



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de agosto de dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 68001-23-33-000-2014-00017-01 (21933)
Demandante: Landmark Consultores Ltda.
Demandado: DIAN

Temas: Renta (2009). Necesidad. Proporcionalidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de marzo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió (f. 252 vto.):

Primero: Deniéguense las pretensiones de la demanda instaurada por Landmark Consultores Ltda. contra la Unidad Administrativa Especial Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales – DIAN, de acuerdo con la parte motiva de este proveído.

Segundo: Condenase en costas de primera instancia, a la parte demandante a favor de la parte demandada, las cuales serán liquidadas por la Secretaría del Tribunal en lo que se refiere a las expensas, una vez ejecutoriada la sentencia, conforme lo dispone el artículo 366 del CGP.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412012000059, del 10 de julio de 2012, la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la demandante en relación con el año gravable 2009 (ff. 976 a 991 caa).



Puntualmente, rechazó la totalidad de los costos de venta registrados, desconoció deducciones por valor de \$431.000 e impuso sanción por inexactitud. Aunado a lo anterior, sancionó al contador público y al representante legal de la actora. Esa decisión fue confirmada por la Resolución nro. 900.372, del 08 de agosto de 2013, que resolvió el recurso de reconsideración formulado por la contribuyente (ff. 1075 a 1087 caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 3 y 4):

Primera. Que se declare la nulidad de la resolución sanción, desarrollada con la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412012000059 del 10 de julio de 2012, proferida por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la DIAN de Bucaramanga, donde se propone modificar la declaración correspondiente al concepto de Renta del periodo 2009, presentada el 23 de abril de 2010 con sticker No. 52903300311547, y además establece sanciones a la contadora de la sociedad en el sentido de oficiar a la Junta de Contadores; y la sanción al representante legal de la época señor Jimmy Albeiro Castellanos Sánchez en la suma de \$23.805.000.

Segunda. Que se declare la nulidad de la Resolución número 900372 del día 08 de agosto de 2013, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos - Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, notificada por edicto No. 689 del día 23 de agosto de 2013, el cual se desfijó el día 05 de septiembre de 2013, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración formulado.

Tercera. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la validez y se confirme la liquidación privada No. 52903300315478 del día 23 de abril de 2010 de la sociedad Landmark Consultores Ltda., así mismo se declare la validez y confirmación de la resolución de devolución y/o compensación No. 1319 de julio 26 de 2010, que resolvió devolver el saldo a favor generado en la declaración de renta del año gravable 2009 con sticker No. 52903300315478, por la suma de \$24.325.000. Debido a que la totalidad de las deducciones solicitadas por Landmark consultores Ltda. con NIT (...) son ciertos, reales, tienen relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad y cumplen con los requisitos exigidos por las disposiciones legales tributarias.

Cuarta. Que a título de restablecimiento del derecho, basada en la declaratoria de nulidad de los anteriores actos administrativos, se declare la invalidez de las sanciones impuestas a la contadora Mary Loly Padilla Suárez y la sanción pecuniaria impuesta al representante legal de la época señor Jimmy Albeiro Castellanos Sánchez, por la suma de \$23.805.000, toda vez que no existe razonabilidad, necesidad, ni proporcionalidad para imponer tales sanciones.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 y 228 de la Constitución; y 617, 683, 684 y 742 a 746 del Estatuto Tributario (ET). El concepto de la violación planteado se sintetiza así (ff. 4 a 16):

Manifestó que durante el periodo debatido incurrió en gastos operacionales de administración para oscurecer («polarizar») un ventanal de sus oficinas (por valor de \$431.000) y en costos de ventas para transportar ejecutivos desde su sede en Bucaramanga hasta las instalaciones de un cliente ubicado en Bogotá (en cuantía de \$225.000.000) y así ejecutar el contrato de «prestación de asesorías legales» que generó los ingresos gravados del periodo. Afirmó que tales erogaciones eran reales y estaban soportadas en su contabilidad y en registros internos y externos; y que estaba acreditada

su relación de causalidad con la actividad lucrativa (en los términos del artículo 107 del ET), al igual que los demás requisitos legales para su procedencia, particularmente los contemplados en el artículo 771-2 *ibidem*.

Censuró que la Administración rechazara la totalidad de esas expensas sin desvirtuar el cumplimiento de las exigencias legales para su deducibilidad ni la «*presunción de veracidad*» de la declaración cuestionada. En particular, reprochó que la demandada se escudara en que el «*proveedor*» del servicio de transporte no registró esa actividad en el RUT, pese a que ello no afectaba a quien lo contrataba. De igual forma, cuestionó que el extremo pasivo de la litis sostuviera que los gastos debatidos correspondían a oscurecer los vidrios de un vehículo, sin que ello estuviera probado. Consecuentemente, aseveró que el rechazo de tales erogaciones vulneró el debido proceso, contravino la equidad y fue el resultado de una equivocada interpretación de las disposiciones legales aplicables, lo que originó una duda probatoria que debía resolverse en su favor.

Señaló que las sanciones que le fueron impuestas a ella, a su representante legal y a su contador público vulneraron los artículos 647, 683 y 746 del ET, en la medida en que los datos registrados en su autoliquidación fueron verdaderos, sin que se demostrara la inexistencia de las expensas. De ahí que negara haber incurrido en inexactitud sancionable; y que señalara que, de haberlo hecho, la misma sería producto de un error sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 116 a 134), para lo cual:

Sostuvo que las erogaciones rechazadas eran innecesarias y carecían de causalidad respecto de la actividad productora de renta de su contraparte, puesto que el transporte y el mantenimiento de vehículos no hacían parte de su ocupación que se concretaba en prestar asesoría jurídica, contable y empresarial; y eran desproporcionados, pues los costos declarados correspondían a la suma de \$225.430.000, siendo que los ingresos del periodo fueron de \$274.586.000. Expuso que, aunque el contrato de «*prestación de asesorías legales*» fue ejecutado entre marzo y mayo del 2009, la actora incurrió en costos de transporte por un término superior al de la duración de aquel contrato (*i. e.* de enero a junio del mismo año), lo que resultaba excesivo; e indicó que se advertía el uso de cinco vehículos mensualmente por parte de la demandante, pese a que el personal vinculado a ella se restringía a cuatro «*socios*». Agregó que la demandante no declaró ningún gasto de nómina, por lo que no contaba con personal que debiera ser transportado y que lo registrado en su contabilidad (un saldo por pagar por concepto de servicios de transporte) no coincidía con la información obtenida del «*proveedor*», según la cual «*las facturas fueron canceladas en su totalidad*».

Negó la vulneración del debido proceso y que el rechazo de las expensas obedeciera a que el proveedor no tuviese registrada en el RUT la actividad correspondiente.

Finalmente, defendió las sanciones impuestas, pues la contribuyente registró en su declaración costos y gastos inexistentes y equivocados, que fueron avalados por el contador público y el representante legal; y aseveró que la actora no se opuso a las sanciones impuestas a estos últimos en el recurso de reconsideración que interpuso durante el procedimiento administrativo.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas al extremo vencido (ff. 244 a 252), para lo cual señaló que el artículo 746 del ET prevé respecto de las declaraciones tributarias una «*presunción que admite prueba en contrario*», por lo cual la Administración puede modificar las autoliquidaciones de impuestos. Consideró que los actos demandados se ajustaron a las normas superiores en que debían fundarse, pues acreditaron las inexactitudes en que incurrió el sujeto pasivo en su declaración del impuesto sobre la renta. Avaló también la sanción impuesta, en la medida en que la actora presentó una declaración con datos inexactos.

Recurso de apelación

La parte demandante apeló la decisión de primera instancia (ff. 260 a 264). Al efecto, reiteró que los costos y gastos declarados eran reales, estaban probados en el expediente y guardaban relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con su actividad productiva. Agregó que la Administración rechazó tales expensas como consecuencia de una interpretación errada de las disposiciones legales aplicables, lo que ocasionó una duda probatoria que debía resolverse a su favor.

Insistió en que no cometió ninguna inexactitud sancionable, pues, según la jurisprudencia de esta corporación, es menester probar la realización del tipo infractor, lo cual entiende que no se verificó, en la medida en que estaba acreditada la existencia de las operaciones que originaron las erogaciones objetadas. Guardó silencio respecto de las sanciones impuestas a la contadora y al representante legal de la sociedad (ff. 260 a 264).

Alegatos de conclusión

La demandante reprodujo textualmente los argumentos formulados en la impugnación (f. 305 a 306 y 310 a 312). Su contraparte insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda. Agregó que los actos acusados se basaron en hechos probados y respondieron cada uno de los argumentos planteados por la contribuyente en sede administrativa; y que el certificado de contador aportado con la respuesta al requerimiento especial no incluía «*los gastos de nómina y parafiscales*», por lo que defendió el rechazo de las expensas. Señaló que la existencia de los costos y gastos objetados no implica que tengan relación de necesidad, proporcionalidad y causalidad con la actividad productiva. Finalmente, insistió en la procedencia de la sanción por inexactitud (f. 307 a 309).

El Ministerio Público conceptuó que los costos rechazados eran necesarios, pero no proporcionados ni comercialmente aceptables. Así, solicitó negar las pretensiones de la demanda (ff. 314 a 316).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos demandados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la parte actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas al extremo vencido.

En el litigio seguido, la Administración y el *a quo* consideran que la totalidad de los costos

de venta declarados por la demandante (\$225.000.000) y una parte de los gastos operacionales de administración (\$431.000), incumplen los requisitos exigidos para su reconocimiento porque resultaban innecesarios y desproporcionados para la obtención de renta gravada por la actividad económica desarrollada por la actora, consistente en la prestación de servicios de asesoría jurídica, contable y empresarial. Por su parte, la apelante única alega que los «costos de ventas» por «servicios operativos y logísticos» cuestionados fueron contratados para transportar a los «ejecutivos de la compañía», para que prestaran sus servicios de asesoría, desde Bucaramanga a Bogotá; y que el gasto por mantenimiento obedeció a adecuaciones del inmueble donde funciona su oficina, para oscurecer («polarizar») unas ventanas, por lo que, a su juicio, ambas erogaciones cumplieron las previsiones del artículo 107 del ET. En esos términos, debe determinar la Sala si las mencionadas erogaciones son deducibles de la base gravable del impuesto sobre la renta de la apelante, de acuerdo con el artículo 107 del ET. Resuelto lo anterior, de ser el caso, se tendría que decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta a la actora.

2- Se pronuncia la Sala, en primer, lugar sobre la erogación controvertida relativa a los «servicios operativos y logísticos» contratados. Plantea la demandante que, dado que se encuentra domiciliada en Bucaramanga, debió afrontar esa expensa para celebrar y ejecutar un contrato con un cliente localizado en Bogotá; pero su contraparte sostiene que la erogación desatendía las exigencias de necesidad y de proporcionalidad porque: (i) el proveedor del servicio de transporte no reportó esa actividad en el RUT ni estaba autorizado por el Ministerio de Transporte para ejercerla; (ii) el plazo de los servicios contratados, i.e. de enero a junio del 2009, excedía el de ejecución del contrato por el cual se tenía que trasladar a Bogotá, i.e. de marzo a mayo del mismo año; (iii) no contrató empleados ni contratistas para prestar la asesoría en el distrito capital; y (iv) en el evento en que tal asesoría hubiese sido prestada por los cuatro socios de la compañía, la contratación de cinco vehículos para ejecutar el transporte habría sido excesiva.

2.1- Como se precisó en la sentencia del 06 de agosto de 2020 (exp. 22979, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), la «necesidad» exigida por el ordenamiento para que proceda detracer de la base gravable las erogaciones en las que se haya incurrido, no ha de ser una necesidad pura, sino una necesidad determinada «con criterio comercial»; de modo que lo que cabe apreciar en cada situación no es si se hace inevitable o indispensable incurrir en la erogación, o si se está constreñido a ella por una razón legal o contractual –que sería lo propio de una necesidad simple–, sino si se requiere o es provechosa la carga económica para desarrollar la actividad empresarial en el contexto de una situación de mercado, pues es en eso en lo que consiste una necesidad comercial.

A su vez, la «proporcionalidad» –determinada «con criterio comercial»– corresponde al aspecto cuantitativo de la razonabilidad de la expensa. Alude a la mesura y a la prudencia de la erogación, de cara a la obtención de un provecho económico. Con esa orientación, esta judicatura ha ponderado que las expensas deben guardar correspondencia con la renta que se espera conseguir (sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 20478, CP: Julio Roberto Piza), de modo que sean acordes con la específica actividad económica desarrollada por el contribuyente. Así pues, el atributo de proporcionalidad impide que el monto de la erogación exceda aquello que sea justificable en términos comerciales.

2.2- Con miras a realizar los juicios pertinentes, recae sobre los contribuyentes la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas o de mercado de conformidad con las cuales una determinada erogación puede adquirir la connotación de ser «necesaria» y «proporcional» vista «con

criterio comercial»; así como de efectuar las demostraciones correspondientes.

2.3- Bajo esos lineamientos, pasa la Sala a verificar si en el caso concreto las pruebas obrantes en el expediente permiten inferir que la expensa estudiada sea deducible. Los hechos relevantes que se encuentran acreditados son los siguientes:

(i) El 29 de diciembre de 2008, la demandante, antes de constituirse, le solicitó a Visum y Cía. Ltda. información sobre la *«viabilidad y disponibilidad de vendernos el servicio de alquiler integral de vehículos automotores en una cantidad de cuatro (4) o cinco (5) vehículos, los cuales requerimos para atender anteproyectos, proyectos y asesorías en general durante el primer semestre del año 2009»* (f. 209 caa).

(ii) El 05 de enero de 2009, le pidió a la referida compañía que le proveyera *«el servicio operativo durante el primer semestre del año 2009 con la consecución de 5 vehículos, que permitan el desplazamiento de los ejecutivos de la compañía a donde la empresa estime pertinente ... durante el primer semestre del año 2009»* (f. 210 caa).

(iii) La demandante se constituyó como sociedad limitada mediante Escritura Pública nro. 329, del 06 de febrero del 2009, y se dio como objeto social *«ejercer la profesión del derecho representando a personas naturales y jurídicas del orden publico y privado en asuntos judiciales, extrajudiciales, administrativos y policivos. Prestar servicios de asesorías, interventorías auditorias y consultarías integrales, incluyendo las jurídicas, tributarias contables, de revisoría fiscal y todas las relacionadas con la actividad civil, mercantil y publica de personas naturales y jurídicas del orden publico y privado»*. En ese año tenía cuatro socios, de los que dos ostentaban la representación legal (ff. 8 y 9 caa).

(iv) Por otra parte, el 01 de marzo de 2009, celebró un *«contrato de prestación de asesorías legales»*, en mayo y abril de ese año, sobre *«1) Asesorías jurídicas en todas las ramas del derecho. 2) Asesoría en materia tributaria, contable y revisoría fiscal»*; para lo cual la actora debía *«a) Designar un profesional idóneo en la materia a consultar, obrando con diligencia en los asuntos a él encomendados; b) Resolver las consultas con la mayor celeridad posible; c) Acudir a las dependencias de Aditus durante el horario normal en que ésta desarrolla sus labores, por lo menos una vez a la semana, según las necesidades»*. En contraprestación, la contratante se comprometía a pagar *«por concepto del contrato la suma de trescientos millones de pesos (\$300.000.000) pagaderos cada mes vencido, cien millones (100.000.000) por el mes de marzo; cien millones (100.000.000) por el mes de abril; y cien millones (100.000.000) por el mes de mayo»*. Sin embargo, Aditus Ltda. no firmó el documento. (ff. 207 a 208 cp)

(v) El 04 de mayo de 2009 y el 01 de junio del mismo año, la actora le emitió a su contratante las Facturas nros. 003 y 004, por concepto de *«servicio de asesoría y consultoría según contrato suscrito entre las partes»*, por valor de \$100.000.000 cada una (ff. 596 y 182 caa).

(vi) Los días 02, 26 y 30 de junio del 2009, Visum y Cía. Ltda. expidió a cargo de la actora las Facturas nros. CB 00469, CB 00485 y CB 00492 por concepto de *«servicio operativo y logístico de acuerdo al contrato celebrado entre Landmark y Aditus Ltda.»*, por valor, antes de IVA, de \$90.000.000, en los dos primeros casos y de \$45.000.000 en el último (f. 174, 180, 202 caa, respectivamente).

(vii) El 08 de marzo del 2010, Aditus Ltda. certificó que, durante el 2009, practicó a la demandante una retención en la fuente por concepto de honorarios equivalente a



\$28.448.277, cuya base de retención fue \$258.620.700 (f. 118 caa).

(viii) El 15 de diciembre del 2011, esa misma compañía certificó que realizó tres «transacciones» con la contribuyente durante el 2009, todas por concepto de «asesoría y consultoría», cada una por valor de \$86.206.897 (f. 117 caa).

(ix) El 29 de febrero del 2012, Visum y Cía. Ltda. expidió un certificado dirigido a la demandada en el que expresó haber realizado tres «transacciones» con la actora. Además, señaló que la prestación a su cargo se concretó en *«la ejecución de servicios de mantenimiento sobre los vehículos mencionados en el presente escrito (anexamos relación) y sobre el transporte y acompañamiento del grupo de ejecutivos de dicha empresa en la ciudad de Bogotá D.C. y sus desplazamientos entre Bogotá D.C. y la ciudad de Bucaramanga, durante la ejecución del contrato que ellos tenían con la empresa mencionada en la factura. Dicho servicio fue facturado de acuerdo a los tiempos trabajados por cada vehículo y los mantenimientos realizados durante la prestación de los servicios, los cuales fueron facturados y cancelados en junio de 2009 (...) El servicio prestado fue realizado a través de la ejecución del servicio prestado en el tiempo y su respectiva liquidación definitiva durante el mes de junio de 2009»*. La referida compañía anexó al documento en mención un «informe de servicios prestados por placa», el cual indica que cinco vehículos, de placas SYR 926, ATI 753, CSD 114, CWD 023 y CWN 028 se emplearon para prestar el servicio a favor de la demandante. Además, especifica que el servicio prestado fue un «servicio logístico» y de «mantenimiento de vehículo» (f. 196 a 200 caa).

(x) El 28 de junio de 2012, la contadora pública de la actora certificó que *«los costos, gastos y deducciones de la empresa Landmark Consultores Ltda., del año gravable 2009, se encuentran debidamente soportados con documentos que cumplen con las exigencias tributarias para la aceptación de costos y deducciones en Colombia de conformidad con el artículo 617 del Estatuto Tributario y demás normas relacionadas en la materia»* (f. 392 caa).

(xi) En el desarrollo de la audiencia inicial, el juez de primera instancia decretó de oficio la práctica de un dictamen pericial con miras a *«verificar hechos que interesan al proceso y requieren especiales conocimientos contables y técnicos»* (f. 141).

(xii) La perito designada conceptuó que las *«facturas y demás documentación de soporte de la contabilidad se conservan debidamente e igualmente se pudo verificar la información de estos documentos soportes que se encuentran dentro de las cuentas de la sociedad demandante»*. Del mismo modo, precisó que la actora: (a) recibió tres pagos por parte de Aditus Ltda., cada uno por valor de \$86.206.896, más IVA; (b) remuneró en tres ocasiones a la compañía Visum y Cía. Ltda. por concepto de *«costos gastos (sic) de transporte y mantenimiento de vehículo»*; (c) *«no realizó transacciones contables referentes a gastos y pagos por concepto de honorarios, sueldos y pagos de seguridad social con el personal administrativo y ejecutivo de la sociedad»* (ff. 204 a 212).

2.4- Del anterior recuento fáctico se extrae que la actora detrajo \$225.000.000 de la base gravable de su impuesto sobre la renta del año gravable 2009, por concepto de *«servicio operativo y logístico de acuerdo al contrato celebrado entre Landmark y Aditus Ltda.»*; pero que la demandada cuestionó la causalidad de la erogación, en sus vertientes de necesidad y proporcionalidad, de conformidad con el artículo 107 del ET.

En cuanto a la necesidad de la erogación, está probado en el plenario que la actora

contrató un «servicio operativo y logístico» a fin de transportar a los ejecutivos de la compañía desde Bucaramanga (sede de la demandante) hasta Bogotá (sede de uno de sus clientes) y que el mismo le fue prestado entre los meses de enero y junio de 2009, mediante cinco vehículos distintos. También está probado que entre marzo y mayo de 2009 la demandante ejecutó un contrato de prestación de servicios de «asesoría y consultoría» a favor de una sociedad ubicada en el distrito capital; y que, en virtud de ese negocio jurídico, se obligó a «designar un profesional idóneo en la materia a consultar» y a acudir a las dependencias de la contratante «por lo menos una vez a la semana, según las necesidades». Las certificaciones emitidas por la contratante de la asesoría acreditan que dicha operación le reportó ingresos a la demandante en cuantía de \$258.620.700, aspecto que no es debatido por las partes.

Se colige que, para obtener la retribución económica pactada, la actora estaba obligada a transportar personal hasta la sede del cliente, de modo que era necesario (con sentido comercial) incurrir en erogaciones de transporte. Dado que la contratación del servicio «logístico» le permitió a la contribuyente ejecutar la asesoría que le generó ingresos durante 2009, la Sala constata que la expensa realizada por concepto de transporte es imputable (en términos abstractos) a las rentas generadas por la asesoría prestada en el distrito capital. Valga advertir que esa necesidad no se desvirtúa por el hecho de que la sociedad contratada omitiera reportar en su RUT la actividad de transporte ni porque esta careciera de autorización administrativa para movilizar pasajeros, como tampoco es relevante que la demandante no registrara costos o gastos por pagos de nómina u honorarios, en la medida en que el artículo 107 del ET no sujeta la deducibilidad de las expensas a ninguna de tales exigencias, sino a que se cumpla el requisito de necesidad vista con criterio comercial (sentencia del 06 de agosto de 2020, exp. 22979, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Observa la Sala que, si bien tales hallazgos podrían haberse dirigido a cuestionar la realidad de las operaciones llevadas a cabo por la demandante, esa censura no fue formulada, ni en los actos acusados ni en la contestación de la demanda, por lo que no compete a esta judicatura pronunciarse sobre el particular.

Queda demostrado que la erogación objetada por la demandada obedeció a una necesidad comercial, por lo cual se debe verificar si fue proporcional al ingreso percibido por la recurrente.

2.5- Expone la Administración que, como la demandante no contó con empelados ni contratistas durante el periodo debatido, de haber sido prestada, la asesoría que generó el ingreso gravado debió ser ejecutada por los cuatro socios de la compañía, de modo que era excesivo costear cinco vehículos para transportarlos. Además, reprocha que la contribuyente hubiese tomado como costo el monto causado por los meses de enero, febrero y junio de 2009, pese a que la asesoría que generó la renta solo habría requerido que se transportaran ejecutivos entre marzo y mayo del mismo año gravable. En contraposición, la impugnante se limitó a indicar que su proveedor ofrecía el servicio de transporte a un costo «mucho menor» que otros agentes del mercado y que, a efectos de verificar esta circunstancia, la demandada debió ejercer sus amplias facultades de fiscalización.

Tales afirmaciones resultan insuficientes para demostrar la proporcionalidad del «costo» objetado, pues, según lo explicado en el fundamento jurídico nro. 2.1 de este proveído, la carga de acreditar la deducibilidad de las expensas corresponde a los contribuyentes. Sin embargo, no se encuentra en el plenario ninguna justificación dada por la demandante que explique por qué la erogación objetada equivale a más del 86% de los ingresos correlativos, ni por qué fue comercialmente razonable incurrir en un costo por transporte

de semejante cuantía si el ingreso obtenido derivó de una asesoría jurídica.

Tampoco encuentra la Sala que la recurrente haya acreditado las razones concretas por las cuales incurrió en el costo de transporte por un periodo superior al de la ejecución de la asesoría que, según su dicho, requirió el traslado de ejecutivos hacia Bogotá. Aunque la apelante única alegó que debió ejecutar prestaciones a favor de su acreedor antes de la fecha que figura en el contrato e incluso después de haberlo dado por terminado, no hay ninguna prueba en el expediente que respalde esa afirmación ni ilustración sobre las obligaciones ejecutadas por fuera de la vigencia del negocio jurídico. Aunado a lo anterior, el texto del contrato de asesoría también indica que la actora solo estaba obligada a designar a «*un profesional*» para ejecutar las prestaciones a su cargo, lo que dificulta establecer por qué era razonable incurrir en costos de transporte por cinco vehículos de manera simultánea. De hecho, si se asumiera que quienes ejecutaron materialmente la asesoría fueron los cuatro socios de la compañía tampoco es claro que la contratación de los cinco vehículos ocurriera en función de la obtención del ingreso gravado.

Dada la inactividad de la apelante, las razones que pudieron sustentar la decisión empresarial de incurrir en una erogación de tal dimensión son por completo desconocidas para la Sala, y no le corresponde a esta inferir la deducibilidad de la expensa con base en su apariencia productiva. Se echan de menos razones y pruebas que evidencien por qué era razonable incurrir en un costo de la magnitud del analizado o argumentos tendentes a comprobar que otros agentes económicos, en situaciones análogas, incurren comúnmente en erogaciones semejantes.

En definitiva, de lo alegado por las partes y del material probatorio hallado en el expediente, no es posible establecer la medida de un costo proporcional concreto que sirva como parámetro a partir del cual identificar el valor de las erogaciones excesivas, que por ende deba ser rechazado, y el de las razonables, que por lo mismo sea deducible, de suerte que lo procedente es el rechazo de la totalidad de dichas expensas. No prospera el cargo de apelación.

3- Sobre el rechazo de «*gastos operacionales de administración*» por \$431.000, observa la Sala que la demandante se limita a alegar que esa suma correspondió a que contrató el servicio de adecuación de unas ventanas de sus dependencias (para oscurecerlas), por lo cual insistió en que era procedente bajo el artículo 107 del ET. Pero ninguno de los medios probatorios que obra en el plenario corrobora la veracidad de esa afirmación. Revisado el dictamen pericial rendido en primera instancia, tal erogación no consta en el listado de los costos y gastos contabilizados por la demandada en 2009 (ff. 204 a 212). En consecuencia, para la Sala resulta imposible juzgar si el referido gasto atiende a las exigencias fijadas en el artículo 107 del ET. Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación respecto de esta glosa.

4- Tampoco es de recibo para la Sala el argumento esbozado por el extremo activo de la litis, según el cual su contraparte no logró desvirtuar «*la presunción de veracidad*» de la declaración revisada. Así, en la medida en que por virtud de lo dispuesto por el artículo 167 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012) incumbía a la actora aportar pruebas suficientes que permitieran inferir que los gastos estudiados atendieron los criterios de causalidad, necesidad, y proporcionalidad frente a la actividad económica de la contribuyente (sentencias del 06 de noviembre de 2014, exp. 19247, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 11 de julio de 2019, exp. 23373, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto y del 11 de mayo de 2020, exp. 22918, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). No prospera el cargo de apelación.



En síntesis, por las razones expuestas, la Sala mantendrá la liquidación del tributo efectuada por la Administración en los actos enjuiciados.

5- Resta atender el cargo de la impugnación relativo a la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta mediante el acto acusado.

Al tenor del artículo 647 del ET, entre otros hechos, incluir costos, deducciones inexistentes o inexactos es una conducta punible, a menos que concurra sobre el sujeto infractor alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (*ibidem*).

En vista de que en el caso enjuiciado la Sala determinó que la contribuyente incluyó en su autoliquidación del impuesto sobre la renta erogaciones cuya procedencia no se encuentra acreditada en el expediente, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable, pues, como se vio, la decisión de avalar el rechazo de las expensas debatidas se debió a la falta de prueba sobre el cumplimiento de los requisitos alegados por la propia demandante. En consecuencia, no se configuró la causal exculpatoria que invoca, pues no demostró que bajo error hubiese aplicado el derecho de un modo distinto al que se estima correcto, sino que todo lo que se observa es que omitió probar que su situación fáctica se subsumía en el supuesto de hecho normativo alegado como determinante de su autoliquidación.

Con todo, en vista de que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160 al 100%, procede, de conformidad con el principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 de la Constitución), reducir la multa que fue impuesta en el acto demandado. Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Actos demandados	Sentencia
Base de la sanción	\$74.392.000	\$74.392.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción determinada	\$119.027.000	\$74.392.000

Con miras a adecuar el monto de la sanción por virtud del principio de favorabilidad en materia punitiva, la Sala revocará la sentencia apelada, a fin de declarar la nulidad parcial de los actos acusados.

6- Finalmente, debido a que de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia porque en el expediente no existe prueba de su causación.

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



autoridad de la ley,

FALLA

1. **Revocar** el ordinal primero de la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero. **Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados en cuanto a la sanción por inexactitud impuesta. A título de restablecimiento del derecho, **fijar** como sanción por inexactitud a cargo de la demandante la calculada en la parte motiva de la sentencia de última instancia.*

2. Sin condena en costas en esta instancia.

3. **Reconocer** personería jurídica a Hermán Antonio González Castro, como abogado de la parte demandada, de conformidad con el poder otorgado (f. 325).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ