



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veintiocho (28) de abril de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-00319-01 (24354)  
**Demandante:** DATASCORING DE COLOMBIA S. A.  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** Renta 2008. Provisión de cartera de dudoso o difícil cobro. Intereses. Prueba

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 31 de octubre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que en la parte resolutive dispuso:

*«PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad de la Liquidación Oficial No. 322412012000427 del 3 de octubre de 2012 y la Resolución No. 900.473 del 30 de octubre de 2013, proferidas por la DIAN – Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

*SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRESE en firme la liquidación privada con adhesivo No. 91000067089202 y formulario No. 1108600652764, correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios por el año 2008, presentada por la sociedad DATASCORING DE COLOMBIA S. A.*

*TERCERO. Sin condena en costas».*

**ANTECEDENTES**

El 19 de abril de 2009, Datascore de Colombia S. A.<sup>1</sup> presentó, bajo el sistema de renta presuntiva, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008, en la cual registró un saldo a favor de \$22.187.000<sup>2</sup>.

El 20 de enero de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá formuló el Requerimiento Especial 322402012000013<sup>3</sup>, en relación con la declaración tributaria señalada, acto que fue respondido oportunamente por la contribuyente<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> El objeto social de la compañía consiste en «A) LA REALIZACIÓN DE ASESORÍAS FINANCIERAS. B) REPRESENTACIÓN DE CASAS DE SOFTWARE LOCALES Y EXTRANJERAS. C) VENTA DE SOLUCIONES DE SISTEMAS. D) OUTSOURCING DE PROCESO FINANCIERO. EN DESARROLLO DE ESTE OBJETO LA SOCIEDAD PODRÁ ADQUIRIR, CONSERVAR O ENAJENAR TODA CLASE DE BIENES RAICES O MUEBLES QUE SEAN NECESARIOS Y CONVENIENTES PARA EL LOGRO DE SUS FINES PRINCIPALES, GIRAR, ACEPTAR, NEGOCIAR, DESCONTAR TODA CLASE DE INSTRUMENTOS NEGOCIALES Y DEMÁS DOCUMENTOS CIVILES Y COMERCIALES (...)».

<sup>2</sup> Fl. 8 del c. a.

<sup>3</sup> Fls. 35 a 59 del c. d.

<sup>4</sup> Fls. 60 a 97 del c. d.



El 3 de octubre de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de impuestos señalada expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000427<sup>5</sup>, en la cual rechazó gastos operacionales de administración de \$159.399.000<sup>6</sup>, otras deducciones por \$124.910.000, impuso sanción por inexactitud de \$122.256.000 y determinó el total saldo a pagar en \$176.479.000.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración<sup>7</sup>, que fue decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en la Resolución 900.473 del 30 de octubre de 2013<sup>8</sup>, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

## DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«4.1.- Que se anulen los Actos Administrativos demandados, compuestos por la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000427 de octubre 3 de 2012, y la Resolución por la cual se decide un Recurso de Reconsideración No. 900.473 de octubre 30 de 2013, por las razones que se señalan en esta demanda.

4.2.- Que a título de restablecimiento del derecho se confirme la Liquidación Privada del Impuesto sobre la Renta de mi Representado, correspondiente al periodo 2008.

4.3.- Solicitar a la DIAN la entrega completa de los antecedentes administrativos.

4.4.- Admitir la presente demanda.

4.5.- Reconocerme personería para actuar».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 95-9 de la Constitución Política
- Artículos 647, 684, 703, 711, 746, 751, 770 a 777
- Artículos 193 y 197 de la Ley 1607 de 2012

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos demandados violan las disposiciones invocadas y son nulos por falta de motivación, indebida aplicación, interpretación errónea y violación de la ley.

La Administración valoró indebidamente las pruebas del proceso en relación con la provisión de cartera registrada en la cuenta 519910 (*provisiones*) y, en concreto, la subcuenta «PRESTATODOS», al rechazarla con fundamento en un acta de junta directiva anterior al cierre del periodo, que no da cuenta del porcentaje real de la cartera en mora

<sup>5</sup> Fls. 98 a 136 del c. d.

<sup>6</sup> Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial la contribuyente aceptó la glosa hecha por la administración respecto de la provisión a credisystem de Panamá por \$8.878.624, aspecto no debatido por las partes.

<sup>7</sup> Fls. 137 a 159 del c. d.

<sup>8</sup> Fls. 160 a 175 del c. d.



mayor a 360 días, sin verificar los demás documentos aportados, que incluyen certificación de revisor fiscal respaldada entre otros, en auxiliar de terceros.

La provisión de cartera respetó el límite permitido y se ajustó a criterios de proporcionalidad.

El pago de aportes al Instituto Distrital de Recreación y Deporte – IDR D es un tributo obligatorio y una erogación necesaria según el artículo 107 del Estatuto Tributario, al estar asociada al servicio telefónico que utiliza compañía.

El rechazo de deducciones por concepto de intereses es improcedente, porque la sociedad allegó los soportes de las deudas debatidas (*Macrofinanciera, Digipro, Cococ y Daniel Vargas*<sup>9</sup>), entre los que se encuentran pagarés, notas débito del pago de interés, contratos y solicitudes de créditos, retenciones en la fuente, recibos de caja, correos electrónicos, soportes de egreso y certificaciones.

No cabe imponer sanción por inexactitud, pues los conceptos debatidos fueron demostrados por la sociedad y la DIAN violó la normativa aplicable.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

No se vulneró la normativa invocada en la demanda, en razón a que los actos acusados expusieron los motivos de los rechazos debatidos y se fundaron en la normativa aplicable y en las pruebas del proceso.

Sobre el rechazo de gastos por provisión de cartera para deudas de difícil cobro, la contribuyente presentó un listado de cartera y una certificación de revisor fiscal, que difieren del acta de junta directiva de noviembre de 2008, mediante la cual se fijó el marco jurídico de la provisión, y no se cumplen los requisitos en cuanto al límite de deducibilidad<sup>10</sup>, a la operación de cartera originada y administrada por la actora a través de su unidad de negocios «*Prestatodo*», que responde a un castigo de cartera, y a la existencia de «*vinculación económica*», porque en el año 2006 cedió la marca «*Prestatodos*» a un tercero (*hoy Prestatodos S. A.*), con lo cual no podía llevar la provisión.

Las erogaciones relacionadas con el IDR D no acreditan el requisito de necesidad de las deducciones, en tanto «*si el contribuyente no cancela la contribución, no por ello deja de ejercer la actividad productora de renta*».

Los intereses financieros se rechazaron ante la falta de soportes (*Macrofinanciera, Digipro S. A. y Cococ*), y por existencia de «*vinculación económica*» (*Daniel Alfonso Vargas Suárez*).

La sanción por inexactitud se impuso por la inclusión de cifras no soportadas en la declaración tributaria de la contribuyente, que derivaron en un menor impuesto a pagar.

<sup>9</sup> Frente al cual se aludió: Sin que una supuesta «vinculación económica» de este último afecte la deducción.

<sup>10</sup> Entre otros, artículos 145 del Estatuto Tributario y 72 y 74 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.



## AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 20 de septiembre de 2016<sup>11</sup>, el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades en lo actuado, no se presentaron excepciones previas, decretó como pruebas las aportadas por las partes en la demanda y su contestación, y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y no condenó en costas, por las siguientes razones:

Los actos demandados están debidamente motivados, se fundamentaron en las pruebas recaudadas en el proceso y en la normativa aplicable.

Si bien la liquidación de revisión reconoció que la provisión de cartera «*Prestatodos*» no constituía castigo de cartera, que se conformaba por obligaciones vencidas con plazo superior a un año originadas en operaciones productoras de renta, sobre las que existen razones para considerarlas deudas de difícil cobro, no lo es menos que sostuvo que la compañía provisionó un porcentaje del 100 % del valor nominal de cada deuda, que supera al permitido (33 %), lo cual no responde a las pruebas del proceso, donde se demostró que tal provisión está dentro de los límites legales.

La deducción de la contribución al deporte al IDRDR es una expensa necesaria, porque el servicio telefónico, al cual está vinculada, es esencial para el desarrollo de las funciones de la compañía.

Los intereses financieros rechazados están probados mediante registros contables con sus respectivos documentos de respaldo, en los que consta el cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación fiscal para su deducibilidad.

No procede condena en costas, al no haberse demostrado su causación.

## RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

La provisión «*Prestatodos*» se realizó para aminorar el valor de la cartera y reconocerlo como gasto, sin que la contribuyente demostrara la realización de actuaciones efectivas para la recuperación de la cartera, y sin acreditar «*los PAGARÉS como títulos que respaldan las obligaciones antedichas*<sup>12</sup>». En ese sentido la actora, quien está obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, escogió el método individual para calcular la provisión, sin cumplir los requisitos establecidos por la normativa aplicable, al superar el límite porcentual de deducibilidad.

Los aportes al IDRDR son una contribución y no es una expensa necesaria, porque su falta de pago no impide el desarrollo de la actividad productora de renta de la compañía.

<sup>11</sup> Fls. 233 a 244 del c. a.

<sup>12</sup> El recurso de apelación no brinda mayores precisiones al respecto.



Los intereses cuestionados son improcedentes, pues se contabilizaron sin contar con documentos de soporte idóneos y por la existencia de vinculación económica.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no intervino en esta etapa procesal.

La **DIAN** insistió en lo aducido en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no presentó alegatos de conclusión.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008, presentada por Datascoreing de Colombia S.A.

En los términos del recurso de apelación se debe establecer si: i) la provisión de cartera por deudas de dudoso o difícil cobro cumple el límite porcentual de deducibilidad; ii) hay lugar a deducir la contribución administrada por el IDR y, iii) procede la deducción de intereses realizada por la compañía.

#### Gastos de administración

Se cuestiona el rechazo de la provisión registrada en la cuenta 519910-04, conformada por: i) provisión de cartera «*Prestatodos*» por \$150.000.000 y, ii) Contribución al deporte a favor del Instituto Distrital de Recreación y Deporte – IDR, de \$135.905.

Sobre la **provisión de cartera** «*Prestatodos*», la sociedad argumentó que en los actos demandados no se valoraron las pruebas que demuestran el cumplimiento de los requisitos establecidos para su deducibilidad, en tanto la DIAN adujo que no se acreditaron tales requisitos, ni se realizaron las actuaciones efectivas para la recuperación de la cartera y no se acreditaron las obligaciones.

En el Acta de Junta Directiva del 22 de noviembre de 2008<sup>13</sup>, presentada dentro de la actuación administrativa por la contribuyente, se indicó que:

«4.- *Provisión de cartera. El gerente presenta un informe del estado de cartera Prestatodos, la cual se encuentra clasificada por altura de mora, tal como se refleja en el siguiente cuadro:*

RANGOS	SALDOS	%
De 091 a 180	\$173.702.212.73	18.54 %
De 181 a 210	\$92.731.580.05	9.90 %
De 211 a 360	\$275.675.666.55	29.43 %
Mayor a 360	\$394.553.540.98	42.12 %
TOTAL	\$936.663.000.31	100.00 %

<sup>13</sup> Fls. 62 a 72 del c. a.



Así mismo, el Gerente informa que la gestión de cobranza realizada a esta cartera muestra un pobre resultado, ya que los contactos efectivos no superan al 40 % de los deudores y las promesas de pago obtenidas han sido del 20 % de los contactos efectivos, obteniéndose un cumplimiento de promesas solamente del 20 %.

La anterior situación nos lleva a declarar como ilocalizados o fraudes potenciales a un 40 % de la cartera vigente y/o vencida, razón por la cual la gerencia solicita la aprobación del aprovisionamiento de un poco más de 150 millones de pesos, representada en la cartera detallada del informe adjunto con más de 60 días de mora».

En el requerimiento especial, la Administración consideró que la sociedad provisionó el 100 % de las deudas, a pesar de que solo procedía el 33 %, realizó «un castigo de cartera por valor de \$150.713.765.41 de acuerdo con el artículo 146 del Estatuto Tributario», sin que se anularan los pagarés en los términos de la norma señalada, y que existe vinculación económica con la entonces Compañía Originadora y Comercializadora de Crédito S. A., hoy Prestatodos S. A., por cuenta de la cesión de la marca «Prestatodos» hecha a favor de esta última en el año 2006, que le impedía a la actora llevar la provisión.

Con la respuesta al requerimiento especial, la contribuyente allegó, entre otros documentos, certificado de revisor fiscal<sup>14</sup>, que señala:

«a).- Que en el año 2008, la cartera de la Unidad de Negocios Prestatodos de DATASCORING DE COLOMBIA S. A. ascendía a la cantidad de \$954.405.490, de la cual \$690.280.081 correspondía a la cartera de más de un año de vencimiento (...)

1.- En la cuenta No. 51991004 del Estado de Pérdidas y Ganancias de DATASCORING DE COLOMBIA S. A. está contabilizada una provisión por valor de \$150.000.000, constituida mediante relación contable de fecha 30/11/2008 y que corresponde al 22 % de la cartera con mora mayor a 360 días al 31 de diciembre de 2008, de acuerdo con la siguiente clasificación de cartera por edades (...):

RANGOS MORA	SALDOS	No PRÉSTAMOS	%
270 A 360	\$264.125.409	424	27.67 %
MAYOR A 360	\$690.280.081	1416	72.33 %
TOTAL	\$954.405.490	1.840	100.00 %

Provisión \$150.000.000 22 % de cartera + 360»

Así mismo, se allegaron soportes contables<sup>15</sup>, «RELACIÓN DE CARTERA PRESTATODOS A DICIEMBRE DE 2008» que incluye la identificación de los deudores y el monto de cada deuda, relación de ingresos de la empresa, certificaciones de revisor fiscal sobre ingresos, pagarés y obligaciones (cuantía, obligación y justificación), estado de resultados y convenios de compra de cartera, entre otros.

En la liquidación de revisión, la DIAN aceptó que la cartera se originó en operaciones productoras de renta, y que según la forma en que se registró contablemente<sup>16</sup>, «le asiste la razón al contribuyente al manifestar que **la glosa versa sobre el desconocimiento de la provisión de cartera**», y no sobre el castigo de cartera a que alude el requerimiento especial. No obstante, consideró que las pruebas aportadas con la respuesta al acto de trámite (certificado de revisor fiscal y listado de cartera de Prestatodos) contradicen el Acta de Junta Directiva de noviembre de 2008, y que por tanto la actora provisionó el 100 % del valor nominal de la cartera con mora mayor a 360 días.

<sup>14</sup> Fls. 644 a 646 del c. a.

<sup>15</sup> Comprobantes de diario y auxiliares de contabilidad.

<sup>16</sup> Según la liquidación de revisión, «la sociedad efectuó una provisión de cartera en el año gravable 2008 por valor de \$150.000.000, contabilizando el gasto por provisión (Cuenta 519910-04: Provisiones de deudores Prestatodos), al igual que la cuenta "provisión" que disminuye el saldo del activo (Cuenta 139905-01: Deudores provisiones cliente Prestatodos)»



Por ello precisó que, si bien de la información suministrada por la actora se establece *«que las deudas tienen más de un año de vencidas, se han originado en operaciones productoras de renta y que existen razones para considerar las deudas “de dudoso o difícil cobro”»,* la provisión supera el límite establecido para su deducibilidad (33 %), lo cual viola los artículos 145 del Estatuto Tributario y 74 del Decreto 187 de 1975.

En relación con el cargo relativo a que la provisión no le correspondía llevarla a la actora, sino a un tercero con vinculación económica, indicó que *«Este Despacho comparte los argumentos expuestos por la contribuyente, cuando afirma que el hecho de que en 2007 se haya cedido la marca y el desarrollo del negocio al tercero, no significa que la cartera que ya se había originado por parte de Datascoring, se haya endosado dentro del negocio de cesión de la marca (...).»*

En consecuencia, el único motivo de reparo de la Administración en la liquidación de revisión frente a la provisión de cartera debatida fue que *«los documentos allegados no son suficientes para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 145 del Estatuto Tributario y 74 del Decreto 187 de 1975»*, acto que fue confirmado por la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Al verificar los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación, se advierte que, ante la jurisdicción, la Administración pretende revivir debates jurídicos sobre los cuales la liquidación de revisión aceptó las explicaciones de la contribuyente y, que por tanto, no pueden ser objeto de discusión, como el relacionado con la existencia de un castigo de cartera y no de una provisión (*aspecto no discutido en el recurso*), la vinculación económica por cesión de la marca *«Prestatodos»* (*aspecto no discutido en el recurso*), y la realización de actuaciones efectivas para la recuperación de cartera. Además, aunque no es claro el argumento del recurso de apelación, se pretende incluir un cargo no planteado en los actos demandados, relacionado con *«que los PAGARÉS como títulos que respaldan las obligaciones antedichas»*, sobre el cual no se brindó explicación.

En esas condiciones, la discusión jurídica se concreta en determinar si la sociedad acreditó el límite de deducibilidad de las provisiones establecido en los artículos 145 del Estatuto Tributario y 74 del Decreto 187 de 1975.

El artículo 145 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos en discusión<sup>17</sup>, prevé que, para los contribuyentes que lleven su contabilidad por causación, son deducibles *«las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales. No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa»*.

En cuanto a la demostración de la provisión, el artículo 73 del Decreto 187 de 1975<sup>18</sup> dispuso que los contribuyentes que pretendan hacer valer su derecho a la deducción deberán acompañar su declaración con la siguiente información: *«a) Nombres y apellidos o razón social del deudor, número de identificación tributaria (NIT) y monto de la respectiva deuda; b) Origen de la deuda, fechas en que se haya contraído y se haya hecho exigible, clase de documento en que conste y las garantías que la respalden, si las hubiere; c) Explicación de los motivos de orden legal o comercial que tenga el contribuyente para considerarla de dudoso o difícil cobro; d) Movimiento de la cuenta correspondiente a la provisión solicitada y aceptada en años anteriores, con especificación de las deudas canceladas con cargo a la misma; e) Provisión solicitada en el año gravable para cada una de las deudas»*.

<sup>17</sup> Artículo modificado por el artículo 87 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>18</sup> *«Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuestos sobre la renta y complementarios»*.



Por su parte el artículo 74 *ib.* precisó que, «*como deducción por concepto de provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro fíjase como cuota razonable hasta un treinta y tres por ciento (33 %) anual del valor nominal de cada deuda con más de un año vencida*».

Teniendo en cuenta que la deducción de la provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro corresponde al 33 % del valor de cada deuda con más de un año de vencida, y del análisis de las pruebas del proceso bajo las reglas de la sana crítica, se observa que la compañía nunca provisionó el 100 % aducido por la Administración, pues según el acta del 22 de noviembre de 2008, sobre la cual se soportó el desconocimiento de la deducción, el valor de dichas obligaciones ascendía a \$394.553.540.98, cuyo límite de deducibilidad (33 %) correspondía a \$130.202.820.

Sin embargo, el acta señalada no relacionó las deudas de dudoso o difícil cobro al cierre del periodo fiscal, esto es, a 31 de diciembre de 2008, como sí lo hizo la certificación de revisor fiscal allegada con la respuesta al requerimiento especial, mediante la cual se precisó que el valor de la cartera mayor a 360 días, con cierre al 31 de diciembre de 2008, era de \$690.280.081, cifra sobre la cual podía deducir hasta \$227.792.400 (33%), con lo cual, la deducción registrada por la actora (\$150.000.000) se encuentra dentro del rango establecido por los artículos 145 del ET y 74 del Decreto 187 de 1975.

Ahora bien, sobre el carácter probatorio de la certificación de revisor fiscal, el artículo 777 del Estatuto Tributario señala que constituye prueba suficiente sin perjuicio del ejercicio de las facultades comprobatorias de la Administración. Al efecto, la Sala ha precisado<sup>19</sup> que el certificado «*debe estar debidamente soportado con la información contable precisa y con los soportes correspondientes, así “no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental”*».

En el caso concreto se advierte que el certificado aducido estaba acompañado de comprobantes de diario con anexos<sup>20</sup>, auxiliares contables<sup>21</sup> «*RELACIÓN DE CARTERA PRESTATODOS A DICIEMBRE DE 2008*» que incluye la identificación de los deudores y el monto de cada deuda<sup>22</sup>, entre otros documentos (*certificaciones de revisor fiscal sobre ingresos, pagarés y obligaciones -cuantía, obligación y justificación-, estado de resultados y convenios de compra de cartera*), lo cual es acorde con los requerimientos probatorios establecidos en el artículo 73 del Decreto 187 de 1975. En consecuencia, se considera que la provisión registrada por la actora cumple los requisitos establecidos por los artículos 145 del Estatuto Tributario y 74 del Decreto 187 de 1975 para su deducibilidad.

En cuanto al pago de la **contribución al deporte** a favor del Instituto Distrital de Recreación y Deporte – IDR D por la suma de \$135.905, registrada en el renglón 52 de la declaración tributaria de la sociedad, la DIAN argumenta que no cumple el requisito de necesidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues la falta de pago de la misma no impide el desarrollo de la actividad generadora de renta.

El artículo 107 del Estatuto Tributario establece que «*Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo 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*».

<sup>19</sup> Sentencia del 11 de marzo de 2021, Exp. 23137, reiterada en las sentencias del 15 de julio de 2021, Exp. 23964 y del 24 de febrero de 2022, Exp. 24505, CP. Milton Chaves García.

<sup>20</sup> Fls. 282 a 292 del c. a.

<sup>21</sup> Fls. 61 y 73 del c. a.

<sup>22</sup> Fls. 129 a 133 del c. a.





Sobre los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las deducciones, la Sala, en sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020<sup>23</sup>, precisó, entre otros aspectos, lo siguiente:

- La relación de causalidad es el nexo causa-efecto que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, entendida «no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad» y se verifica «cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social<sup>24</sup>».
- En cuanto a la necesidad, la expensa debe intervenir directa o indirectamente en la obtención de ingresos, de forma que ayude a generarlos, y se valora con «criterio comercial», para lo cual se debe verificar si resulta razonable, «provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado», y que «real o potencialmente, permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta<sup>25</sup>».
- La proporcionalidad es el aspecto cuantitativo de la expensa, se mide con «criterio comercial» y alude a la medida y prudencia de la erogación frente al provecho económico que en términos comerciales y de mercado representa, según la actividad del contribuyente<sup>26</sup>.

Así, la valoración de las expensas a la luz de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario parte de las condiciones internas y externas de los contribuyentes, quienes deben demostrar las circunstancias que las justifiquen, en atención a los criterios señalados, cuando sean cuestionadas por la Administración<sup>27</sup>.

El impuesto de teléfonos urbanos en el Distrito Capital de Bogotá, denominado Contribución al Fondo Cuenta Distrital de Fomento y Desarrollo del Deporte, administrado por el IDRD<sup>28</sup>, fue creado por la Ley 97 de 1913 y adoptado en esa jurisdicción mediante Acuerdo 3 de 1967 para promover actividades relacionadas con el deporte, cuyo hecho generador «está circunscrito a la suscripción del servicio telefónico en el Distrito Capital de Bogotá<sup>29</sup>» y está a cargo de «los usuarios del servicio telefónico en el territorio del Distrito Capital».

<sup>23</sup> Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>24</sup> Se fijó como regla de decisión 1 que: «1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo».

<sup>25</sup> Se fijó como regla de decisión 2 que: «2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros».

<sup>26</sup> Se fijó como regla de decisión 3 que: «3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta».

<sup>27</sup> Se fijó como regla de decisión 4 que: «4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta».

<sup>28</sup> Cfr. Acuerdo Distrital 90 de 1993.

<sup>29</sup> La sentencia 16710 del 20 de junio de 2013, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas precisó, entre otros aspectos, que el tributo señalado se encuentra vigente y está regulado por diferentes disposiciones.



Al verificar el objeto social de la compañía<sup>30</sup> se advierte que la citada «contribución», por tratarse de un tributo relacionado con la suscripción al servicio telefónico en el Distrito Capital de Bogotá, interviene en la obtención de ingresos de la compañía al favorecer el desarrollo de su actividad generadora de renta, y resulta razonable para el desarrollo de la misma en situaciones de mercado, motivo por el cual constituye una expensa necesaria que cumple los requisitos para su deducibilidad.

En ese sentido la Sala, al referirse a la contribución de energía eléctrica y gas, precisó que su deducibilidad responde al cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, y que como «la empresa debe incurrir regularmente en el pago de esa expensa como consecuencia de la actividad económica que desarrolla y que le exige el cumplimiento de esa carga pecuniaria para el normal funcionamiento de la misma<sup>31</sup>», procedía la deducción.

### Otras deducciones - Intereses

La DIAN desconoció del renglón 55 «otras deducciones» de la declaración tributaria de la contribuyente, deducciones por \$124.910.478, de los cuales \$117.880.789 corresponden a intereses, por considerar que no cuentan con documentos de soporte.

El artículo 117 del Estatuto Tributario dispone que «El gasto por intereses devengado a favor de terceros será deducible en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Financiera» y que el exceso de dicho límite no se puede deducir, llevar al costo o capitalizar.

En los términos del parágrafo del artículo 283 ib., el reconocimiento de pasivos -como los que originan los intereses a que alude la anterior disposición-, requiere, para el caso de obligados a llevar contabilidad, que estén «respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad», lo cual es acorde con los artículos 770 y 771 *ejusdem*, que en su orden establecen que «los pasivos deberán estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad», y que es admisible la prueba supletoria para establecer que «las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario<sup>32</sup>».

Por su parte, el Decreto 2649 de 1993 señala que «los pasivos son la “representación financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes”<sup>33</sup>», pues deben existir «en el momento en que se causa el tributo» y originarse «en transacciones anteriores a su propia existencia», lo que es acorde con el principio de causación<sup>34</sup>, según el cual los hechos económicos se reconocen en el periodo en que se realizan.

En el caso concreto, es un hecho aceptado en la liquidación de revisión que, como prueba de las obligaciones e intereses cuestionados, la actora aportó los siguientes documentos, cuyo contenido no fue desvirtuado por la Administración:

<sup>30</sup> El objeto social de la compañía consiste en «A) LA REALIZACIÓN DE ASESORÍAS FINANCIERAS. B) REPRESENTACIÓN DE CASAS DE SOFTWARE LOCALES Y EXTRANJERAS. C) VENTA DE SOLUCIONES DE SISTEMAS. D) OUTSOURCING DE PROCESO FINANCIERO. EN DESARROLLO DE ESTE OBJETO LA SOCIEDAD PODRÁ ADQUIRIR, CONSERVAR O ENAJENAR TODA CLASE DE BIENES RAICES O MUEBLES QUE SEAN NECESARIOS Y CONVENIENTES PARA EL LOGRO DE SUS FINES PRINCIPALES, GIRAR, ACEPTAR, NEGOCIAR, DESCONTAR TODA CLASE DE INSTRUMENTOS NEGOCIABLES Y DEMÁS DOCUMENTOS CIVILES Y COMERCIALES (...)».

<sup>31</sup> Entre otras, sentencia del 3 de junio de 2021, Exp. 24339, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>32</sup> Sentencia del 24 de agosto de 2017, Exp. 20466, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada por la sentencia del 9 de agosto de 2018, Exp. 22587, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>33</sup> D. 2649 de 1993. Artículo 36.

<sup>34</sup> D. 2649 de 1993. Artículo 48.



Tercero	Intereses	Documentos aportados
Macrofinanciera S. A. <sup>35</sup>	\$34.489.276	<ul style="list-style-type: none"> <li>Convenio de compra de cartera entre la actora y Macrofinanciera S. A.</li> <li>Carta del 20 de enero de 2006, en donde se solicita un crédito de tesorería de hasta \$260.000.000.</li> <li>Carta del 30 de enero de 2006, donde se pide a Macrofinanciera pagar el crédito de \$260.931.821 con el producto de la venta de cartera.</li> <li>Hoja de trabajo de Macrofinanciera donde consta la aprobación del crédito y los intereses que generó.</li> <li>Certificación del segundo suplente del representante legal en el cual se indican los intereses pagados en el año 2008.</li> <li>Reportes de CIFIN de la contribuyente.</li> <li>Comprobantes contables 3143, 3172, 3190, 3207, 3213, 3253, 3261, 3285, 3292, 3226 y 346 sobre pago de intereses, donde se relacionan los pagarés a cargo.</li> </ul>
Digipro S. A. <sup>36</sup>	\$45.167.242	<ul style="list-style-type: none"> <li>Contrato de préstamo de dinero suscrito entre os representantes de ambas compañías, en el que pacta un crédito rotativo de hasta \$750.000.000.</li> <li>Nota débito expedida por DIGIPRO por valor de \$45.167.240.</li> <li>Relación de los movimientos que originaron el pago de intereses.</li> <li>Recibos de caja que soportan el ingreso de los préstamos.</li> <li>Nota débito de Digipro en la cuenta de causación de los intereses.</li> <li>Certificado de retención en la fuente expedido por la actora a nombre de Digipro S.A.</li> </ul>
Compañía Originadora y Comercializadora de Crédito S. A. - Cococ <sup>37</sup>	\$37.810.456	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pagaré 006 de 2007.</li> <li>Certificación de retención en la fuente por concepto de intereses.</li> <li>Relación de movimientos cuentas por cobrar (incrementos, pagos, intereses y conceptos).</li> <li>Recibos de caja movimientos cuenta corriente comercial de las dos compañías.</li> <li>Nota débito de COCOC reconociendo el ingreso y la retención.</li> </ul>
Daniel Vargas Suárez <sup>38</sup>	\$413.815	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pagaré 008 de 2008.</li> <li>Recibo de caja 885 por \$18.183.771, donde se advierte que dicho monto se destina como abono al crédito 4505019801 del Banco Colpatría.</li> <li>Soporte de contabilidad 3374 donde consta el pago a Daniel Vargas del préstamo por \$18.183.780, intereses por \$413.815 y reafuente de \$28.967.</li> <li>Constancia Portal Bancolombia del giro a Daniel Vargas de \$2.568.628 y una transferencia a Agroavícola.</li> </ul>
<b>Total</b>		<b>\$117.880.789</b>

<sup>35</sup> Soportes en los fls. 686 a 778 del c. a.

<sup>36</sup> Soportes en los fls. 857 a 1020 del c. a.

<sup>37</sup> Soportes en los fls. 779 a 856 del c. a.

<sup>38</sup> Soportes en los fls. 1021 a 1030 del c. a.



Al valorar los documentos aportados por la contribuyente bajo las reglas de la sana crítica, se advierte que los mismos cumplen con las formalidades exigidas por la contabilidad *-hecho no desvirtuado por la DIAN-*, y demuestran el monto de los intereses pagados durante el periodo en discusión, pues permiten identificar las obligaciones que generaron el componente financiero (*pagarés, contratos, recibos de caja*), el monto del mismo y su causación en el periodo (*hojas de trabajo, relación de movimientos, notas débito, certificaciones de retención y soportes, y comprobantes contables, entre otros*).

De otra parte, cabe señalar que la «*vinculación económica*» a que alude la DIAN en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, no constituye una limitante legal para el reconocimiento como deducción del pago de intereses.

Por lo anterior, se considera que la actora acreditó los requisitos exigidos por la normativa aplicable para deducir de su declaración tributaria el componente financiero causado en el periodo en discusión, derivado «*en transacciones anteriores a su propia existencia*».

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, conforme con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en esta instancia (*gastos del proceso y agencias en derecho*), por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las justifiquen.

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

## FALLA

**1.- CONFIRMAR** la sentencia del 31 de octubre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

**2.-** Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente  
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**