

**Ponente:** MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E)

**Actor:** SUFACTURA S.A.

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

**Fecha de Resolución:** 30 de Agosto de 2016

**Emisor:** Sección Cuarta

EXPENSAS NECESARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Son gastos forzosos en la actividad productora de renta, de manera que sin ellos, la actividad no se puede realizar / EXPENSAS NECESARIAS DEDUCIBLES - Son las realizadas en el periodo gravable y que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad / RELACION DE CAUSALIDAD DEL GASTO - Es el nexo que existe entre el gasto y la renta obtenida / NECESIDAD DEL GASTO - Se refiere a que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta / PROPORCIONALIDAD DEL GASTO - Implica que debe ser razonable medido como la relación entre la magnitud del gasto y el beneficio que se genere sobre las expensas necesarias, ha dicho la Sala que corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos esta no se puede obtener. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. De conformidad con la disposición antes señalada, las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando i) sean realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, ii) tengan relación de causalidad con aquella iii) sean necesarias y iv) sean proporcionales. Se entiende por relación de causalidad, el nexo que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir, que no es posible producir la renta si no se incurre en el gasto. Por su parte, la necesidad implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente; y la proporcionalidad indica que el gasto debe ser razonable, esto es la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo. (...) Aclarado lo anterior, precisa la Sala, para el caso en discusión que únicamente gozan de la posibilidad de llevar como deducción en el impuesto sobre la renta los valores que acrediten de manera clara que cumplen con los requisitos exigidos por el artículo 107 del E.T., esto es, la causalidad entre el gasto y la renta obtenida, la necesidad de que el gasto intervenga de manera directa o indirecta en la obtención de la renta y la proporcionalidad entre la magnitud del gasto y el beneficio que se genere. COSTOS POR ASESORIAS FINANCIERAS Y GERENCIALES - No se aceptan porque los documentos, actas y certificado de revisor fiscal no especifican la labor realizada, el nexo causal y la necesidad de los gastos / COMISIONES PAGADAS POR ASESORIAS - Las facturas, las declaraciones de IVA y el certificado del revisor fiscal de los beneficiarios de los pagos no permiten considerar que tienen que ver en el objeto social / COSTOS DE VENTA POR COMISIONES PAGADAS - No son aceptadas al no cumplir con los requisitos de necesidad y causalidad. Como justificación de estos gastos, señaló

que los socios - accionistas, asesores, y gestores generan el ingreso de la sociedad con la gestión comercial que realizan, pues la persona jurídica en sí misma no puede actuar sin depender de las capacidades y experiencia que en el sector financiero tienen estos, además de la administración y gerencia que adelantó la empresa Raica Ltda, dirigida a cumplir un contrato de prestación de servicios especializados en dicha área para Sufactura S.A. El material probatorio allegado por la demandante para sustentar los referidos costos fueron los siguientes: (...) Observa la Sala que, contrario a lo afirmado por la sociedad actora, tales documentos no son demostrativos respecto a la operación de compra de cartera o “factoring” alegada por la demandante, toda vez que se limitan a describir las asesorías financieras y de gerencia que llevaron a cabo las personas naturales antes mencionadas y la empresa RAICA LTDA, sin que exista claridad sobre el origen de la operación. Lo mismo ocurre con las actas de comité financiero y junta directiva, así como el certificado del revisor fiscal, los cuales, desde esta perspectiva, solo demuestran que se aprobaron los honorarios por logros de resultados y se confirma el registro de las operaciones de asesoría y su correspondiente pago, más no se especificó a qué labor correspondía dicho trabajo, el nexo causal y la necesidad de estos. (...) A juicio de esta Sala las facturas de venta por asesoría financiera, las declaraciones de IVA y Renta expedidas y presentadas por Rubiela Giraldo de Vallejo, Diógenes Vallejo Giraldo, Adriana Terrasa de Ramírez y Antonio José Pager Fernández y Raica Ltda, así como el certificado de revisor fiscal no demuestran la realidad de la operación que se pretende acreditar, toda vez que las mismas no avalan si se efectuó la compraventa de un portafolio conformado por créditos junto con sus accesorios y otros activos, o si se celebró un contrato de “factoring” en el cual se reconoce al facturado el valor del cobro en la medida que los deudores paguen los créditos, pues si lo que alegan los demandantes es que, en síntesis, ese es un objeto social, no se aprecia ningún elemento que conlleve a pensar que las comisiones que se pagaron y llevaron como costos por venta, tengan que ver con dicho propósito. (...) En conclusión, para la Sala es claro que, en este caso, no se prueba que la partida declarada como costos de venta cumpla con el requisito de necesidad y causalidad entre el ingreso que presentó la sociedad SUFACTURA S.A. y el gasto por comisiones y asesoría gerencial que habría pagado a los asesores y socios accionistas; no se prueba la relación del gasto con la actividad de la empresa y la magnitud del gasto no es acorde con el beneficio que se generó por ese periodo gravable, motivo por el cual los valores que se propusieron en la liquidación oficial de revisión demandada se encuentran ajustados a derecho, y no desconocieron los derechos con los que contaba la demandante en procura de demostrar que dichos costos contaban con sustento probatorio y se ajustaban a la realidad económica no reflejada en los medio de prueba allegados al expediente. PAGOS POR ASESORIA GERENCIAL - El solo pago no permite asegurar automáticamente que corresponde a un gasto deducible / GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACION - Para que sean deducibles se deben cumplir los requisitos de causalidad y necesidad exigidos por la Ley en relación con este aspecto, contrario a las consideraciones hechas en la sentencia de primera instancia, si bien el artículo 104 del Estatuto Tributario establece que las deducciones se entienden realizadas cuando se paguen efectivamente en dinero o

en especie, o cuando su exigibilidad determine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago, ello no quiere decir que por el hecho de que el pago que realizó la demandante por concepto de “asesoría gerencial” se haya hecho efectivo en el año gravable 2003, de manera automática se pueda asegurar que esos valores corresponden a una deducción y cumple los requisitos señalados en los artículos 77 y 107 de la misma normativa tributaria. Pues bien, la Sala observa que igual que los costos por ventas declarados por la sociedad demandante, la deducción por gastos operacionales de administración tampoco se prueba el cumplimiento de los requisitos de causalidad y necesidad exigidos por la ley para su aceptación. Lo anterior por cuanto, la parte actora sustentó tales requisitos con base en otro contrato que había suscrito con la empresa FIDUCIARIA DEL VALLE S.A., que fue aceptado por la administración de impuestos, señalando que los servicios que le había prestado esa sociedad eran los mismos que contrató con RAICA LTDA y con la señora Terrasa de Ramírez, por lo que no entendía la diferenciación hecha por la DIAN para desconocerle su deducción. (...) Así las cosas, como se advirtió anteriormente, la oferta mercantil dirigida por RAICA LTDA a SUFACTURA S.A., las actas del comité financiero y la junta directiva de SUFACTURA S.A., así como el certificado del revisor fiscal y el informe de la perito contadora, no comprueban de ninguna manera que la relación que existió entre el gasto deducido por la sociedad demandante relacionado como “operacionales de administración” y la actividad generadora de renta fueran necesarios para cumplir con el objeto social de SUFACTURA S.A. En ese orden de ideas, como la demandante no acreditó que los gastos operacionales de administración declarados en el denuncia rentístico ahora cuestionado tuvieran una relación de causalidad y necesidad con la generación de la renta recibida, tal como lo exige el artículo 107 del E.T., no es posible para esta Sala aceptarlos como deducibles del impuesto sobre la renta y, por lo tanto, se confirmarán también los valores propuestos por la DIAN en la liquidación oficial de revisión No. 50642007000024 de 8 de noviembre de 2007 confirmada por la Resolución No. 900006 de 30 de octubre de 2008, expedidas por la Administración Local de Impuestos de Cali. NOTA DE RELATORIA: Con aclaración de voto del Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. ACLARACION DE VOTO / EXPENSA NECESARIA NO PROPORCIONADA - No es deducible al ser desproporcionada con el ingreso percibido por el contribuyente. Aclaro el voto que di a la sentencia del 30 de diciembre de 2016 sólo para precisar que considero que la nulidad de los actos demandados se configuró por violación del artículo 107 ET, pero porque la expensa que la empresa demandante invocó en su favor es desproporcionada en relación con el ingreso percibido y que fue redistribuido a los propios comisionistas de la empresa con el fin único de bajar la base gravable del impuesto de renta a cargo de la sociedad. En el caso concreto, la demandante no aportó pruebas que demostraran que es normalmente acostumbrado en la actividad que ejecuta, tasar comisiones que, en conjunto, representaron más del 70% de los ingresos de la demandante.

CONSEJO DE ESTADO

## SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

### SECCION CUARTA

Consejero ponente : M.T.B. DE VALENCIA (E)

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número : 76001 - 23 - 31 - 000-2009-00353 - 01 ( 21274 )

Actor : SUFACTURA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

### FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 19 de marzo de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de los siguientes actos administrativos:

Liquidación Oficial de Revisión No 050642007000024 del 8 de noviembre de 2007

Resolución No 900006 del 30 de octubre de 2008.

SEGUNDO: Como consecuencia de la declaración anterior, a título de restablecimiento del derecho, DECLARAR en firme la declaración y liquidación privada presentadas por SUFACTURA S.A. correspondiente al impuesto de renta y complementarios del año gravable 2003.

TERCERO: ORDENAR a favor de SUFACTURA S.A, el pago de \$177.827.000 correspondiente al saldo a favor que fue reconocido a SUFACTURA S.A mediante Resolución No 1359 de junio 20 de 2005 y que fue dejado sin efecto mediante los actos administrativos demandados.

[...]

### ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 12 de abril de 2004, la sociedad SUFACTURA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003, en la que reportó ingresos por \$2.940.014.000, costos por \$1.946.032.000, deducciones de \$685.859.000, renta líquida gravable de \$308.123.000, impuesto a

cargo por \$107.843.000, retenciones por valor de \$290.107.000, total impuesto a pagar \$0 y con un saldo a favor de \$177.827.000.

El 30 de diciembre de 2004, SUFACTURA S.A. solicitó a la Administración Local de Impuestos de Cali la devolución del saldo a favor antes anotado; petición que fue aceptada y se ordenó su reintegro mediante la Resolución 1359 del 20 de junio de 2005.

La Administración inició investigación a la actora por el programa "Post Devoluciones", en el que se profirieron los Autos No. 050632005000082 y No. 050632005000053 de 21 de febrero de 2005, en los que se ordenó inspección tributaria e inspección contable a la empresa demandante, en relación con la declaración presentada por el impuesto sobre la renta del periodo gravable 2003.

La División de Fiscalización Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Cali, mediante Requerimiento Especial N° 050632007000006 de 20 de marzo de 2007, le propuso a la actora modificar la declaración sobre la renta, pues le desconoció el saldo a favor, los costos de ventas y gastos operacionales de administración, por lo que le determinó una renta líquida gravable por \$1.651.910.000, impuesto neto de renta por \$ 578.168.000 y sanción por inexactitud por \$827.773.000, para un saldo a pagar de \$1.167.304.000.

El 8 de noviembre de 2007, la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 050642007000024, mediante la cual modificó la declaración privada en la forma planteada en el requerimiento especial pero sin aplicar la sanción por inexactitud y señaló como saldo a pagar la suma de \$339.531.000; este acto fue confirmado mediante la Resolución N° 900006 del 30 de octubre de 2008 en sede del recurso de reconsideración.

## LA DEMANDA

### Pretensiones

La actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

"I. Que se declaren nulos por ser contrarios a la Constitución y a la Ley los actos administrativos producidos por Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali mediante los cuales se determinó un mayor valor a pagar a cargo de SUFACTURA S.A sobre los impuestos de renta y complementarios del año gravable 2003, actos esos determinados así: Liquidación Oficial de Revisión No 050642007000024 del 08 de noviembre de 2007 y Resolución No 900006 del 30 de octubre de 2008.

II. Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos atrás individualizados se restablezca en su derecho a SUFACTURA S.A declarando lo siguiente:

Que la declaración y la liquidación privada correspondientes al impuesto de renta y complementarios a cargo de SUFACTURA S.A por el año gravable 2.003 están en firme.

Que SUFACTURA S.A no debe cancelar suma alguna por los impuestos de renta y complementarios del año gravable 2003.

Que se reconozca saldo a favor de SUFACTURA S.A en cuantía de \$177.827.000.

Que se cancele la radicación y se archive el expediente abierto en la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali a SUFACTURA S.A por los impuestos de renta y complementarios del año gravable 2003.

Que se cancelen los registros contables que la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali hubiere abierto a SUFACTURA S.A como deudora de los impuestos de renta y complementarios del año gravable 2003.

Condenar en costas a la demandada por la evidente temeridad que ha manejado en el presente proceso.”

Normas Violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

Artículos 2, 29, 84, 228 y 363 de la Constitución Política

Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo

Artículos 1501 y 1757 del Código Civil

Artículos 68, 69, 70 98, 260, 261, 824, 864, 845 y 846 del Código de Comercio

Artículos 77, 107, 617, 711, 742, 743, 745, 746, 771-2, 772, 774 del Estatuto Tributario

Artículo 1 del Decreto 1494 de 1978

Artículo 22 del Decreto 825 de 1978

Artículo 3 de la Ley 383 de 1997

Artículo 123 del Decreto 2649 de 1993

Artículos 177 y 271 del Código de Procedimiento Civil

Decreto 2650 de 1993.

Concepto de la violación

Para desarrollar el concepto de la violación expuso lo siguiente:

Abuso de poder y falsa motivación.

La sociedad SUFACTURA manifestó que los actos administrativos demandados son nulos, por cuanto desconocieron el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

Indicó que la DIAN rechazó las deducciones a la declaración de renta, con base en razones sin fundamento usando su capacidad decisoria unilateral, desconociendo puntos centrales de la controversia y las pruebas aportadas en la etapa de discusión y determinación del impuesto.

Como fundamento de tal cargo, citó un aparte de una providencia proferida el 26 de noviembre de 1971, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en la que se determinó que proceden las causales de impugnación de los actos administrativos, no sólo por motivos de inconstitucionalidad o ilegalidad, sino también, cuando han sido expedidos en forma irregular, con abuso o desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profiere.

Advirtió que, para proferir la Liquidación Oficial de Revisión en su contra, los funcionarios de la entidad demandada llegaron a conclusiones sin fundamento fáctico, con base en estimaciones subjetivas y personales, partiendo de bases irreales, carentes de prueba o evidencia sumaria.

Rechazo de costos y deducciones

Respecto del rechazo de los costos por ventas declarados por \$1.946.032.000 y las deducciones por gastos operacionales administrativos que declaró por valor de \$565.582.000, alegó lo siguiente:

Costos de ventas

Indicó que en la liquidación oficial demandada se le reprochó lo pagado por comisiones a personas naturales y jurídicas, por considerar que no se habían aportado las pruebas correspondientes que permitieran establecer la materialización o realización del servicio que dio origen al pago.

Advirtió que los funcionarios de la administración de impuestos asumieron una actitud sesgada en relación con dicho aspecto, porque las pruebas que

sustentaban las deducciones y costos fueron aportadas en la respuesta al requerimiento especial y estos las consideraron insuficientes o inexistentes.

Manifestó que desde la vía gubernativa aportó las pruebas que sustentaban el hecho de que el ingreso en las cuentas de SUFACTURA S.A., se dio por la gestión comercial de sus asesores y comisionistas, lo cual se encuentra registrado en todas y cada una de las facturas emitidas a clientes, contabilizadas en debida forma como “ingresos”.

Así mismo, aseguró que estaba demostrada la aprobación del pago a comisionistas y asesores, a través de actas de junta directiva las cuales fueron aportadas en la contestación al requerimiento especial y el recurso contra la liquidación oficial.

Señaló que se probó también la justificación del gasto, explicando el modo de distribución de las comisiones percibidas en diferentes negocios, así como su proporcionalidad con el ingreso, que se sustenta con las declaraciones de renta de cada uno de los beneficiarios de los pagos, pues lo que para ellos fue un ingreso, para SUFACTURA S.A. constituyó “costo o gasto”.

Adujo que la administración tributaria desconoció en la liquidación oficial de revisión, entre otras pruebas, el contrato de asesoría financiera con F. del V.S.A., si bien demostraba la prestación de un servicio a SUFACTURA S.A., no condujo a comprobar la deducibilidad de las comisiones que pagaron a los corredores, accionistas, de asesoría gerencial y lo que llevaron por gastos operativos de la sociedad.

En relación con tal argumento, la demandante señaló que los contratos nacen a la vida jurídica por el solo consentimiento de las partes a la luz del artículo 1501 del Código Civil y la Administración de Impuestos no puede convertir en solemne un contrato que es consensual. Adujo que la operación se evidencia con documentos internos y externos, entre ellos las facturas expedidas por R.L. allegadas en copia en la vía gubernativa y adicionada con certificado del Contador y R.L. de la comisionista.

Recordó que de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 3 de la Ley 383 de 1997, para la procedencia de los costos y deducciones se requiere de facturas con el lleno de los requisitos del artículo 617 ibídem; sin embargo la sociedad no se limitó a las facturas y aportó actas de juntas directivas, de comités financieros, comprobantes de egreso, declaraciones tributarias de los comisionistas, contratos y ofertas mercantiles.

Aseguró que la DIAN desconoció la legislación mercantil al descalificar la relación contractual entre R.L. y Sufactura S.A, por considerar que el documento que se anexó corresponde a una carta de oferta de servicios y no a un contrato. Afirmó que el documento no es una simple “oferta de servicios” sino una oferta mercantil

que cumple con los requisitos del artículo 845 del Código de Comercio y, por lo tanto, es vinculante.

Enfatizó que la verdadera generación del ingreso adosado al gasto está probada, que presentó un cuadro a la DIAN con el resumen de “negocios” y “comisiones” de cada 15 días, detallando los negocios generadores del ingreso para SUFACTURA S.A y las “comisiones”, justa remuneración en favor de quien realizó la gestión comercial. Señaló que como prueba adicional aportó copia del “acta de Comité Financiero” realizada para analizar el negocio de “Intergrafic de Occidente S.A” uno de los clientes de SUFACTURA S.A que demuestra la verdadera y efectiva realización de una tarea de asesoría financiera y comercial con contenido económico, que genera un recurso dinerario para SUFACTURA S.A, para el cliente y para el comisionista.

Consideró que los libros oficiales debidamente registrados en la cámara de comercio, llevados conforme con las normas contables y comerciales, constituyen plena prueba. Aseveró que los documentos con fecha cierta solo se exigen a las personas no obligadas a llevar contabilidad y que las que si lo están prueban su realidad económica con los respectivos asientos en los libros oficiales, como es el caso de SUFACTURA S.A.

Manifestó que a la Administración Tributaria le corresponde demostrar mediante plenas pruebas que las operaciones fueron simuladas en beneficio de la sociedad; sin embargo, la DIAN insiste en forma obstinada que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, desconociendo por completo lo establecido en los artículos 1757 del Código Civil y 746 del Estatuto Tributario.

Resaltó que el Estatuto Tributario, en sus artículos 786 a 791, consagra de manera expresa algunas circunstancias especiales que deben ser aprobadas por el contribuyente, como son los ingresos no constitutivos de renta, los pagos y pasivos negados por los beneficiarios, las que los hacen acreedores a una exención, los hechos que justifican un aumento patrimonial, los activos poseídos a nombre de terceros y las transacciones efectuadas con personas fallecidas, pero ninguno de estos casos excepcionales se circunscriben al expediente de Sufactura S.A., sobre los valores declarados en el año gravable 2003, por lo que, a su juicio, la carga probatoria siempre estuvo en cabeza de la DIAN.

Requisitos para la procedencia de costos de ventas y gastos operacionales de administración

Señaló que los costos por comisiones y los gastos operacionales de administración cumplen con los requisitos para calificar como “expensas necesarias” y para tenerlos como deducibles en materia del impuesto de renta, de conformidad con lo establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Afirmó que el pago de comisión y los gastos operacionales tienen relación causa efecto, proporcionalidad y necesidad; y los conceptos comisión y honorarios por asesoría son acostumbrados en este tipo de negocios.

Así, la demandante reiteró que, en su caso, los costos por comisiones y los gastos operacionales de administración cumplen los requisitos exigidos para calificar como “expensas necesarias”, motivo por el cual los llevaron como deducibles en la declaración de renta que ahora se discute, tal como lo dispone el artículo 107 del E.T.

Insistió en que el pago de “comisión” y los gastos operacionales de administración poseen relación causa - efecto con el ingreso generado, pues ello no sería posible si no hubiera gestión comercial del agente, que en nombre de SUFACTURA S.A., llevó a cabo la misión financiera y es quien les permite que se cobre a sus clientes y se logre el ingreso.

Afirmó que hubo proporcionalidad entre el ingreso y las expensas, pues estas se miden a partir de las constancias de las liquidaciones que se relacionaron en los “cuadros de resumen de operación quincenal” y en las actas de junta directiva de Sufactura S.A., que estuvieron a disposición de la administración de impuestos y que aportaron también con la demanda.

Indicó que existe necesidad en el gasto, por cuanto es claro que una sociedad como persona jurídica no puede actuar, sino que requiere de personas que desplieguen la gestión comercial, para que la sociedad pueda tener ingresos por ventas, lo que es aplicable también para los honorarios por asesoría.

Por lo anterior, explicó que los conceptos “comisión” y “honorarios por asesoría” son acostumbrados en este tipo de negocios de intermediación, propios no solo de S.S.A., sino de compañías que como esta se ocupan de tareas expresamente previstas y regladas por el Código de Comercio, ello es así, que en los siguientes años, esa empresa ha seguido pagando las comisiones y honorarios por asesoría, pues son esenciales para el cabal cumplimiento de su objeto social y la percepción de sus ingresos.

En lo relativo al cuestionamiento hecho por la DIAN sobre los pagos realizados a los socios en un presunto alto porcentaje, aseguró que no comparte la apreciación sobre el inconveniente por pagar comisiones a accionistas en un 69.19% del total del gasto, pues, en su concepto, no existe sustento legal para concluir que la deducibilidad de costos y gastos requiere que se anote en las facturas la base para liquidar comisiones, pues no hay causas técnicas o jurídicas para el rechazo, por lo que ello atenta contra la buena fe que ampara las declaraciones según el Estatuto Tributario y no es válido agregar más requisitos que no contempla la Ley.

Aseguró que la administración tributaria no puede esgrimir en la etapa de determinación con el requerimiento especial, la presunta falta de uno de los requisitos para la aceptación de la deducción (proporcionalidad) y, luego, en la etapa de liquidación, intentar controvertir otro requisito (necesidad), lo que muestra una falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

Por último, aseguró que la entidad demandada no puede afirmar que entre las personas naturales y las sociedades RAICA LTDA Y SUFACTURA S.A existe vinculación económica, porque las primeras tienen un porcentaje de participación en la última y que si así fuera, se debe demostrar que la operación celebrada estaba encaminada a lograr una economía fiscal fraudulenta.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN - Dirección Seccional de Impuestos de Cali, se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se enuncian a continuación.

Sobre el abuso del poder y falsa motivación, recordó que las actuaciones adelantadas por los funcionarios públicos de la DIAN se encuentran regidas por las disposiciones del Estatuto Tributario y que los motivos son los antecedentes de hecho y de derecho que conducen a la expedición del acto, son las circunstancias que llevan a la administración a expresar su voluntad y fundamentan su legalidad.

Se refirió, también, al principio de justicia, para recordar que el pago de los tributos, en el marco del Estado Social de Derecho, constituye una obligación ciudadana, instrumento indispensable para alcanzar los propósitos de una sociedad más justa y equitativa.

Destacó que las partidas cuestionadas por costos y deducciones fueron justificadas por la sociedad con meros elementos argumentativos manifestando que los comisionistas personas naturales actúan bajo un contrato verbal, pero no aporta las pruebas que permitan establecer en términos concretos la realización del servicio que dio origen al pago de las comisiones.

Aseguró que el contrato de asesoría financiera con FIDUCIARIA DEL VALLE S.A demuestra que esta sociedad por infraestructura, experiencia, recursos humanos y logística, le prestó estos servicios a la sociedad SUFACTURA S.A, pero no conduce a demostrar la deducibilidad de las comisiones a R.L., G.V.R., V.G.D., TERRASA DE R.A., D.F.A.J., ni las deducciones por asesoría gerencial, como pagos a la señora A.R..

Adujo que en la respuesta al requerimiento especial dijo aportar como prueba un contrato celebrado con R.L., pero aportó una carta de oferta de servicios, documento que no demuestra obligaciones pactadas y determine valores deducibles por servicios ofrecidos donde conste su aceptación.

Advirtió que no aportaron los documentos o pruebas correspondientes, que permitan establecer en términos concretos la materialización de los negocios que generaron las comisiones.

Señaló que mediante las actas de junta directiva se acordó el pago de honorarios a las personas naturales, pero en dichos documentos no se establece bajo que parámetros o condiciones se determinó y asignó a cada uno un valor, no se aportan los informes, ni se especifica en que consistió la gestión de cada uno de ellos en el logro de su esfuerzo operativo, financiero y comercial.

Destacó que para la aceptación de los costos es necesario que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 77 del Estatuto Tributario. Manifestó que no se suministraron pruebas documentales de fechas ciertas que los respalden, por lo que es insuficiente para la aceptación del costo o gasto solo con la factura, cuentas de cobro y ofertas mercantiles.

Sostuvo que para los gastos operacionales aportó como prueba un contrato escrito con R.L. sin aportar prueba documental de los informes presentados por la sociedad contratista sobre la gestión adelantada.

Concluyó que con las pruebas recaudadas y las normas vigentes aplicables, no se puede alegar abuso de poder, falsa motivación o violación al principio de justicia y que desde la etapa de determinación se ha peticionado a la demandante que demuestre la deducibilidad de las comisiones y gastos operacionales y solo se ha limitado a indicar que los mismos están soportados en facturas y denuncios rentísticos.

Trámite previo

Mediante auto de 4 de noviembre de 2009, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca ordenó la práctica de la inspección ocular solicitada por la demandante.

El 6 de abril de 2010, la auxiliar de la justicia rindió el dictamen pericial, aclarado en fecha posterior a la solicitud del Tribunal.

## LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia del 19 de marzo de 2014, anuló los actos administrativos demandados, por las siguientes razones:

Manifestó que la DIAN rechazó del renglón 70 de la declaración de renta correspondiente al año gravable 2003, el costo por concepto de comisiones de asesoría financiera prestado por varias personas naturales y una persona jurídica, con el argumento de que las partidas no cumplen las condiciones establecidas en los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario por valor de \$1.074.291.311.

Hizo referencia a la jurisprudencia de la Sección Cuarta relacionada con los requisitos para la procedencia de los costos y deducciones y al dictamen pericial rendido en el proceso, para concluir que los costos por concepto de comisiones

por asesoría financiera prestada por R.L., G.V.R., V.G.D., TERRASA DE R.A., y DAGER FERNANDEZ ANTONIO JOSE, se encuentran debidamente sustentados conforme a lo establecido en los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario.

Señaló que, a partir del dictamen pericial rendido por una contadora, se pudo establecer que las comisiones pactadas con los socios- accionistas tiene relación de causalidad con la generación de la renta; que son pagos necesarios para movilizar la actividad productora de renta, y sobre la proporcionalidad aseguró que los valores pagados por dichas comisiones tienen un porcentaje único que representa el 71.64% del total de ingreso logrado de clientes a través de la intervención de los intermediarios.

Destacó que a mayor gestión, mayor es el valor por concepto de comisión que se genera para el intermediario, lo que constituye para este un ingreso declarado en las correspondientes declaraciones del impuesto sobre las ventas del año 2003, que se puede apreciar en los soportes de las mismas que fueron cotejados con los soportes contables de la sociedad, siendo un costo para la demandante y un ingreso para los comisionistas.

Aseguró que la Administración Tributaria rechazó gastos administrativos por valor de \$269.496.0000 correspondiente a asesoría gerencial y administrativa a la que se comprometió la sociedad R.L., porque no se obtuvo prueba documental de que la asesoría se haya realizado.

Manifestó que dichos servicios no fueron una invención del contribuyente, pues se sabe que los servicios fueron pagados en el año 2003, tal como lo corroboró la perito contadora al evidenciar los comprobantes de egreso en los que consta la fecha, descripción, subtotal, IVA, “retefuente”, “reteica”, neto a pagar, firma y sello de aceptación, acorde con lo establecido en el artículo 104 del Estatuto Tributario.

Por todo lo anterior, el Tribunal de primera instancia consideró que debía quedar en firme la declaración sobre el impuesto de renta presentada por la sociedad Sufactura S.A. para el año gravable 2003 y, en consecuencia, le ordenó a la DIAN que pagara a la sociedad demandante la suma de \$177.827.000 correspondiente al saldo a favor liquidado en esta, devolución ordenada mediante la resolución 1359 de 20 de junio de 2005, la cual se dejó sin efecto en los actos demandados.

## RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, en los siguientes términos:

Indicó que no comparte la apreciación del tribunal en relación con la procedencia de costos y deducciones, puesto que en la etapa administrativa, se le había solicitado a la sociedad y a los beneficiarios, personas naturales, el suministro de un contrato donde se pacten las comisiones, la base, el porcentaje y las condiciones del mismo y éstas informaron que no existía contrato con S.S.A.

Presentó un cuadro comparativo para demostrar que las comisiones y asesorías pagadas a los socios corresponden al 69.19% del total de los costos y deducciones solicitadas.

Manifestó que en desarrollo de la inspección tributaria se adelantaron verificaciones logrando cruzar la suma de \$1.175.391.311 que representan el 60.40% del costo de ventas solicitado, porcentaje significativo desde el punto de vista estadístico, ya que la muestra aleatoria supera el mínimo establecido del 10% sobre el tamaño poblacional.

Aseguró que en las actas de junta directiva 008 de 27 de marzo de 2003 y 11 de 26 de septiembre de 2003, donde se aprobaron los honorarios especiales, no se logra establecer como se determinó la cuantía, como se asignó a cada persona el valor del reconocimiento, ni el porqué de la erogación, solo de manera general se citan los clientes con quienes se realizaron las negociaciones sin más detalle.

Señaló que gracias a los resultados de los cruces de información con 8 de los clientes de la sociedad, se logró establecer que la comisión cobrada en todas sus facturas se pueden determinar con el enunciado "VALOR NOMINAL" del negocio y esta equivale a porcentajes como 3.5%, 3%, 2.94%, 2.8%, 2.5%, 1.77%, 1.5%, 1.5% y 0.9%, mientras que los soportes de los costos no presentan ni las bases, ni porcentajes, ni forma de determinar la cuantía a cobrar por parte del comisionista y de algunos socios.

Consideró que estas partidas no cumplen con las condiciones establecidas en los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario, relacionados con los requisitos para su aceptación y la deducibilidad de las expensas.

Adujo que no se pueden desconocer, ni pasar por alto las disposiciones para la procedencia de los costos y deducciones, tales como los artículos 77, 107, 177-2, 771-2 del Estatuto Tributario.

Destacó el análisis realizado a las declaraciones de renta presentadas por la sociedad R.L. y las personas naturales, observando que, entre todos, el impuesto a cargo asciende a \$130.356.000 y el total del saldo a pagar únicamente asciende a la suma de \$6.085.000, mientras que para la sociedad representa dejar de liquidar un impuesto a cargo de \$470.325.000 que corresponde al 35% del valor pagado por concepto de comisiones y gastos operacionales de administración objeto de rechazo y que asciende a la suma de \$1.343.787.000.

Aseguró que el contribuyente contó con todas las oportunidades en el proceso de investigación y determinación del tributo para aportar las pruebas solicitadas, desde que se inició hasta que se agotó la vía gubernativa con el recurso de reconsideración, pero no aportó la documentación requerida dentro de la oportunidad legal que le confería la norma tributaria.

Se refirió al salvamento de voto que presentó la Magistrada L.S.A.O., según el cual, constituye una violación a los derechos de las partes en materia probatoria, avalar la falta de una prueba que no fue aportada en su oportunidad, permitiendo que cinco años después de haber ordenado y practicado la inspección tributaria, se de valor probatorio al dictamen pericial frente a una omisión de pruebas solicitadas y soportes no encontrados al momento en que la administración realizó las visitas.

Concluyó que la decisión es contraria al artículo 744 del Estatuto Tributario que determina cual es la oportunidad para allegar las pruebas al expediente.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

- La demandante reiteró que la DIAN desconoció lo pagado por comisiones a gestores de negocios, con el argumento de no haber aportado pruebas que permitieran establecer el origen.

Sostuvo que desconoce que en la etapa de discusión y determinación se aportaron facturas de venta, comprobantes de egreso, cuentas de cobro, contratos, ofertas mercantiles y actas, declaraciones tributarias y libros de contabilidad, entre otros.

Aseveró que la DIAN rechazó el gasto de ventas al objetar la “oferta de servicios” que es una oferta mercantil que cumple con los requisitos del artículo 845 del Código de Comercio, vinculante y obligatoria como lo es un contrato. Adujo que si el acuerdo es consensual, no se puede pedir que conste en forma específica ya que para su validez basta el convenio de las partes.

Hizo mención al dictamen pericial para concluir que las comisiones pactadas en función de gestionar la compra y venta de facturas, tienen total relación de causalidad con la generación de la renta.

Con fundamento en el mismo dictamen afirmó, que los valores pagados por dichas comisiones tienen un porcentaje comercial, tributaria y técnicamente admisible.

Resaltó que las comisiones por asesoría financiera se encuentran conforme con lo establecido en los artículos 77 y 707 del Estatuto Tributario.

Señaló que no existe correspondencia entre el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial de Revisión, ya que, en el primero, los argumentos eran por una supuesta desproporcionalidad entre gasto e ingreso, mientras que, la segunda atacó el presupuesto de necesidad.

Concluyó que es insuficiente afirmar que entre las personas naturales, RAICA LTDA Y SUFACTURA S.A existe vinculación económica, es un hecho que se debe probar y la DIAN no lo ha hecho.

- La demandada manifestó que se encuentra demostrada la improcedencia de los costos y gastos declarados por la actora.

Aseguró que es tenue el argumento del a quo que avala los costos y gastos, no se analizaron a profundidad las evidencias sobre sus existencia, ni se verificaron los requisitos que consagra la normativa.

Afirmó que no existen los contratos en los que se pacten las comisiones, su base, porcentajes y condiciones; y en las actas de la junta directiva se citan clientes en general sin determinar con detalle la cuantía, el porcentaje y el sustento del servicio que presta a cada uno, elementos indispensables para la procedencia de los costos.

Precisó que tampoco existe coincidencia entre los rubros declarados por la actora con los declarados por sus clientes de ninguno de los soportes de las transacciones realizadas por estos con la sociedad demandante se desprenden las cuantías declaradas por esta.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

#### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer, si la sociedad SUFACTURA S.A. cumplió los requisitos establecidos en la ley para la procedencia de los costos y deducciones que presentó en la declaración de renta del periodo gravable 2003, que ahora se discute.

Así mismo, se deberá verificar si las comisiones pagadas por la sociedad a personas naturales y jurídicas tienen soporte legal y si cumplen los requisitos establecidos en los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario.

Se debe establecer si se viola el artículo 744 del Estatuto Tributario, debido a que la demandante no aportó las pruebas solicitadas en el proceso de determinación y discusión, pero el tribunal de primera instancia dio valor probatorio a un dictamen pericial rendido cinco años después en la instancia judicial, contrario a lo establecido en el artículo 744 del Estatuto Tributario.

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

##### Deducciones

Teniendo en cuenta que la DIAN aduce que las expensas correspondientes a comisiones y asesorías, no cumplen los requisitos establecidos en los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario para ser tratadas como costos de ventas y deducibles, la Sala entra a precisar, en primer lugar, las condiciones contenidas

en la norma en cita y, luego, al referirse a cada uno de los conceptos analizará, además, las exigencias particulares comprendidas en otras normas.

Dispone el artículo 107 del Estatuto Tributario:

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

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

Sobre las expensas necesarias, ha dicho la Sala que corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos esta no se puede obtener. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes.

De conformidad con la disposición antes señalada, las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando i) sean realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, ii) tengan relación de causalidad con aquella iii) sean necesarias y iv) sean proporcionales.

Se entiende por relación de causalidad, el nexo que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir, que no es posible producir la renta si no se incurre en el gasto.

Por su parte, la necesidad implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente; y la proporcionalidad indica que el gasto debe ser razonable, esto es la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo.

La Sala, en sentencia del 7 de octubre de 2010, precisó que “(...), en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denuncia privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias.

(...)”.

Aclarado lo anterior, precisa la Sala, para el caso en discusión que únicamente gozan de la posibilidad de llevar como deducción en el impuesto sobre la renta los valores que acrediten de manera clara que cumplen con los requisitos exigidos por el artículo 107 del E.T., esto es, la causalidad entre el gasto y la renta obtenida, la necesidad de que el gasto intervenga de manera directa o indirecta en la obtención de la renta y la proporcionalidad entre la magnitud del gasto y el beneficio que se genere.

#### Costos de venta

En el caso concreto, se tiene que la División de Fiscalización de la Administración Local de Impuestos de Cali profirió Liquidación Oficial de Revisión en contra de la sociedad SUFACTURA S.A., en la que, en primer lugar, rechazó los valores señalados por esta en el renglón 70 de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2003, por un valor de \$1.946.032.000, relacionada con los “costos de venta” por concepto de comisiones de asesoría financiera prestada por personas naturales y jurídicas y, propuso, en su lugar, la suma de \$871.741.000.

De acuerdo con ello, la DIAN rechazó por el referido concepto la suma de \$1.074.291.000, pues, a su juicio, no era procedente llevar como costos de ventas tales valores que no cumplieron con las condiciones establecidas por los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario.

No obstante, el tribunal de primera instancia consideró que, contrario a lo determinado por la administración de impuestos, era procedente llevar como costos de ventas, el total de las comisiones pactadas con los socios - accionistas y las asesorías financieras declaradas por la demandante en el periodo gravable 2003, por lo que, a su juicio el denuncia privado debía quedar incólume, pues la gestión de compra y venta de facturas tiene relación de causalidad con la generación de la renta y las asesorías financieras constituyen pagos necesarios para movilizar la actividad productora de renta. Todo ello, conforme con el informe rendido por la perito contadora, ordenado dentro del trámite de primera instancia.

Ahora bien, con el fin de verificar la legalidad de los actos administrativos demandados, en primer lugar, del rechazo de los costos declarados, la Sala considera pertinente señalar lo siguiente:

Según el certificado de existencia y representación de la empresa SUFACTURA S.A., que obra en los folios 2 a 5 del cuaderno principal, el objeto social se suscribe a la “prestación de servicios de corretaje, intermediación de negocios y asesorías en operaciones de compra y venta de cartera, títulos valores, operación moneda extranjera, divisas, factoring en general, reestructuraciones financieras, negociación de acciones de sociedades o títulos de deuda [...]”

Por factoring (contrato de compra de cartera) se entiende aquella “transferencia del crédito comercial de su titular a un tercero factor que se encarga de su

cobranza y que garantiza el buen fin, incluso en caso de impagos del deudor, mediante la retribución o el pago de los gastos de inversión. A esta garantía de buen fin se añade generalmente una operación de crédito. En este caso el factor efectúa el pago de contado al vendedor sin esperar el vencimiento del crédito”

SUFACTURA S.A. afirmó que los costos por venta se dieron con ocasión del pago de comisiones a la empresa RAICA Ltda. por la asesoría gerencial, y a los señores R.G. de V., D.V.G., A.T. de R. y A.J.D.F., por asesoría financiera que en los actos demandados se discriminó de la siguiente manera:

“NOMBRE O RAZÓN SOCIAL NIT VALOR

RAICA LTDA 890.310.933 \$152.902.233

GIRALDO DE VALLEJO RUBIELA 24.835.151 111.985.028

VALLEJO GIRALDO DIOGENES 16.794.126 318.465869

TERRASA DE RAMIREZ ADRIANA 31.247.000 194.803.006

DAGER FERNANDEZ ANTONIO JOSE 94.396.086 296.135.175”

Como justificación de estos gastos, señaló que los socios - accionistas, asesores, y gestores generan el ingreso de la sociedad con la gestión comercial que realizan, pues la persona jurídica en sí misma no puede actuar sin depender de las capacidades y experiencia que en el sector financiero tienen estos, además de la administración y gerencia que adelantó la empresa R.L., dirigida a cumplir un contrato de prestación de servicios especializados en dicha área para Sufactura S.A.

El material probatorio allegado por la demandante para sustentar los referidos costos fueron los siguientes:

Copia de oferta mercantil dirigida por R.L. a SUFACTURA S.A. (fls. 124 a 140 cuaderno principal)

Copia de facturas o documentos equivalentes expedidos por R.G. de V., D.V.G., A.T. de R. y A.J.D.F.. (fls 141 a 229 cuaderno principal)

Certificado de R.F. de SUFACTURA S.A. (fl. 231 cuaderno Principal)

Copia de cuadro de resumen de operaciones quincenales de SUFACTURA S.A. (fols. 232 a 251 del cuaderno principal)

Copia de acta de comité financiero de SUFACTURA S.A. (fls. 252 a 266 cuaderno principal)

Copia de actas de junta directiva de SUFACTURA S.A.(fls. 266 a 272 cuaderno principal)

Declaración de IVA de RAICA LTDA, y de R.G. de V., D.V.G., A.T. de R. y A.J.P.F. por el VI bimestre del año 2003 (fls. 274 a 301 del cuaderno No. 2)

Libro auxiliar de la cuenta Costos de Ventas por beneficiario y Libro auxiliar de la cuenta Ingresos por B.. (fls 27 a 35 y 170 a 247 de cuaderno No. 2)

Análisis comparativo ingresos, costos y deducciones según declaraciones de renta años 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006. (fls. 262 a 267 del cuaderno No. 2)

Cuadro resumen comparativo de ingresos contra comisión pagada. (fls. 416 del cuaderno No.2)

Observa la Sala que, contrario a lo afirmado por la sociedad actora, tales documentos no son demostrativos respecto a la operación de compra de cartera o “factoring” alegada por la demandante, toda vez que se limitan a describir las asesorías financieras y de gerencia que llevaron a cabo las personas naturales antes mencionadas y la empresa R.L., sin que exista claridad sobre el origen de la operación.

Lo mismo ocurre con las actas de comité financiero y junta directiva, así como el certificado del revisor fiscal, los cuales, desde esta perspectiva, solo demuestran que se aprobaron los honorarios por logros de resultados y se confirma el registro de las operaciones de asesoría y su correspondiente pago, más no se especificó a qué labor correspondía dicho trabajo, el nexo causal y la necesidad de estos.

Sobre los requisitos que debe cumplir un certificado expedido por un contador o revisor fiscal para que constituya prueba contable suficiente, el Consejo de Estado, ha precisado:

(...)

“Si bien el artículo 777 del Estatuto Tributario señala que la certificación de los contadores o revisores fiscales es suficiente para presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, la jurisprudencia ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar , con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico.

Como lo precisó la Sala, deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues “en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones”.

(...).

El certificado de revisor fiscal se limita a señalar que “la contabilidad de la sociedad en mención, muestra fielmente el movimiento diario de ventas y compras y ejerce un control efectivo y refleja la situación económica y financiera de la empresa, como lo menciona el Artículo 773 del Estatuto Tributario.

Adicional a lo anterior los libros de contabilidad están debidamente registrados en la cámara de comercio, respaldados por comprobantes tanto inter como externos, dando cabal cumplimiento al Artículo 774 del Estatuto Tributario.”

En el certificado se aprecia que SUFACTURA S.A. registró como costo de venta los valores pagados a los asesores financieros, socios - accionistas ya mencionados y a R.L., sin precisar el origen de la operación, sin determinar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico.

A juicio de esta Sala las facturas de venta por asesoría financiera, las declaraciones de IVA y Renta expedidas y presentadas por R.G. de V., D.V.G., A.T. de R. y A.J.P.F. y R.L., así como el certificado de revisor fiscal no demuestran la realidad de la operación que se pretende acreditar, toda vez que las mismas no avalan si se efectuó la compraventa de un portafolio conformado por créditos junto con sus accesorios y otros activos, o si se celebró un contrato de “factoring” en el cual se reconoce al facturado el valor del cobro en la medida que los deudores paguen los créditos, pues si lo que alegan los demandantes es que, en síntesis, ese es un objeto social, no se aprecia ningún elemento que conlleve a pensar que las comisiones que se pagaron y llevaron como costos por venta, tengan que ver con dicho propósito.

Así, a la luz del artículo 777 del Estatuto Tributario, la certificación de contador público y la del revisor fiscal son prueba contable, más no se trata de los documentos que exige la ley para demostrar la realidad económica de una persona jurídica obligada a presentar la declaración de renta, más aun cuando pretenden llevar deducciones sin sustento alguno.

Se aprecia que el tribunal de primera instancia tuvo en cuenta, como documento determinante para acreditar los argumentos planteados por la demandante, el dictamen pericial ordenado por el mismo dentro del trámite jurisdiccional; no obstante, lo que se verificó al respecto es que, si bien, dicho concepto confirma que la contabilidad de la demandante ha sido llevada conforme con los parámetros legales, eso no quiere decir que en esta se pueda apreciar, sin lugar a dudas, el registro contable de la realidad económica que adelantó la empresa SUFACTURA S.A.

Ahora bien, tal como lo señaló la administración de impuestos, a partir del proceso de fiscalización se comprobó que entre la sociedad SUFACTURA S.A., la sociedad R.L., y las personas naturales referidas anteriormente existe vinculación económica, pues estos poseen el 60% de las acciones de la demandante y, como se observa en el expediente administrativo, las comisiones y asesorías pagadas a los socios de la compañía corresponden al 69.19% del total de los costos y deducciones solicitadas.

En el acta de inspección tributaria adelantada por la DIAN, se verificó que R.L. cuenta con un porcentaje de 23.5% que corresponde a 47.000 acciones de la sociedad SUFACTURA S.A., y recibió por concepto de comisiones la suma de \$422.398.143; la señora A.T. de R. tiene un 6.5% que corresponde a 13.000 acciones y recibió \$194.803.006 por el mismo concepto de comisiones; los señores D.V.G., quien además es el gerente y representante legal, R.G. de Vallejo, N.A.V., A.J.D.F. y J.E.D.F., quienes también hacen parte de la junta directiva, cuentan cada uno con el 10%, lo que corresponde a 20.000 acciones c/u y recibieron en total \$801.036.072.

En conclusión, para la Sala es claro que, en este caso, no se prueba que la partida declarada como costos de venta cumpla con el requisito de necesidad y causalidad entre el ingreso que presentó la sociedad SUFACTURA S.A. y el gasto por comisiones y asesoría gerencial que habría pagado a los asesores y socios accionistas; no se prueba la relación del gasto con la actividad de la empresa y la magnitud del gasto no es acorde con el beneficio que se generó por ese periodo gravable, motivo por el cual los valores que se propusieron en la liquidación oficial de revisión demandada se encuentran ajustados a derecho, y no desconocieron los derechos con los que contaba la demandante en procura de demostrar que dichos costos contaban con sustento probatorio y se ajustaban a la realidad económica no reflejada en los medio de prueba allegados al expediente.

Deducción por gastos operacionales de administración.

Al respecto, la DIAN rechazó los honorarios pagados por SUFACTURA S.A. a R.L., por valor de \$245.496.000, en razón a una asesoría gerencial, y a la señora A.T. de R. en cuantía de \$24.000.000.

Como sustento de la decisión, la administración señaló que si bien se demostró que R.L., se comprometió a prestar una asesoría gerencial que consistía en la

planeación estratégica del negocio, planeación financiera y evaluación del riesgo, entre otras, la actora no aportó ningún documento que pruebe que tal labor se haya realizado efectivamente.

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, determinó que el argumento de la administración no era aceptable, por cuanto aseveró que “aunque la demandante no aportó los procedimientos llevados a cabo para cada uno de los proyectos estratégicos del dente económico. Las sumas correspondientes a dichos servicios no fueron invención del contribuyente, pues se sabe que los pagos fueron hechos efectivamente en el año 2003, tal como lo corroboró la perito contador en la inspección contable, al evidenciar los correspondientes comprobantes de egreso de donde se muestra fecha, descripción, subtotal, IVA, retefuentes, reteica y el neto a pagar, firma y sello de aceptación.”

En relación con este aspecto, contrario a las consideraciones hechas en la sentencia de primera instancia, si bien el artículo 104 del Estatuto Tributario establece que las deducciones se entienden realizadas cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad determine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago, ello no quiere decir que por el hecho de que el pago que realizó la demandante por concepto de “asesoría gerencial” se haya hecho efectivo en el año gravable 2003, de manera automática se pueda asegurar que esos valores corresponden a una deducción y cumple los requisitos señalados en los artículos 77 y 107 de la misma normativa tributaria.

Pues bien, la Sala observa que igual que los costos por ventas declarados por la sociedad demandante, la deducción por gastos operacionales de administración tampoco se prueba el cumplimiento de los requisitos de causalidad y necesidad exigidos por la ley para su aceptación.

Lo anterior por cuanto, la parte actora sustentó tales requisitos con base en otro contrato que había suscrito con la empresa FIDUCIARIA DEL VALLE S.A., que fue aceptado por la administración de impuestos, señalando que los servicios que le había prestado esa sociedad eran los mismos que contrató con R.L. y con la señora Terrasa de R., por lo que no entendía la diferenciación hecha por la DIAN para desconocerle su deducción.

Sin embargo, al verificar el contrato celebrado entre SUFACTURA S.A. con FIDUCIARIA DEL VALLE S.A., y la oferta mercantil aportada como sustento de la relación contractual entre la actora y R.L., se observa que, además de tratarse de un documento atípico, en cada uno de ellos se pactaron obligaciones distintas y en el segundo no existe prueba de que se haya prestado efectivamente.

Como se puede apreciar en los referidos documentos, con la Fiduciaria del Valle se pactó que ésta realizaría “una valoración de portafolio en operaciones de factoring” (negociación de facturas de clientes), mientras que lo que presuntamente adelantaría R.L. para SUFACTURA, sería una “asesoría

gerencial”, actividades totalmente disímiles entre sí, puesto que la segunda de ellas no comprueba la relación de causalidad entre la labor de gerencia, sin especificar sobre qué aspectos, y la renta obtenida en el año gravable 2003, y tampoco se demuestra que sin ese acuerdo al que llegaron con R.L. y menos con los honorarios pactados con la señora A.T. de R., los cuales no cuentan con sustento probatorio, no fuera posible producir la renta sin incurrir en ese gasto.

Así las cosas, como se advirtió anteriormente, la oferta mercantil dirigida por R.L. a SUFACTURA S.A., las actas del comité financiero y la junta directiva de SUFACTURA S.A., así como el certificado del revisor fiscal y el informe de la perito contadora, no comprueban de ninguna manera que la relación que existió entre el gasto deducido por la sociedad demandante relacionado como “operacionales de administración” y la actividad generadora de renta fueran necesarios para cumplir con el objeto social de SUFACTURA S.A.

En ese orden de ideas, como la demandante no acreditó que los gastos operacionales de administración declarados en el denuncia rentístico ahora cuestionado tuvieran una relación de causalidad y necesidad con la generación de la renta recibida, tal como lo exige el artículo 107 del E.T., no es posible para esta Sala aceptarlos como deducibles del impuesto sobre la renta y, por lo tanto, se confirmarán también los valores propuestos por la DIAN en la liquidación oficial de revisión No. 50642007000024 de 8 de noviembre de 2007 confirmada por la Resolución No. 900006 de 30 de octubre de 2008, expedidas por la Administración Local de Impuestos de Cali.

Consecuente con lo anterior, la Sala reitera que el demandante no aportó en vía gubernativa las pruebas para justificar los costos y las deducciones, como le correspondía en virtud de la carga de la prueba que sobre el recaía en los términos del artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala, la actora no desvirtuó la legalidad de los actos acusados en cuanto le rechazaron los costos solicitados, pues, en efecto, los documentos en los que se soportaron tales pagos no cumplieron los requisitos para su procedencia. Tampoco está probado que la DIAN haya solicitado requisitos adicionales a los previstos normativamente o que no hubiera valorado las pruebas aportadas al proceso administrativo. En consecuencia, en este aspecto, la Sala revocará la decisión del Tribunal que accedió a la procedencia de las pretensiones solicitadas.

De conformidad con todo lo expuesto, y teniendo en cuenta que el recurso de apelación está llamado a prosperar, se revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

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

F A L L A

Primero: REVÓCASE la sentencia de 19 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad SUFACTURA S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN y en su lugar:

Segundo: NIÉGASE las pretensiones de la demanda.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidenta de la Sección

EXPENSA NECESARIA NO PROPORCIONADA - No es deducible al ser desproporcionada en el ingreso percibido por el contribuyente

A. el voto que di a la sentencia del 30 de diciembre de 2016 sólo para precisar que considero que la nulidad de los actos demandados se configuró por violación del artículo 107 ET, pero porque la expensa que la empresa demandante invocó en su favor es desproporcionada en relación con el ingreso percibido y que fue redistribuido a los propios comisionistas de la empresa con el fin único de bajar la base gravable del impuesto de renta a cargo de la sociedad. En el caso concreto, la demandante no aportó pruebas que demostraran que es normalmente acostumbrado en la actividad que ejecuta, tasar comisiones que, en conjunto, representaron más del 70% de los ingresos de la demandante.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIO N CUARTA

ACLARACIO N DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número : 76001 - 23 - 31 - 000-2009-00353 01 ( 21274 )

Actor : SUFACTURA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Aclaro el voto que di a la sentencia del 30 de diciembre de 2016 sólo para precisar que considero que la nulidad de los actos demandados se configuró por violación del artículo 107 ET, pero porque la expensa que la empresa demandante invocó en su favor es desproporcionada en relación con el ingreso percibido y que fue redistribuido a los propios comisionistas de la empresa con el fin único de bajar la base gravable del impuesto de renta a cargo de la sociedad.

En el caso concreto, la demandante no aportó pruebas que demostraran que es normalmente acostumbrado en la actividad que ejecuta, tasar comisiones que, en conjunto, representaron más del 70% de los ingresos de la demandante.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra

J.O.R.R.

EXPENSA NECESARIA NO PROPORCIONADA - No es deducible al ser desproporcionada con el ingreso percibido por el contribuyente

A. el voto que di a la sentencia del 30 de diciembre de 2016 sólo para precisar que considero que la nulidad de los actos demandados se configuró por violación del artículo 107 ET, pero porque la expensa que la empresa demandante invocó en su favor es desproporcionada en relación con el ingreso percibido y que fue redistribuido a los propios comisionistas de la empresa con el fin único de bajar la base gravable del impuesto de renta a cargo de la sociedad. En el caso concreto, la demandante no aportó pruebas que demostraran que es normalmente acostumbrado en la actividad que ejecuta, tasar comisiones que, en conjunto, representaron más del 70% de los ingresos de la demandante.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

ACLARACION DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Radicación número : 76001 - 23 - 31 - 000-2009-00353 01 ( 21274 )

Actor : SUFACTURA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Aclaro el voto que di a la sentencia del 30 de diciembre de 2016 sólo para precisar que considero que la nulidad de los actos demandados se configuró por violación del artículo 107 ET, pero porque la expensa que la empresa demandante invocó en su favor es desproporcionada en relación con el ingreso percibido y que fue redistribuido a los propios comisionistas de la empresa con el fin único de bajar la base gravable del impuesto de renta a cargo de la sociedad.

En el caso concreto, la demandante no aportó pruebas que demostraran que es normalmente acostumbrado en la actividad que ejecuta, tasar comisiones que, en conjunto, representaron más del 70% de los ingresos de la demandante.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Folios 400 a 418 del cuaderno principal

Folio 6 del cuaderno demanda

Folio 3 del cuaderno 1

Folios 15 a 16 del cuaderno 1

Folios 7 a 29 del cuaderno demanda

Folios 64 a 81 del cuaderno demanda

Folios 104 a 114 del cuaderno demanda

Folios 302 a 341 del cuaderno demanda

Folios 358 a 364 cuaderno demanda

Folios 366 y 367 del cuaderno de demanda

Folios 1 a 9 cuaderno de pruebas

Folios 410 a 42 cuaderno de pruebas

Folios 400 a 418 cuaderno de demanda

Folios 439 a 442 del cuaderno de demanda

Folios 443 a 447 del cuaderno de demanda

Sentencia de 18 de junio de 2015, R.. 18792, C.P.D.. C.T.O. de Rodríguez

Sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614 , Consejero Ponente Doctor Héctor J. Romero Díaz

Sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614 C.P. Dr. H.J.R.D..

Exp. 16951 C.P. Dra. C.T.O. de Rodríguez

Consejo de Estado, Sección Cuarta, R.: 2005-00531-01(16209) Actor: PLASTILENE S.A.

G., citado por J.C.R. en su "Manual práctico de contratación mercantil", página 323, A.P., J.A.C. mercantiles, tomo II, E.D., página 194.

Folio 73 del cuaderno 2

Sentencia del septiembre 25 de 2008, expediente 15255, C.P.L.L. díaz

"ARTÍCULO 177.

Carga de la prueba. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba.

No obstante, según las particularidades del caso, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, distribuir, la carga al decretar las pruebas, durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar, exigiendo probar determinado hecho a la parte que se encuentre en una situación más favorable para aportar las evidencias o esclarecer los hechos controvertidos. La parte se considerará en mejor posición para probar en virtud de su cercanía con el material probatorio, por tener en su poder el objeto de prueba, por circunstancias técnicas especiales, por haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al litigio, o por estado de indefensión o de incapacidad en la cual se encuentre la contraparte, entre otras circunstancias similares.

Cuando el juez adopte esta decisión, que será susceptible de recurso, otorgará a la parte correspondiente el término necesario para aportar o solicitar la respectiva prueba, la cual se someterá a las reglas de contradicción previstas en este código.

Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba". (Se subraya).