

RELACION DE CAUSALIDAD – Concepto. Se mide la injerencia del gasto en con la actividad productora / INJERENCIA DEL GASTO – Debe probarse con el ingreso obtenido / NECESIDAD – Concepto / PROPORCIONALIDAD – Concepto / NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD – Deben analizarse desde un criterio comercial / COSTUMBRE – Prueba

La divergencia que existe entre las partes obedece a la interpretación que hacen de los vocablos relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 E.T. y a la interpretación de la expresión “(...) y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”, a que hace alusión el artículo 488 E.T. Pues bien, sobre el particular la Sala reitera que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con la actividad generadora de renta, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto). El artículo 107 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 con 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 E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una de las normalmente acostumbradas en cada actividad. El segundo, 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

IMPUESTOS DESCONTABLES – Sólo proceden aquellos que tienen origen en operaciones que constituyan costo o gasto / IMPUESTOS

DESCONTABLES EN LAS OPERACIONES GRAVADAS EXCLUIDAS Y EXENTAS – Se imputan proporcionalmente

Cuando el artículo 488 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 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 (...)”

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

INJERENCIA DEL GASTO – Debe probarse para que proceda la deducción de la expensa necesaria / MANTENIMIENTO, PINTURA INSTALACION DE CORTINAS Y ADECUACION DE CASAS DE LOS TRABAJADORES - No son expensas que tienen una relación directa con la exploración, explotación y beneficio del níquel

Para que la expensa tenga relación de causalidad con la productividad de la empresa, la demandante debió probar la injerencia que tuvo ese gasto con esa productividad. Además, que ese gasto debió hacerlo de manera forzosa, en cumplimiento de la ley, de las obligaciones inherentes a la buena gestión empresarial o de la costumbre mercantil. En términos generales, los gastos en que incurrió la sociedad Cerro Matoso tienen que ver con la adecuación y mantenimiento de la ciudadela que tiene acondicionada para la vivienda y recreación de los trabajadores de la mina de níquel ubicada en Montelíbano, Córdoba. En particular, son erogaciones realizadas para el mantenimiento e instalación de aire acondicionado; mantenimiento de electricidad, plomería y carpintería; servicios de aseo y limpieza, etcétera. Para la Sala si bien tales expensas tienen relación con la empresa y sus trabajadores en la medida que les brindan condiciones de bienestar y comodidad, lo cierto es que la demandante no probó que las expensas hubieran tenido una injerencia positiva en la actividad productora de renta, razón por la que no son procedentes los impuestos descontables originados en dichas expensas. Es decir, las expensas en cuestión no tienen relación con la exploración y beneficio del níquel y otros minerales asociados a éste. En consecuencia, como la demandante no probó que se reúnen los presupuestos del artículo 488 E.T., para tener derecho a los impuestos descontables objeto de demanda, la Sala confirmará la sentencia impugnada, que negó las pretensiones de la demanda.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 488

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, Cinco (5) de mayo de dos mil once (2011)

Radicación número: 23001-23-31-000-2002-00049-01(17195)

Actor: CERRO MATOSO S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 6 de marzo de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad CERRO MATOSO S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERO.- *Se declare la nulidad de las liquidaciones oficiales de revisión practicadas por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Montería que se relaciona a continuación (sic), por medio de las cuales se establecieron los impuestos de ventas a cargo de la sociedad demandante, por los periodos gravables que a continuación se indican:*

LIQUIDACIÓN OFICIAL No.	PERIODO	FECHA
120642001900007	I-bim-99	2-x-01
120642001900008	II-bim-99	2-x-01
120642001900009	III-bim-99	2-x-01
120642001900010	IV-bim-99	2-x-01
120642001900011	V-bim-99	2-x-01

SEGUNDO.- *Se declare que no hay lugar a tratar como no descontables los impuestos rechazados en la liquidación, que se relacionan a continuación (sic):*

PERIODO	DESCUENTO RECHAZADO
I-bim-99	\$22.680.000
II-bim-99	\$92.546.000
III-bim-99	\$45.586.000
IV-bim-99	\$62.384.000

V-bim-99	\$92.269.000
----------	--------------

TERCERO.- Como consecuencia de todo lo anterior, se restablezca el derecho del contribuyente mediante sentencia, en la cual se declaren en firma las liquidaciones privadas por concepto de impuesto sobre las ventas, presentada por los bimestres I, II, III, IV, y V de 1.999.”

La sociedad demandante invocó como normas vulneradas los artículos 107, 488 y 489 E.T.

En el concepto de violación la sociedad Cerro Matoso expuso lo siguiente:

Dijo que el artículo 488 E.T. establecía que son descontables los impuestos sobre las ventas pagados por bienes y servicios que, según las normas de renta, resultaran computables como costo o gasto.

Que el artículo 107 *ibídem*, por su parte, señalaba que son aceptables como deducción las expensas realizadas durante el periodo gravable, siempre que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sean necesarias y proporcionadas para dicha actividad. Que, además, según el inciso 2° del artículo 107, la necesidad y proporcionalidad de las expensas debía determinarse con criterio comercial, de acuerdo con las normalmente acostumbradas en cada actividad.

Que el artículo 489 *ibíd.*, a su turno, decía que cuando el contribuyente sea exportador de bienes tiene derecho al descuento por el impuesto pagado por bienes y servicios que se destinen a operaciones exentas por exportación.

Que se dedicaba exclusivamente a la exportación de níquel extraído en el Municipio de Montelíbano, Córdoba.

Explicó que como la mina estaba ubicada lejos de los centros urbanos se vio obligada a construir y mantener adecuadamente lugares para la vivienda de los trabajadores que se dedicaban a la extracción de níquel y la confección de los lingotes exportables.

Que la construcción y mantenimiento de las viviendas brindaban bienestar en los tiempos de descanso de los trabajadores. Que, en todo caso, no era una *“inversión exótica”*, ya que se trata de una erogación de las que normalmente acostumbraban empresas dedicadas a la actividad minera. Que, por ejemplo, empresas como ECOPETROL, en Barrancabermeja, y Carbocol, en el Cerrejón, establecían este tipo de *“comodidades para sus empleados, de tal manera que pueda vivir dignamente con sus familias y disfrutar de una comodidad elemental pro concepto de recreación y prácticas deportivas en un club hecho para el efecto.”*

Que, de conformidad con el artículo 107 E.T., los gastos inherentes al mantenimiento y funcionamiento de las viviendas de los trabajadores y del club social y deportivo son necesarios y proporcionales, habida cuenta de que se trataba de gastos normalmente acostumbrados en actividades que cumplía la compañía.

Que, en consecuencia, por tratarse de expensas deducibles en el impuesto de renta, también podían considerarse como descontables en el impuesto sobre las ventas.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, mediante apoderada judicial, contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos.

Dijo que no se violaron las normas invocadas por la demandante.

Manifestó que, en materia de impuesto a las ventas, se entiende como costo de venta la parte del costo de adquisición o de producción que corresponde a la mercancía vendida y que da lugar a la obtención de un ingreso.

Que el objeto social de Cerro Matoso S.A. consiste en explorar y explotar las minas de níquel y de otros minerales asociados con ese mineral; construir, instalar, procesar, transportar, y operar equipos de ingeniería y plantas industriales para la producción y comercialización de níquel en Colombia y en el exterior.

Que el impuesto descontable declarado se originó en erogaciones que hizo por concepto de mantenimiento de las viviendas en las que residen los empleados de la compañía demandante (mantenimiento eléctrico y al aire acondicionado); compra de electrodomésticos; mantenimiento de las carteleras en los clubes Catuma, Jagua y en la Fundación San Isidro, y reparaciones locativas en el Club Catuma.

Que, sin embargo, ninguno de esos gastos tenía relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la empresa demandante. Es decir que tales gastos no están destinados a operaciones gravadas con el tributo, ya que si bien son erogaciones que benefician a los trabajadores de la empresa, y que podrían constituir un gasto de orden fiscal, lo cierto es que para que se aceptaran como impuestos descontables debían constituir insumos necesarios para la realización de la actividad generadora del impuesto sobre las ventas. Que, por ende, en los términos del artículo 488 E.T. no podían reconocerse como impuestos descontables.

Que en los actos demandados se aplicó el artículo 489 *ibíd.* y se concluyó que los bienes y servicios que motivaron el rechazo del impuesto descontable no tenían relación de causalidad con el objeto social de la empresa demandante, ya que no estaban destinados a la exploración y explotación de minas de níquel. En este punto, explicó que, según el objeto social de Cerro Matoso, la actividad dirigida a la exportación de minerales determinaba que los bienes adquiridos para tal actividad tuvieran la calidad de exentos del impuesto sobre las ventas.

Adujo, de otra parte, que el hecho de que la mina se ubicara en una zona apartada de los centros urbanos no significaba que las erogaciones realizadas para la construcción y mantenimiento de las viviendas para los trabajadores dieran lugar al impuesto descontable reclamado. Dijo que *“mas bien (sic) eso es una obligación de acuerdo a la ley laboral de que el empleador debe suministrar alimentación, transporte y vivienda si se requiere a sus trabajadores y en cumplimiento a esta ley laboral es que la empresa demandante construyo (sic) el complejo urbanístico y lo ha dotado de comodidades, pero [que] ello no obsta para concluir que estén*

exentos de impuestos, Únicamente (sic) lo está los elementos (sic) que tengan relación con la explotación y exploración de níquel.”¹

Por todo lo anterior, pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Córdoba, en sentencia del 6 de marzo de 2008, negó las pretensiones de la demanda.

Después de transcribir los artículos 488, 489, 477 y 107 E.T. y una sentencia de esta Corporación, que no se identificó, el Tribunal concluyó que no era procedente el reconocimiento del impuesto descontable de los bimestres I a V de 1999, habida cuenta de que no guardaban relación de causalidad con la actividad productora de renta ni cumplían con los requisitos de necesidad y proporcionalidad exigidos por la doctrina judicial y la ley.

Indicó que, en efecto, pese a la ubicación geográfica de la mina de níquel en la zona rural del Municipio de Montelíbano, Córdoba, las erogaciones en que se basaba el descuento pretendido no constituían costos o gastos que tuvieran directa causalidad con la actividad de la empresa y que, por ende, no podían considerarse como necesarios y proporcionales.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación en contra de la sentencia de primera instancia. Para el efecto, replicó los argumentos expuestos en la demanda.

Dijo que los descuentos solicitados sí cumplían con los requisitos de necesidad y de proporcionalidad y que, además, existía relación de causalidad con la actividad productora de renta de CERRO MATOSO S.A..

Que, en efecto, “los gastos [cuestionados] son inherentes al mantenimiento y funcionamiento de las viviendas para los trabajadores y del club social y deportivo para los mismos, conforme al artículo 107 del E.T., son necesarios teniendo en cuenta lo normalmente acostumbrado en la correspondiente actividad”.

Dijo, de otra parte, que la proporcionalidad no ha sido controvertida y que está debidamente soportada en los comprobantes contables.

En cuanto a la relación de causalidad, agregó que *“es elemental que para que haya explotación de níquel (que es la fuente de los ingresos de la Compañía...) es necesario que haya explotación, y que para ésta exista es necesaria la actividad humana especializada y técnica, por lo cual el personal al servicio de la empresa tiene que ser contratado en condiciones que resulten competitivas con lo que ofrecen a sus trabajadores otras empresas similares”.* Seguidamente, formuló la siguiente pregunta: *“¿Cómo es posible contratar personal idóneo para la explotación económica del níquel, sin ofrecerles vivienda cómoda para ellos y sus familias y sin dotar los campamentos de la misma de facilidades de recreación en los dominicales, festivos y demás tiempos libres?”.*

¹ En este punto, citó la sentencia del 2 de noviembre de 2001, dictada por esta Sección en el expediente N° 12185, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, demandante Cerro Matoso S.A., en la que se habría llegado a la misma conclusión.

Por último, dijo que como las expensas en cuestión son deducibles en el impuesto de renta, porque cumplían los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad, también debían descontarse del impuesto sobre las ventas pagado por los bienes y servicios correspondientes a dichas expensas, conforme con los artículos 488 y 489 E.T.

Pidió que, en consecuencia, se revocara la sentencia apelada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DEMANDANTE** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

Agregó que, según el concepto oficial 81763 de 2006, 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 que se puedan atribuir con un criterio financiero a las operaciones gravadas o exentas de la empresa.

La **DIAN** insistió en lo dicho en la contestación de la demanda.

Sostuvo que, de conformidad con el artículo 488 E.T., para que el impuesto sobre las ventas pagado pueda tomarse como descontable debe reunir los siguientes requisitos: **i)** que se origine en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios por importaciones que realice el responsable; **ii)** que fiscalmente constituya un costo o gasto de la empresa, y **iii)** que se destine a operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Manifestó que, en el caso concreto, el IVA objeto de discusión correspondía al pagado en compras efectuadas por la sociedad actora para proporcionar bienestar a los empleados de la empresa. Que si bien esas erogaciones podían constituir un gasto de orden fiscal, lo cierto es que tales erogaciones no tenían el carácter de una expensa necesaria para la realización de la actividad generadora del impuesto a las ventas.

Citó reiterada doctrina judicial de esta Sala, en la que se negaron los descuentos pedidos y concluyó que los impuestos pagados por los conceptos solicitados no podían tratarse como descontables.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante, a la Sala le corresponde decidir si era procedente que se incluyera en las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes a los bimestres I a V de 1999, en calidad de impuesto descontable, el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, en cuantía de \$315'465.000.

Para el efecto, la Sala analizará si la parte demandante probó que las expensas que incluyó en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, correspondientes a los bimestres I a V de 1999, en calidad de impuestos descontables, cumplieron los requisitos de los artículos 488, 489, 490 y 107 E.T.

- **De los hechos probados en el proceso**

La Sala precisa que en el caso concreto se encuentran probados los siguientes hechos:

1. El 12 de junio de 2000, Cerro Matoso S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas, por el primer bimestre de 1999, incluyó impuestos descontables en cuantía de \$608'402.000, y declaró un saldo a favor de \$561'297.000².
2. Previo a la devolución del saldo a favor, la Administración de Impuestos de Montería inició investigación y profirió el requerimiento especial N° 0016 de 2000 en el que desconoció impuestos descontables por valor de \$22'679.528 y modificó el saldo a favor declarado a la suma de \$538'617.000³.
3. Previa contestación del requerimiento especial, se profirió la liquidación oficial N° 007 en la que se reiteraron las modificaciones practicadas en el requerimiento especial⁴. La siguiente es la relación de los impuestos descontables que se rechazaron:

AÑO GRAVABLE 1999, BIMESTRE 1				
CONSTRUCTORA JC LTDA				
Factura	Fecha	Concepto	IVA rechazado	
1494	25/01/99	Mantenimiento aire acondicionado ciudadela Dic 24/98 a Ene 23/99	1.517.714	
1491	25/01/99	Tiempo extra mantenimiento plomería y carpintería ciudadela Dic/98	1.372.543	
1489	25/01/99	Instalación aire y reparación neveras, jardín travesuras	78.926	
1490	25/01/99	Mantenimiento plomería y carpintería ciudadela Ene/99	1.380.375	
1500	10/02/99	Mantenimiento preventivo de plomería y carpintería ciudadela Feb/99	1.380.375	
1501	10/02/99	Tiempo extra mantenimiento plomería y carpintería ciudadela Ene/99	1.121.112	
				6.851.045
INGENIERÍA MECÁNICA AUTOMOTRIZ LTDA				
2022	26/01/99	Compra lavadora whirlpool	321.600	
2062	12/02/99	Rebordeadora planos hansa	56.896	
				378.496
DIEGO LUIS GONZÁLEZ TUIRAN				

² Folio 284 del cuaderno principal.

³ Folios 153-156 del c.p.

⁴ Folios 57-61 del c.p.

1014	21/01/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA, factura no cumple requisitos	655.664	655.664
PROYECTISTAS Y CONSTRUCTORES LTDA				
107	12/01/1999	Mantenimiento carteleras Paimaná y Tacasaluma	154.069	154.069
ALBERTO PRECIADO TORRES				
159	01/02/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	115.200	
142	30/12/98	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	10.000	
148	12/01/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	36.000	
149	30/12/98	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	14.400	
150	12/01/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	64.000	
151	12/01/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	64.000	
157	01/02/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	25.600	
				329.200
JORGE MURILLO GÓMEZ				
PID-0071	26/04/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	202.687	
PID-0064	12/02/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	8.226	
PID-0074	26/01/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	52.402	
PID-0068	01/01/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	7.843	
				271.158
SOMET LTDA				
47	26/01/99	Desmontar poste de concreto en el barrio la jagua	96.000	
48	22/01/99	Trabajos varios en las casetas de los generadores y cabinas en los chelos	162.720	
				258.720
ECOAGRO LTDA				
166	21/12/98	Mantenimiento integral ciudadela contrato 5937-98	1.713.729	
167	05/01/99	Reembolso tiempo adicional ciudadela	38.574	
169	18/01/99	Mantenimiento integral ciudadela contrato 5937-98	1.845.258	
170	03/02/99	Reembolso tiempo	16.341	

		adicional ciudadela		
171	03/02/99	Aseo y fumigación casa 337	28.800	
175	04/02/99	Aseo y fumigación apartamento 315	26.880	
173	03/02/1999	Corte de árboles en el club Catuma	79.775	
				3.749.357
BIG COMPANY SERVICE				
12-297	06/01/99	Ventas y servicios efectuados por los diferentes centros de costo	4.413.989	
12-305	20/01/99	Valor costos fijos del 01-01-99 al 20-01-99	5.617.830	
				10.031.819
TOTAL RECHAZADO BIMESTRE I DE 1999			22.679.528	22.679.528

4. La demandante no interpuso recurso de reconsideración, toda vez que respondió en debida forma el requerimiento especial.
5. El 12 de junio de 2000, Cerro Matoso S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas, por el segundo bimestre de 1999, incluyó impuestos descontables en cuantía de \$808'368.000, y declaró un saldo a favor de \$791'833.000⁵.
6. Previo a la devolución del saldo a favor, la Administración de Impuestos de Montería inició investigación y profirió el requerimiento especial N° 0017 de 2000 en el que desconoció impuestos descontables por valor de \$92'546.125 y modificó el saldo a favor declarado a la suma de \$699'267.000⁶.
7. Previa contestación del requerimiento especial, se profirió la liquidación oficial N° 008 en la que se reiteraron las modificaciones practicadas en el requerimiento especial⁷. La siguiente es la relación de los impuestos descontables que se rechazaron:

AÑO GRAVABLE 1999, BIMESTRE 2				
CONSTRUCTORA JC LTDA				
Factura	Fecha	Concepto	IVA rechazado	
1509	26/02/99	Horas extras mantenimiento ciudadela	61.958	
1507	26/02/99	Mantenimiento aire ciudadela de Ene/24 a Feb/23 de 1999	1.965.490	

⁵ Folio 283 del c.p.

⁶ Folios 157-161 del c.p.

⁷ Folios 62-66 del c.p.

1514	09/03/99	Mantenimiento preventivo de plomería carpintería ciudadela Mar/99	1.380.375	
1515	09/03/99	Tiempo extra mantenimiento plomería y carpintería ciudadela Feb/99	1.444.874	
1524	24/03/99	Costo reembolsable aires ciudadela Mar/99	78.826	
1523	24/03/99	Mantenimiento aire ciudadela de Feb/24 a Mar/23 de 1999	1.771.172	
1534	08/04/99	Mantenimiento preventivo de plomería carpintería ciudadela Abr/99	1.380.375	
1536	08/04/99	Mantenimiento eléctrico ciudadelas feb, marz, abr, 1999	3.759.900	
1535	08/04/99	Tiempo extra mantenimiento plomería y carpintería ciudadela Mar/99	1.023.412	
1542	26/04/99	Mantenimiento aire ciudadela Mar/24 a Abr/23 1999	1.771.172	
				14.637.554
ELECOM LTDA				
127	26/02/99	Mantenimiento preventivo instalaciones eléctricas ciudadela	320.000	
121	14/01/99	Mantenimiento preventivo 23% instalaciones eléctricas ciudadela	721.081	
				1.041.081
INGENIERÍA MECÁNICA AUTOMOTRIZ LTDA				
2136	19/04/99	Mesa autoservicio rubermaid 3540	72.000	
2128	19/03/99	Lavadora whirlpool y secadora large elect	256.800	
				328.800
PROYECTISTAS Y CONSTRUCTORES LTDA				
110	23/02/99	Mantenimiento carteleras Catuma y Jagua, fundación san isidro	162.349	162.349
PRODUCTOS Y SERVICIOS DE INGENIERÍA LTDA				
PC-048	24/04/99	Repara fuga de agua frente al club catuma	111.845	111.845
ALBERTO PRECIADO TORRES				
171	25/02/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	32.316	
168	12/02/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	48.475	
169	01/02/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	32.316	
174	25/03/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	163.200	
				276.307
JORGE MURILLO GÓMEZ				
PID-0076	15/04/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	193.616	
PID-0078	24/02/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA	202.686	

		FACTURA		
PID-0079	25/03/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	202.686	
				598.988
ECOAGRO LTDA				
178	19/03/99	Mantenimiento ciudadela	240.000	240.000
BIG COMPANY SERVICE				
12-304	20/01/99	Ventas y servicios efectuados por los diferentes centros de costo de enero 1 a enero 20 de 1999	5.541.305	
12-308	20/02/99	Valor punto de café del 21-01-99 al 20-02-99	504.480	
12-310	20/02/99	Valor costos fijos del 21-01-99 al 20-02-99	10.018.557	
12-311	20/02/99	Ventas y servicios efectuados por los diferentes centros de costo de 20-01-99 a 21-02-99	11.311.121	
12-324	20/03/99	Valor reajuste factura del 01-01-99 al 20-01-99	3.949.036	
12-323	20/03/99	Ventas y servicios por los diferentes centros de costos de 20-02-99 a 20-03-99	11.798.127	
12-322	20/03/99	Costo fijo del 21-02-99 al 20-03-99	10.018.557	
12-321	20/03/99	Valor puntos de café del 21-02-99 al 20-03-99	504.480	
12-335	20/04/99	Valor ventas efectuadas por los diferentes centros de costos del 21-03-99 al 20-04-99	10.980.501	
12-334	20/04/99	Valor costos fijos del 21-04-99 al 20-04-99	10.018.557	
12-333	20/04/99	Valor punto de café del 21-03-99 al 20-04-99	504.480	
				75.149.201
TOTAL RECHAZADO BIMESTRE MAR-ABRIL			92.546.125	92.546.125

8. La demandante no interpuso recurso de reconsideración, toda vez que respondió en debida forma el requerimiento especial.
9. El 12 de junio de 2000, Cerro Matoso S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas, por el tercer bimestre de 1999, incluyó impuestos descontables en cuantía de \$830'298.000, y declaró un saldo a favor de \$811'510.000⁸.
10. Previo a la devolución del saldo a favor, la Administración de Impuestos de Montería inició investigación y profirió el requerimiento especial N° 0018 de 2000 en el que desconoció impuestos descontables por valor de \$45'585.948 y modificó el saldo a favor declarado a la suma de \$765'924.000⁹.

⁸ Folio 282 del c.p.

⁹ Folios 24-28 del c.p.

11. Previa contestación del requerimiento especial, se profirió la liquidación oficial N° 009 en la que se reiteraron las modificaciones practicadas en el requerimiento especial¹⁰. La siguiente es la relación de los impuestos descontables que se rechazaron:

AÑO GRAVABLE 1999, BIMESTRE 3				
COFAMET LTDA				
Factura	Fecha	Concepto	IVA rechazado	
65	19/04/99	Reparación de cuarto de bomba en los chelos	144.797	144.797
CONSTRUCTORA JC LTDA				
1545	11/05/99	Mantenimiento eléctrico ciudadelas	1.253.300	
1548	11/05/99	Horas extras mantenimiento eléctrico ciudadela Abr/99	65.402	
1546	11/05/99	Mantenimiento plomería y carpintería ciudadela Abr/99	1.380.375	
1549	26/05/99	Mantenimiento aire ciudadela abr/24 a may/23 1999	1.771.172	
1560	10/06/99	Horas extras mantenimiento eléctrico ciudadela May/99	30.311	
1556	10/06/99	Mantenimiento eléctrico ciudadelas jun/99	1.253.300	
1562	24/06/99	Mantenimiento de aire ciudadela may/24 a jun/23 1999	1.771.172	
1547	11/05/99	Horas extras mantenimiento plomería y carpintería abr/99	876.484	
1554	10/06/99	Mantenimiento plomería y carpintería ciudadela Jun(/99	1.380.375	
1555	106/06/99	horas extras mantenimiento plomería carpintería ciudadela may/99	834.812	
				10.616.703
DECORACIONES KATY LTDA				
29	08/05/99	Cortinas para club jagua	470.872	470.872
MARITZA ENNIS MURCIA				
114	22/04/99	Instalación de cortinas de las casas 1 a la 13	1.362.350	
116	03/05/99	Confección de cortinas	292.460	
119	18/05/99	Cortinas de 20 casas de tacasaluma	1.416.776	
127	17/06/99	Cortinas para las barracas	620.016	
				3.691.602
INGENIERÍA MECÁNICA AUTOMOTRIZ LTDA				
2183	23/04/99	Teléfono inalámbrico	156.800	
2235	19/05/99	Aspiradora electrolux 1000	33.792	
				190.592

¹⁰ Folios 67-72 del c.p.

INGEOCIVIL				
314	03/06/99	Remodelación restaurante club jagua	1.206.146	
320	22/06/99	Remodelación restaurante club jagua	863.246	
				2.069.392
PRODUCTOS Y SERVICIOS DE INGENIERÍA				
PC-050	10/05/99	Levante de enchape piscina club jagua	154.224	
PC-047	19/05/99	Cambio tubería el Paimaná	208.000	
PC-051	12/06/99	Mantenimiento general casa ciudadela	3.062.092	
				3.424.316
ALBERTO PRECIADO TORRES				
180	24/05/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	89.600	
181	24/05/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	32.316	
182	31/05/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	76.800	
183	11/05/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	76.800	
184	11/05/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	60.800	
				336.316
SIEMBRAS Y CONSTRUCCIONES LTDA				
65	26/04/99	Mantenimiento del lago parque ecológico en ciudadela	158.400	158.400
JORGE MURILLO GÓMEZ				
PID-0077	16/06/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	106.686	106.686
ECOAGRO				
176	01/03/99	Mantenimiento ciudadela	19.200	
181	06/05/99	Mantenimiento ciudadela	480.000	
183	18/05/99	Mejoras en tanque de agua potable	458.818	
				958.018
BIC COMPANY SERVICE				
12-341	20/05/99	Valor puntos de café del 21-04-99 al 20-05-99	504.480	
12-342	20/05/99	Valor de los costos fijos del 21-04-99 al 20-05-99	10.018.557	
12-343	20/05/99	Valor consumos efectuados por los diferentes centros de costos del 21-04-99 al 20-05-99	12.895.217	
				23.418.254
TOTAL RECHAZADO BIMESTRE MAY- JUN			45.585.948	45.585.948

12.La demandante no interpuso recurso de reconsideración, toda vez que respondió en debida forma el requerimiento especial.

13. El 21 de septiembre de 1999, Cerro Matoso S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas, por el cuarto bimestre de 1999, incluyó impuestos descontables en cuantía de \$821'859.000, y declaró un saldo a favor de \$817'029.000¹¹.
14. Previa a la devolución del saldo a favor, la Administración de Impuestos de Montería inició investigación y profirió el requerimiento especial N° 0019 de 2000 en el que desconoció impuestos descontables por valor de \$62'383.999 y modificó el saldo a favor declarado a la suma de \$715'565.000¹².
15. Previa contestación del requerimiento especial, se profirió la liquidación oficial N° 010 en la que se reiteraron las modificaciones practicadas en el requerimiento especial¹³. La siguiente es la relación de los impuestos descontables que se rechazaron:

AÑO GRAVABLE 1999, BIMESTRE 4				
COFAMET LTDA				
Factura	Fecha	Concepto	IVA rechazado	
79	02/08/99	Reparación general de motoreproductor en la ciudadela	222.535	222.535
CONSTRUCTORA JC LTDA				
1570	12/07/99	Mantenimiento plomería carpintería ciudadela jul/99	1.380.375	
1571	12/07/99	Mantenimiento eléctrico general de la ciudadela jul/99	1.253.300	
1573	12/07/99	Horas extras mantenimiento plomería carpintería jun/99	867.484	
1574	12/07/99	Horas extras mantenimiento eléctrico ciudadela Jun/99	249.144	
1580	26/07/99	Mantenimiento aire ciudadela jun/24 a jul/23	1.771.172	
1589	11/08/99	Mantenimiento plomería carpintería ciudadela ago/99	1.380.375	
1594	11/08/99	Horas extras mantenimiento eléctrico ciudadela Jul/99	64.972	
1596	17/08/99	Horas extras plomería y carpintería ciudadela jul/99	772.580	
1599	24/08/99	Mantenimiento aire ciudadela jul/24 a Agos/23	1.771.172	
				9.510.574
CONSTRUCTORA CARPINAL LTDA				
23	10/08/99	Fabricación e instalación de ventanas casa 11 tacasalum	183.856	183.856
MARITZA ENNIS MURCIA				

¹¹ Folio 281 del c.p.

¹² Folios 29-32 del c.p.

¹³ Folios 73-77 del c.p.

117	07/05/99	Cortinas para la casa R3-324	17.080	
125	20/05/99	Cortinas para los cholos	40.256	
131	07/07/99	Cortinas casa de tacasaluma	287.654	
				344.990
DIEGO LUIS GONZÁLEZ TUIRAN				
1032	10/08/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA, la factura no cumple requisitos, ampliación vivienda en Barrio Jagua	300.000	300.000
PRODUCTOS Y SERVICIOS DE INGENIERÍA LTDA				
PC-052	10/08/99	Construcción parqueadero en paimaná	196.288	
PC-057	10/08/99	Prepar. Cubiertas parqueadero paimaná, elaborar puerta casa # 563	194.618	
				390.906
REASER LTDA				
216	30/06/99	Recolección de residuos de la ciudadela mes jun/99	920.158	
218	30/06/99	Servicios adicionales y tiempo extra en la ciudadela	203.103	
222	29/07/99	Servicio de recolección y manejo de residuos en la ciudadela	899.252	
228	30/08/99	Servicio de recolección y manejo de residuos en la ciudadela	899.252	
234	11/05/99	Servicio de recolección y manejo de residuos en la ciudadela	899.252	
				3.821.017
ECOAGRO				
189	18/06/99	Mantenimiento ciudadela	240.000	240.000
BIC COMPANY SERVICE				
12-360	20/06/99	Valor puntos de café del 21-05-99 al 20-06-99	504.480	
12-361	20/06/99	Valor de los costos fijos del 21-05-99 al 20-04-99	10.018.557	
12-362	20/06/99	Valor consumo efectuado por los diferentes centros de costos del 21-05-99 al 20-06-99	13.415.061	
12-380	20/07/99	Valor costos fijos del 21-06-99 al 20-07-99	10.018.557	
12-382	20/07/99	Valor consumo efectuado por los diferentes centros de costos del 21-06-99 al 20-07-99	13.413.466	
				47.370.121
TOTAL RECHAZADO BIMESTRE JUL - AGOS			62.383.999	62.383.999

16. La demandante no interpuso recurso de reconsideración, toda vez que respondió en debida forma el requerimiento especial.

17. El 19 de junio de 2000, Cerro Matoso S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas, por el quinto bimestre de 1999, incluyó impuestos descontables en cuantía de \$1.315'566.000, y declaró un saldo a favor de \$1.306'461.000¹⁴.
18. Previo a la devolución del saldo a favor, la Administración de Impuestos de Montería inició investigación y profirió el requerimiento especial N° 0020 de 2000 en el que desconoció impuestos descontables por valor de \$92'268.956 y modificó el saldo a favor declarado a la suma de \$1.214'192.000¹⁵.
19. Previa contestación del requerimiento especial, se profirió la liquidación oficial N° 011 en la que se reiteraron las modificaciones practicadas en el requerimiento especial¹⁶. La siguiente es la relación de los impuestos descontables que se rechazaron:

AÑO GRAVABLE 1999, BIMESTRE 5				
BUSTILLO INGENIERÍA				
Factura	Fecha	Concepto	IVA rechazado	
155	12/10/99	MESÓN EN MÁRMOL PARA CLUB CATUMA	255.868	255.868
CONSTRUCTORA JC LTDA				
1597	19/08/99	Avance 70% mantenimiento eléctrico ciudadela	877.310	
1608	09/09/99	Mantenimiento de plomería carpintería albañilería y electricidad ciudadela sep/99	3.429.223	
1611	23/09/99	Mantenimiento aire ciudadela ago/24 a sep/23 1999	1.771.172	
1613	23/09/99	Costos reembolsables ciudadela sep/99	74.962	
1610	26/07/99	Adicionales construcción barracas faro 2	6.806.920	
1617	07/10/99	Horas extras mantenimiento ciudadela sep/99	93.003	
1616	07/10/99	Mantenimiento general plomería carpintería albañilería electricidad ciudadela oct/99	3.429.223	
1606	07/09/99	30% restante mantenimiento eléctrico ciudadela ago/99	417.685	
1605	07/09/99	25% restante horas extras mantenimiento eléctrico ciudadela jul/99	107.174	
1621	22/01/99	Mantenimiento aire ciudadela sep/24 a oct/23 1999	1.771.172	
1623	28/10/99	Horas extras mantenimiento ciudadela oct/99	223.444	
				19.001.288

¹⁴ Folio 280 del c.p.

¹⁵ Folios 33-36 del c.p.

¹⁶ Folios 78-82 del c.p.

CONSTRUCTORA CARPINAL LTDA				
26	21/10/99	Fabricación de repisas y percheros en FEM jagua y catuma	621.879	621.879
MARITZA ENNIS MURCIA				
134	30/08/99	Persianas en aluminio	192.875	
138	18/09/99	Persianas verticales	183.018	
139	18/09/99	Persianas verticales	247.920	
141	06/10/99	Persianas verticales	14.616	
135	30/08/99	Persianas verticales	61.344	
				699.773
EMPRESA ASOCIATIVA DE TRABAJO CARACOLÍ				
56	24/09/99	Servicios de limpieza de cunetas avisos y tareas varias en la vía M/líbano-CM	798.465	798.465
INGENIERÍA MECÁNICA AUTOMOTRIZ				
2445	21/09/99	Aspiradora electrolux 1300 y lavatorr 20L elect	326.400	
2483	11/10/99	Poliéster, madejas de hilo, paños de agujas, tijeras, tambores para bordar	247.680	
2488	12/10/99	Madejas de hilo blanco	32.400	
				606.480
PRODUCTOS Y SERVICIOS DE INGENIERÍA LTDA				
PC-068	11/10/99	Adecuación de viviendas 418, 443, 472, 573 jagua y paimaná	943.842	
PC-064	06/09/99	Construcción de cunetas Km 9,8	1.094.110	
				2.037.952
ALBERTO PRECIADO TORRES				
185	15/06/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	112.000	
197	19/08/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	64.000	
202	19/08/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	18.000	
207	22/09/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	92.800	
208	11/10/99	IVA NO DISCRIMINADO EN LA FACTURA	89.600	
				376.400
ECOAGRO LTDA				
200	24/08/99	Mantenimiento ciudadela	240.000	
202	22/09/99	Mantenimiento ciudadela	240.000	
				480.000
BIG COMPANY SERVICE				
12-412	20/08/99	Valor consumo efectuado por los diferentes centros de costos del 21-07-99 al 20-08-99	18.298.050	
12-411	20/08/99	Valor de costos fijos del 21-07-99 al 20-08-99	10.018.555	
12-410	20/08/99	Valor puntos de café del 21-07-99 al 20-08-99	504.480	

12-434	20/09/99	Valor consumo efectuado por los diferentes centros de costos del 21-08-99 al 20-09-99	9.425.711	
12-428	20/09/99	Valor puntos de café del 21-08-99 al 20-09-99	504.480	
12-429	20/09/99	Valor costos fijos del 21-08-99 al 20-09-99	10.018.557	
12-455	20/10/99	Valor consumo efectuado por los diferentes centros de costos del 21-09-99 al 20-10-99	8.427.869	
12-454	21/10/99	Valor puntos de café del 21-09-99 al 20-10-99	504.480	
12-453	21/10/99	Valor costo fijos del 21-09-99 al 20-10-99	9.688.669	
				67.390.851
TOTAL RECHAZADO BIMESTRE SEP-OCT			92.268.956	92.268.956

Delimitada la *litis* con los hechos relevantes para resolver el caso, la Sala procede a analizar si las expensas descritas se subsumen en el artículo 488 E.T. en calidad de impuestos descontables.

De si las expensas se subsumen en el artículo 488 E.T. en calidad de impuesto descontable

Pues bien, en el caso concreto, la demandante alegó que los gastos en que incurrió, en general, para el mantenimiento de los centros urbanos, de clubes y para las reparaciones locativas y decorativas de las viviendas de los trabajadores de Cerro Matoso S.A. cumplían con los requisitos de necesidad y proporcionalidad y que, además, tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta, de conformidad con lo exigido por el artículo 107 E.T.

La DIAN, por su parte, consideró que si bien los costos y gastos deben tener relación directa con las operaciones gravadas o exentas, en este caso no existía esa relación de causalidad con la actividad productora de renta. Y, que, en consecuencia, no era procedente reconocer el IVA descontable en cuestión.

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

Pues bien, sobre el particular la Sala reitera que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con la actividad generadora de renta*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto).¹⁷

¹⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. CONSEJERO PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. SENTENCIA DEL 10 DE MARZO DE 2011. RADICACIÓN: 25 000 2327 000 2005 01946 01. NO INTERNO: 17075 .DEMANDANTE: FILMETEX S.A. DEMANDADO: U.A.E. DIAN. SENTENCIA DEL 24 DE MARZO DE 2011. RADICACIÓN: 250002327000200700259-01. NO INTERNO: 17286 .DEMANDANTE: CARBONES DEL CERREJÓN LTDA. DEMANDADO: U.A.E. DIAN.

El artículo 107 E.T.¹⁸ 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*”.¹⁹

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 con su acepción gramatical implica “Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a *voluntario y espontáneo*.”²⁰

Y, en cuanto a la proporcionalidad²¹, 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.²²

Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una de las normalmente acostumbradas en cada actividad. El segundo, que la ley no limite la expensa como deducible.²³

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*.”²⁴ En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales²⁵ o de la costumbre mercantil.²⁶ Por tanto, la expensa

¹⁸ “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.”

¹⁹ DRAE. Injerir [4. prnl](#). Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

²⁰ Idem 1

²¹ “DRAE. [1. f](#). Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

²² Idem 1

²³ Idem 1

²⁴ DRAE. Definición de Costumbre

²⁵ 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.

²⁶ Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.²⁷

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 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.²⁸

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 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 (...)”*

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

En todo caso, lo primero que conviene precisar es que en el expediente no se encuentran los antecedentes administrativos de los actos demandados y, por ende, se dificulta la revisión de las pruebas que respaldan los gastos en que incurrió la parte demandante y que pretende hacer valer como IVA descontable.

Sin embargo, la Sala, a partir de la relación de las expensas que contienen los actos demandados, determinará la procedencia de los impuestos descontables que declaró la parte demandante.

El IVA descontable rechazado a CERRO MATOSO, en los bimestres I a V de 1999, equivale a \$ 315'465.000 y corresponde a los gastos relacionados en el acápite de hechos probados de esta sentencia.

A juicio del demandante, los gastos que hizo son necesarios para la compañía; proporcionales, porque *“están debidamente soportados contablemente y su proporcionalidad no se encuentra en discusión”* y guardan relación de causalidad con la actividad generadora de renta, porque *“el personal al servicio de la empresa tiene que ser contratado en condiciones que resulten competitivas con lo que ofrecen a sus trabajadores otras empresas similares”*.

²⁷ Idem 1

²⁸ Idem 1

Pues bien, para definir si las expensas tienen relación de causalidad con la actividad productiva de la empresa, si son necesarias y proporcionales, lo primero que precisa la Sala es que el objeto social de Cerro Matoso S.A. se encamina, principalmente, a: *“LA EXPLORACIÓN, EXPLOTACIÓN Y BENEFICIO DE LAS MINAS DE NÍQUEL, EN PARTICULAR PUDIENDO LA COMPAÑÍA IGUALMENTE EXPLORAR, EXPLOTAR Y PROCESAR OTROS MINERALES ASOCIADOS O NO CON EL MINERAL DE NÍQUEL Y QUE SE ENCUENTREN DENTRO DEL DEPARTAMENTO DE CÓRDOBA”*.²⁹

Como ya se dijo, para que la expensa tenga relación de causalidad con la productividad de la empresa, la demandante debió probar la injerencia que tuvo ese gasto con esa productividad. Además, que ese gasto debió hacerlo de manera forzosa, en cumplimiento de la ley, de las obligaciones inherentes a la buena gestión empresarial o de la costumbre mercantil.

En términos generales, los gastos en que incurrió la sociedad Cerro Matoso tienen que ver con la adecuación y mantenimiento de la ciudadela que tiene acondicionada para la vivienda y recreación de los trabajadores de la mina de níquel ubicada en Montelíbano, Córdoba. En particular, son erogaciones realizadas para el mantenimiento e instalación de aire acondicionado; mantenimiento de electricidad, plomería y carpintería; servicios de aseo y limpieza, etcétera.

Para la Sala si bien tales expensas tienen relación con la empresa y sus trabajadores en la medida que les brindan condiciones de bienestar y comodidad, lo cierto es que la demandante no probó que las expensas hubieran tenido una injerencia positiva en la actividad productora de renta, razón por la que no son procedentes los impuestos descontables originados en dichas expensas. Es decir, las expensas en cuestión no tienen relación con la exploración y beneficio del níquel y otros minerales asociados a éste.

En consecuencia, como la demandante no probó que se reúnen los presupuestos del artículo 488 E.T., para tener derecho a los impuestos descontables objeto de demanda, la Sala confirmará la sentencia impugnada, que negó las pretensiones de la demanda.

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

FALLA

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 6 de marzo de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, por las razones expuestas.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería a la abogada Diana Janethe Bernal Franco, como apoderada de la DIAN.

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

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

²⁹ Folio 10 vto. del c.p.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO