

**REPÚBLICA DE COLOMBIA**



**RAMA JUDICIAL  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA  
SECCIÓN CUARTA  
SUBSECCIÓN A**

Bogotá D. C., catorce (14) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Magistrado Ponente: **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

**Expediente:** 25000-23-37-000-2021-00032-00  
**Demandante:** Twity S.A.  
**Demandado:** Dian  
**Asunto:** Renta 2015. Operaciones simuladas.  
Factores negativos de la base gravable.  
Carga de la prueba.

**SENTENCIA ANTICIPADA**

**ANTECEDENTES**

**Demanda**

La demandante en ejercicio del medio de control nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicitó:

“1. Principales:

1.1. Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 322412019000122, del 12 de abril de 2019.

- Resolución por medio de la cual se Resuelve el Recurso de Reconsideración nro. 992232020000075, del 10 de julio de 2020, emitida por la subdirección de gestión de recursos.

1.2. En virtud de la declaratoria de nulidad de los mencionados actos administrativos y a título de restablecimiento del derecho, se solicita:

- Se declare que, la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad Twity S.A., el día 22 de abril de 2016, relativa al año gravable 2015, con formulario No. 1111602787557 y adhesivo 91000352276628, fue presentada en debida forma, cumpliendo con todas las exigencias legales.

2. Subsidiarias

- Se declare la improcedencia de la sanción por inexactitud determinada por parte de la Dian, ya que el mayor saldo a favor originado resulta de una interpretación razonable en la apreciación e interpretación del derecho aplicable.”

### **Normas violadas y concepto de la violación**

Así pues, señala como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; y 107, 773, 774, 775, 869 y 869-1 del ET, bajo el siguiente concepto de violación:

#### **1. Aplicación del procedimiento especial por abuso del derecho en materia tributaria.**

Alegó que la Administración infringió el debido proceso y su derecho de defensa debido a que omitió desconocer los costos de ventas en los que incurrió con un proveedor, que fue declarado ficticio, a través del procedimiento especial de la cláusula general anti abuso, el cual estaba vigente para el momento en que inició la fiscalización, era más garantista para el contribuyente y era de obligatoria aplicación para surtir la pretensión de la Administración de recharacterizar la operación como inexistente. Añadió que, de conformidad con la sentencia C 431 de 2014, la aplicación de un procedimiento administrativo es una expresión del debido proceso. Igualmente, reprochó que su contraparte no hubiese acreditado la existencia de un acuerdo de simulación, la existencia de disparidades entre la voluntad de las partes y lo estipulado en los documentos, y la causación de perjuicios a terceros, para que procediese el desconocimiento de la operación por haber sido simulada. Por último, censuró que la falta de reglamentación sobre el particular fuese una carga que el contribuyente estuviese llamado a soportar.

#### **2. Desconocimiento parcial del renglón 40 «pasivos».**

Cuestionó que su contraparte no hubiese sustentado jurídicamente y probatoriamente el desconocimiento de la deuda que contrajo con su representante legal. En ese sentido, aseguró que estaba debidamente acreditada en su contabilidad, acompañada de sus soportes internos y externos.

#### **3. Desconocimiento del renglón 46 «devoluciones rebajas y descuentos en ventas».**

Señaló que en el renglón 46 de su autoliquidación, referente a «devoluciones rebajas y descuentos en ventas», registró los descuentos condicionados que otorgó a sus clientes. Defendió su procedencia, en el hecho de que concedió los descuentos con el fin de recuperar parte de su cartera. Así pues, explicó que, dependiendo del tiempo que su cliente se tomaba para pagarle (60, 90, 120 días o más) le otorgaba un mayor o menor descuento.

#### **4. Desconocimiento parcial del renglón 52 «gastos operacionales de administración».**

Explicó que, en el renglón 52 de su autoliquidación «gastos operacionales de administración», registró gastos por impuestos de vehículos, seguros de vehículos, gastos médicos del representante legal y su familia, gastos por arrendamiento de la casa de habitación del representante legal, gastos por el servicio de energía de la casa de habitación del representante legal, cuotas de afiliación y sostenimiento a un club social, servicio telefónico de roaming internacional, viajes al exterior, flota y equipo de transporte y gastos de representación. Así las cosas, sustentó la procedencia de las referidas erogaciones en los siguientes términos:

(i) Impuestos de vehículos y seguros de vehículos.

Adujo que dichas erogaciones tenían relación de causalidad con su actividad productora de renta porque eran indispensables para el rodamiento de los vehículos que empleó para desarrollar su actividad productora de renta, como fue el caso de la ejecución del contrato con la policía nacional.

(ii) Gastos médicos del representante legal y su familia, gastos por arrendamiento de la casa de habitación del representante legal, gastos por el servicio de energía de la casa de habitación del representante legal.

Sostuvo que las referidas erogaciones guardaban relación de causalidad con la actividad productora de renta de la empresa pues estaban pactadas en el contrato laboral del representante legal, y eran la remuneración común para un empleado de alto nivel directivo.

(iii) Cuotas de afiliación y sostenimiento a un club social.

Manifestó que esos gastos eran indispensables para mantener buenas relaciones públicas, pues en ese escenario había concretado negocios y había hecho capacitaciones a médicos y grupos de especialistas que usaban los dispositivos médicos que comercializaba. Añadió que, para un contrato específico con la Armada Nacional, referente al desarrollo de chalecos salvavidas y antibalas, llevó a cabo varias reuniones y utilizó las piscinas para hacer pruebas de flotación.

(iv) Servicio telefónico de roaming internacional.

Adujo que el objeto de las llamadas fue el de concretar citas en ferias internacionales o para visitar plantas fuera del país, en dónde se elaboraba la

materia prima o los productos que empleaba para confeccionar las prendas que comercializa en el país.

(v) Viajes al exterior.

Justificó la expensa en la necesidad de hacer investigación de campo para desarrollar nuevos productos y conocimiento e implementación de nuevas tecnologías.

(vi) Flota y equipo de transporte.

Indicó que, en cumplimiento de algunos contratos con entidades estatales, debe entregar prendas de uso restrictivo o hacer entregas en zonas donde existe conflicto armado. Además, algunos de sus directivos recibieron amenazas. Por esos motivos, solicitó a la Superintendencia de Vigilancia autorización para adquirir vehículos blindados. Preciso que los nombres registrados en las resoluciones que expidió la Superintendencia correspondían a los de sus socios.

(vii) Gastos de representación.

Explicó que dichas erogaciones, consistentes en tiquetes aéreos, alojamiento y alimentación, en las que incurrieron sus directivas y personal de soporte técnico, se originaron en visitas a proveedores de materia prima y de equipos para bomberos, búsquedas y rescate, para asistir a ferias comerciales, para buscar nuevos consultores y proveedores y para promover sus productos.

## **5. Desconocimiento del renglón 78 «*otras retenciones*».**

Afirmó que allegó los soportes que justificaron las retenciones en la fuente que declaró en el renglón 78 de su autoliquidación. Por ende, dicho aparte del acto liquidatorio había de ser anulado.

## **Contestación**

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda. Para el efecto, planteó la siguiente defensa:

### **1. Aplicación del procedimiento especial por abuso del derecho en materia tributaria.**

Negó que para modificar la declaración objeto del litigio, tuviese que aplicar el procedimiento especial de abuso tributario, pues el objeto de la fiscalización fue

desconocer las operaciones que la demandante llevó a cabo con un proveedor ficticio y desconocer los pasivos y deducciones que no reunían los requisitos legales para su detracción del impuesto sobre la renta o, que su existencia no estaba probada. De ahí que hubiese actuado fundamentada en sus facultades de determinación y liquidación, previstas en el artículo 684 del ET. En ese sentido, explicó que, en los actos administrativos demandados desconoció los efectos en el impuesto sobre la renta de operaciones que evidenció que no existían, lo cual no corresponde con la pretensión de recharacterización propia del procedimiento de abuso tributario.

## **2. Prueba de los factores negativos de la base gravable del impuesto sobre la renta.**

Destacó que el rechazo parcial de los renglones 40 «pasivos» y 52 «gastos operacionales de administración», así como el rechazo total de los renglones 46 «devoluciones rebajas y descuentos en ventas» y 78 «otras retenciones», obedeció en unos casos a la falta de pruebas, y en otros casos a falta de pruebas idóneas.

Respecto del renglón 40 «pasivos», sostuvo que su contraparte no demostró con documentos idóneos que reuniesen los requisitos de los artículos 770 y 771 del ET, la existencia del pasivo con su representante legal. Al igual, relató que solicitó al representante legal que demostrase el pasivo. Sin embargo, este allegó un documento denominado «*certificado de participación accionaria por el año gravable 2015*», que no contaba con el nombre y el número de identificación del contador que lo suscribió, ni con los saldos de la deuda a 31 de diciembre de 2018. Lo anterior, sumado al hecho de que en su declaración del impuesto sobre la renta del periodo 2015 registró ingresos por una suma cuantiosa y, paralelamente, en el certificado de ingresos y retenciones del mismo periodo, declaró ingresos por una suma sustancialmente inferior. Bajo ese contexto, adujo que la existencia del pasivo discutido no estaba acreditada.

En cuanto a las deducciones por seguro de vehículos, gastos médicos del representante legal y su familia, arrendamiento de la casa de habitación y servicio de energía del representante legal, cuotas de afiliación y sostenimiento a un club social, servicio telefónico de roaming internacional, viajes al exterior, flota y equipo de transporte y gastos de representación, alegó que las desconoció por falta de pruebas que acreditaran su relación de causalidad con la actividad productora de renta. Añadió que las pruebas contables que su contraparte allegó no eran idóneas pues no estaban respaldadas en soportes internos o externos.

Finalmente, adujo que desconoció los renglones 46 «devoluciones rebajas y descuentos en ventas» y 78 «otras retenciones» por falta de soportes idóneos que acreditasen su existencia.

### **3. Desconocimiento parcial del renglón 52 «gastos operacionales de administración».**

(i) Impuesto de vehículos

Advirtió que desconoció dicha erogación debido a que no estaba comprendida dentro de los impuestos deducibles del artículo 115 del ET.

#### **Alegatos de conclusión**

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reprodujo el escrito de contestación de la demanda.

El Ministerio Público no se pronunció en esta instancia del proceso.

## **CONSIDERACIONES**

### **Competencia**

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en primera instancia por disposición del artículo 152 de la Ley 1437 de 2011, anotándose que luego de surtir todas las etapas procesales se procede a dictar la sentencia correspondiente, de acuerdo a la fijación del litigio, establecida en el auto del 29 de julio de 2022.

### **Problema jurídico**

Le corresponde a la Sala establecer la legalidad de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412019000122, del 12 de abril de 2019, que determinó oficialmente la declaración del impuesto sobre la renta por el periodo gravable 2015; y (ii) la Resolución nro. 992232020000075, del 10 de junio de 2020, que confirmó el acto liquidatorio.

Para el efecto, se debe resolver si: (i) la demandada estaba obligada a aplicar el procedimiento de abuso en materia tributaria –previsto en los artículos 869 y siguientes del ET–, para modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta de la actora; (ii) están acreditados los factores negativos de la base gravable del

impuesto sobre la renta. Puntualmente, se analizará si el pasivo que la demandante contrajo con su representante legal está debidamente acreditado. Al igual, se determinará si los descuentos condicionados que la demandante registró en el renglón 46 de su autoliquidación están acreditados.

También se analizará si está acreditada la relación de causalidad de los gastos por seguros de vehículos, gastos médicos del representante legal y su familia, arrendamiento de la casa de habitación y servicio de energía del representante legal, cuotas de afiliación y sostenimiento a un club social, servicio telefónico de roaming internacional, viajes al exterior, flota y equipo de transporte y gastos de representación, con la actividad productora de renta de la demandante. Consecuentemente, se determinará si las retenciones en la fuente que la demandante registró en el renglón 78 de su autoliquidación, están debidamente acreditadas.

Sumado a lo anterior, se analizará si (iii) procede el rechazo de la deducción por impuesto de vehículos, en la medida en que ese impuesto no está comprendido en el artículo 115 del ET; y por último, se estudiará si (iv) se incurrió en una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, que exima a la demandante de la sanción por inexactitud.

### **1. Aplicación del procedimiento especial por abuso del derecho en materia tributaria.**

Para la demandante debía aplicarse el procedimiento por abuso en materia tributaria previsto en los artículos 869 y siguientes del ET –en la versión que entró en vigor con la Ley 1819 de 2016–, porque este regía para los eventos en los cuales la Administración desconocía los efectos tributarios de las operaciones comerciales de los contribuyentes por estimar que eran simuladas. En cambio, la demandada defiende la aplicación del procedimiento general de revisión para modificar la autoliquidación de la actora, pues se basó en el desconocimiento de pasivos, gastos, y retenciones en la fuente por falta de prueba y, para ello, el ordenamiento jurídico preveía el procedimiento de revisión. Así las cosas, le corresponde a la Sala precisar si la demandada estaba obligada a aplicar el procedimiento de abuso en materia tributaria –previsto en los artículos 869 y siguientes del ET–, para modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta de la actora.

El Consejo de Estado, en sentencia del 23 de febrero de 2023 (exp. 26874, CP: Wilson Ramos Girón), al resolver unos casos como el presente, precisó que:

*«la simulación es una anomalía negocial en la que las partes dan al negocio que procuran celebrar una apariencia jurídica distinta, con el propósito de no revelar ante*

*terceros el verdadero contenido del negocio llevado a cabo. Así, se trata de una ocultación fáctica, pues los sujetos involucrados esconden la realidad de su relación contractual bajo la apariencia de otra figura o encubren mediante un negocio la ausencia de todo ánimo negocial (sentencia del 19 de febrero de 2020, exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza). Con lo cual, el fenómeno simulatorio es una pura cuestión de hecho, que versa sobre la realidad de los acontecimientos y no sobre su calificación jurídica. En cambio, de acuerdo con el artículo 869 del ET el abuso en materia tributaria se refiere a los casos en que «se involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional». De ahí que la referida disposición faculte a la Administración para «recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones ... y, consecuentemente, desconocer sus efectos» impositivos, cuando se detectan circunstancias de abuso en materia tributaria.*

*Siguiendo esos planteamientos, el párrafo 2.º del artículo 869-1 del ET expresamente señala que el procedimiento especial cuya aplicación reclama la demandante, tiene como finalidad «la reconfiguración o recharacterización de una operación o serie de operaciones que constituyan o puedan constituir abuso en materia tributaria», de manera que solo rige para los casos en que la autoridad tributaria reconstruye la operación económica perseguida mediante los negocios celebrados por el contribuyente, a efectos de determinar el tratamiento fiscal que se predica de esta. Así porque la valoración conjunta de todos los elementos que integran el negocio revela que el vehículo o tipo contractual por el que optaron las partes no satisface su interés negocial –entendido este como la causa económico-individual del contrato–, de suerte que se quebranta el orden económico de la relación y, en su lugar, se obtiene una ventaja fiscal concreta.*

*Contrariamente a lo alegado por la demandante, el procedimiento especial previsto en el artículo 869-1 ibídem no se aplica a los casos en que la liquidación oficial del impuesto se sustenta en la comprobación sobre la inexistencia de las operaciones declaradas por el contribuyente, pues (como se vio) en esos eventos la actividad de la Administración se restringe a constatar la realidad de los acontecimientos, mediante la práctica de los distintos medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en el CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), en cuanto estos sean compatibles con aquellos, según lo señala el artículo 742 del ET, mas no a la calificación propia de los casos de abuso en materia tributaria. Por ello, al mediar un despliegue probatorio cuya vocación permite cuestionar la veracidad de la autoliquidación del impuesto, le corresponde al sujeto pasivo o declarante comprobar los hechos que consignó en la declaración, pero esa discusión probatoria ocurre en el marco de los procedimientos generales de gestión administrativa, sin que se requiera del trámite especial que rige para los casos de abuso en materia tributaria.*

*En ese mismo sentido, se pronunció la Sala en la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 26448, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) que, al definir un caso como*

*el sub lite, concluyó que no se infringía el debido proceso por rechazar unos costos originados en operaciones económicas inexistentes en el marco de un procedimiento de revisión, pues las conductas fiscalizadas no estaban siendo calificadas como abusivas, sino que a partir de los medios probatorios que recaudó la Administración desvirtuó su realidad, correspondiéndole entonces al contribuyente desvirtuar esos hallazgos de su contraparte.»*

En el presente caso se rechazaron parte de los pasivos, por haberlos contraído con un proveedor ficticio o por falta de soportes idóneos que acreditasen su existencia. Se rechazaron las devoluciones, descuentos y rebajas, por falta de prueba. Se rechazaron los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, por la reticencia de la demandante al defenderse en sede administrativa. También se rechazaron parte de los costos de ventas, por haberse derivado de compras a un proveedor ficticio, y se rechazaron parte de los gastos operacionales de administración, por falta de soportes idóneos que acreditasen su existencia.

Como el objeto de la controversia se ciñó a verificar la simulación de las operaciones comerciales que originaron los pasivos y costos de ventas glosados, sin hacer calificaciones respecto de esas operaciones, y desconocer erogaciones por falta de prueba sobre su existencia, la Sala estima que era inaplicable el procedimiento especial de abuso en materia tributaria.

**No prospera el cargo de la demanda.**

## **2. Prueba de los factores negativos de la base gravable del impuesto sobre la renta.**

Ahora bien, le corresponde a la Sala decidir sobre la prueba de la existencia del pasivo que la demandante contrajo con su representante legal, los descuentos condicionados que registró en el renglón 46 de su autoliquidación, los gastos por seguros de vehículos, cuotas de afiliación y sostenimiento a un club social, servicio telefónico de roaming internacional, viajes al exterior, flota y equipo de transporte y gastos de representación y las retenciones en la fuente que registró en el renglón 78 de su autoliquidación están acreditadas.

En criterio del Consejo de Estado<sup>1</sup>, la carga de la prueba de las erogaciones declaradas recae en el sujeto pasivo, ya que es quien las invoca a su favor (artículo 167 del CGP, Ley 1564 de 2012), para lo cual puede acudir a todos los medios de prueba previstos «*en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos*» (artículo 742 del ET). En ese sentido,

---

<sup>1</sup> Sentencias del 31 de mayo, del 29 de agosto del 2018 y del 08 de marzo de 2019 (exps. 20813, 21349 y 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

la actora es quien tiene obligación de probar los pasivos, descuentos, costos, gastos, deducciones y retenciones en la que disminuyeron la base imponible del impuesto sobre la renta del año gravable 2015.

(i) Prueba del pasivo que la demandante contrajo con su representante legal.

En lo referente a la prueba de pasivos, el artículo 770 del ET dispone que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben respaldar los pasivos en documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. Así pues, el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que uno de los medios de prueba en materia tributaria es la contabilidad. Por su parte, el artículo 773 de la misma normativa señala la forma y requisitos para llevar la contabilidad y el artículo 774 dispone los requisitos para que la contabilidad constituya prueba. A su vez, el artículo 283 del ET prevé la obligación en cabeza del contribuyente de conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término señalado en el artículo 632 del ET, a efecto de que el pasivo sea aceptado por la Administración.

Ahora bien, en criterio del Consejo de Estado<sup>2</sup>, *«no basta con la contabilidad para soportar los pasivos, sino que deben aportarse los documentos externos que justifican la contabilización, en tanto estos últimos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, que es el caso de las deudas o pasivos. De hecho, conforme con el artículo 774 ibídem, el comprobante externo es uno de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba.»*

En la liquidación oficial de revisión se desconoció el pasivo que la demandante contrajo con su representante legal, debido a que esta no allegó documentos que lo acreditasen y el representante legal allegó un certificado de participación accionaria, sin firma, ni identificación del contador público que lo suscribió. Además de que el representante legal certificó ingresos por \$23.017.000, de modo que resultaba poco probable que pudiese prestar \$759.226.438 a la demandante.

(ii) Prueba de los descuentos condicionados:

a) En el acto liquidatorio, se rechazó esa glosa por falta de pruebas respecto de la política para el otorgamiento de descuentos, como contratos o acuerdos en donde constasen la clase de descuento, el porcentaje, las condiciones, entre otros datos relevantes.

---

<sup>2</sup> Sentencia del 19 de mayo de 2022 (exp. 25446, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

b) Junto con el escrito de la demanda, la actora allegó un certificado de contador público en el que certificó los descuentos comerciales que la demandante concedió como incentivos por pagos realizados con anterioridad al vencimiento programado a 31 de sus clientes, por un valor total de \$74.890.416.

(iii) Prueba de los gastos.

En la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329), que determina el alcance de los requisitos generales de deducibilidad de las expensas, del artículo 107 del ET, se dispuso que 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. Además, se indica que las expensas que sean razonables en una situación de mercado y que permitan real o potencialmente desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta, cumplen con el requisito de necesidad. Finalmente, precisa que la carga argumentativa y de la prueba le corresponde al contribuyente y está directamente relacionada al nivel de pericia con el que fiscaliza la Administración.

Respecto de la prueba de costos y gastos, el Consejo de Estado ha fijado un criterio de decisión<sup>3</sup> según el cual la factura o el documento equivalente, según el caso, son los mecanismos idóneos para acreditar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, ya que el artículo 771-2 del ibídem, condicionó la procedencia de estas erogaciones a su respaldo en una factura expedida «*con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del ET*». De ahí que la comprobación de la deducibilidad de las expensas no sea un asunto cobijado por el principio de libertad probatoria.

Habida cuenta de lo anterior, la Sala tiene por probados los siguientes hechos relevantes:

(i) Seguros de vehículos.

En la liquidación oficial de revisión la Administración rechazó el gasto por seguros de vehículos por valor de \$1.894.309, que corresponde a la póliza de riesgo del vehículo del representante legal de la demandante por falta de relación de causalidad con la actividad productora de renta. Lo anterior, en la medida en que la

---

<sup>3</sup> Sentencias del 28 de febrero de 2019 (exp. 20844, CP: Milton Chaves García), del 09 de mayo de 2019, del 19 de febrero de 2020 y del 11 de agosto de 2022 (exps. 23296 y 25765, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

demandante no acredita que el vehículo del representante legal se utilice en su actividad productora de renta.

(ii) Gastos médicos del representante legal y su familia, gastos por arrendamiento de la casa de habitación del representante legal, gastos por el servicio de energía de la casa de habitación del representante legal.

En el acto liquidatorio se rechazan gastos médicos por valor de \$14.949.300, en la medida en que los soportes que suministró la demandante demuestran que se trata de una póliza de salud familiar del representante legal, la cual carece de relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante. Además de que es innecesario. Al igual se rechaza el gasto de \$66.269.372, por el arrendamiento del apartamento del representante legal por no tener relación de causalidad con la actividad productora de renta. Respecto de la glosa de energía eléctrica por valor de \$10.796.990, soportado en recibos de luz del apartamento del representante legal, la Administración los negó porque consideró que carecían de relación de causalidad con la actividad productora de renta.

(iii) Cuotas de afiliación y sostenimiento a un club social.

En la liquidación oficial de revisión, se rechaza esta glosa por valor de \$11.403.000, debido a que no se demostró la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

(iv) Servicio telefónico de roaming internacional.

La Administración rechazó esta glosa por valor de \$14.492.354, debido a que la demandante no demostró tener negocios en el exterior que justificasen dicho gasto.

(v) Viajes al exterior.

La Administración rechazó gastos por \$33.802.430, correspondientes a un viaje a Estados Unidos que realizó el representante legal con su familia, por ser gastos personales sin relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante.

(vi) Flota y equipo de transporte.

La Administración rechazó esta glosa por un valor total de \$40.656.023, pues los documentos aportados por la demandante no demostraban su relación de causalidad con la actividad productora de renta. Puntualmente, manifestó que las pruebas que la demandante aportó para acreditar los gastos, estas son: (i) un

contrato con Colombia Compra Eficiente; (ii) un contrato con la policía nacional, que tenía por objeto la elaboración de uniformes; así como (iii) una denuncia ante la Fiscalía instaurada por el representante legal de la compañía denunciado llamadas anónimas amenazándolo por el contrato que la demandante suscribió con Colombia compra eficiente, no demuestran que los gastos tengan una relación de causalidad con la actividad productora de renta. Lo anterior, en la medida en que no se demuestra por qué la demandante debe incurrir en gastos para blindar sus vehículos con el fin de cumplir con dichos contratos

(vii) Gastos de representación.

La Administración rechazó gastos por \$422.411.436, correspondientes a las tarjetas de crédito de Sandra Ciarisse Prilloitensky, representante legal de la demandante y esposa del señor Jimmy Moises Winer Ackerman, también representante legal de la demandante. Lo anterior, debido a que corresponden a gastos personales por compras de ropa, de alimentos, de perfumes de gimnasios y viajes al exterior. Agrega que la demandante no tiene gastos en el exterior, por lo cual no está justificado que esos gastos en el exterior tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Respecto de las pruebas que allegó la demandante, puntualizó lo siguiente: *«Examinados los documentos aportados, el Despacho establece que no son prueba idónea para demostrar la procedencia del gasto por concepto de gastos de representación, ya que corresponden a una resolución con la que se aprobó el cambio del titular de un registro sanitario para la fabricación y venta por 10 años de un producto médico, por la sociedad investigada, y unos correos electrónicos con invitaciones a empresas extranjeras, otros solicitando cotizaciones e información comercial al señor Jimmy Winer, por parte de empresas extranjeras, documentos que no demuestran el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 107 del ET para ser aceptados como deducción. Igualmente, en el evento de ser empleados de la compañía, no demuestran el cumplimiento de los requisitos contemplados en los artículos 85 y 87-1 ibídem, para tener derecho a este beneficio.»*

(iv) Prueba de las retenciones en la fuente.

En el acto liquidatorio la Administración explicó que, en el acto preparatorio, propuso llevar el renglón de las retenciones, inicialmente declarado en \$96.434.000 a \$0 por falta de soportes probatorios. Sin embargo, tras analizar los certificados de retención en la fuente que su contraparte le suministró en sede de la respuesta al requerimiento especial, encontró soportados \$22.149.000 por concepto de retenciones en la fuente.

(v) Actividad probatoria de la parte demandante.

La Sala evidencia que, luego de que la Administración desmeritara el valor probatorio de los documentos que la demandante allegó en sede de la investigación administrativa y con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, la demandante omitió aportar pruebas nuevas que fundamentasen la procedencia de las glosas fiscalizadas. De modo que la demandante incumplió su carga de acreditar con documentos idóneos la existencia del pasivo que la demandante contrajo con su representante legal.

La demandante también incumplió la carga de probar la relación de causalidad de los gastos objeto del litigio, con la actividad productora de renta. Respecto de los gastos médicos del representante legal y su familia, arrendamiento de la casa de habitación y servicio de energía del representante legal, viajes al exterior y gastos de representación, los soportes documentales que obran en el expediente y que fueron analizados en detalle por la Administración en el acto liquidatorio demuestran que la pareja de esposos Sandra Ciarisse Prilloitensky y Jimmy Moises Winer Ackerman, que a su vez son representantes legales de la demandante, incurrieron en esos gastos por motivos personales. La demandante, por su parte con su inactividad probatoria no pudo desvirtuar dichas conclusiones y demostrar la relación de causalidad de las erogaciones con la actividad productora de renta.

En cuanto a los gastos por seguros de vehículos, gastos cuotas de afiliación y sostenimiento a un club social, servicio telefónico de roaming internacional, flota y equipo de transporte y gastos de representación, si bien la demandante propone explicaciones plausibles respecto de su relación de causalidad con la actividad productora de renta, no logró aportar pruebas que respaldasen sus explicaciones.

Igualmente, la demandante omitió aportar las certificaciones que sustentaban las retenciones en la fuente que la Administración desconoció.

La única prueba nueva que la demandante aportó, fue un certificado de contador público, en el que certificó la cuantía de los descuentos condicionados otorgados a ciertos de sus clientes. Sin embargo, dicha prueba no está acompañada de los soportes externos con los que acredita la existencia y condiciones con las que la demandante pactó los descuentos con su contraparte. De ahí que dicha prueba no reúna los requisitos del artículo 777 del ET, para ser considerada prueba contable suficiente.

Así las cosas, la Sala concluye que la demandante incumplió su carga de acreditar los factores negativos de la base gravable del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2015. Por ese motivo se confirman las glosas de «pasivos», «devoluciones

rebajas y descuentos en ventas», «gastos operacionales de administración» y «otras retenciones».

### **No prosperan los cargos de la demanda.**

### **3. Dedución por impuesto de vehículos.**

La demandante considera que el impuesto de vehículos que pagó en 2015, es deducible de su impuesto sobre la renta, pues los vehículos los utilizó en el desarrollo de su actividad productora de renta. Por su parte, la demandada alega que no procede la deducción de dicho impuesto porque no está comprendido en los impuestos deducibles de que trata el artículo 115 del ET. Así las cosas, corresponde a la Sala decidir si procede la deducción del impuesto de vehículos en el impuesto sobre la renta.

Según la versión vigente para la época de los hechos del artículo 115 del ET, los únicos impuestos deducibles del impuesto sobre la renta son el 100% del ICA y del IPU, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, y el 50% del GMF efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor.

Ahora bien, en sentencia del 17 de marzo de 2022 (exp. 25422, CP: Milton Chaves García), el Consejo de Estado precisó que, «*la deducibilidad de los impuestos mencionados en el artículo 115 del ET solo puede efectuarse en la proporción y con el cumplimiento de los requisitos establecidos en esa norma, mientras que la deducibilidad de las demás erogaciones de carácter tributario debe analizarse según el cumplimiento de los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario*».

En ese sentido, la Sala precisa que, a la demandante le asiste el derecho de deducir el impuesto de vehículos que pagó en el año gravable 2015, del impuesto sobre la renta del mismo periodo, siempre que demuestre el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET. Sin embargo, de conformidad con lo expuesto en el acápite 2.º de la presente providencia, la demandante incumplió su carga de demostrar los motivos por los cuales dicha erogación estaba relacionada con su actividad productora de renta. Por ese motivo, se concluye que dicha deducción no es admisible.

### **No prospera el cargo de la demanda.**

#### **4. Sanción por inexactitud.**

La demandante solicita como pretensión subsidiaria que se levante la sanción por inexactitud porque se configuró la causal eximente de responsabilidad de diferencia de criterios respecto del derecho aplicable.

Dado que la litis trabada entre las partes versó exclusivamente sobre cuestiones probatorias, y no se suscitó ninguna controversia relacionada con interpretaciones disimiles de normas jurídicas para justificar la procedencia de las glosas objeto del litigio, la Sala concluye que en el presente caso no se presentan los supuestos de hecho para analizar la procedencia de dicha causal eximente de responsabilidad.

#### **No prospera el cargo de la demanda.**

#### **Condena en costas**

De conformidad con lo previsto en los numerales 1° y 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021 y teniendo en cuenta el criterio del Consejo de Estado, según el cual solo procede condena en costas cuando aparezcan causadas y comprobadas, la Sala considera que en el presente caso no hay lugar a condena en costas, toda vez que no se encuentran probadas.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

### **FALLA**

**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda.

**SEGUNDO:** No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

**TERCERO: NOTIFICAR ELECTRÓNICAMENTE** esta providencia conforme el artículo 203 de la Ley 1437 de 2011, concordante con los artículos 2° y 8° de la Ley 2213 de 2022.



**CUARTO:** Se informa que, para la radicación de los memoriales a los que haya lugar deberá utilizarse la ventanilla virtual <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8087/>.

**QUINTO:** En firme esta providencia, archívese el expediente.

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE,**  
Discutida y aprobada en la sesión realizada en la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

(Firmado electrónicamente)  
**GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ**

(Firmado electrónicamente)  
**AMPARO NAVARRO LÓPEZ**

**CONSTANCIA:** La presente providencia fue firmada electrónicamente por los magistrados que conforman la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la plataforma denominada SAMAI. En consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta de conformidad con el artículo 186 del Código Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso.