente, de la interpretación de los artículos 107 y 488 del E.T., concluyó que las glosas discutidas no eran procedentes.

Para la Sala la sentencia contiene la motivación suficiente y la exposición clara de las razones de hecho y derecho por la que el Tribunal negó las pretensiones de la demanda. En consecuencia, el cargo de apelación no prospera.

## **2) VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA ENTRE EL REQUERIMIENTO ESPECIAL, LA LIQUIDACIÓN OFICIAL Y LA RESOLUCIÓN QUE RESOLVIÓ EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN**

La sociedad apelante alegó la violación del artículo 711 del Estatuto Tributario, porque consideró que la DIAN, en el requerimiento especial, rechazó el IVA descontable originado en los pagos por pólizas de salud y hospitalización, servicios jurídicos y servicios de búsqueda de personal para la empresa, porque no se probó que dichas erogaciones se hubieran destinado a actividades gravadas o exentas de la empresa, con fundamento en el artículo 107 E.T. Luego, adujo que, posteriormente, en la liquidación oficial, la DIAN rechazó la deducción, por la misma razón aducida en el requerimiento especial, pero con fundamento en el artículo 488 E.T.

En varias oportunidades esta Corporación ha precisado que el requerimiento especial es un acto de trámite que no crea una situación jurídica particular. Es un acto que contiene todos los puntos que la Administración Tributaria propone modificar de las liquidaciones privadas, con la explicación de las razones en que se sustenta. Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 711 del E.T., el requerimiento especial debe guardar correspondencia con la liquidación oficial, toda vez que constituye el marco en que debe expedirse el acto liquidatorio.

La Sala advierte que en el Requerimiento Especial número 310632006000133 del 16 de agosto de 2006 (folio 623 c.a.), la DIAN propuso modificar la declaración del IVA del tercer bimestre del año 2004, presentada por la demandante. Concretamente, rechazó el IVA descontable originado en los pagos por “*Medicina prepagada, honorarios profesionales por negociación del pliego de peticiones, por los servicios prestados en el arbitramento y otros honorarios*”, por valor de \$159.667.525. Para soportar el rechazo, la Administración citó los artículos 485 y 489 del E.T. y concluyó que los impuestos descontables solicitados por la actora no tenían relación de causalidad con los ingresos de la sociedad, toda vez que los bienes y servicios adquiridos no se destinaron directamente a las operaciones gravadas, ni exentas que desarrolla. Citó doctrina de esta Sección en relación con el tema. También rechazó el IVA descontable derivado del contrato de servicios suscrito con personas o entidades sin domicilio o residencia en el país, por \$130.450.139, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 485, 488, 771-2 y 616-1 del E.T. y 12 del Decreto Reglamentario 1165 de 1996. Propuso una sanción por inexactitud de \$477.054.000, conforme con el artículo 647 E.T.

A instancia de la respuesta al requerimiento especial, la parte actora invocó la inaplicación de los artículos 771-2 E.T. y controvertió la aplicación indebida de los artículos 488, 489 y 647 del E.T.

En la Liquidación Oficial de Revisión número 310642006000167 del 18 abril de 2007, la DIAN analizó las normas invocadas en la respuesta al requerimiento especial y, a partir de este análisis, confirmó las glosas.

Luego, con el recurso de reconsideración, la actora reiteró la inaplicabilidad del artículo 771-2 E.T., la aplicación indebida de los artículos 5º del D.R. 3050 de 1997 y 12 del D.R. 1165 de 1996 y 488 y 489 del E.T. A partir de esta inconformidad, la DIAN, en la Resolución número 310662008000004 del 27 de marzo de 2008, resolvió el recurso de reconsideración a partir del análisis de las normas invocadas por la actora. Además, modificó la liquidación oficial en el sentido de aceptar los impuestos descontables originados en operaciones con extranjeros no domiciliados en el país por \$130.450.139. Confirmó el rechazo de \$159.667.525, correspondiente al IVA descontable originado en operaciones gravadas, por no cumplir los requisitos del artículo 488 E.T., y tasó la sanción por inexactitud en \$464.186.000.

Revisado lo anterior, para la Sala, la apreciación de la demandante en cuanto a la falta de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración es equivocada, por cuanto desde el requerimiento especial, la razón principal para rechazar los impuestos descontables originados en los pagos por pólizas de salud y hospitalización, servicios de asesorías jurídicas y de búsqueda de personal fue el incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 488 E.T., específicamente, el relacionado con la relación directa de los bienes y servicios constitutivos de costo o gasto con las operaciones gravadas y exentas de la compañía.

La DIAN, a partir del análisis de la documentación que la actora suministró, analizó la improcedencia del IVA descontable solicitado, conforme con los artículos 485, 488 y 489 del E.T., así como de doctrina de la entidad y del Consejo de Estado, y no del artículo 107 E.T., como lo afirmó la demandante.

Es evidente, entonces, que el asunto materia de la actuación administrativa fue el rechazo de IVA descontable originado en los pagos por pólizas de salud, servicios de asesoría jurídica y de búsqueda de personal para la compañía. Tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial y en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, y a instancia de la contra argumentación de la demandante, la DIAN aludió a la falta de uno de los requisitos del artículo 488 E.T., debate que fundamentó la conclusión de la entidad sobre la improcedencia del impuesto descontable.

En consecuencia, para la Sala, la liquidación de revisión acusada y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración guardaron la debida correspondencia con el requerimiento especial, en cuanto a los hechos y las normas en que se sustentó el IVA descontable rechazado, tal como lo exige el artículo 711 del Estatuto Tributario.

No se evidencia, entonces, la supuesta violación del principio de congruencia ni del artículo 711 del E.T., invocados por la parte actora. No prospera el cargo de apelación.

### **3) DESCONOCIMIENTO DE LA DOCTRINA OFICIAL DE LA DIAN**

La demandante adujo que el Tribunal se equivocó, por cuanto concluyó que la DIAN no desconoció el Concepto número 81763 del 22 de septiembre de 2006. Para la actora los conceptos de la DIAN son actos que materializan el criterio de la entidad frente a determinado aspecto y que su análisis no puede centrarse en si su aplicación es o no retroactiva, pues al tratarse de la interpretación oficial de una norma general, su existencia debe entenderse desde el mismo momento que existe la ley.

Para el Tribunal, la actuación de la demandante, representada en la declaración de IVA que presentó el 22 de septiembre de 2004, no se realizó bajo el amparo del Concepto 81763 de 2006. Agregó que lo contrario equivaldría a otorgarle efectos retroactivos a los conceptos que emite la entidad.

Para la Sala, el cargo de apelación no prospera por las siguientes razones:

Con respecto al carácter vinculante y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha reiterado que *“los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad”*<sup>5</sup> y, *“aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.”*<sup>6</sup>

También ha considerado que aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial.<sup>7</sup> Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos.

En el presente caso la demandante reclama el desconocimiento de la aplicación del Concepto DIAN número 81763 del **22 de septiembre de 2006**. Sin embargo, es claro que no sólo para el momento en que la actora presentó la declaración del IVA que se discute (22 de septiembre de 2004), sino para el momento en que empezó la etapa de discusión con el requerimiento especial (16 de agosto de 2006), el concepto aún no había sido expedido, razón por la que mal podría solicitarse su aplicación en dichos momentos.

Con todo, si bien para el momento en que se profirió la liquidación oficial, el concepto estaba vigente, lo cierto es que para la Sala no existe el aludido desconocimiento del mismo, pues a pesar de que no fue el fundamento de los actos que se acusan, la interpretación que en su momento se hizo de los artículos 488 y 489 del E.T., frente a los requisitos de procedencia de los impuestos descontables originados en operaciones que constituyan costo o gasto, no difiere de la que para el mismo efecto realizó en los actos acusados. Tanto en uno como en otro caso, la conclusión en relación con la interpretación de las anteriores normas fue que, por regla general, la procedencia del descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios está sujeta a que éstos últimos se destinen a operaciones gravadas o exentas que desarrolle el contribuyente. En efecto, en dicho concepto se afirmó:

---

<sup>5</sup> Sentencia del 5 de diciembre de 1997, expediente 8557, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

<sup>6</sup> Sentencia del 3 de octubre de 2007, expediente 15571, C.P. Ligia López Díaz.

<sup>7</sup> Sentencia del 10 de junio de 2010, expediente 17174, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

*“ (...) Así las cosas, para la procedencia de los impuestos descontables, el requisito relativo a que las adquisiciones de bienes y servicios se destinen a operaciones gravadas o exentas, no debe entenderse como una condición que implica la incorporación de tales bienes y servicios en el costo de ventas (en los términos del sistema de deducciones fiscales sino como una exigencia de la ley para excluir el IVA facturado al responsable que, conforme a la estructura del impuesto, no puede ser tratado como descontable, es decir, el IVA pagado en el desarrollo de operaciones excluidas.*

*Por lo anterior, es claro que los responsables del impuesto sobre las ventas del régimen común pueden solicitar como descontable el impuesto pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y en la contratación de servicios, susceptibles de imputarse como costos o gastos de la empresa, siempre que los mismo sean procedentes para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta y se puedan atribuir, con un criterio financiero, a las operaciones gravadas o exentas de la empresa.”*

Como en el caso de la demandante no se discute si los pagos que originaron el IVA descontable que reclama constituyeron costo o gasto en el impuesto de renta, no habrá lugar a hacer análisis alguno al respecto, pues la discusión gira en torno a la interpretación del artículo 488 E.T. en relación con el IVA descontable originado en determinados pagos.

Por las anteriores razones, el cargo de apelación no prospera.

#### **4) IVA DESCONTABLE ORIGINADO EN LOS PAGOS DE PÓLIZAS DE HOSPITALIZACIÓN Y CIRUGÍA, SERVICIOS JURÍDICOS Y SERVICIOS DE BÚSQUEDA DE PERSONAL**

El recurrente disintió de la conclusión a la que llegó el Tribunal de confirmar la improcedencia del IVA descontable originado en los pagos de Pólizas de hospitalización y cirugía por \$123.427.694, de servicios jurídicos por \$33.999.831 y de búsqueda de personal por \$2.240.000.

Para la apelante, los anteriores gastos, cuyo IVA descontable fue rechazado por la DIAN, sí cumplen los requisitos del artículo 107 E.T. y, además, se encuentran relacionados con el objeto social de la empresa, conforme con los artículos 488 y siguientes del ET. Agregó que la DIAN interpretó de manera errónea estas últimas disposiciones.

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

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

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

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

Pues bien, sobre el particular la Sala reitera que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con la actividad generadora de renta*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto).<sup>8</sup>

Fíjese que el artículo 107 del E.T.<sup>9</sup> no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad. Por eso, la Sala considera que la *injerencia* que tiene el gasto puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “*Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio*”.

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

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

Y, en cuanto a la proporcionalidad<sup>10</sup>, que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí.

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

Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que

---

<sup>8</sup> Sentencias del 3 de marzo de 2011, expedientes 17673 y 16930; del 25 de marzo de 2010, expediente 16663; del 10 de marzo de 2011, expediente 17075 y, del 24 de marzo de 2011, expedientes 17286 y 17152, Consejero ponente Hugo Bastidas Bárcenas.

<sup>9</sup> “E.T ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

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

<sup>10</sup> “DRAE. **1. f.** Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. La prueba se debe encauzar a que es una "costumbre normal" hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de la ley no pueden confundirse con la costumbre, como "*Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.*"<sup>11</sup> En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales<sup>12</sup> o de la costumbre mercantil.<sup>13</sup> Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

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

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

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

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

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

Es por ello que, para establecer en el presente caso si los impuestos descontables glosados por la DIAN son procedentes, por reunir los requisitos del artículo 488 E.T., la Sala, a partir de la interpretación de los artículos 107 y 488 del E.T., hará

---

<sup>11</sup> DRAE. Definición de Costumbre.

<sup>12</sup> Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

<sup>13</sup> Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

una interpretación de los hechos y, por ende, de las pruebas aportadas por la demandante, a efectos de precisar si las expensas en que incurrió se subsumen en las citadas normas en calidad de impuestos descontables.

En el caso concreto, es un hecho no discutido que la sociedad DRUMMOND LTD., pagó el impuesto sobre las ventas sobre los bienes y servicios que a continuación se relacionan, por \$159.667.525:

<b>BENEFICIARIO DEL PAGO</b>	<b>VALOR IVA DESCONTABLE SOLICITADO</b>	<b>CONCEPTO DEL PAGO</b>	<b>FOLIOS SOPORTES (CUADERNO ANTECEDENTES)</b>
COLSEGUROS	123.427.694	Plan médico de hospitalización y cirugía	159 y 386 a 401
JULIO CÉSAR QUINTERO SOTO	11.200.000	Honorarios profesionales representación pliego de peticiones	291 y 292
HUGO PALACIOS MEJÍA	22.799.830	Asesoría jurídica servicios prestados arbitramento	283 a 290
EGON SEHNDER INTERNATIONAL DE COLOMBIA S.A.	2.240.000	Honorarios profesionales	480 y 481
<b>TOTAL IVA DESCONTABLE CARBOCOL/CERREJÓN</b>	<b>\$ 159.667.525</b>		

Pues bien, para definir si las citadas expensas tienen relación de causalidad con la actividad productiva de la empresa, si son necesarias y proporcionales y si se destinaron a operaciones gravadas o exentas del IVA, lo primero que precisa la Sala es que el objeto social de DRUMMOND LTD. se encamina, principalmente, a: "(...) *VINCULARSE A LA EXPLORACIÓN, INSTALACIÓN, EXPLOTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE LAS MINAS DE CARBÓN Y DE HIDROCARBUROS LÍQUIDOS Y GASEOSOS EN GENERAL, INCLUYENDO GAS METANO ASOCIADO AL CARBÓN EN COLOMBIA Y A TODAS AQUELLAS ACTIVIDADES RELACIONADAS QUE SEAN NECESARIAS, ACONSEJABLES O CONVENIENTES PARA LA CONDUCCIÓN DE DICHO NEGOCIO, INCLUYENDO, PERO SIN LIMITACIÓN, LA INSTALACIÓN Y OPERACIÓN DE INSTALACIONES DE TRANSPORTE Y OTRAS INFRAESTRUCTURAS.*"<sup>14</sup>

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

**- Pagos a COLSEGUROS por concepto de póliza de hospitalización y cirugía**

<sup>14</sup> Folio 629 del cuaderno de antecedentes.

La DIAN rechazó el IVA descontable originado en este pago, porque no acreditó que el pago fuera necesario y tuviera relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante, y porque no se probó que se hubiera destinado específicamente a operaciones gravadas o exentas con el IVA.

La demandante explicó que los pagos se hicieron con el fin de adquirir servicios de salud para los trabajadores de la compañía y sus familiares, y que se consideran pagos laborales indirectos hechos al trabajador, conforme con el artículo 5º del Decreto 3750 de 1986. Que, en consecuencia, reúnen los requisitos e los artículos 107 y 488 E.T.

Pues bien, ha sido criterio de la Sala que los pagos de salud de medicina prepagada o pólizas de salud que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de la definición de pago laboral indirecto que trae el Decreto Reglamentario 3750 de 1986 en su artículo 5º<sup>15</sup>. Conforme con dicha definición, los pagos que por concepto de servicios de salud realiza el empleador para sus trabajadores constituyen un gasto de naturaleza laboral, susceptibles de ser considerados como deducción a la luz del artículo 107 del E.T.<sup>16</sup>

Según se desprende del contrato de condiciones generales y particulares de la póliza de salud blanca empresarial número 9200001817 suscrito entre la demandante y Colseguros, los beneficiarios de la misma son todos los trabajadores de DRUMMOND y sus familiares. También obra en el expediente la factura número 110984 que da cuenta del pago del valor de la prima por \$123.427.694, realizado el 29 de mayo de 2004.

En ese orden, a partir de la doctrina de esta sección y conforme con las pruebas que reposan en el expediente, se tiene que como los pagos que se discuten corresponden a servicios adicionales de salud a favor de los trabajadores de la empresa, el IVA pagado por dichos servicios también puede ser considerado como descontable al amparo del artículo 488 del E.T.

Por lo tanto, se acepta el IVA descontable pagado por este concepto por \$123.427.694. Prospera el recurso de apelación.

**- Pago de honorarios a Hugo Palacios Mejía por la prestación de servicios jurídicos con ocasión del arbitramento con Ferrovías, y a Julio César Quintero Soto, por la prestación de asesoría y atención del pliego de peticiones de Sinramienergética**

---

<sup>15</sup> Artículo 5º Para efectos de lo previsto en los artículos anteriores, constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los pagos que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de las cuotas que por ley deban aportar los patronos o entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, el Servicio Nacional de Aprendizaje y las Cajas de Compensación Familiar.

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

<sup>16</sup> Sentencias del 10 de marzo de 2011, expediente 16966 y del 2 de abril de 2009, Rad. 16595 M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 13 de agosto de 2009, exp. 16217, CP. William Giraldo Giraldo y del 25 de noviembre de 2008, Rad. 14295 M.P. Ligia López Díaz



Para la DIAN, al igual que en el caso anterior, el IVA descontable originado en estos pagos no tiene relación de causalidad con los ingresos de la sociedad, y el servicio adquirido no se destinó directamente a las operaciones gravadas o exentas del IVA.

Para la recurrente, por el contrario, estos pagos sí tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la compañía y se destinaron al desarrollo de operaciones gravadas o exentas del IVA, como lo exige el artículo 488 E.T.

En el expediente obra la factura de venta número 1538 del 4 de junio de 2004, que da cuenta de que el señor Julio César Quintero Soto prestó a DRUMMOND los servicios de *“atención, representación y participación en la negociación del pliego de peticiones que el Sindicato Sitramienergética presentó a la Empresa y que culminó con la firma de la Convención Colectiva.”* Este documento señala también que el IVA de dichos honorarios era de \$11.200.000.

También obran en el expediente las facturas de venta número 0344 del 3 de junio de 2004 y 0350 del 17 de junio de 2004, en las que se hace una relación de las actividades que realizó el señor Hugo Palacios Mejía por concepto de *“Arbitramento Ferrovías”*

Para la Sala, los anteriores pagos hechos por la demandante tienen relación de causalidad con la actividad que desarrolla la empresa, pues son gastos que coadyuvan directa o indirectamente en la productividad de la misma.

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

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

En consecuencia, se acepta el IVA descontable originado en estos pagos por \$33.999.830.

**- Pagos hechos a la sociedad Egon Zehnder International de Colombia S.A.**

La demandante indicó que estos pagos se hicieron por la prestación del servicio de búsqueda de ejecutivos para ser contratados por DRUMMOND. Dijo que son erogaciones proporcionales, necesarias y guardan relación de causalidad con la actividad generadora de la compañía, y se destinaron a operaciones gravadas o exentas de la misma. Que, en consecuencia, debe aceptarse el descuento del IVA originado en estos pagos, por reunir los requisitos del artículo 488 E.T.

Para la DIAN no hay claridad en el servicio prestado, pues en la factura que allegó la actora para soportar la erogación se describe el servicio como *“Honorarios Profesionales”*. De tal manera que, agregó, no fue posible establecer que el servicio prestado era necesario y tenía relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la empresa.

La Sala le da la razón a la DIAN al haber rechazado el IVA descontable originado en este pago, toda vez que de la prueba que aportó la actora no es posible inferir el objeto del servicio. En efecto, la demandante allegó la factura de venta número

0414 del 14 de mayo de 2004, en la que sólo se describe: "HONORARIOS PROFESIONALES". De esta descripción no se desprende el objeto del servicio prestado, razón por la que no es posible verificar si el gasto se subsume en los artículos 107 y 488 del E.T.

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

#### 5) DE SI ERA PROCEDENTE IMPONER LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

La Sala advierte que se debe levantar la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, en relación con el reconocimiento parcial del IVA descontable por valor de **\$157.427.525**

Así mismo, considera que se debe mantener la sanción respecto de los impuestos descontables por **\$2.240.000**, porque la contribuyente no probó su existencia.

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

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

Por lo anterior, la Sala procede a practicar nueva liquidación del impuesto a las ventas a cargo de la actora, por el 3er bimestre del año gravable 2004, para aceptar impuestos descontables por **\$157.427.525** y levantar la sanción por inexactitud impuesta en relación con dicho valor. La liquidación del impuesto queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	REGLÓN	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN	LIQUIDACIÓN C. DE E.
IMPUESTO A CARGO POR OPERACIONES GRAVADAS	FU	29.144.000	29.144.000	29.144.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	GR	10.710.273.000	10.550.605.000	10.708.033.000
SALDO A PAGAR DEL PERÍODO FISCAL	FA	0	0	0
SALDO A FAVOR PERÍODO	HC	10.681.129.000	10.521.461.000	10.678.888.000
MAS SANCIONES	VS	12.868.000	268.336.000	16.454.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0	0	0
TOTAL SALDO A FAVOR	HB	10.668.261.000	10.253.125.000	10.662.434.000

### **Sanción por inexactitud**

Total saldo a favor liq. Privada	\$ 10.681.129.000
Menos: saldo a favor C. Estado	\$ 10.678.888.000
Base sanción	\$ 2.241.000
Por: porcentaje art. 647 E.T.	160%
Sanción determinada	\$ 3.585.600
Más sanción declarada	\$ 12.868.000
<b>TOTAL SANCIÓN</b>	<b>\$ 16.453.600</b>

Conforme con lo anterior, se revocará la sentencia apelada, para en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se fija como nuevo saldo a favor de la demandante, por el Impuesto a las Ventas del tercer bimestre del año 2004, la suma de \$10.662.434.000.

En consecuencia, y habiendo quórum para decidir, la Sala revocará la sentencia apelada.

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**

**1. REVÓCASE** la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar, dispone:

**ANÚLANSE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión número 310642006000167 del 18 de abril de 2007 y la Resolución número 310662008000004 de 27 de marzo de 2008, que determinaron oficialmente el impuesto sobre las ventas correspondiente al 3er bimestre de 2004 de la sociedad DRUMMOND LTDA.

A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como nuevo saldo a favor de DRUMMOND LTDA. por el impuesto a las ventas del 3er bimestre de 2004 la suma de DIEZ MIL SEISCIENTOS SESENTA Y DOS MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$10.662.434.000 M.L.).

**2. RECONÓCESE** personería para actuar en el presente proceso a los abogados ANA ISABEL CAMARGO ÁNGEL y PEDRO ENRIQUE SARMIENTO, en los términos de los poderes otorgados.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**