



CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA - Decisión en segunda instancia de cargos no resueltos en primera instancia

[L]a Sala destaca que el *a quo* solo se pronunció respecto del cargo de nulidad relacionado con la notificación extemporánea del requerimiento especial, por lo cual, en virtud del artículo 281 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), la Sala se pronunciará sobre los demás cargos alegados en el escrito de la demanda.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 281

TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Caducidad de la competencia de la administración tributaria / TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Suspensión por práctica de inspección tributaria. La suspensión opera por un plazo de tres meses que inicia desde la notificación del auto que decreta la inspección / **TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Suspensión por notificación de emplazamiento para corregir.** La suspensión opera por un plazo de un mes, siempre y cuando el emplazamiento se notifique antes de la práctica de la inspección tributaria / **SUSPENSIÓN DE TÉRMINO PARA NOTIFICAR REQUERIMIENTO ESPECIAL POR EXPEDICIÓN O NOTIFICACIÓN DE AUTO DE VERIFICACIÓN O CRUCE - Inexistencia / AUTO QUE DECRETA INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y AUTO DE VERIFICACIÓN O CRUCE – Diferencias / AUTO DE VERIFICACIÓN O CRUCE – Objeto / DILIGENCIA DE VERIFICACIÓN O CRUCE - Formalidades.** Reiteración de jurisprudencia. Para su práctica no son aplicables las formalidades que exige el artículo 779 del ET para la inspección tributaria / **SUSPENSIÓN DE TÉRMINO PARA NOTIFICAR REQUERIMIENTO ESPECIAL POR PRÁCTICA DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA DE OFICIO – Presupuestos / SUSPENSIÓN DE TÉRMINO PARA NOTIFICAR REQUERIMIENTO ESPECIAL POR NOTIFICACIÓN DE EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR - Procedencia** cuando concurre con inspección tributaria de oficio. Reiteración de jurisprudencia. Para que opere la suspensión del término para notificar el requerimiento especial con ocasión de la notificación de un emplazamiento para corregir que concurre con el decreto de una inspección tributaria, el emplazamiento se debe notificar antes de la práctica de la inspección, dado que se trata de una facultad que la administración puede usar cuando tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración, por lo que pierde sustento cuando se profiere luego de efectuada la inspección, pues, para ese momento, ya no se actúa con base en indicios / **NOTIFICACIÓN OPORTUNA DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Configuración / SUSPENSIÓN DE TÉRMINO PARA NOTIFICAR REQUERIMIENTO ESPECIAL POR NOTIFICACIÓN DE EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR Y PRÁCTICA DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA - Procedencia**

El artículo 705 del ET incorpora el término de caducidad de la competencia administrativa para proponer, mediante requerimiento especial, las modificaciones a las autoliquidaciones tributarias. En ese sentido, la norma en mención, en la redacción entonces vigente, disponía que la autoridad tenía dos años para notificar el requerimiento especial, contados desde el vencimiento del plazo para declarar, de la fecha de presentación extemporánea de la declaración privada o desde la fecha de solicitud de devolución y/o compensación, según sea el caso. Pero dicho término puede ser objeto de suspensión conforme a las hipótesis previstas en el artículo 706 *ibidem*, de las cuales la Sala destaca las siguientes: (i) en el caso de que se practique de oficio una inspección tributaria, por un plazo de tres meses que inicia desde de la notificación



del auto que la decreta; y (ii) con la notificación del emplazamiento para corregir, por el término por un mes. Sin embargo, el ordenamiento tributario no dispone que la expedición, y notificación, de autos de verificación o cruce, durante el procedimiento de revisión, suspenda el término de caducidad previsto en el artículo 705 citado. En lo que respecta al asunto de si los autos de verificación o cruce y el que decreta una inspección tributaria pueden equipararse, de modo que la suspensión de los tres meses hubiera ocurrido con la notificación del primero y no del segundo, esta corporación ha señalado que no pueden asimilarse ambas clases de actos. Así porque, si bien la verificación o cruce de información busca obtener las pruebas necesarias para corroborar la información declarada por el obligado tributario, para su práctica no resultan aplicables las formalidades que exige el artículo 779 del ET para la inspección tributaria (sentencias del 01 de noviembre de 2012, exp. 18106, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 25 de septiembre de 2008, exp. 15289, CP: Hector J. Romero Diaz). En ese orden de ideas, la Sala considera que el término que confiere el artículo 705 del ET para notificar el requerimiento especial se suspende con la eventual práctica de una inspección tributaria ordenada mediante auto y sometida a la ritualidad del artículo 779 del ET, que no mediante un auto de verificación o cruce de información. A lo anterior, cabe añadir que la jurisprudencia de la Sección ha precisado que cuando en el procedimiento de revisión concurren una inspección tributaria y un emplazamiento para corregir, este se debe practicar antes que la inspección, pues de lo contrario no se estaría actuando bajo indicios toda vez que en la inspección habrá podido constatar directamente los soportes de la declaración objeto de revisión (sentencias del 16 de diciembre de 2014, exp. 20095, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 14 de junio de 2018, exp. 21029, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). 2.2- Concretamente, las partes debaten el momento a partir del cual debía operar la suspensión de los tres meses, y si esta recae sobre el término de caducidad de la Administración, con el efecto de ampliarlo, como lo alega la demandada, o sobre «la función administrativa», como sostiene la actora. (...) 2.3- En vista de que la apelante presentó solicitud de devolución del saldo a favor el 28 de septiembre de 2009, en principio, el término para notificar el requerimiento especial vencía el 28 de septiembre de 2011. No obstante, conforme al artículo 706 del ET, dicho plazo fue suspendido por dos eventos, a saber: en primer lugar, durante un mes, por la notificación del emplazamiento para corregir, y en segundo lugar, durante tres meses, por la práctica de la inspección tributaria decretada de oficio. Dadas esas suspensiones, el término de caducidad objeto de debate se prolongó hasta el 28 de enero de 2012, con lo cual la notificación del requerimiento especial ocurrida el 19 de enero del 2012, fue oportuna para la Sala.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 706 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 779

NOTA DE RELATORÍA: Sobre los presupuestos para la operancia de la suspensión del término para la notificación del requerimiento especial con ocasión de la expedición del emplazamiento para corregir, cuando este concurre con el decreto de una inspección tributaria, se reiteran las sentencias del 16 de diciembre de 2014, radicación 25000-23-37-000-2010-00252-01(20095), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 14 de junio de 2018, radicación 76001-23-33-000-2012-00310-01(21029), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

RECONOCIMIENTO FISCAL DE PASIVOS DE CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD - Prueba / PRUEBA DE PASIVOS - Requisitos de la contabilidad. Reiteración de jurisprudencia / CERTIFICACIONES DE REVISOR FISCAL – Alcance probatorio en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia / VALOR PROBATORIO DE CERTIFICACIONES DE REVISOR FISCAL – Contenido.



Reiteración de jurisprudencia / DESCONOCIMIENTO O RECHAZO DE PASIVOS POR FALTA DE PRUEBA DE SU REALIDAD O EXISTENCIA - Legalidad

De conformidad con los artículos 283 (entonces vigente) y 770 del ET, para el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el reconocimiento fiscal de los pasivos se encuentra condicionado a que estén respaldados en documentos idóneos y satisfagan todas las formalidades exigidas para su contabilidad o, en su defecto, que hayan sido oportunamente declarados por el beneficiario, en los términos de la hipótesis supletoria del artículo 771 *ejusdem*. De modo que la contabilidad con la que pretendan probarse los pasivos no solo debe contar con soportes internos y externos que precisen el tipo de obligación, el origen y la naturaleza del crédito, sino que los registros contables deben haberse efectuado de conformidad con las exigencias legales. (...) 3.3- De conformidad con las premisas jurídicas y los hechos antes descritos, la Sala advierte que, a efectos de acreditar los pasivos rechazados por la Administración, la demandante se limitó a afirmar que su existencia se encontraba probada con la certificación del revisor fiscal aportada al plenario. No obstante, dicha certificación guardó silencio sobre los referidos pasivos. Sobre el particular, conviene traer a colación que esta Sección ha sostenido de manera reiterada que las certificaciones de revisor fiscal se sujetan a valoración de acuerdo con las reglas de la sana crítica y deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba; adicionalmente que las certificaciones deben dar cuenta sobre si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. De manera que estos medios probatorios no pueden versar sobre simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno. Por lo expuesto, la Sala considera que no obra material probatorio que permita juzgar la existencia y reconocimiento fiscal de los pasivos rechazados en los actos demandados. Por consiguiente, no prospera el cargo de apelación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 283 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 770 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771

REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD / CAUSACIÓN DEL INGRESO - Noción / CONTABILIDAD POR CAUSACIÓN - Periodo de reconocimiento de hechos económicos / INGRESOS - Registro contable / RENDIMIENTOS POR CONCEPTO DE INTERESES - Reconocimiento / REALIZACIÓN FISCAL DE INGRESOS POR INTERESES - Configuración. Se realizan fiscalmente cuando se hacen exigibles, aunque no hayan sido cobrados / RECONOCIMIENTO FISCAL DE INGRESOS POR INTERESES – Requisitos / INTERESES SOBRE SUMINISTROS O VENTAS AL FIADO – Procedencia / REQUISITOS DE LA FACTURA – Plazo o fecha de vencimiento / LÍMITE DE INTERESES EN NEGOCIOS MERCANTILES – Tasa de interés moratorio / PROCESO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL – Solicitud de iniciación / ACUERDO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL – Confirmación judicial y efectos jurídicos / CARGA PROBATORIA DE ASPECTOS O FACTORES POSITIVOS DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO – Titularidad. Reiteración de jurisprudencia. La carga de probarlos corresponde a la administración con las consecuencias que acarrea esa regla de decisión / CARGA PROBATORIA DE ASPECTOS O FACTORES NEGATIVOS Y POSITIVOS DE LA BASE IMPONIBLE - Titularidad. Reiteración de jurisprudencia / ADICIÓN DE INGRESOS POR INTERESES POR DEUDAS INSOLUTAS RECONOCIDAS EN PROCESO DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL – Ilegalidad. Incumplimiento de la carga probatoria de la DIAN para determinar la cuantía de los intereses realizados en el



año gravable revisado. En el caso, solo una parte de los intereses adicionados se realizó fiscalmente en el 2008, pues su exigibilidad se generó durante los años 2006, 2007 y 2008, a medida que las facturas expedidas en esos años devinieron en insolutas y empezaron a devengar intereses, pese a lo cual la DIAN adicionó en el 2008 la totalidad los intereses sin ejercer la carga probatoria que le incumbía para determinar la porción de los intereses que se causaron en dicho año

[L]a litis que convoca a la Sala consiste en determinar si los ingresos por concepto de intereses se realizaron fiscalmente cuando la actora los recibió a título de pago, esto es en el año gravable 2010, que es la tesis de dicha parte de la litis; o, por el contrario, cuando nació el derecho a exigir el pago de estos, tras contar con certeza sobre su cuantía y cobrabilidad, como lo estimó la demandada en los actos acusados. 4.1- De acuerdo con las normas vigentes para la época de los hechos aquí enjuiciados, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente corresponden a los causados en el año gravable (letra a. del artículo 27 del ET); para lo cual, el artículo 28 *ejusdem* establecía que se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque este no se haya hecho efectivo. En línea con lo anterior, preceptuaba el Decreto 2649 de 1993 que la contabilidad por causación debía reconocer el hecho económico en el período de su realización y no solamente cuando fuera pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48); que los ingresos se registraban en las cuentas de resultados cuando se había hecho lo necesario para adquirir la calidad de acreedor, de forma que la deuda fuera razonablemente convertible en efectivo (artículo 97); y, en el caso específico de los rendimientos por concepto de intereses, que el reconocimiento se efectuaba cuando no existiera incertidumbre sobre su cuantía y cobrabilidad «*proporcionalmente al tiempo, tomando en consideración el capital y la tasa*» (artículo 100) (sentencia del 18 de julio de 2018, exp. 20607, CP: Julio Roberto Piza). Si bien, en el plenario no está precisado con grado de certeza el título jurídico que generó los intereses, ya que la actora aporta como prueba un certificado del revisor fiscal que se limita a relacionar facturas, indicando valor, fecha de expedición y vencimiento, la Sala trae colación que el artículo 885 del CCo establece la posibilidad para todo comerciante de exigir intereses comerciales de los suministros o ventas que haga al fiado, sin estipulación del plazo para el pago, un mes después de entregada la cuenta de cobro. El plazo guarda armonía con el artículo 774 *ibidem* que, al listar los requisitos que deben reunir las facturas, señala en el ordinal 1.º que deben contener la fecha de vencimiento y, en ausencia de mención expresa, se entenderá que deben ser pagadas dentro del mes siguiente a su emisión. De otra parte, respecto de la tasa de interés moratorio a cobrar, el artículo 884 *ejusdem* indica que aquella será la que convengan las partes y, en su defecto, esta será equivalente a una y media veces el interés bancario corriente. 4.2- Finalmente, en lo concerniente al proceso de reorganización empresarial iniciado por el deudor de la actora en el marco de la Ley 1116 de 2006, y del cual la demandada derivó que existía certeza sobre la cuantía y cobrabilidad de los intereses adicionados como ingresos brutos mediante los actos acusados, conviene mencionar que la referida ley prevé que la solicitud de inicio del proceso de reorganización, presentada por parte del deudor o de este y sus acreedores, debe acompañarse de un proyecto de calificación y graduación de créditos y derechos de voto con destino al promotor del proceso, en el cual estén detalladas claramente las obligaciones y los acreedores de las mismas (artículos 13 y 24). Surtidas las etapas del proceso previstas en la mencionada ley, el promotor debe radicar el acuerdo de reorganización aprobado por los acreedores para que el juez verifique su legalidad (artículo 35), el cual, de ser admitido, será de obligatorio cumplimiento para el deudor y sus acreedores (artículo 40). (...) [O]bserva la Sala que, como consecuencia del procedimiento de revisión que culminó con los actos enjuiciados, la demandada encontró que su contraparte había percibido ingresos en el periodo gravable que omitió



incluir en su autoliquidación del impuesto; todo por cuenta de que estimó que la acreencia por \$1.285.240.134 (declarada y aceptada por la demandante) causó intereses en el 2008 en cuantía de \$414.759.866, porque tales rendimientos fueron reconocidos desde ese año, por cuenta del inicio del proceso de reorganización empresarial que adelantó el deudor. De ahí que la liquidación oficial adicionara ingresos por el valor de los intereses. Como se expuso al analizar la normativa pertinente, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los ingresos realizados fiscalmente corresponden a los causados durante el año, es decir, aquellos cuyo pago es legalmente exigible, aunque no se haya hecho efectivo el cobro o pago, conforme al entonces vigente artículo 28 del ET. En consecuencia, no es de recibo el argumento de la demandante según el cual los intereses fueron realizados fiscalmente en el año 2010 porque fue en ese periodo en que, al recibirse mediante pago, hubo certeza sobre la cuantía y cobrabilidad para causarlos contablemente. Al contrario, considera la Sala que le asiste la razón a la demandada cuando plantea, como premisa, que los intereses debieron realizarse fiscalmente cuando se hicieron exigibles en favor de su contraparte, aunque no cobrados. No obstante, se destaca que esa exigibilidad legal o cobrabilidad de los intereses adicionados, como también la certeza sobre la cuantía de los mismos, no se dio exclusivamente en el año 2008, como lo sostienen los actos acusados bajo el sustento de que en ese año fueron reconocidos en el proyecto de calificación y graduación de créditos presentado en el marco del proceso de reorganización empresarial; sino que ello ocurrió durante los años 2006, 2007 y 2008, a medida que las facturas expedidas durante esos años devinieron en insolutas e iniciaron a devengar intereses, como lo alega el argumento subsidiario de la demandante. En conclusión, del total de los intereses adicionados por la autoridad de impuestos (\$414.759.866), solo una porción cumplió con los requisitos necesarios para su causación fiscal en el año gravable 2008. Precisada la regla con la cual resolver el debate, se pone de presente que este recae sobre la adición de un factor positivo de la base gravable del impuesto sobre la renta (*i.e.* ingresos gravados), razón por la cual le corresponde a la demandada la carga de demostrar y afirmar la cuantía de los intereses realizados y causados en el año gravable 2008, con las consecuencias que acarrea tal clase de regla de decisión judicial (...) Según se observa en el caso, la demandada adicionó en el año gravable 2008 la totalidad de los intereses causados a lo largo de los años 2006, 2007, 2008 y 2009, sin detenerse a afirmar ni a demostrar cuáles de ese total se habían causado exclusivamente durante el periodo gravable 2008, no en otros que le antecederan o sucedieran. No consta en el plenario que la Administración haya adelantado comprobaciones para determinar la aludida porción de ingresos correspondientes al año gravable revisado, como tampoco obran cada una de las facturas que causaron los intereses debatidos. De modo que la demandada no ejerció la carga probatoria relativa a demostrar la cuantía de los intereses realizados únicamente en el año gravable 2008, pese a que le correspondía limitar su pretensión a los intereses que fueron causados durante el periodo gravable discutido. Tal inactividad probatoria conlleva la nulidad parcial de los actos acusados, en cuanto adicionan al patrimonio bruto de la demandante cuentas por cobrar por concepto de intereses, en cuantía de \$414.759.866, así como ingresos por el mismo concepto y cuantía, sin que se hubiera comprobado cuáles de ellos eran los que correspondían al periodo revisado. Prospera el cargo de apelación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 27 LITERAL A / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 28 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 742 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 774 NUMERAL 1 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 884 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 885 / LEY 1116 DE 2006 - ARTÍCULO 13 / LEY 1116 DE 2006 - ARTÍCULO 24 / LEY 1116 DE 2006 - ARTÍCULO 35 / LEY 1116 DE 2006 - ARTÍCULO 40 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO



GENERAL DEL PROCESO CGP) – ARTÍCULO 167 / DECRETO 2649 DE 1993 -
ARTÍCULO 48 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 97 / DECRETO 2649 DE 1993 -
ARTÍCULO 100

ALCANCE DE LOS REQUISITOS DE CAUSALIDAD, NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD PARA LA PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Reiteración de sentencia de unificación jurisprudencial / DEDUCIBILIDAD DE LAS EXPENSAS - Alcance del artículo 107 del Estatuto Tributario. Reiteración de reglas de unificación jurisprudencial / RELACIÓN DE CAUSALIDAD DE LA EXPENSA - Reiteración de regla de unificación jurisprudencial / REQUISITO DE NECESIDAD DE LA EXPENSA - Reiteración de regla de unificación jurisprudencial / REQUISITOS DE CAUSALIDAD, NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD PARA LA PROCEDENCIA DE LAS DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Carga de la prueba. Reiteración de regla de unificación jurisprudencial / RECHAZO DE DEDUCCIÓN DE EXPENSAS POR FALTA DE ARGUMENTACIÓN Y DEMOSTRACIÓN DE LOS REQUISITOS DE RELACIÓN DE CAUSALIDAD Y DE NECESIDAD - Legalidad

[E]l objeto de la presente controversia y, de suyo, la decisión que compete a la Sala se concreta en determinar si está probado que las expensas incurridas por la demandante satisficieron las exigencias que demanda el mencionado artículo 107. 5.1- Dado que los parámetros para decidir esa cuestión fueron unificados por esta Sección en la providencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), la Sala fallará la presente controversia atendiendo a las reglas de unificación dictadas en esa sentencia. Al tenor de ellas, *«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»*, sin que *«la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo»* sean determinantes a efectos del nexo causal (regla 1.º); y cumplen el requisito de necesidad las expensas 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»*, circunstancia que puede valorarse a partir de *«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»* (regla 2.º). Ahora, sobre la prueba de la satisfacción de esos requisitos en casos concretos, la regla 4.ª de unificación *ejusdem* determina que: 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. Así pues, en la sentencia de unificación esta judicatura juzgó que la mayor concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato un mayor despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente. (...) [S]e observa que, en el procedimiento de revisión, la demandada reprochó expresamente la falta de causalidad y de necesidad de los gastos debatidos, aseveró que otros sujetos en las mismas condiciones económicas no los habrían realizado, censuró la falta de identificación de sus destinatarios e, incluso, los describió como *«suntuosos»* o *«superfluos»*. Sin embargo, se constata que la oposición planteada por la demandante se limitó a probar la realidad de las erogaciones glosadas —pese a que esa cuestión no fue objeto de reproche—, y a afirmar, en términos abstractos, que estaba cumplido el presupuesto de

hecho del artículo 107 del ET, sin precisar los motivos por los cuales, en las circunstancias específicas de su actividad productora de renta, tales erogaciones resultaban causales y necesarias. Así, respecto de la relación de causalidad, se echan en falta descripciones en torno a la concreta actividad económica que desarrolla la demandante, su estructura corporativa interna, las características de la nómina contratada y los elementos que componen sus particulares procesos productivos, entre otros factores decisivos para la configuración del nexo causal. Ello, porque tales indicaciones habrían provisto información sobre la actividad generadora de renta adelantada por la contribuyente, a partir de la cual sería posible advertir si entre aquella y los gastos reprochados existía algún tipo de conexión. Análogamente, en relación con la exigencia de necesidad, es patente la ausencia de explicaciones sobre el mercado en el que opera la actora, su particular situación financiera, las características operativas que demanda su actividad generadora de renta, la incidencia de variables macroeconómicas, la planificación comercial planteada por sus altos ejecutivos, etc. Toda esta información es poseída por el contribuyente y, en teoría, orienta la toma de decisiones comerciales, de modo que la misma podría haberse puesto a disposición de la Administración y de la Sala a efectos de comprobar que las erogaciones glosadas estaban guiadas por un propósito comercial que permitía desarrollar, conservar o mejorar la actividad productora de renta. Valga destacar que tales cuestiones están cobijadas por la libertad probatoria, de modo que podrían haberse sustentado mediante notas a los estados financieros, análisis de expertos sobre los libros contables, actas de junta directiva u otros documentos de órganos de administración, testimonios de ejecutivos de la compañía o de competidores, declaraciones de parte, artículos en publicaciones de reconocido valor académico, estadísticas informadas por el DANE, comparaciones de mercado, entre otros medios disponibles y pertinentes. Desde esa perspectiva, para la Sala son completamente desconocidas las circunstancias que permitirían construir el nexo de causalidad entre las actividades generadoras de renta desarrolladas por la demandante y las erogaciones incurridas y también aquellas que orientarían la evaluación sobre la necesidad de esos gastos en el ámbito comercial. Como la carga de efectuar esas demostraciones incumbía a la entidad obligada tributaria y la misma fue insatisfecha, no encuentra la Sala que haya sustento fáctico para acceder a las peticiones de la apelante única. No prospera el cargo de impugnación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 107

SANCIÓN POR INEXACTITUD POR INCLUSIÓN DE DEDUCCIONES IMPROCEDENTES EN DECLARACIÓN DE RENTA – Configuración / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación. Reducción de la sanción por inexactitud

En cuanto a la imposición de la sanción a título de inexactitud, la Sala advierte que existe tipicidad de la conducta infractora pues se configuró el hecho sancionable al establecerse que la parte actora incluyó deducciones impropiedades, lo que generó un menor impuesto a cargo; además, esta no alegó, ni intentó probar, estar incurso en una circunstancia de error en la comprensión del derecho aplicable como causal de exculpación de la sanción por inexactitud. No obstante, dado que, conforme a lo antes expuesto, la Sala rechaza la adición de ingresos por concepto de intereses, en la suma de \$414.760.000, este rubro no integra el juicio de reproche punitivo, razón por la cual tendrá que ajustarse el cálculo de la multa correspondiente. Además, en vista de que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160% al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, de conformidad con el principio de favorabilidad (artículo 29 de la Constitución) y por ser,



en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 *ibidem*, procede reducir la sanción por inexactitud al 100% de la base determinada.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

ACUMULACIÓN DE PRETENSIONES DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO Y DE REPARACIÓN DIRECTA - Procedencia y requisitos. Carga argumentativa y probatoria del demandante / NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO DE CARÁCTER PARTICULAR EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - Efectos jurídicos. Aparte del restablecimiento del derecho subjetivo vulnerado, la anulación del acto administrativo no genera algún tipo de reparación indemnizatoria automática para el administrado / PRETENSIÓN DE REPARACIÓN DIRECTA POR DAÑO CAUSADO POR ACTO ADMINISTRATIVO DE CARÁCTER TRIBUTARIO - No prospera. No se cumplió la carga argumentativa sobre la configuración de los elementos de la responsabilidad patrimonial del Estado por el daño antijurídico alegado

Frente a la pretensión de la actora relacionada con su solicitud para que se le resarza el daño que presuntamente le fue ocasionado con la expedición de los actos censurados, la Sala reitera que, si bien los artículos 138 y 165 del CPACA permiten acumular en una misma demanda pretensiones de nulidad y de restablecimiento del derecho y de reparación directa, es necesario desarrollar para cada una de estas pretensiones una carga argumentativa y probatoria que le permita al juez valorar, no solo si el acto es contrario a derecho, sino también si se ha ocasionado un daño antijurídico que dé lugar a su reparación, que además sea distinto al reparado con el restablecimiento del derecho subjetivo ordenado cuando se anula el acto administrativo acusado y se ordena devolver las cosas al estado anterior de la expedición de tal acto; lo anterior, por cuanto la nulidad de un acto administrativo de carácter particular no conlleva de forma automática para el administrado, aparte del restablecimiento del derecho subjetivo vulnerado, algún tipo de reparación indemnizatoria. Dado que la demandante no ejerció la carga argumentativa sobre la configuración de los elementos que dan lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado por el daño antijurídico alegado, ni menciona los hechos en los que supuestamente se funda, la Sala estima que no prospera la pretensión dirigida a solicitar reparación por «*daños y lesiones patrimoniales tasados*» en \$32.097.500 (adicionados con intereses «*a la tasa del 2.46% mensual*»).

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 138 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 165

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia por falta de prueba de su causación

[D]ebido 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.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO



SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., seis (06) de mayo de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 52001-23-33-000-2014-00115-01(22277)

Actor: AGROPECUARIA LA HACIENDA Y CIA. S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, que resolvió negar las pretensiones y condenar en costas (ff. 423 vto. y 424):

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Por la Liquidación Oficial de Revisión nro. 142412012000055, del 24 de septiembre de 2012, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la actora correspondiente al año gravable 2008, para desconocer pasivos, adicionar ingresos brutos, rechazar gastos por aportes a la seguridad social y otras deducciones, adicionar renta gravable por comparación patrimonial, e imponer sanción por inexactitud (ff. 858 a 867 caa). Dicha liquidación oficial fue parcialmente revocada al decidir el recurso de reconsideración mediante la Resolución nro. 900.091, del 23 de octubre de 2013, en el sentido de revocar la adición de renta gravable especial por comparación de patrimonios y, conforme a ello, disminuir la sanción por inexactitud (ff. 115 a 162).

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. 31 a 32):

1. Que es nula la Liquidación Oficial de Revisión Renta Sociedades No. 142412012000055 del 24 de septiembre de 2012, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pasto, para determinar el impuesto de renta y complementarios y sanciones para la vigencia gravable del 2008.
2. Que es nula la Resolución 900.091 del 23 de octubre de 2013, proferida por la Subdirectora de



Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, para resolver el Recurso de Reconsideración interpuesto por la sociedad actora contra la Liquidación Oficial de Revisión que fue practicada para el año gravable 2008.

Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho lesionado se decreta el resarcimiento de los siguientes perjuicios ocasionados por los actos ilegales y arbitrarios:

1. Se condene a la Nación – Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a pagar a favor de la demandante Agropecuaria la Hacienda y CIA S.A., los perjuicios materiales sufridos por causa y razón de los Actos Administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pasto, con dolo y culpa grave, teniendo en cuenta los valores y las siguientes bases de liquidación:

a. El valor de los daños y lesiones patrimoniales ocasionados por los actos administrativos proferidos por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pasto y por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de Dirección de Gestión Jurídica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, los cuales ascienden a la suma de treinta y dos millones noventa y siete mil quinientos pesos (\$32.097.500).

b. El monto de los intereses y rendimientos financieros liquidados sobre la cantidad de treinta y dos millones noventa y siete mil quinientos pesos (\$32.097.500) a la tasa del 2.46% mensual vigente en el día de hoy, por el periodo correspondiente a la fecha de radicación de esta demanda y la fecha en que en cumplimiento de sentencia definitiva se realice efectiva y materialmente el pago de la indemnización.

2. Que consecuencialmente no existe ninguna causa que le confiere atributo a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto, para liquidar a cargo de la sociedad actora para el año gravable 2008, por concepto de impuesto de renta y complementarios y sanciones en la cantidad de cuatrocientos siete millones ciento cuatro mil pesos (\$407.104.000) por impuesto de renta e imponer sanción por inexactitud en la suma de trescientos tres millones ochocientos ochenta y tres mil pesos (\$303.883.000).

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29, 83, 90, 243 y 363 de la Constitución; 28 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 25 y 772 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); 26, 27, 28, 107, 647, 683, 684, 705 y 706 del ET (Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989); 19, 25 y 31 de la Ley 1116 de 2006; 42 del CPACA; y 12, 47, 48, 97 y 100 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 5 a 31):

Manifestó que transcurrieron más de 2 años desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor autoliquidado (28 de septiembre de 2009), hasta la fecha de notificación del requerimiento especial (18 de enero de 2012), por lo cual alegó que los actos demandados son nulos por infringir el artículo 705 del ET. Agregó que la demandada vulneró su derecho al debido proceso, bajo la consideración de que, a su juicio, la suspensión de tres meses de que trata el artículo 706 del ET debió iniciar con motivo de la expedición del auto de verificación o cruce nro. 142382010000426, del 29 de julio de 2010, que según afirma cumplió la finalidad de una inspección tributaria, y no con ocasión del auto de inspección tributaria nro. 1422382011000001, del 05 de enero de 2011. Interpretó que la suspensión que preceptúa el artículo 706 del ET no amplía el término de caducidad que tiene la autoridad para expedir el requerimiento especial, sino «*la función administrativa para notificarlo*». Adujo que la anterior interpretación ha sido reconocida por la jurisprudencia



de esta Sección¹.

Frente al desconocimiento de pasivos, sostuvo que estaban acreditados con la certificación expedida por su revisor fiscal, que aportó con la demanda.

Argumentó que los ingresos adicionales, por cuantía de \$414.759.866, fueron realizados fiscalmente en el año gravable 2010 y no en el 2008. Explicó que esos ingresos corresponden a intereses generados por facturas de venta insolutas, cuyo deudor inició un proceso de reorganización empresarial conforme a la Ley 1116 de 2006, de manera que, a su juicio, la certeza sobre la «*cuantía y cobrabilidad*» de los intereses se dio en el año 2010 cuando fueron pagados, y no en el año 2008 como lo estimó su contraparte. Además, señaló que si el ingreso se entiende causado cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya extinguido el mismo, ello implicaría que los intereses se realizaron fiscalmente en cada uno de los ejercicios fiscales en los que le expidió a su deudor las facturas asociadas a las obligaciones con mora en el pago (2006, 2007, 2008 y 2009) y no exclusivamente en el año 2008 como determinaron los actos demandados.

En lo que respecta al rechazo de deducciones por concepto de: bonificaciones; capacitación, recreación y medicamentos; suscripción aperiódicos y alimentación de empleados; implementos para vivienda, arreglos florales, pérdidas por robo y otros gastos varios; casino y restaurante; y gastos de representación, afirmó que las mismas cumplieron los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad. Además señaló que se encuentra acreditada la realidad de las erogaciones, que las facturas cumplen con los requisitos legales y, adicionalmente, que la deducibilidad de esos conceptos ha sido aceptada por la jurisprudencia de esta Sección.

Argumentó que no cometió la conducta infractora que reprime la sanción por inexactitud, porque no incluyó datos equivocados ni incompletos en la declaración del impuesto.

Finalmente expresó que los actos demandados le causaron un daño, razón por la cual solicitó el resarcimiento de los perjuicios ocasionados.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 351 a 371), para lo cual:

Negó que el requerimiento especial hubiese sido notificado extemporáneamente, puesto que el respectivo término fue suspendido en dos oportunidades, a saber: (i) durante un mes, debido a la notificación de un emplazamiento para corregir; y (ii) durante tres meses, por la práctica de una inspección tributaria de oficio. Además, precisó que el auto de verificación o cruce y el que ordena una inspección tributaria tienen diferente naturaleza y objeto, al hilo de lo cual manifestó que, en el *sub lite*, la suspensión de tres meses solo ocurrió una vez y ello fue con ocasión del auto que ordenó la inspección tributaria. Por último, manifestó que el artículo 706 del ET es claro en el sentido de que se suspende el término para notificar el aludido acto preparatorio, no «*la función administrativa*» que plantea la demandante.

Manifestó que los pasivos desconocidos no estaban demostrados en el expediente,

¹ Al efecto invocó las sentencias del 18 de octubre de 2007, del 28 de febrero y del 26 de noviembre de 2008 (exp. 14742, 15201 y 16103, CP: Héctor Romero) y del 26 de marzo de 2009 (exp. 16727, CP: Martha Teresa Briceño).



pues los recibos de caja que allegó en sede administrativa eran insuficientes para acreditar su existencia, dado que omitieron indicar los motivos de la transacción, si se pactaron intereses, su cuantía, el plazo para el pago y la forma de extinción de la obligación.

Sobre la adición de los ingresos, destacó que su contraparte estaba obligada a llevar contabilidad, de modo que sus ingresos se causaban cuando naciera el derecho a exigir el pago respectivo. Así, precisó que el monto de la obligación por intereses había sido reconocido desde el inicio del proceso de reorganización empresarial adelantado por su acreedor (2008), por lo que la misma era exigible desde dicho momento, pues ya no existía incertidumbre sobre su cuantía, ni estaba en duda su cobrabilidad.

Indicó que el rechazo de las deducciones no se funda en la realidad de los gastos, ni en que los mismos hayan sido simplemente útiles o convenientes, sino en que la actora no ejerció carga probatoria alguna para acreditar el cumplimiento de los requisitos de causalidad y de necesidad a los que se refiere el artículo 107 del ET.

Finalmente expuso que la demandante incurrió en la infracción tipificada en el artículo 647 del ET.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (ff. 413 a 424), pues manifestó que el término de dos años para notificar el requerimiento especial había sido suspendido durante cuatro meses debido a la notificación de un emplazamiento para corregir y por la práctica de una inspección tributaria. Por esa razón, dado que la demandante presentó solicitud de devolución el 28 de septiembre de 2009 y el mencionado acto preparatorio fue notificado el 17 de enero de 2012, concluyó que la notificación fue oportuna. Guardó silencio frente a los restantes cargos de nulidad.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (ff. 439 a 449), para lo cual reprochó la falta de congruencia entre los hechos y pretensiones de la demanda y el contenido de la sentencia de primera instancia, pues el tribunal solo juzgó el cargo de nulidad relativo a la notificación extemporánea del requerimiento especial y omitió pronunciarse sobre los demás. En ese orden de ideas, reiteró los cargos respecto a la extemporaneidad de la notificación del requerimiento especial por la indebida interpretación del artículo 706 del ET y los otros cargos planteados en la demanda, correspondientes al rechazo de pasivos, la adición de ingresos por concepto de intereses y el rechazo de deducciones varias.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron lo expuesto en las anteriores instancias procesales (ff. 520 a 526). El ministerio público solicitó confirmar la sentencia de primera instancia (ff. 527 a 530) porque estimó que el requerimiento especial se notificó oportunamente, en virtud de que el término a que se refiere el artículo 705 del ET fue suspendido por la notificación de un emplazamiento para corregir y por la práctica de una inspección tributaria. De otra parte, señaló que los actos acusados se ajustaron a lo previsto por la normativa tributaria, razón por la cual era innecesario conceptuar sobre los demás cargos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda.

En concordancia con lo alegado en el escrito de apelación, la Sala destaca que el *a quo* solo se pronunció respecto del cargo de nulidad relacionado con la notificación extemporánea del requerimiento especial, por lo cual, en virtud del artículo 281 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), la Sala se pronunciará sobre los demás cargos alegados en el escrito de la demanda. En consecuencia, y conforme a los términos del recurso de apelación, corresponde determinar: (i) si el requerimiento especial fue notificado oportunamente; (ii) si se encuentran acreditados los pasivos rechazados por la demandada; (iii) si es procedente la adición de ingresos por concepto de intereses generados por facturas de venta insolutas; y (iv) si la actora cumplió con la carga probatoria de acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET, frente a las expensas rechazadas mediante los actos acusados. De ser el caso, se decidirá además sobre la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados y sobre el resarcimiento de perjuicios solicitado.

2- Respecto a la primera cuestión, plantea la apelante que el requerimiento especial fue notificado extemporáneamente, porque el auto de verificación o cruce cumplió la finalidad de una inspección tributaria y, así, fue dicho auto el que provocó la suspensión, por tres meses, de «la función administrativa» para notificar el requerimiento especial, y no el auto de inspección tributaria que expidió posteriormente. En contraste, la demandada afirma que el requerimiento especial fue notificado oportunamente en consideración a que el término para notificar el requerimiento especial fue suspendido, en dos ocasiones, por un lapso total de cuatro meses, en virtud de un emplazamiento para corregir y de una inspección tributaria de oficio. Agregó que no es correcto asimilar el auto de verificación y cruce con el que ordena la inspección tributaria, como lo pretende la actora y que, en todo caso, ello es irrelevante porque la suspensión del término por tres meses ocurrió una sola vez.

Dado el anterior debate, debe la Sala establecer si el requerimiento especial fue notificado oportunamente, sin que caducara la competencia de la demandada para modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta. Sobre el particular:

2.1- El artículo 705 del ET incorpora el término de caducidad de la competencia administrativa para proponer, mediante requerimiento especial, las modificaciones a las autoliquidaciones tributarias. En ese sentido, la norma en mención, en la redacción entonces vigente, disponía que la autoridad tenía dos años para notificar el requerimiento especial, contados desde el vencimiento del plazo para declarar, de la fecha de presentación extemporánea de la declaración privada o desde la fecha de solicitud de devolución y/o compensación, según sea el caso. Pero dicho término puede ser objeto de suspensión conforme a las hipótesis previstas en el artículo 706 *ibidem*, de las cuales la Sala destaca las siguientes: (i) en el caso de que se practique de oficio una inspección tributaria, por un plazo de tres meses que inicia desde de la notificación del auto que la decreta; y (ii) con la notificación del emplazamiento para corregir, por el término por un mes. Sin embargo, el ordenamiento tributario no dispone que la expedición, y notificación, de autos de verificación o cruce, durante el procedimiento de revisión, suspenda el término de caducidad previsto en el artículo 705 citado.

En lo que respecta al asunto de si los autos de verificación o cruce y el que decreta una inspección tributaria pueden equipararse, de modo que la suspensión de los tres meses hubiera ocurrido con la notificación del primero y no del segundo, esta corporación ha señalado que no pueden asimilarse ambas clases de actos. Así porque, si bien la verificación o cruce de información busca obtener las pruebas necesarias para corroborar la información declarada por el obligado tributario, para su práctica no resultan aplicables las formalidades que exige el artículo 779 del ET para la inspección tributaria (sentencias del 01 de noviembre de 2012, exp. 18106, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 25 de septiembre de 2008, exp. 15289, CP: Hector J. Romero Diaz). En ese orden de ideas, la Sala considera que el término que confiere el artículo 705 del ET para notificar el requerimiento especial se suspende con la eventual práctica de una inspección tributaria ordenada mediante auto y sometida a la ritualidad del artículo 779 del ET, que no mediante un auto de verificación o cruce de información.

A lo anterior, cabe añadir que la jurisprudencia de la Sección ha precisado que cuando en el procedimiento de revisión concurren una inspección tributaria y un emplazamiento para corregir, este se debe practicar antes que la inspección, pues de lo contrario no se estaría actuando bajo indicios toda vez que en la inspección habrá podido constatar directamente los soportes de la declaración objeto de revisión (sentencias del 16 de diciembre de 2014, exp. 20095, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 14 de junio de 2018, exp. 21029, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

2.2- Concretamente, las partes debaten el momento a partir del cual debía operar la suspensión de los tres meses, y si esta recae sobre el término de caducidad de la Administración, con el efecto de ampliarlo, como lo alega la demandada, o sobre «la función administrativa», como sostiene la actora. A fin de determinar la oportunidad de la notificación del requerimiento especial, se encuentra probados en el expediente los siguientes hechos relevantes:

(i) El 31 de marzo de 2009 la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 y, el 28 de septiembre de 2009, presentó solicitud de devolución del saldo a favor autoliquidado (ff. 163 y 355).

(ii) El 29 de julio de 2010, la demandada profirió Auto de Verificación o Cruce nro. 142382010000426, notificado el 30 de julio del mismo año (f. 46).

(iii) El 07 de septiembre de 2010, la Administración profirió emplazamiento para corregir nro. 142382010000025, notificado el 10 de septiembre del mismo año (ff. 681 a 690 caa4).

(iv) El 05 de enero de 2011, la demandada profirió auto de inspección tributaria nro. 142382011000001, notificado el 17 de enero de ese año (ff. 747 a 748 caa5); diligencia que fue practicada durante el periodo comprendido entre el 06 y 25 de abril de 2011.

(v) El 17 de enero de 2012, la demandada profirió el requerimiento especial nro. 142382012000001, notificado el 19 de enero del mismo año (ff. 801 a 814 caa5).

2.3- En vista de que la apelante presentó solicitud de devolución del saldo a favor el 28 de septiembre de 2009, en principio, el término para notificar el requerimiento especial vencía el 28 de septiembre de 2011. No obstante, conforme al artículo 706 del ET, dicho plazo fue suspendido por dos eventos, a saber: en primer lugar, durante un mes, por la notificación del emplazamiento para corregir, y en segundo lugar, durante tres

meses, por la práctica de la inspección tributaria decretada de oficio. Dadas esas suspensiones, el término de caducidad objeto de debate se prolongó hasta el 28 de enero de 2012, con lo cual la notificación del requerimiento especial ocurrida el 19 de enero del 2012, fue oportuna para la Sala. Por tanto, no prospera el cargo de apelación.

3- Pasando al cargo de la demanda relacionado con el análisis de la juridicidad del desconocimiento de pasivos, la apelante única alega que, según el artículo 777 del ET, el certificado de revisor fiscal que aportó en sede judicial acredita la existencia y cuantía de las deudas rechazadas por la Administración. En el otro extremo, la autoridad tributaria sostiene que los elementos de juicio allegados por la actora al expediente (*i.e.* seis recibos de caja) son insuficientes para demostrar los hechos objeto de prueba. De ahí que, para resolver el litigio trabado entre las partes, deba la Sala determinar si las pruebas obrantes en el plenario satisfacen los requisitos establecidos en la legislación tributaria para demostrar los pasivos rechazados por la demandada.

3.1- De conformidad con los artículos 283 (entonces vigente) y 770 del ET, para el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el reconocimiento fiscal de los pasivos se encuentra condicionado a que estén respaldados en documentos idóneos y satisfagan todas las formalidades exigidas para su contabilidad o, en su defecto, que hayan sido oportunamente declarados por el beneficiario, en los términos de la hipótesis supletoria del artículo 771 *ejusdem*. De modo que la contabilidad con la que pretendan probarse los pasivos no solo debe contar con soportes internos y externos que precisen el tipo de obligación, el origen y la naturaleza del crédito, sino que los registros contables deben haberse efectuado de conformidad con las exigencias legales².

3.2- En los anteriores términos, para determinar si los pasivos cuestionados se encuentran acreditados conforme a las exigencias fiscales, la Sala tiene por probados los siguientes hechos relevantes:

(i) La declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2008 presentada por la actora el 31 de marzo del 2009, reporta pasivos por \$18.268.031.000 (f. 9 caa).

(ii) El 07 de septiembre del 2009, la demandada expidió el Emplazamiento para Corregir nro. 142382010000025 en el que aseveró que había hallado indicios de inexactitud en relación con las deudas autoliquidadas. Concretamente, sostuvo que las obligaciones por \$160.787.500 y por \$382.035.829 a favor de dos accionistas de la actora carecían de soportes contables suficientes (ff. 681 a 689 caa).

(iii) Al responder el emplazamiento el 10 de octubre del 2008, la apelante alegó que los pasivos cuestionados estaban soportados en «*los correspondientes recibos de caja que son documentos idóneos que respaldan la contabilidad*» (f. 694 caa); y anexó a la respuesta los siguientes seis documentos:

(a) Recibo Oficial de Caja nro. 013303, ilegible (f. 708 caa).

(b) Recibo Oficial de Caja nro. 013996, del 03 de marzo del 2008, que indica que la actora recibió de Mercedes de Rivera \$50.000.000 por concepto de «*préstamo abono abocol*» (f. 709 caa).

² Sentencias del 05 de junio de 2014 (exp. 18627, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 24 de agosto y del 06 de diciembre de 2017 (exps. 20843 y 20469, CP: *ibidem*) y del 08 de octubre de 2020 (exp. 22606, CP: Julio Roberto Piza).



(c) Recibo Oficial de Caja nro. 014562, del 05 de abril del 2008, que indica que la actora recibió de la Sra. de Rivera \$74.000.000 por concepto de «*préstamo pago Davivienda*» (f. 710 caa).

(d) Recibo Oficial de Caja nro. 018328, del 28 de junio del 2008, que indica que la actora recibió de la Sra. de Rivera \$173.260.000 por concepto de «*préstamo*» (f. 711 caa).

(e) Recibo Oficial de Caja nro. 020096, del 27 de agosto de 2008, que indica que la actora recibió de Diabonos S.A. \$2.000.000.000 por concepto de «*préstamo crédito Banco de Bogotá*» (f. 712 caa).

(f) Recibo Oficial de Caja nro. 023802, del 14 de noviembre del 2008, la demandante recibió de la Sra. de Rivera \$53.500.000, pero no indica por qué concepto (f. 713 caa).

(iv) El 24 de septiembre de 2012, la demandada profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 142412012000055 (ff. 858 a 867 caa). Respecto de los pasivos, señaló que había lugar a rechazar las deudas cuestionadas por valor de \$542.823.329, dado que «*el contribuyente no aportó las pruebas idóneas para reconocer este pasivo*» (f. 869 vto. caa). No obstante, al liquidar el impuesto a cargo, solo redujo del renglón correspondiente la suma de \$352.897.000, de manera que la discusión quedó limitada a esa cifra.

(v) El 27 de noviembre del 2012, la apelante única presentó recurso de reconsideración contra la citada liquidación de revisión (ff. 878 a 896 caa). Sobre el asunto en disputa, reiteró que los recibos de caja eran prueba suficiente de las deudas rechazadas (f. 890 y 891 caa).

(vi) Al resolver el recurso de reconsideración, la demandada estimó, en la Resolución nro. 900.091, del 23 de octubre del 2013, que «*los recibos de caja allegados no son los documentos idóneos y pertinentes para demostrar la existencia y vigencia de las deudas en el año gravable discutido y no se aportaron documentos que señalen las condiciones de los préstamos con estas personas donde las partes establezcan como son los pagos, intereses, tiempo, condiciones, por lo que las pruebas aportadas no son suficientes*» (f. 137).

(vii) En el escrito de demanda, la actora indicó que «*la sociedad está obligada a llevar libros de contabilidad y por lo tanto, por su virtud las pruebas constituidas por la certificación del revisor fiscal de la empresa y los comprobantes de contabilidad relacionados en el anexo no. 1 de esa certificación respaldan los préstamos efectuados por particulares a la sociedad en la cantidad de \$352.897.000*» (f. 19). Asimismo, aportó dos certificados de revisor fiscal (f. 165 a 179). En lo que interesa al tema objeto de prueba, las aludidas certificaciones no hacen mención distinta a indicar que «*los préstamos de particulares fueron asentados en el Libro Diario registrado en la Cámara de Comercio de Ipiales el 18 de julio del 2008, en las páginas*» (f. 170).

3.3- De conformidad con las premisas jurídicas y los hechos antes descritos, la Sala advierte que, a efectos de acreditar los pasivos rechazados por la Administración, la demandante se limitó a afirmar que su existencia se encontraba probada con la certificación del revisor fiscal aportada al plenario. No obstante, dicha certificación guardó silencio sobre los referidos pasivos. Sobre el particular, conviene traer a

colación que esta Sección ha sostenido de manera reiterada que las certificaciones de revisor fiscal se sujetan a valoración de acuerdo con las reglas de la sana crítica y deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba; adicionalmente que las certificaciones deben dar cuenta sobre si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. De manera que estos medios probatorios no pueden versar sobre simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno³.

Por lo expuesto, la Sala considera que no obra material probatorio que permita juzgar la existencia y reconocimiento fiscal de los pasivos rechazados en los actos demandados. Por consiguiente, no prospera el cargo de apelación.

4- Definido lo anterior, pasa la Sala a estudiar la adición de ingresos por intereses, en cuantía de \$414.759.866. La actora sostiene que tales intereses fueron realizados fiscalmente en el año 2010, por cuanto, al haber sido recibidos mediante pago en ese periodo gravable, hasta ese momento fue que hubo certeza sobre la cuantía y cobrabilidad sobre los mismos; de no ser así, entonces, subsidiariamente plantea que el ingreso se causó a lo largo de los años gravables en que las deudas en mora estuvieron impagadas. Al respecto, la demandada alega que la demandante está obligada a llevar contabilidad y por ende sus ingresos se entienden realizados cuando nace el derecho a exigir el pago de los mismos, independientemente del momento en que efectivamente ocurra el pago; lo cual, en el caso de los intereses discutidos, según manifiesta, sucedió en el año 2008, pues argumenta que en dicho periodo los intereses fueron reconocidos por el deudor en el marco de un proceso de reorganización empresarial, de manera que en ese periodo hubo certeza sobre la cuantía y cobrabilidad de tales intereses, cumpliendo así los requisitos exigidos por la norma contable y fiscal para entenderse realizado tal ingreso.

Así, la litis que convoca a la Sala consiste en determinar si los ingresos por concepto de intereses se realizaron fiscalmente cuando la actora los recibió a título de pago, esto es en el año gravable 2010, que es la tesis de dicha parte de la litis; o, por el contrario, cuando nació el derecho a exigir el pago de estos, tras contar con certeza sobre su cuantía y cobrabilidad, como lo estimó la demandada en los actos acusados.

4.1- De acuerdo con las normas vigentes para la época de los hechos aquí enjuiciados, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente corresponden a los causados en el año gravable (letra a. del artículo 27 del ET); para lo cual, el artículo 28 *ejusdem* establecía que se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque este no se haya hecho efectivo. En línea con lo anterior, preceptuaba el Decreto 2649 de 1993 que la contabilidad por causación debía reconocer el hecho económico en el período de su realización y no solamente cuando fuera pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48); que los ingresos se registraban en las cuentas de resultados cuando se había hecho lo necesario para adquirir la calidad de acreedor, de forma que la deuda fuera razonablemente convertible en efectivo (artículo 97); y, en el caso específico de los rendimientos por concepto de intereses, que el reconocimiento se efectuaba cuando no

³ Entre otras, las sentencias del 05 de diciembre de 2011 (exp. 16332, CP: Hugo Fernando Bastidas); del 28 de febrero de 2013 (exp. 18420, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); del 13 de octubre de 2016 (exp. 19892, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 15 de noviembre de 2017 (exp. 20393, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 13 de diciembre de 2017 (exp. 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 14 de agosto de 2019 (exp. 22530, CP: Jorge Octavio Ramírez), entre tantas.

existiera incertidumbre sobre su cuantía y cobrabilidad «*proporcionalmente al tiempo, tomando en consideración el capital y la tasa*» (artículo 100) (sentencia del 18 de julio de 2018, exp. 20607, CP: Julio Roberto Piza).

Si bien, en el plenario no está precisado con grado de certeza el título jurídico que generó los intereses, ya que la actora aporta como prueba un certificado del revisor fiscal que se limita a relacionar facturas, indicando valor, fecha de expedición y vencimiento, la Sala trae colación que el artículo 885 del CCo establece la posibilidad para todo comerciante de exigir intereses comerciales de los suministros o ventas que haga al fiado, sin estipulación del plazo para el pago, un mes después de entregada la cuenta de cobro. El plazo guarda armonía con el artículo 774 *ibidem* que, al listar los requisitos que deben reunir las facturas, señala en el ordinal 1.º que deben contener la fecha de vencimiento y, en ausencia de mención expresa, se entenderá que deben ser pagadas dentro del mes siguiente a su emisión. De otra parte, respecto de la tasa de interés moratorio a cobrar, el artículo 884 *ejusdem* indica que aquella será la que convengan las partes y, en su defecto, esta será equivalente a una y media veces el interés bancario corriente.

4.2- Finalmente, en lo concerniente al proceso de reorganización empresarial iniciado por el deudor de la actora en el marco de la Ley 1116 de 2006, y del cual la demandada derivó que existía certeza sobre la cuantía y cobrabilidad de los intereses adicionados como ingresos brutos mediante los actos acusados, conviene mencionar que la referida ley prevé que la solicitud de inicio del proceso de reorganización, presentada por parte del deudor o de este y sus acreedores, debe acompañarse de un proyecto de calificación y graduación de créditos y derechos de voto con destino al promotor del proceso, en el cual estén detalladas claramente las obligaciones y los acreedores de las mismas (artículos 13 y 24). Surtidas las etapas del proceso previstas en la mencionada ley, el promotor debe radicar el acuerdo de reorganización aprobado por los acreedores para que el juez verifique su legalidad (artículo 35), el cual, de ser admitido, será de obligatorio cumplimiento para el deudor y sus acreedores (artículo 40).

4.3- Visto el derecho aplicable, de cara a resolver el litigio se encuentran acreditados en el plenario los siguientes hechos:

(i) La demandante es una sociedad comercial obligada a llevar contabilidad (ff. 1 a 12 y 757 a 758 caa).

(ii) Por escrito del 03 de marzo de 2008 (ff. 180 a 183), uno de los deudores de la actora presentó una solicitud para iniciar un proceso de reorganización empresarial, la cual fue admitida por el juez en providencia del 11 de marzo del mismo año (ff. 184 a 188).

(iii) En el marco del referido proceso, el 18 de junio de 2008, el promotor designado presentó a consideración del juez del conocimiento el proyecto de calificación y graduación de créditos, la definición de derechos de voto y el estado de inventario de bienes del deudor (ff. 189 a 192). Dicho proyecto incluyó un crédito a favor de la actora por \$300.000.000 y otro por la suma de \$1.400.000.0000, sin relacionar las obligaciones que los originaron, ni discriminar las cuantías correspondientes al capital y a los intereses con sus respectivas tasas.

(iv) En audiencia de confirmación del acuerdo de reorganización celebrada el 03 de septiembre de 2010, el juez resolvió confirmar el acuerdo de reestructuración de acreencias del deudor (ff. 243 a 256).

(v) Mediante nota crédito del 30 de diciembre de 2010 (f. 164), se evidencia el «*pago total deuda acuerdo de reestructuración de acreencias*» por valor de \$1.700.000.000, discriminados en dos ítems por \$1.285.240.134 y \$414.759.866.

(vi) En la vía administrativa, la demandada señaló que, según la contabilidad de la actora, el crédito a su favor ascendía a la suma de \$1.285.240.134 y no de \$1.700.000.000, existiendo una diferencia de \$414.759.866; y agregó que «*del análisis de las pruebas trasladadas, así como de la información brindada por el contribuyente, se establece que esta diferencia corresponde a intereses reconocidos a favor de Agropecuaria la Hacienda y CIA. S.A., y que se incorporaron a la cuenta por cobrar incrementándola en ese valor, en el proceso iniciado el 03 de marzo de 2008. Siendo así, el contribuyente ha debido registrar y declarar el ingreso por valor de \$414.759.866, provenientes de los intereses causados, por haber sido reconocidos e incorporados como mayor valor de la acreencia a su favor, en el momento mismo del inicio del proceso*» (f. 59).

(vii) En defensa de sus intereses, el sujeto pasivo alegó que en el año revisado solo contabilizó la suma de \$1.285.240.134, puesto que era ese el valor de la deuda a cargo del concursado, habida cuenta de que «*el monto de tales intereses o rendimientos están condicionados a las negociaciones que adelanten los interesados intervinientes en el régimen judicial de insolvencia*». A lo que agregó que «*está probado que el 18 de junio del 2008 el promotor ... presentó ante el juzgado civil del circuito proyecto de reconocimiento y graduación de créditos, el cual es reconocido por ese juzgado en providencia del 1º de abril del 2009 razón jurídica por la cual la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pasto, no estaba habilitada, ni tenía facultad para considerar causada en el año gravable 2008 la cantidad de \$414.759.866 ... La confirmación del acuerdo de reorganización empresarial demuestra palmariamente que la suma de \$414.759.866 aprobada en ese acuerdo como intereses provenientes de los créditos aceptados en la cantidad de \$1.285.240.134 solo se realizaron en el año gravable 2010 porque es en este ejercicio donde fueron reconocidos ... Por consiguiente, la sociedad estaba en la obligación y deber fiscal de declararlos en ese ejercicio fiscal como efectivamente lo hizo*» (f. 13 y 14).

(viii) Según el certificado del revisor fiscal de la apelante, autenticado el 15 de marzo de 2014 (ff. 165 a 169), las facturas expedidas por la contribuyente a cargo del deudor ascendían a \$1.285.240.134 y fueron expedidas entre 2006 y 2009. Asimismo el certificado discrimina las fechas de expedición y vencimiento de los referidos títulos y sus montos por los años 2006 (\$522.212.138); 2007 (\$757.400.561); 2008 (\$5.627.435) y 2009 (\$104.000). De las 89 facturas relacionadas, 83 estaban vencidas antes de la fecha en que se admitió el proceso de reorganización empresarial (11 de marzo de 2008) y las seis restantes vencieron en el curso de dicha actuación judicial. Esta certificación no fue objetada por la demandada.

(ix) En el plenario no obran las facturas antes mencionadas, ni las partes refirieron el concepto por el cual fueron emitidas, su fecha de vencimiento, ni si sobre las mismas pactaron intereses.

(x) Mediante la liquidación oficial de revisión, la Administración adicionó los intereses debatidos por cuantía de \$414.760.000 como mayor valor del activo y como mayor valor del total de ingresos netos declarados (ff. 858 a 867 caa). La anterior determinación fue confirmada mediante la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (ff. 115 a 162).

4.4- Frente a los anteriores hechos, observa la Sala que, como consecuencia del procedimiento de revisión que culminó con los actos enjuiciados, la demandada encontró que su contraparte había percibido ingresos en el periodo gravable que omitió incluir en su autoliquidación del impuesto; todo por cuenta de que estimó que la acreencia por \$1.285.240.134 (declarada y aceptada por la demandante) causó intereses en el 2008 en cuantía de \$414.759.866, porque tales rendimientos fueron reconocidos desde ese año, por cuenta del inicio del proceso de reorganización empresarial que adelantó el deudor. De ahí que la liquidación oficial adicionara ingresos por el valor de los intereses.

Como se expuso al analizar la normativa pertinente, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los ingresos realizados fiscalmente corresponden a los causados durante el año, es decir, aquellos cuyo pago es legalmente exigible, aunque no se haya hecho efectivo el cobro o pago, conforme al entonces vigente artículo 28 del ET. En consecuencia, no es de recibo el argumento de la demandante según el cual los intereses fueron realizados fiscalmente en el año 2010 porque fue en ese periodo en que, al recibirse mediante pago, hubo certeza sobre la cuantía y cobrabilidad para causarlos contablemente. Al contrario, considera la Sala que le asiste la razón a la demandada cuando plantea, como premisa, que los intereses debieron realizarse fiscalmente cuando se hicieron exigibles en favor de su contraparte, aunque no cobrados. No obstante, se destaca que esa exigibilidad legal o cobrabilidad de los intereses adicionados, como también la certeza sobre la cuantía de los mismos, no se dio exclusivamente en el año 2008, como lo sostienen los actos acusados bajo el sustento de que en ese año fueron reconocidos en el proyecto de calificación y graduación de créditos presentado en el marco del proceso de reorganización empresarial; sino que ello ocurrió durante los años 2006, 2007 y 2008, a medida que las facturas expedidas durante esos años devinieron en insolutas e iniciaron a devengar intereses, como lo alega el argumento subsidiario de la demandante. En conclusión, del total de los intereses adicionados por la autoridad de impuestos (\$414.759.866), solo una porción cumplió con los requisitos necesarios para su causación fiscal en el año gravable 2008.

Precisada la regla con la cual resolver el debate, se pone de presente que este recae sobre la adición de un factor positivo de la base gravable del impuesto sobre la renta (i.e. ingresos gravados), razón por la cual le corresponde a la demandada la carga de demostrar y afirmar la cuantía de los intereses realizados y causados en el año gravable 2008, con las consecuencias que acarrea tal clase de regla de decisión judicial, respecto de las cuales la Sala ha puntualizado:

... la carga probatoria asignada a la DIAN no es absoluta, pues ... en virtud al artículo 742 del ET operan las instituciones probatorias previstas en el procedimiento civil y en particular, el artículo 167 del Código General del Proceso, que dispone que *incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen* ... lo dicho resulta relevante en lo que respecta a la prueba de los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), en cuyo caso, según las voces del artículo 167 *ibid*, la carga de prueba recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. A *contrario sensu*, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidas a tributación), la carga se asigna a la autoridad, quien de igual manera se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso⁴.

Según se observa en el caso, la demandada adicionó en el año gravable 2008 la

⁴ Sentencias del 31 de mayo de 2018 (exp. 20813); del 21 de febrero de 2019 (exp. 21366); del 08 de marzo de 2019 (exp. 21295); del 29 de agosto de 2019 (exp. 21349); del 19 de febrero de 2020 (exp. 23296); del 27 de agosto de 2020 (exp. 21852); del 03 de septiembre de 2020 (exp. 21156); y del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329).

totalidad de los intereses causados a lo largo de los años 2006, 2007, 2008 y 2009, sin detenerse a afirmar ni a demostrar cuáles de ese total se habían causado exclusivamente durante el periodo gravable 2008, no en otros que le antecederan o sucedieran. No consta en el plenario que la Administración haya adelantado comprobaciones para determinar la aludida porción de ingresos correspondientes al año gravable revisado, como tampoco obran cada una de las facturas que causaron los intereses debatidos. De modo que la demandada no ejerció la carga probatoria relativa a demostrar la cuantía de los intereses realizados únicamente en el año gravable 2008, pese a que le correspondía limitar su pretensión a los intereses que fueron causados durante el periodo gravable discutido.

Tal inactividad probatoria conlleva la nulidad parcial de los actos acusados, en cuanto adicionan al patrimonio bruto de la demandante cuentas por cobrar por concepto de intereses, en cuantía de \$414.759.866, así como ingresos por el mismo concepto y cuantía, sin que se hubiera comprobado cuáles de ellos eran los que correspondían al periodo revisado. Prospera el cargo de apelación.

5- De otra parte, sobre los gastos cuestionados por la autoridad, la apelante sostiene que los mismos cumplieron los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad; que se encuentra acreditada su realidad; que las facturas cumplen con los requisitos legales; y que su deducibilidad ha sido aceptada por la jurisprudencia de esta corporación, la cual tiene fuerza vinculante. En contraste, la demandada manifiesta que, si bien la realización de las respectivas erogaciones se encuentra acreditada en el plenario, lo que se discute es la verificación los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del ET, particularmente, en lo que respecta a las exigencias de necesidad y causalidad. Por ello que el objeto de la presente controversia y, de suyo, la decisión que compete a la Sala se concreta en determinar si está probado que las expensas incurridas por la demandante satisficieron las exigencias que demanda el mencionado artículo 107.

5.1- Dado que los parámetros para decidir esa cuestión fueron unificados por esta Sección en la providencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), la Sala fallará la presente controversia atendiendo a las reglas de unificación dictadas en esa sentencia. Al tenor de ellas, *«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»*, sin que *«la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo»* sean determinantes a efectos del nexo causal (regla 1.º); y cumplen el requisito de necesidad las expensas 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»*, circunstancia que puede valorarse a partir de *«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»* (regla 2.º).

Ahora, sobre la prueba de la satisfacción de esos requisitos en casos concretos, la regla 4.ª de unificación *ejusdem* determina que:

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.

Así pues, en la sentencia de unificación esta judicatura juzgó que la mayor concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato un mayor despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.

5.2- A fin de determinar si las expensas incurridas cumplieron los requisitos de necesidad y causalidad que fueron reprochados y motivados por la Administración, la Sala encuentra relevante las siguientes circunstancias:

(i) Mediante los actos administrativos censurados, la demandada rechazó los gastos por concepto de: bonificaciones; capacitación, recreación y medicamentos; suscripción a periódicos y alimentación de empleados; implementos para vivienda, arreglos florales, pérdidas por robo y otros gastos varios; casino y restaurante y gastos de representación. Al respecto, luego de referirse en concreto a cada uno de ellos, señaló que: *«en suma, los gastos antes mencionados carecen de las condiciones de ser necesarios, tener nexo causal de causalidad con la actividad productora de renta y ser proporcionales con los ingresos generados, en particular, se evidencia que otra empresa dedicada a la misma actividad comercial podría perfectamente generar renta sin incurrir en los gastos antedichos, ya que la mayoría de ellos pueden catalogarse como suntuarios o superfluos y que el destinatario de la mayoría de tales gastos es incierto, entre otras consideraciones»* (f. 367).

(ii) Sobre el particular, la demandante defendió la deducibilidad de cada uno de ellos, así:

(a) Bonificaciones: señaló que *«las bonificaciones pagadas por la sociedad actora fueron estrictamente necesarias para el desarrollo de la actividad productora de renta, en forma que sin su concurso no se hubieran percibido los ingresos brutos consignados en la declaración de renta, por lo cual es manifiesta la relación de causalidad y de proporcionalidad entre esos ingresos y las bonificaciones pagadas»*.

(b) Capacitación, recreación y medicamentos: adujo que *«la realidad del gasto y de los trabajadores y empleados de la sociedad que lo provocaron fue probada por la documentación contable entregada por la demandante a la Dirección Seccional de Impuestos ... Sin embargo, para reconfirmar esa verdad acompañó como prueba certificación del revisor fiscal de la compañía»*.

(c) Suscripción a periódicos y alimentación de empleados: indicó que su procedencia se justificaba con los mismos argumentos dados para las anteriores deducciones y, adicionalmente, transcribió apartes de la sentencia de esta Sección del 13 de agosto de 2009 (exp. 16217, CP: William Giraldo Giraldo), para enfatizar que los gastos de naturaleza laboral son deducibles.

(d) Implementos para vivienda, arreglos florales, pérdidas por robo y otros gastos varios: manifestó que *«los implementos para vivienda y los gastos médicos, son gastos laborales deducibles por mandato de la ley y los precedentes jurisprudenciales anteriormente transcritos. Los arreglos florales, las pérdidas por robo de activos y los gastos diversos de la sociedad prueban en sí mismos la relación causal con los ingresos»*.

(e) Casino y restaurante: expresó que *«es un gasto de naturaleza laboral cuya deducción está preceptuada por el artículo 104 en concordancia con el artículo 107*



del ET y la admisibilidad de la misma es confirmada por el precedente jurisprudencial arriba transcrito».

(f) Gastos de representación: frente a estas erogaciones, afirmó que «la naturaleza y su realización es la prueba de su deducibilidad, de modo que por disposición de las normas del ET que han sido comentadas, para que el gasto sea deducible, el contribuyente no tiene porqué probar su necesidad, la relación de causalidad, el destinatario y el concepto». Con todo, añadió que la referida expensa es «de las normalmente acostumbradas y tiene relación de causalidad con los ingresos, en la medida en que inciden en la imagen de la sociedad demandante», para lo cual invocó una aclaración y salvamento de voto contenidos en la sentencia del 25 de octubre de 2006 (exp. 14796, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), que se ocupaban de juzgar la deducibilidad de un gasto de conmemoración de una compañía.

5.3- Conforme con ese recuento, se observa que, en el procedimiento de revisión, la demandada reprochó expresamente la falta de causalidad y de necesidad de los gastos debatidos, aseveró que otros sujetos en las mismas condiciones económicas no los habrían realizado, censuró la falta de identificación de sus destinatarios e, incluso, los describió como «suntuosos» o «superfluos». Sin embargo, se constata que la oposición planteada por la demandante se limitó a probar la realidad de las erogaciones glosadas —pese a que esa cuestión no fue objeto de reproche—, y a afirmar, en términos abstractos, que estaba cumplido el presupuesto de hecho del artículo 107 del ET, sin precisar los motivos por los cuales, en las circunstancias específicas de su actividad productora de renta, tales erogaciones resultaban causales y necesarias.

Así, respecto de la relación de causalidad, se echan en falta descripciones en torno a la concreta actividad económica que desarrolla la demandante, su estructura corporativa interna, las características de la nómina contratada y los elementos que componen sus particulares procesos productivos, entre otros factores decisivos para la configuración del nexo causal. Ello, porque tales indicaciones habrían provisto información sobre la actividad generadora de renta adelantada por la contribuyente, a partir de la cual sería posible advertir si entre aquella y los gastos reprochados existía algún tipo de conexión. Análogamente, en relación con la exigencia de necesidad, es patente la ausencia de explicaciones sobre el mercado en el que opera la actora, su particular situación financiera, las características operativas que demanda su actividad generadora de renta, la incidencia de variables macroeconómicas, la planificación comercial planteada por sus altos ejecutivos, etc. Toda esta información es poseída por el contribuyente y, en teoría, orienta la toma de decisiones comerciales, de modo que la misma podría haberse puesto a disposición de la Administración y de la Sala a efectos de comprobar que las erogaciones glosadas estaban guiadas por un propósito comercial que permitía desarrollar, conservar o mejorar la actividad productora de renta. Valga destacar que tales cuestiones están cobijadas por la libertad probatoria, de modo que podrían haberse sustentado mediante notas a los estados financieros, análisis de expertos sobre los libros contables, actas de junta directiva u otros documentos de órganos de administración, testimonios de ejecutivos de la compañía o de competidores, declaraciones de parte, artículos en publicaciones de reconocido valor académico, estadísticas informadas por el DANE, comparaciones de mercado, entre otros medios disponibles y pertinentes.

Desde esa perspectiva, para la Sala son completamente desconocidas las circunstancias que permitirían construir el nexo de causalidad entre las actividades generadoras de renta desarrolladas por la demandante y las erogaciones incurridas y también aquellas que orientarían la evaluación sobre la necesidad de esos gastos en el



ámbito comercial. Como la carga de efectuar esas demostraciones incumbía a la entidad obligada tributaria y la misma fue insatisfecha, no encuentra la Sala que haya sustento fáctico para acceder a las peticiones de la apelante única. No prospera el cargo de impugnación.

6- Compendiando los análisis efectuados, para la Sala el requerimiento especial fue expedido oportunamente, los pasivos rechazados no se encuentran probados conforme a las exigencias de las normas fiscales y no se acreditó el cumplimiento del artículo 107 respecto de las deducciones cuestionadas; en ese orden de ideas, no prosperan los cargos de apelación relativos a las anteriores cuestiones. Sin embargo, prospera el cargo de apelación relativo a la adición de ingresos por concepto de intereses, por lo cual se procederá a modificar la decisión de primera instancia, para anular parcialmente los actos administrativos demandados, únicamente en lo concerniente a la adición activos (cuentas por cobrar) y de ingresos por concepto de intereses, factores cuyas cifras quedarán conforme a los montos reportados en la declaración privada.

En consecuencia, la Sala determina un patrimonio líquido en la suma de \$5.835.914.000 y una renta líquida del ejercicio por valor de \$818.887.000.

7- En cuanto a la imposición de la sanción a título de inexactitud, la Sala advierte que existe tipicidad de la conducta infractora pues se configuró el hecho sancionable al establecerse que la parte actora incluyó deducciones improcedentes, lo que generó un menor impuesto a cargo; además, esta no alegó, ni intentó probar, estar incurso en una circunstancia de error en la comprensión del derecho aplicable como causal de exculpación de la sanción por inexactitud. No obstante, dado que, conforme a lo antes expuesto, la Sala rechaza la adición de ingresos por concepto de intereses, en la suma de \$414.760.000, este rubro no integra el juicio de reproche punitivo, razón por la cual tendrá que ajustarse el cálculo de la multa correspondiente. Además, en vista de que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160% al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, de conformidad con el principio de favorabilidad (artículo 29 de la Constitución) y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 *ibidem*, procede reducir la sanción por inexactitud al 100% de la base determinada.

Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Liquidación oficial	Segunda instancia
Base de la sanción	\$189.927.000	\$53.056.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción determinada	\$303.883.000	\$53.056.000

Así, la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante por el año gravable 2008 se calcula así:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total gastos de nómina	1.113.119.000	1.113.119.000	1.113.119.000
Aportes al sistema de seguridad social	188.755.000	179.858.000	179.858.000
Aportes al SENA. ICBF. cajas de compensación	77.459.000	72.175.000	72.175.000
Efectivo bancos	343.150.000	343.150.000	343.150.000
Cuentas por cobrar clientes	15.239.344.000	15.654.104.000	15.239.344.000
Acciones y aportes	0	0	0
Inventarios	7.598.799.000	7.598.799.000	7.598.799.000
Activos fijos	204.584.000	204.584.000	204.584.000
Otros activos	365.171.000	365.171.000	365.171.000



Total patrimonio bruto	23.751.048.000	24.165.808.000	23.751.048.000
Pasivos	18.268.031.000	17.915.134.000	17.915.134.000
Total patrimonio líquido	5.483.017.000	6.250.674.000	5.835.914.000
Ingresos brutos operacionales	42.721.367.000	42.721.367.000	42.721.367.000
Ingresos brutos no operacionales	152.665.000	152.665.000	152.665.000
Intereses y rendimientos financieros	1.403.398.000	1.818.158.000	1.403.398.000
Total ingresos brutos	44.277.430.000	44.692.190.000	44.277.430.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	1.989.334.000	1.989.334.000	1.989.334.000
Total ingresos netos	42.288.096.000	42.702.856.000	42.288.096.000
Costos de venta	0	0	0
Otros costos	34.927.028.000	34.927.028.000	34.927.028.000
Total costos	34.927.028.000	34.927.028.000	34.927.028.000
Gastos operacionales de administración	1.728.008.000	1.612.196.000	1.612.196.000
Gastos operacionales de ventas	2.097.289.000	2.064.466.000	2.064.466.000
Deducciones inversiones en activos fijos	0	0	0
Otras deducciones	2.877.658.000	2.865.519.000	2.865.519.000
Total deducciones	6.702.955.000	6.542.181.000	6.542.181.000
Renta líquida del ejercicio	658.113.000	1.233.647.000	818.887.000
Pérdida líquida	0	0	0
Compensaciones	0	0	0
Renta líquida	658.113.000	1.233.647.000	818.887.000
Renta presuntiva	112.055.000	112.055.000	112.055.000
Rentas exentas	0	0	0
Rentas gravables	0	0	0
Renta líquida gravable	658.113.000	1.233.647.000	818.887.000
Ingresos por ganancias ocasionales	0	0	0
Costos y gastos ganancias ocasionales gravables	0	0	0
Ganancias ocasionales no gravadas exentas	0	0	0
Ganancias ocasionales gravables	0	0	0
Impuesto sobre la renta gravable	217.177.000	407.104.000	270.233.000
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	217.177.000	407.104.000	270.233.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
Impuesto de remesas	0	0	0
Total impuesto a cargo	217.177.000	407.104.000	270.233.000
Anticipo por el año gravable	0	0	0
Saldo a favor sin devolución o compensación	0	0	0
Autorretenciones	0	0	0
Otros conceptos	439.896.000	439.896.000	439.896.000
Total retenciones año gravable	439.896.000	439.896.000	439.896.000
Anticipo por el año gravable siguiente	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	0	0
Sanciones	0	303.883.000	53.056.000
Total saldo a pagar	0	271.091.000	0
Total saldo a favor	222.718.710	0	116.607.000

8- Frente a la pretensión de la actora relacionada con su solicitud para que se le resarza el daño que presuntamente le fue ocasionado con la expedición de los actos censurados, la Sala reitera que, si bien los artículos 138 y 165 del CPACA permiten acumular en una misma demanda pretensiones de nulidad y de restablecimiento del derecho y de reparación directa, es necesario desarrollar para cada una de estas pretensiones una carga argumentativa y probatoria que le permita al juez valorar, no solo si el acto es contrario a derecho, sino también si se ha ocasionado un daño antijurídico que dé lugar a su reparación, que además sea distinto al reparado con el restablecimiento del derecho subjetivo ordenado cuando se anula el acto administrativo



acusado y se ordena devolver las cosas al estado anterior de la expedición de tal acto; lo anterior, por cuanto la nulidad de un acto administrativo de carácter particular no conlleva de forma automática para el administrado, aparte del restablecimiento del derecho subjetivo vulnerado, algún tipo de reparación indemnizatoria.

Dado que la demandante no ejerció la carga argumentativa sobre la configuración de los elementos que dan lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado por el daño antijurídico alegado, ni menciona los hechos en los que supuestamente se funda, la Sala estima que no prospera la pretensión dirigida a solicitar reparación por «daños y lesiones patrimoniales tasados» en \$32.097.500 (adicionados con intereses «a la tasa del 2.46% mensual»).

9- 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. **Modificar** el ordinal primero de la sentencia apelada, por los motivos expuestos en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar,

***Primero. Declarar** la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, **fijar** el impuesto sobre la renta y complementarios de la demandante del año gravable 2008 en la cuantía determinada en la liquidación contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia; la sanción por inexactitud en la suma de \$53.056.000; y el total del saldo a favor en \$116.607.000.*

2. En lo demás, confirmar la providencia de primera instancia.

3. **Reconocer** personería jurídica a Mauricio Alexander Dávila Valenzuela, como abogado de la parte demandada, de conformidad con el poder otorgado (f. 567).

4. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

(Firmado electrónicamente)



MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaro el voto

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

ACLARACIÓN DE VOTO / DEDUCIBILIDAD DE LAS EXPENSAS - Requisitos y carga probatoria / DEDUCIBILIDAD DE EXPENSAS LABORALES - Requisitos. Para su reconocimiento debe ser suficiente la demostración de su realidad y del cumplimiento de los requisitos legales / RELACIÓN DE CAUSALIDAD CON LA ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA Y NECESIDAD DE EXPENSAS LABORALES – Alcance. Se sustentan por sí mismas / RECHAZO DE DEDUCCIÓN DE EXPENSAS LABORALES POR FALTA DE DEMOSTRACIÓN DE LOS REQUISITOS DE RELACIÓN DE CAUSALIDAD Y DE NECESIDAD - Ilegalidad. Prueba excesiva. Exigir para su reconocimiento fiscal, pruebas diferentes de aquellas que sustentan su realidad o que acreditan el cumplimiento de los requisitos previstos en la ley para el reconocimiento del costo o gasto laboral, como la retención en la fuente, pagos a seguridad social y aportes parafiscales, entre otros, devendría en excesivo

Resulta claro, en el marco del artículo 107 del ordenamiento tributario, que las expensas deben tener relación de causalidad, ser necesarias y proporcionadas con la actividad productora de renta y que la carga probatoria del cumplimiento de estas condiciones corresponde al contribuyente. Si bien a esos efectos, es de esperarse un riguroso despliegue probatorio, como lo señala la providencia, que incluya la descripción, explicación y análisis de las características operativas, financieras y de mercado, entre otros aspectos, considero que tratándose de las erogaciones de índole laboral debe resultar suficiente la demostración de su realidad. En la sentencia, objeto de aclaración, se desestimaron expensas laborales, como bonificaciones, casino, restaurante, capacitación, recreación y medicamentos, cuya realidad ni siquiera fue objeto de debate. Esto bajo la consideración que faltó actividad probatoria a partir de la cual pudiera establecerse el cumplimiento de cada una de las condiciones del artículo 107 del E.T. En mi criterio, la necesidad y relación de causalidad de estas expensas con la actividad productora de renta, se sustentan por sí mismas. Siendo el recurso humano el determinante en las organizaciones para el desarrollo de las actividades inherentes a la empresa y teniendo cada empleador la libertad de convenir con sus trabajadores las condiciones laborales para su remuneración o retención, exigir para su reconocimiento fiscal, pruebas diferentes a aquellas que sustentan su realidad o que acreditan el cumplimiento de los requisitos previstos en la ley para el reconocimiento del costo o gasto laboral, como la retención en la fuente, pagos a seguridad social y aportes parafiscales, entre otros, devendría en excesivo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 107

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



ACLARACION PARCIAL DE VOTO

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	52001-23-33-000-2014-00115-01 (22277)
Demandante	AGROPECUARIA LA HACIENDA Y CIA. S.A.
Demandado	DIAN

Con mi acostumbrado respeto por la decisión mayoritaria, aclaro mi voto respecto de la providencia proferida en el proceso en referencia, por la parte relacionada con el rechazo de los gastos de origen laboral.

Resulta claro, en el marco del artículo 107 del ordenamiento tributario, que las expensas deben tener relación de causalidad, ser necesarias y proporcionadas con la actividad productora de renta y que la carga probatoria del cumplimiento de estas condiciones corresponde al contribuyente.

Si bien a esos efectos, es de esperarse un riguroso despliegue probatorio, como lo señala la providencia, que incluya la descripción, explicación y análisis de las características operativas, financieras y de mercado, entre otros aspectos, considero que tratándose de las erogaciones de índole laboral debe resultar suficiente la demostración de su realidad.

En la sentencia, objeto de aclaración, se desestimaron expensas laborales, como bonificaciones, casino, restaurante, capacitación, recreación y medicamentos, cuya realidad ni siquiera fue objeto de debate. Esto bajo la consideración que faltó actividad probatoria a partir de la cual pudiera establecerse el cumplimiento de cada una de las condiciones del artículo 107 del E.T.

En mi criterio, la necesidad y relación de causalidad de estas expensas con la actividad productora de renta, se sustentan por si mismas. Siendo el recurso humano el determinante en las organizaciones para el desarrollo de las actividades inherentes a la empresa y teniendo cada empleador la libertad de convenir con sus trabajadores las condiciones laborales para su remuneración o retención, exigir para su reconocimiento fiscal, pruebas diferentes a aquellas que sustentan su realidad o que acreditan el cumplimiento de los requisitos previstos en la ley para el reconocimiento del costo o gasto laboral, como la retención en la fuente, pagos a seguridad social y aportes parafiscales, entre otros, devendría en excesivo.

En los anteriores términos, presento las razones por las cuales aclaro mi voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO