



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., once (11) de mayo de dos mil veinte (2020)

Referencia: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 15001-23-31-000-2006-00191-01 (22918)
Demandante: Diaco S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta (2001). Renta presuntiva. Derechos fiduciarios Deducciones. Gastos de conservación y mantenimiento de activos no utilizados durante el periodo gravable. Gastos de afiliación a gremios y corporaciones. Gastos de afiliación a clubes sociales.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 12 de octubre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que resolvió (ff. 909 vto. a 910 cp¹ 2):

Primero. Declarar infundada la objeción por error grave formulada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- contra el dictamen pericial rendido por la auxiliar de justicia (...), por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 200642004000022 mediante la cual se modifica la Liquidación privada del año 2001 de Diaco S.A., y de la Resolución N° 200012005000008 de 26 de agosto de 2005, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en relación con el reconocimiento como expensas necesarias de las cuotas de sostenimiento de la Superintendencia de Valores, las afiliaciones a gremios y corporaciones, los pagos por el uso del sello de calidad del Icontec; y la exclusión de la sanción por inexactitud.

¹ Cuaderno principal nro. 2. Adicionalmente, la Sala identificará el expediente que contiene la acción de nulidad y restablecimiento del derecho dirigida en contra de la resolución sanción por devolución y/o compensación improcedente con el cuaderno principal nro. 3.



Tercero. Declarar la nulidad parcial de la Resolución Sanción N° 200642006000009 de 4 de abril de 2006 y la Resolución N° 2000012007000002 de 10 de abril de 2007, expedidas por la DIAN.

Cuarto. Como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, fíjese la suma de dieciséis mil novecientos nueve millones seiscientos cincuenta y nueve mil pesos (\$16.909.659.000) correspondientes a "otras deducciones" del Renglón 47 Cód. CX de la Liquidación Oficial de Revisión N° 200642004000022 de 21 de diciembre de 2004.

Quinto. Como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, fíjese la suma de seis mil ochocientos treinta y ocho millones ciento cincuenta y siete mil pesos (\$6.838.157.000) como saldo a favor en la liquidación del impuesto de Diaco S.A. por el año gravable 2001.

Quinto (sic). Como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, como sanción por compensación y/o devolución improcedente, fíjese la suma de trescientos veintiocho millones seiscientos veintinueve mil pesos (\$328.629.000).

Sexto. Negar las demás pretensiones de la demanda.

Séptimo. Sin condena en costas en esta instancia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

En la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001 (f. 39 caa 1), la demandante autoliquidó el impuesto tomando como base gravable la determinada por el sistema de renta presuntiva. El saldo a favor que arrojó la declaración en cuantía de \$7.153.910.000, fue objeto de compensación por la autoridad tributaria (ff. 41 a 42 caa 1), previa solicitud de la parte actora (f. 40 caa 1).

Mediante liquidación oficial de revisión (ff. 6 a 37 caa 1), la demandada modificó la declaración privada, así: (i) desconoció deducciones por valor de \$1.373.374.000; (ii) incrementó la renta líquida gravable (determinada por el sistema de renta presuntiva) en \$902.152.000; (iii) aumentó el impuesto de renta a cargo por valor de \$315.753.000; e (iv) impuso sanción por inexactitud de \$505.205.000, para un total saldo a favor de \$6.332.952.000. La anterior decisión fue confirmada en sede administrativa, previo recurso de reconsideración (ff. 51 a 61 caa 1).

En virtud del acto administrativo que confirmó la liquidación oficial referida, la Administración profirió resolución sancionadora (ff. 89 a 94 caa 1), con la que impuso sanción por compensación improcedente por valor de \$820.958.000, la cual, previa interposición del recurso de reconsideración (ff. 96 a 99 caa 1), fue confirmada mediante acto administrativo (ff. 113 a 119 caa 1).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda²

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo

² Mediante auto del 21 de septiembre de 2010, y con fundamento en el artículo 157 del Código de Procedimiento Civil, el *a quo* decidió acumular las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho interpuestas por la demandante, respectivamente, en contra de la liquidación oficial de revisión y de la resolución sanción, y de los correspondientes actos administrativos que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos.



85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 3 y 36 a 37 cp 3):

Proceso 15000233100020060019100:

1. Que se declare la nulidad del acto administrativo por medio del cual se profirió la liquidación oficial de revisión número 200642004000022 del 21 de diciembre de 2004, y la resolución mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración número 200012005000008 del 26 de agosto de 2005 y que confirmó la liquidación oficial de revisión.
2. Que, en virtud de la nulidad del acto, y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca que la liquidación privada contenida en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por Diaco S.A. por el año 2001 ha quedado en firme y que la sociedad contribuyente no está obligada al pago de los mayores valores de impuesto y las sanciones a que alude el acto censurado.

Proceso 15000233100020070060000:

1. Peticiones principales:
 - a. Que se declare la nulidad de las resoluciones identificadas con los números 200642006000009, del 4 de abril de 2006, y 200012007000002, del 10 de abril de 2007, proferidas, respectivamente, por la División de Liquidación y la División Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja.
 - b. Que en virtud de la nulidad del acto, y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca que Diaco S.A no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción por compensación o devolución improcedente de que tratan las resoluciones demandadas.
2. Petición subsidiaria:
 - a. En caso de que no prosperen las pretensiones principales de esta demanda, atentamente solicito a los Honorables Magistrados, a título de pretensión subsidiaria, que se sirvan declarar la nulidad parcial de los actos demandados, en el sentido de determinar que la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario asciende, en este caso, a la cantidad de trescientos veintiocho millones seiscientos veintinueve mil pesos moneda corriente (\$328.629.000) más los intereses moratorios aumentados en un 50%, y no a ochocientos veinte millones novecientos cincuenta y ocho mil pesos moneda corriente (\$820.958.000), más los intereses moratorios aumentados en un 50%.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 102, 107, 189, 634, 647, 670 y 683 del Estatuto Tributario (ET). El concepto de violación de esas disposiciones se resume así (ff. 5 a 8 y 37 a 75 cp 3):

1- Improcedencia de la reliquidación de la renta presuntiva

Argumentó que, de conformidad con el régimen de transparencia fiscal de la fiducia mercantil y el artículo 189 del ET, era procedente restar el valor patrimonial neto de los derechos fiduciarios que poseía en un patrimonio autónomo que tenía acciones en sociedades nacionales como activos subyacentes.

2- Deducibilidad de gastos asociados a activos no utilizados durante el ejercicio fiscal

Expresó que la actividad productora de renta de un contribuyente debe ser apreciada como un todo acorde con el objeto social de la compañía y no de manera aislada para rechazar la deducibilidad de los gastos relacionados con aquellos activos que, individualmente considerados, no fueron usados durante el respectivo ejercicio fiscal.

Alegó que, debido a la complejidad que representa la puesta en funcionamiento de una



planta siderúrgica, es necesario tener suficientes equipos e instalaciones disponibles para aprovechar los movimientos ascendentes de la demanda del mercado, pero que, por la misma razón, en ciertas ocasiones no se requiere hacer uso de la totalidad de sus activos y capacidad instalada, sino que basta utilizar una parte para atender sus compromisos comerciales. En ese sentido, defendió la deducibilidad de los gastos asociados a ciertas plantas inactivas durante el año 2001, de los que mencionó, por ser «los más significativos», los correspondientes a vigilancia, mantenimiento y seguridad.

3- Deducibilidad de gastos asociados a clubes sociales, gremios y corporaciones

Manifestó que, a efectos de determinar la deducibilidad de las expensas en el marco del artículo 107 del ET, se requiere tener en cuenta la «*relación indirecta*», y no por ello innecesaria o superflua, entre los gastos incurridos y la respectiva actividad productora de renta de una compañía, lo cual, alegó, se evidencia en que los requisitos de necesidad y proporcionalidad deban evaluarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las erogaciones normalmente acostumbradas en cada actividad.

Reprochó que la Administración desconociera los gastos por concepto de cuotas a clubes sociales, pues, según expresó, permiten a los altos directivos de la sociedad promocionar sus productos y desarrollar relaciones comerciales con potenciales clientes. Asimismo, frente a las erogaciones por concepto de cuotas de afiliación a gremios y corporaciones, destacó su importancia al permitirle asociarse con diversos actores del mercado en el que se desenvuelve para la defensa de sus intereses.

4- Deducibilidad de la tasa pagada a la Superintendencia de Valores

Cuestionó que la Administración rechazara la deducibilidad de la tasa pagada por mandato legal a la Superintendencia de Valores, sobre la cual la misma demandada reconoció que tenía carácter obligatorio.

4- Improcedencia de la sanción por inexactitud

Manifestó carecer de «*ánimo defraudatorio*» al autoliquidar su obligación tributaria y alegó la concurrencia del error sobre el derecho aplicable como causal exculpatoria.

5- Improcedencia de la sanción por devolución y/o compensación improcedente

Afirmó que hasta tanto no se determine, en sede judicial, la legalidad de la liquidación oficial de revisión censurada, no es procedente la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Como pretensión subsidiaria solicitó que, en caso de que se confirme su procedencia, se excluya de la base de su cálculo el valor correspondiente al de la sanción por inexactitud y, además, que el cobro de intereses moratorios no recaiga, adicionalmente, sobre esta última sanción.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 523 a 535 cp 1 y 115 a 120 cp 3), para lo cual:

Sostuvo que el rechazo de la exclusión del valor patrimonial neto de los derechos fiduciarios de la base de la renta presuntiva estuvo acorde con la doctrina oficial de la DIAN sobre la materia.

Manifestó que, frente a los gastos asociados a las plantas inactivas durante el año



gravable 2001, su deducción fue rechazada porque constató, en los estados financieros de la compañía, que su gerencia *«está adelantando una evaluación desde el punto de vista técnico financiero a fin de establecer la viabilidad de su operación»*.

Respecto de las erogaciones referidas a las cuotas de clubes sociales cuestionó que la demandante simplemente esgrimiera *«teorías»* generales acerca de gastos de representación, sin realizar ningún análisis individual de las expensas rechazadas.

En relación con los gastos incurridos por cuotas de afiliación a gremios y corporaciones y la tasa pagada a la Superintendencia de Valores, se limitó a defender su rechazo afirmando que los mismos no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante.

De otra parte, argumentó que la conducta de la demandante se adecuaba típicamente al tipo infractor del artículo 647 del ET.

Finalmente, invocó la sentencia del 21 de octubre de 2004, exp. 14264, MP: Ligia López Díaz, para sostener que la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente no está condicionada a la firmeza del acto administrativo de liquidación oficial del tributo.

Sentencia apelada

El *a quo* anuló parcialmente los actos acusados (ff. 882 a 910 cp 2), por las siguientes razones:

Como cuestión previa, relató que, mediante auto, se decretó la prueba pericial solicitada por la demandante para estudiar la viabilidad de las deducciones rechazadas por la Administración, la cual, luego de ser rendida por el auxiliar de la justicia designado, fue objetada por la parte demandada por error grave. Al respecto, concluyó que, si bien no prosperaba la objeción alegada, al dictamen se le debía restar valor probatorio por no reflejar conocimientos especializados, no dar cuenta de los exámenes técnicos ni de los instrumentos utilizados para arribar a sus conclusiones y porque estaba comprometida la imparcialidad del perito por la emisión de conceptos subjetivos tendentes a justificar las deducciones debatidas.

Respecto de la modificación a la renta presuntiva, consideró que la demandante no era titular de acciones sino de derechos fiduciarios, pues el titular de aquellas era el patrimonio autónomo constituido con ocasión del contrato de fiducia mercantil. Por ello, concluyó que no era posible detraer el valor de los derechos fiduciarios de la base del cálculo de la renta presuntiva.

En relación con las expensas asociadas a las plantas inactivas durante el año gravable, manifestó que el artículo 107 del ET establece como requisito indispensable de las deducciones que las mismas tengan lugar en desarrollo de la actividad productora de renta, por lo que, toda vez que dichos activos no contribuyeron a la generación de ingresos en dicha vigencia fiscal, no era posible otorgarles el carácter de deducibles.

Sobre los gastos por concepto de cuotas a clubes sociales, invocó fallos de esta Sección en los que se ha aceptado su deducibilidad a condición de que se pruebe, en el caso concreto, que las erogaciones contribuyeron efectivamente a la actividad generadora de renta de la compañía. En ese sentido advirtió que, de conformidad con las pruebas que obran en el plenario, no era posible verificar que los gastos realizados fueran indispensables o que hubiesen facilitado la obtención de rentas, por lo que negó su



deducibilidad al considerarlos útiles pero no necesarios.

Destacó que la jurisprudencia del Consejo de Estado no ha sido uniforme en cuanto a la aceptación de la deducibilidad de las expensas realizadas para la afiliación a gremios y corporaciones, pero que en todo caso, dichos gastos sí repercuten en la obtención de rentas, al generar asociaciones con distintas compañías que permiten el mejoramiento de sus procesos productivos, tal como fue reconocido, posteriormente, por la Ley 1430 de 2010. Además, se pronunció particularmente frente a la erogación realizada por concepto de «*derecho de uso de sellos de calidad del ICONTEC*» para aceptar su deducibilidad, pues destacó que fortalece a la compañía en el mercado al brindar confianza sobre la calidad de los productos ofrecidos. Por lo anterior, al encontrar que los pagos realizados por la actora cumplían los requisitos del artículo 107 del ET, anuló los actos administrativos demandados respecto del rechazo de las glosas concernientes a las afiliaciones a gremios y corporaciones y los pagos por el uso del sello de calidad del Icontec.

Asimismo, aceptó la deducibilidad de la tasa pagada por la demandante a la Superintendencia de Valores, pues expresó que la Administración sustentó su rechazo en aplicación del Concepto DIAN nro. 52218, del 16 de agosto de 2002, que, a la postre, fue anulado mediante sentencia del 13 de octubre de 2005, exp. 13631, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié. Adicionalmente, indicó que no se ocuparía de «*los gastos relacionados con las Bolsas de Valores de Colombia S.A., de Medellín S.A. y Bogotá S.A. en tanto ... no realizó [la actora] reproche alguno*».

En relación con la sanción por inexactitud, resaltó que la misma fue impuesta debido a la interpretación realizada por la demandante acerca de la posibilidad de detraer de la base del cálculo de la renta el valor patrimonial neto de derechos fiduciarios. Así, pese a que consideró errónea dicha interpretación, sostuvo que la misma resultaba razonable, por lo que anuló los actos censurados en este aspecto al existir una diferencia de criterio sobre el derecho aplicable.

Finalmente, advirtió que el único presupuesto necesario para la imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente es la notificación de la liquidación oficial de revisión y no su firmeza. Frente a la pretensión subsidiaria, sostuvo que la discusión acerca de si la base para calcular dicha sanción debía incluir el valor correspondiente a la sanción por inexactitud resultaba superflua, en consideración a que esta última fue anulada.

Recurso de apelación

Ambas partes interpusieron recursos de apelación contra la sentencia del tribunal, en los términos que a continuación se exponen:

La demandante impugnó el fallo de primer grado (ff 913 a 924 cp 2) en cuanto a la improcedencia de restar los derechos fiduciarios del cálculo de la renta presuntiva, y la deducibilidad de las erogaciones asociadas a: (i) activos no utilizados durante el periodo gravable, (ii) clubes sociales, (iii) las «*Bolsas de Valores de Colombia S.A., de Medellín S.A. y Bogotá S.A.*» y respecto de (iv) la sanción por devolución y/o compensación improcedente. Frente a las anteriores glosas, reiteró los argumentos expuestos en la demanda y agregó que el *a quo* no valoró los soportes que obran en el plenario, particularmente los correspondientes a los gastos realizados a las bolsas de valores antes referidas y que se efectuaron para poder adelantar operaciones de tipo bursátil.

A su turno, la parte demandada apeló la sentencia de primera instancia (ff. 925 a 932



cp1) en lo relacionado con: (i) los pagos incurridos por afiliaciones a gremios y corporaciones; y (ii) la exoneración de la sanción por inexactitud y la inclusión de esta a efectos de determinar la cuantía de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

Expresó, frente las erogaciones para la afiliación a gremios y corporaciones que solamente a partir de la expedición de la Ley 1430 de 2010 fue aceptada legalmente su deducibilidad, sin que sea posible su aplicación retroactiva. Asimismo, sostuvo que el rechazo que hizo de dichos gastos estuvo motivado en la jurisprudencia vigente para la época en que fueron proferidos los actos administrativos censurados, por lo que planteó que debía aplicarse esa tesis y no la posterior de esta Sección que reconoció la deducibilidad de dichas erogaciones. En lo que respecta a las sanciones por inexactitud y por devolución y/o compensación improcedente, insistió en el razonamiento expuesto en la contestación de la demanda.

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró los argumentos planteados en las anteriores instancias procesales y añadió que el reconocimiento de la deducibilidad de los gastos por concepto de afiliación a gremios y corporaciones no supone la aplicación retroactiva de la Ley 1430 de 2010, ya que esta simplemente elevó a rango legal la admisión de una práctica comercial reiterada que ya había sido acogida por la jurisprudencia (ff. 1059 a 1076 cp 2).

La demandada insistió en los argumentos del escrito de contestación de la demanda y del recurso de apelación (ff. 1077 a 1080 cp 2).

El representante del Ministerio Público solicitó revocar parcialmente la sentencia apelada (ff. 1081 a 1088 cp 2). Indicó que: (i) resulta procedente la modificación de la renta presuntiva, por cuanto no es posible detraer el valor patrimonial neto de derechos fiduciarios sino de acciones en sociedades nacionales; (ii) pese a que, *prima facie*, procede la deducción de los gastos asociados a las plantas inutilizadas, los mismos se deben rechazar debido a la falta de pruebas acerca de su valor; (iii) la actora no desvirtuó los fundamentos del *a quo* para desconocer la deducción por pagos a clubes sociales, pues a efectos de probarlos solo se apoyó en el dictamen pericial rendido en primera instancia al que se le restó valor probatorio; (iv) no procede ningún pronunciamiento frente a los pagos hechos a las bolsas de valores pues sobre ellos no se expuso ningún cargo en la demanda; y (v) el único requisito para adelantar el proceso sancionatorio por devolución y/o compensación improcedente es la notificación de la liquidación oficial del impuesto. En ese contexto, solicitó negar todos los cargos de apelación propuestos por la actora.

Frente al recurso presentado por la Administración adujo que no procede el cargo dirigido en contra de los pagos por afiliaciones a gremios y corporaciones, pues su deducibilidad ya ha sido reconocida en la jurisprudencia y, además, desde el año 2010 en la ley. Solicitó revocar la sentencia de primera instancia en lo que se refiere a la sanción por inexactitud, por cuanto consideró inexistente el error sobre el derecho aplicable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes en contra de la sentencia de primera



instancia que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos censurados.

En los anteriores términos, corresponde establecer la procedencia de detraer el valor patrimonial neto de los derechos fiduciarios de la base del cálculo de la renta presuntiva y la deducibilidad de gastos, para la determinación de la renta líquida del ejercicio, por concepto de: (i) conservación y mantenimiento de activos no utilizados; (ii) clubes sociales; (iii) afiliaciones a gremios y corporaciones; (iv) bolsas de valores. Finalmente, y en función del resultado de las anteriores valoraciones, se debe determinar la legalidad de la sanción por inexactitud, como también la de la sanción por compensación y/o devolución improcedente.

2- La demandante sostiene que, en virtud del principio de transparencia fiscal, propio de la fiducia mercantil, es procedente la detracción del valor patrimonial neto de los derechos fiduciarios originados en la constitución de un patrimonio autónomo que tiene como subyacente las acciones de una sociedad nacional que aportó en calidad de fideicomitente. En contraste, la demandada y el *a quo* consideran que no procede la detracción referida, por cuanto el artículo 189 del ET permite restar el mencionado valor cuando se poseen acciones, las cuales son un activo distinto a los derechos fiduciarios.

En esos términos, corresponde a la Sala decidir si, al determinar la base de la renta presuntiva, procedía la detracción del valor patrimonial neto de los derechos fiduciarios que poseía la demandante a 31 de diciembre del año 2000.

2.1- Con relación al tratamiento que corresponde darle en el impuesto sobre la renta a los derechos fiduciarios, esta Sala empezó a advertir desde las sentencias del 25 de julio de 2019 (exp. 21703, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 14 de agosto de 2019 (exp. 23513, CP: *ibidem*), que se les debía atribuir el mismo régimen fiscal que tuviesen las acciones subyacentes en el patrimonio autónomo. Lo anterior, porque, según se estableció en la sentencia del 14 de noviembre de 2019 (exp. 22093, CP: Julio Roberto Piza) y reiteró en la sentencia del 29 de abril de 2020 (exp. 23307, CP: Milton Chaves García), «*en el ámbito del impuesto sobre la renta los derechos fiduciarios son representativos de los activos subyacentes y, por ello, tienen la calidad y condiciones tributarias de los activos aportados*» (sentencia del 14 de noviembre de 2019, exp. 22093, CP: Julio Roberto Piza).

De acuerdo con esos criterios actuales de decisión judicial, deriva de los artículos 102 y 271-1 del ET vigentes para la época de los hechos que generan la controversia (*i.e.* en la versión posterior a la reforma llevada a cabo por la Ley 223 de 1995), asignarles a los derechos fiduciarios poseídos por la entidad contribuyente las condiciones fiscales de los activos aportados, porque son representativos de estos (*ibidem*).

2.2- A fin de determinar si la demandante podía detraer del cálculo de su renta presuntiva el valor patrimonial neto de los derechos fiduciarios *sub examine*, en el plenario se encuentran acreditados los siguientes hechos:

(i) El 05 de diciembre de 2000, Siderúrgica de Boyacá S.A. (hoy Diaco S.A.), en calidad de fideicomitente, celebró un contrato de «*fiducia mercantil irrevocable de garantía y fuente de pago*» con una sociedad fiduciaria (ff. 116 a 140 caa 2), con el objeto de garantizar el pago de un crédito otorgado por un establecimiento de crédito para financiar la adquisición de acciones de una sociedad nacional.

(ii) De conformidad con las cláusulas tercera, cuarta y octava del contrato de fiducia mercantil (f. 117 a 119 y 121 cp 1), el patrimonio autónomo estaría integrado por las acciones adquiridas con los recursos provenientes del crédito otorgado por el referido



establecimiento de crédito, de manera que las acciones poseídas a través del patrimonio autónomo servirían como fuente de pago del mencionado crédito, en caso de incumplimiento del mismo por parte de Diaco S.A.

(iii) Mediante certificación proferida el 07 de marzo de 2001 (f. 143 cp 1), la sociedad fiduciaria administradora del patrimonio autónomo certificó que, con ocasión de la oferta pública de adquisición (OPA) de acciones celebrada el 27 de diciembre de 2000, se adquirieron 47.476.711 acciones de una sociedad nacional a un precio de \$537,94, las cuales a dicha fecha formaban parte del patrimonio autónomo constituido como garantía y fuente de pago.

(iv) En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001 (ff. 44 caa), la demandante registró como renta líquida gravable, determinada por el sistema de renta presuntiva, el valor de \$7.281.175.000. Para calcular la renta presuntiva, restó del patrimonio líquido el valor patrimonial neto de los derechos fiduciarios sobre el patrimonio autónomo a través del cual poseía las acciones en la sociedad nacional.

(v) En el *sub lite* no es objeto de cuestionamiento la titularidad ni el valor de los derechos fiduciarios poseídos por la demandante al 31 de diciembre de 2000, cuyo activo subyacente consistía en las acciones antes referidas.

2.3- La litis planteada se centra en determinar si, a efectos de calcular la base de la renta presuntiva, resulta procedente la detracción del valor patrimonial neto de los derechos fiduciarios que tenían por subyacente acciones en una sociedad nacional.

Conforme con lo indicado en el fundamento jurídico nro. 2.1 de este proveído, a efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los derechos fiduciarios son representativos de los activos subyacentes del patrimonio autónomo y, por ello, tienen la calidad y naturaleza tributaria de tales activos, de manera que el fideicomitente titular de tales derechos fiduciarios conserva, a través de estos, las características de aquellos. En el caso concreto, los activos subyacentes son acciones en sociedades nacionales, y una de las características o condición tributaria de esos activos, que es la que interesa, consiste en que su valor patrimonial neto puede ser restado del patrimonio líquido que sirve de base para calcular la renta presuntiva (letra a. del artículo 189 del ET). Por consiguiente, considera la Sala que esa naturaleza tributaria de las acciones poseídas a través del patrimonio autónomo se refleja en los derechos fiduciarios poseídos por la demandante a 31 de diciembre del año 2000, de manera que es procedente excluir el valor patrimonial neto de los mismos para determinar la renta presuntiva del año gravable 2001, conforme lo ordenan los artículos 188 y 189 del ET.

Por lo expuesto, prospera el cargo de apelación de la demandante. En consecuencia, se revoca la decisión del tribunal y se declara ajustada a derecho la liquidación realizada por la demandante de su renta líquida gravable por valor de \$7.281.175.000, determinada por el sistema de renta presuntiva.

3- En lo que respecta a la deducibilidad de los gastos por concepto de conservación y mantenimiento de los activos no utilizados durante el año gravable 2001 en la actividad productora de renta, la actora afirma que, a efectos de comprobar el cumplimiento de los requisitos de que trata el artículo 107 del ET, su actividad productora de renta debe ser valorada de forma integral, por lo que la demandada no podía hacer un análisis individual de cada uno de sus activos para objetar, a partir de esa clase de juicio, la deducibilidad de los gastos de conservación y mantenimiento de sus plantas siderúrgicas que, por razones comerciales, no estuvieron operando durante el año 2001. La demandada limitó su defensa en la contestación de la demanda a señalar que dicho rechazo obedeció a la



constatación que realizó, en los estados financieros de la compañía, de que la gerencia estaba «*adelantando una evaluación desde el punto de vista técnico financiero a fin de establecer la viabilidad de su operación*».

En ese contexto, le corresponde a la Sala determinar si procede la deducibilidad de las expensas en que incurrió la demandante para la conservación y mantenimiento de las plantas siderúrgicas que estuvieron inactivas durante el periodo gravable.

Con todo, antes de pronunciarse sobre la cuestión, la Sala advierte que en el *sub lite* no se discute la deducibilidad de la depreciación asociada a las plantas siderúrgicas *sub examine*, pues, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial proferido por la Administración, la demandante corrigió su declaración del impuesto sobre la renta para aceptar su rechazo, al consentir que su procedencia se encontraba condicionada a la utilización efectiva de los activos en el año gravable, tal como lo dispone el artículo 128 del ET.

3.1- El artículo 107 del ET señala que son deducibles las expensas realizadas durante el año gravable, siempre que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, y sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y la proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones que para expensas en particular disponga el ET.

Así, para que se cumpla la relación de causalidad es indispensable que la expensa tenga una relación de causa y efecto con la actividad productora de renta, no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad, de manera que, aunque la injerencia del gasto pueda probarse con el ingreso correlativo obtenido, esa no resulta ser la única prueba conducente, pertinente y útil a esos fines, pues, en todo caso, bastará con acreditar que si no se incurre en la erogación no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora (sentencias del 22 de marzo de 2011, exp. 17152, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 06 de noviembre de 2014, exp. 19247, CP: *ibidem*; del 05 de octubre de 2016, exp. 21051, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia y; del 09 de marzo de 2017, exp. 20391, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

La necesidad del gasto exige que las erogaciones sean normales y forzosas —con criterio comercial— dentro de la actividad productora de renta, lo que implica que la expensa intervenga directa o indirectamente en la obtención de rentas, esto es, que ayude a generarlas, pues sin ellas los servicios y bienes no estarían listos para ser prestados o enajenados. Ello en oposición al gasto meramente útil, conveniente o suntuario, en la medida en que estos no coadyuvan a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio respectivo en condiciones de utilización, uso o enajenación (sentencias del 24 de julio de 2008, exp. 16302, CP: Ligia López Díaz y del 06 de noviembre de 2014, exp. 19247, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). A su vez, la proporcionalidad alude a la medida y a la prudencia del gasto con miras a obtener un provecho, de manera que la expensa debe guardar correspondencia frente a la renta que se espera conseguir (sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 20478, CP: Julio Roberto Piza).

A efectos de juzgar la deducibilidad de los gastos por concepto de conservación y mantenimiento de activos no utilizados durante el año gravable, como son las plantas siderúrgicas sobre las cuales se adelanta el debate, la Sala considera que aquella es procedente bajo el cumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad a los que se refiere el artículo 107 del ET. En ese sentido, se precisa que, acorde con el criterio de la Sala, la deducibilidad de tales erogaciones no está condicionada a la generación de ingresos por parte de los activos que no se utilizan



durante el período gravable, como tampoco se puede exigir respecto de tales expensas el cumplimiento de los requisitos propios de la deducción por depreciación, conforme a los cuales se puede deducir la depreciación causada por desgaste de *«bienes usados en negocios o actividades productoras de renta [...] siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable»*. Así, el cumplimiento del artículo 107 del ET está dado en función de que los gastos de mantenimiento y conservación de activos fijos productores de renta, que no se usan o utilizan durante un año gravable, guarden relación de causalidad en la medida en que tengan por objeto proteger la capacidad productiva del contribuyente, sean necesarios por cuanto habilitan a la compañía para que tenga la capacidad de producción instalada para desarrollar su actividad acorde con un factor externo relevante y determinable, como lo es la fluctuación de la demanda del mercado, y sean proporcionales en atención a la medida y prudencia de tales rubros frente al provecho que se espera obtener de los activos en la generación de renta.

3.2- Con el objeto de determinar si las expensas asociadas a las plantas siderúrgicas no operadas por la actora en el año 2001 cumplen los requisitos del artículo 107 del ET para su deducibilidad, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) La demandante alega que aunque no operó durante el período gravable 2001 sus plantas siderúrgicas *«caribe»*, *«acería muña»* y *«laminación muña»*, en todo caso debía conservarlas y mantenerlas en condiciones técnicas para operarlas en temporadas de alta demanda (ff. 47 a 48 cp 3).

(ii) Con el fin de acreditar lo anterior, la demandante aportó certificado del 07 de diciembre de 2005 suscrito por contador público (ff. 214 a 217 cp 1), en el que se relaciona el concepto y el valor de cada uno de los gastos *«improductivos»* asociados a dichas plantas que, en suma, ascienden a \$1.243.746.952, luego del rechazo de la deducción por depreciación que fue aceptada como no deducible por la actora. Por improductivos certifica el contador que se entienden *«todos los gastos necesarios para mantener en condiciones óptimas de utilización las plantas que para su momento eran improductivos; entre ellos el personal de nómina asignado a mantenimiento mecánico, eléctrico y de ingeniería, y labores operativas»*. Además, certificó que pese a que dichas plantas no generaron producción durante el año 2001, las mismas debieron ser utilizadas durante los años 2003 y 2004 *«para atender el aumento de producción de acero a nivel nacional»*.

(iii) En la contestación de la demanda la Administración señaló que el rechazo de los referidos gastos obedeció a que en la Nota nro. 12 —otros activos— de los estados financieros de la compañía, advirtió que su gerencia *«está adelantando una evaluación desde el punto de vista técnico financiero a fin de establecer la viabilidad de su operación»* (ff. 527 a 528 cp 1).

3.3- Conforme a los anteriores hechos, la Sala reitera que, con el propósito de acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET, no resulta indispensable probar una correlación entre expensas incurridas y rentas generadas, por lo que la falta de operación o uso de un activo no puede ser óbice para no reconocer la deducibilidad de las expensas realizadas para su conservación y mantenimiento. Así, en ausencia de la anterior prueba, en todo caso bastará acreditar que aquellas contribuyeron, directa o indirectamente, al desarrollo de la actividad productora de renta de la compañía, es decir a la obtención de ingresos o, en su defecto, a facilitar su generación.

Por ello, encuentra la Sala que el motivo expuesto por la Administración para rechazar los gastos asociados a los activos no utilizados por la actora no desvirtúa el cumplimiento de ninguno de los requisitos del artículo 107 del ET. Además, advierte que la demandada no presentó objeción alguna frente al concepto o el valor de las expensas certificadas por



contador público. En contraste, la Sala juzga que dichas erogaciones estaban dirigidas a conservar las plantas en las condiciones necesarias para cuando fueran requeridas, tal como ocurrió en los años 2003 y 2004, lo que descarta, por una parte, la calificación de dichos gastos como meramente útiles, convenientes o suntuarios, y, por otra, evidencia que la decisión acerca de su falta de operación obedeció a razones comerciales justificadas (*i.e.* criterios comerciales aludidos por el artículo 107 *ibidem*) y no a una conducta inmotivada de la demandante.

Por lo expuesto, es procedente la deducción de las expensas relacionadas con la conservación y mantenimiento de las plantas siderúrgicas que estuvieron inactivas durante el año 2001, por cuantía de \$1.243.746.952. Prospera el cargo de apelación y se revoca en este aspecto la sentencia de primera instancia.

4- En cuanto a la deducibilidad de los gastos asociados a clubes sociales, la demandante alega que los mismos se acompañan con el cumplimiento del artículo 107 del ET, puesto que le permiten a los altos directivos de la compañía promocionar sus productos y desarrollar relaciones comerciales con clientes actuales o potenciales. Por el contrario, la Administración defiende su rechazo al señalar que la actora limitó su argumentación al exponer, de manera general, la importancia de los gastos de representación, sin realizar ningún análisis individual de las expensas desestimadas. Sobre el particular, el *a quo* manifestó que aunque la jurisprudencia de esta corporación ha aceptado la deducibilidad de tales erogaciones, en el *sub lite* la actora no probó que las mismas fueran indispensables, por lo que aquellas eran útiles pero no necesarias.

En ese contexto, le corresponde a la Sala juzgar si las expensas asociadas a clubes sociales cumplen con los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del ET y, en caso afirmativo, si en el *sub iudice* se encuentran probadas.

4.1- Esta judicatura ha señalado que la deducibilidad de los pagos efectuados a clubes sociales (*v.g.* por concepto de consumos o cuotas de sostenimiento o administración) se encuentra supeditada a que el contribuyente acredite, en el caso concreto, el cumplimiento de los requisitos de que trata el artículo 107 del ET. Así, no basta con afirmar que dichas erogaciones contribuyen al mantenimiento de buenas relaciones públicas y comerciales o que sirven para crear condiciones adecuadas para obtener nuevos clientes o conservar los existentes, pues se requiere que efectivamente se pruebe la injerencia de la expensa en la actividad productora de renta de la compañía (sentencias del 03 de junio de 2010, exp. 17037, CP: William Giraldo Giraldo; del 07 de abril de 2011, exp. 17598, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 26 de febrero de 2014, exp. 18266, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 12 de noviembre de 2015, exp. 19708, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 08 de septiembre de 2016, exp. 18945, CP: *ibidem*).

En definitiva, no basta con que el contribuyente acredite la realidad de la expensa, ya que es indispensable que la prueba de aquella permita inferir que en el caso concreto la erogación sí se subsume en los criterios de necesidad, de proporcionalidad y de relación de causalidad con la actividad del contribuyente (sentencia del 06 de noviembre de 2014, exp. 19247, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

4.2- A efectos de determinar si las erogaciones por concepto de clubes sociales cumplen los requisitos del artículo 107 del ET, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) En sede de discusión administrativa, la demandada rechazó los gastos realizados por la actora en tres clubes sociales, por no guardar relación de causalidad con su actividad productora de renta (ff. 25 a 26 cca 1 y f. 55 cca 1).



(ii) Al respecto, la actora manifestó en la demanda (f. 12 cp 1) que por la dinámica de la actividad económica que desarrolla, que implica la venta en grandes cantidades de productos siderúrgicos, le resulta conveniente incurrir en erogaciones que le permitan a sus altos directivos relacionarse directamente con sus clientes actuales y/o potenciales en clubes sociales. En ese contexto, aportó con la demanda: certificaciones de la Dirección de Gestión Humana de Diaco S.A. con la relación de los empleados con cargos directivos beneficiarios de tarjetas empresariales para adelantar negociaciones comerciales en clubes sociales (ff. 198 a 199 cp 1); el documento *«clarificación de rol»* proferido por la misma área (ff. 486 a 497 cp 1) en el que se detalla de manera abstracta las responsabilidades que recaen sobre los cargos del presidente de la compañía, del director de ventas y de los vicepresidentes comercial, financiero y de negocios; certificaciones expedidas por los clubes sociales con la relación de personas autorizadas para hacer uso de sus instalaciones (f. 394 cp 1); y facturas de venta de servicios y productos adquiridos en los clubes (ff. 395 a 467 cp 1 y f. 498 cp 1).

(iii) En el marco del dictamen pericial previamente referido, se le preguntó al perito *«¿quiénes fueron los beneficiarios por concepto de clubes sociales y similares, cuál era el cargo que desempeñaban en el año 2001 y qué tipo de justificación tenían esos pagos en razón de los cargos que desempeñaban estas personas?»*, respecto de lo cual manifestó (ff. 747 a 748 cp 2):

Para el año 2001, los empleados (ver anexo No. 1) que hacían parte de la nómina [de] Diaco S.A., quienes ostentan cargos directivos y quienes gozan de unos beneficios, para realizar sus labores en las negociaciones comerciales y administrativas a beneficio de la empresa. Tal como aparece en el anexo No. 1 Certificaciones por la Directora de Gestión Humana.

Por lo anterior, basándome en la observación y valoración de los documentos soportes que sustentan los gastos incurridos por los empleados directivos, en mi opinión profesional, sí se justifican los gastos y tienen causalidad y son parte importante y fundamental en la actividad productora de renta.

(iv) Aunque el anterior dictamen pericial fue objetado por error grave por la demandada (ff. 813 a 814 cp 2), el *a quo* decidió declarar infundada la objeción; pero, concluyó que el dictamen carecía de los requisitos indispensables para otorgarle eficacia probatoria, *«en tanto no se trató de conocimientos especiales, no se da cuenta de exámenes técnicos ni de los instrumentos utilizados para las conclusiones que expuso, y además, su imparcialidad se comprometió al emitir conceptos subjetivos tendientes a justificar las deducciones realizadas por la actora en la liquidación del impuesto»* (ff. 886 a 889 cp 2). La anterior decisión no fue recurrida por las partes.

(v) El *a quo* negó la deducibilidad de las expensas debido a la falta de acreditación por parte de la actora de que aquellas fueran requeridas para obtener o facilitar rentas, por lo que las calificó como útiles pero no necesarias. En ese sentido, expresó que *«sí se trataba de una estrategia comercial para atraer clientes o llevar productos al mercado, así debió probarse, pues no basta con las afirmaciones del demandante sino que, en virtud de la carga de la prueba prevista en el artículo 177 del CPC, en este proceso judicial era forzoso contar con elementos de convicción suficientes sobre este hecho. Entonces, por falta de prueba de los presupuestos esenciales de las expensas deducibles, se negará la pretensión de la demanda relacionada con los clubes sociales»* (f. 892 cp 2).

(vi) Con ocasión del recurso de apelación, la demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y agregó que el dictamen pericial decretado en primera instancia sirve como plena prueba de la deducibilidad de las expensas (ff. 914 a 917 cp 2).



4.3- Como se explicó en el fundamento jurídico nro. 4.1 de este fallo, la deducibilidad de los gastos asociados a clubes sociales se encuentra condicionada a la acreditación, por parte del contribuyente, del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET.

En relación con lo anterior, la Sala advierte que en el *sub lite* la Administración cuestionó la relación de causalidad de las expensas con la actividad productora de renta de la actora, ante lo cual la demandante se limitó a aportar pruebas que sirven como soporte fiscal del gasto (*i.e.* facturas de venta, según el artículo 771-2 del ET), certificaciones expedidas por los clubes sociales con la relación de las personas que podían hacer uso de sus sedes y a discriminar las responsabilidades de los cargos de los altos ejecutivos, sin explicar, de manera concreta, la forma y oportunidades en que los gastos por concepto de clubes sociales tuvieron relación con la actividad productora de renta de la compañía, mediante actividades tendentes a promocionar sus productos ante sus clientes actuales y/o potenciales y desarrollar relaciones comerciales con los mismos.

Adicionalmente, resulta relevante mencionar que, en el marco del recurso de apelación, la demandante aseguró que el dictamen pericial decretado por el *a quo* servía como plena prueba acerca del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET. Sin embargo, tal como lo manifestó el tribunal, dicha prueba pericial no brinda elementos de convicción que permitan concluir que los gastos realizados eran necesarios y que tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante, sin que dicha conclusión fuera controvertida por la actora.

Así, en el caso, debido a la ausencia de prueba que acredite el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET, la Sala confirma la decisión del *a quo*. No prospera el cargo de apelación de la demandante.

5- En lo que concierne a los gastos por concepto de afiliación a gremios y corporaciones, la demandada, en calidad de apelante, sostiene que reconocerles el carácter de deducibles a los pagos hechos por la actora en el año 2001 implicaría aplicar retroactivamente la Ley 1430 de 2010, que adicionó el parágrafo 1.º al artículo 116 del ET. Además, alega que la jurisprudencia de esta corporación vigente en la época en que fueron proferidos los actos administrativos demandados negaba su deducibilidad, por lo que dicha tesis debe ser aplicada en el *sub lite* y no la posterior que reconoció que dichas erogaciones constituyen buenas prácticas empresariales. Al respecto, la demandante resaltó en su escrito de alegaciones finales que el reconocimiento de la deducibilidad de dichos gastos no supone la aplicación retroactiva de la referida ley, pues esta simplemente elevó a rango legal la admisión de una práctica comercial reiterada que ya había sido acogida por la jurisprudencia.

Así, corresponde a la Sala determinar si el reconocimiento de la deducibilidad de las expensas en que incurrió la demandante viola la prohibición de retroactividad de normas tributarias y, además, si a efectos de fallar el *sub iudice* se debe aplicar la jurisprudencia vigente al momento de la expedición de los actos demandados.

5.1- Respecto de la anterior litis, esta Sección ya se pronunció en sentencias del 03 de julio de 2013, exp. 17422, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 08 de septiembre de 2016, exp. 18945, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de modo que el criterio de decisión contenido en dichas providencias será tenido en cuenta en el *sub lite*. Al respecto, esta judicatura señaló que, pese a los pronunciamientos de esta corporación que habían negado la deducibilidad de los gastos para afiliaciones a gremios por la falta de acreditación del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET, resultaba necesario precisar dicha tesis para reconocer su carácter deducible, puesto que «aquellos se fundamentan en las buenas prácticas empresariales que se han venido



generalizado y ejecutando de manera notoria al punto que el mismo legislador ya las trata como expensas deducibles».

Además, se advirtió que con ello no se estaba aplicando de manera retroactiva el artículo 57 de la Ley 1430 de 2010 —que estableció la deducibilidad de las cuotas de afiliación pagadas a los gremios— sino que simplemente se estaba admitiendo que la mencionada ley tuvo en cuenta una práctica común de las compañías de afiliarse a los gremios propios de la rama industrial, comercial o de servicios a la que pertenecían, para así reconocer la deducibilidad de las cuotas pagadas con ese propósito. Con base en lo anterior, se aceptó en los casos particulares la deducibilidad de las erogaciones de afiliaciones y cuotas de sostenimiento de asociaciones gremiales, en la medida en que los contribuyentes habían acreditado no solamente su pago sino también su relevancia para sus actividades productivas, esto es que, con criterio comercial, eran necesarias para el desarrollo de su objeto social.

5.2- Considera la Sala que la deducibilidad de dichos gastos, según estimó el *a quo*, no obedece a la aplicación retroactiva de la ley, sino al reconocimiento que previamente había realizado esta judicatura acerca de su procedencia de conformidad con la ley, y al cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET que se determinó en la sentencia de primer grado —cuestión no controvertida por la apelante—.

Adicionalmente, se destaca que el hecho de que la Ley 1430 de 2010, al adicionar el párrafo 1.º al artículo 116 del ET, que «*las cuotas de afiliación pagadas a los gremios serán deducibles del impuesto de renta*», no significa que la deducibilidad de las mismas antes estuviera prohibida o limitada por norma jurídica alguna, y por ello, tanto antes como después de la mencionada ley, su deducibilidad está sometida al cumplimiento del artículo 107 del ET.

Por último, la Sala desestima el argumento de la demandada, en cuanto aduce que se deben tener en cuenta los precedentes jurisprudenciales vigentes al momento de la expedición de los actos administrativos demandados, y no aquellos proferidos posteriormente que revaluaron la tesis expuesta en aquellos. Sobre este aspecto, basta con decir que el artículo 230 de la Constitución establece que los jueces, en sus providencias, sólo se encuentran sometidos al imperio de la ley (*i.e.* artículo 107 en el *sub examine*) y que la jurisprudencia constituye un criterio auxiliar de la actividad judicial.

Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación alegado por la demandada y se confirma la deducibilidad de los gastos de afiliación a gremios y corporaciones decidida en la sentencia de primera instancia.

6- Acerca de la deducibilidad de los pagos hechos a las «*Bolsas de Valores de Colombia S.A., de Medellín S.A. y Bogotá S.A.*», la demandante en el escrito de apelación sostiene que el *a quo* no valoró las pruebas que obran en el plenario que dan constancia de los mismos, los cuales fueron efectuados para poder adelantar operaciones de tipo bursátil. A su turno, el *a quo* estimó que en el escrito de demanda «*no realizó [la actora] reproche alguno*» sobre la glosa en cuestión.

En ese contexto, le corresponde a la Sala determinar la procedencia de emitir un pronunciamiento frente a dichas expensas. En caso afirmativo, se debe juzgar si las mismas cumplen los requisitos necesarios para ser deducibles y si se encuentran probadas. Con el fin de resolver el anterior problema jurídico, se advierte que aunque ambos extremos procesales impugnaron la decisión de primera instancia y por tanto, por mandato del artículo 357 del Código de Procedimiento Civil (CPC, Decreto 1400 de 1970), le corresponde a la Sala resolver sin limitaciones, en todo caso aquella competencia se



encuentra circunscrita a los cargos planteados en la demanda con su respectiva contestación.

6.1- Observa la Sala que la actora no esgrimió ningún cargo o concepto de nulidad, en el escrito de la demanda, sobre la deducibilidad de los pagos realizados a las «*Bolsas de Valores de Colombia S.A., de Medellín S.A. y Bogotá S.A.*», y se limitó a aportar con dicho escrito las copias simples de las facturas expedidas por dichas entidades por concepto de «*cuota de sostenimiento*» (ff. 469 a 470 y 473 a 474).

Así, dado que la demandante no planteó ningún reproche acerca del rechazo de dichas expensas, que permita adelantar un juicio de legalidad sobre los actos administrativos demandados, le está vedado a la Sala resolver de oficio dicha cuestión ante la inexistencia de un cargo de nulidad. Por lo anterior, no prospera el cargo de apelación formulado por la demandante y se confirma en este aspecto la decisión del *a quo*.

7- Con miras a resolver el cargo de apelación de la demandada relacionado con la procedencia de la sanción por inexactitud, por la inexistencia del error sobre el derecho aplicable, la Sala pone de presente que, según la Administración, su imposición obedeció a que la demandante detrajo de la base de la renta presuntiva los valores correspondientes a los derechos fiduciarios, lo cual implicó un menor valor de su renta líquida gravable y, por ende, la determinación de un mayor saldo a favor.

Con todo, en vista de que se juzgó que la actora determinó correctamente su renta líquida gravable con base en el sistema de renta presuntiva y, en consecuencia, también el saldo a favor autoliquidado en la declaración privada, no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud por atipicidad de la conducta. Se confirma, por las anteriores razones, la decisión del *a quo* sobre la sanción por inexactitud. No procede el cargo de apelación de la demandada.

8- Por la misma razón, y con base en lo juzgado en el sentido de que el saldo a favor autoliquidado en la declaración privada se ajusta a derecho y no hay lugar a la sanción por inexactitud, la Sala observa que la sanción por compensación y/o devolución improcedente debe revocarse por atipicidad de la conducta.

En consecuencia, la Sala se abstiene de estudiar los cargos de apelación relativos a si los actos de determinación oficial se encontraban en firme a efectos de imponer la sanción por devolución y/o compensación improcedente y si la sanción por inexactitud podía integrar la base de aquella.

Por las anteriores razones, se revocará la decisión adoptada por el *a quo* respecto de la sanción por compensación y/o devolución improcedente.

9- Como consecuencia de la decisión adoptada en la sentencia de primera instancia, el *a quo* resolvió declarar, a título de restablecimiento del derecho, la suma de \$16.909.659.000 correspondientes a «*otras deducciones*» (renglón 47 de la declaración privada) y el valor de \$6.838.157.000 por concepto de saldo a favor (renglón 84 de la declaración privada). Por las razones expuestas en la presente providencia, la Sala adiciona a la suma liquidada en el renglón de «*otras deducciones*» el valor de \$1.243.746.952, correspondiente a los gastos de conservación y mantenimiento de activos no utilizados, para un total de \$18.153.405.952 (renglón 47 *ejusdem*). Asimismo, en virtud de la improcedencia de la modificación de la renta líquida gravable declarada por la actora (determinada por el sistema de renta presuntiva) se declarará que el saldo a favor autoliquidado por valor de \$7.153.910.000 (renglón 84 *ibidem*) se ajusta a derecho.



En atención a lo expuesto, la liquidación por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2001 se establece de la siguiente manera:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Efectivo, bancos, cuentas de ahorro, inversiones	\$7.555.171.000	\$7.555.171.000	\$7.555.171.000
Derechos fiduciarios	\$0	\$0	\$0
Cuentas por cobrar clientes	\$8.974.789.000	\$8.974.789.000	\$8.974.789.000
Otras cuentas por cobrar	\$14.460.411.000	\$14.460.411.000	\$14.460.411.000
Cuentas por cobrar accionistas y socios y vinculadas	\$21.549.028.000	\$21.549.028.000	\$21.549.028.000
Acciones y aportes	\$33.966.594.000	\$33.966.594.000	\$33.966.594.000
Inventarios	\$50.836.164.000	\$50.836.164.000	\$50.836.164.000
Semovientes	\$0	\$0	\$0
Activos fijos no depreciables	\$17.514.201.000	\$17.514.201.000	\$17.514.201.000
Activos fijos depreciables, amortizables y agotables	\$181.064.981.000	\$181.064.981.000	\$181.064.981.000
Menos: depreciación, amortización y agotamiento acumulados	\$117.869.894.000	\$117.869.894.000	\$117.869.894.000
Otros activos	\$92.880.626.000	\$92.880.626.000	\$92.880.626.000
Total patrimonio bruto	\$310.932.071.000	\$310.932.071.000	\$310.932.071.000
Cuentas por pagar proveedores	\$13.576.917.000	\$13.576.917.000	\$13.576.917.000
Cuentas por pagar vinculadas y accionistas o socios	\$1.729.189.000	\$1.729.189.000	\$1.729.189.000
Pasivo laboral	\$2.107.563.000	\$2.107.563.000	\$2.107.563.000
Cuentas por pagar sector financiero	\$69.168.331.000	\$69.168.331.000	\$69.168.331.000
Impuestos, gravámenes y tasas	\$14.755.775.000	\$14.755.775.000	\$14.755.775.000
Otros pasivos	\$28.885.211.000	\$28.885.211.000	\$28.885.211.000
Total pasivo	\$130.222.986.000	\$130.222.986.000	\$130.222.986.000
Total patrimonio líquido positivo	\$180.709.085.000	\$180.709.085.000	\$180.709.085.000
Total patrimonio líquido negativo	\$0	\$0	\$0
Ventas brutas	\$251.271.265.000	\$251.271.265.000	\$251.271.265.000
Honorarios, comisiones y servicios	\$5.930.410.000	\$5.930.410.000	\$5.930.410.000
Rendimientos financieros	\$2.623.462.000	\$2.623.462.000	\$2.623.462.000
Dividendos y participaciones	\$1.129.303.000	\$1.129.303.000	\$1.129.303.000
Otros ingresos distintos de los anteriores	\$26.990.196.000	\$26.990.196.000	\$26.990.196.000
Total ingresos brutos	\$287.944.636.000	\$287.944.636.000	\$287.944.636.000
Menos: Devoluciones, descuentos y rebajas	\$1.654.919.000	\$1.654.919.000	\$1.654.919.000
Dividendos y participaciones	\$0	\$0	\$0
Otros ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	\$100.843.000	\$100.843.000	\$100.843.000
Total ingresos netos	\$286.188.874.000	\$286.188.874.000	\$286.188.874.000
Costo de venta (para sistema permanente)	\$205.411.512.000	\$205.411.512.000	\$205.411.512.000
Inventarios iniciales	\$0	\$0	\$0
Compras	\$0	\$0	\$0
Mano de obra, salarios, prestaciones y pagos laborales	\$0	\$0	\$0
Intereses y costos financieros	\$0	\$0	\$0
Costos indirectos de fabricación	\$0	\$0	\$0
Inventarios finales	\$0	\$0	\$0
Otros costos	\$34.308.947.000	\$34.308.947.000	\$34.308.947.000
Total costos	\$239.720.459.000	\$239.720.459.000	\$239.720.459.000
Acciones y aportes	\$551.909.000	\$551.909.000	\$551.909.000
Activos fijos	\$15.678.688.000	\$15.678.688.000	\$15.678.688.000
Otros activos no monetarios	\$9.705.762.000	\$9.705.762.000	\$9.705.762.000



Radicado: 15001-23-31-000-2006-00191-01 (22918)
Demandante: DIACO S.A.

Disminución patrimonio líquido	\$0	\$0	\$0
Amortización, corrección monetaria diferida	\$0	\$0	\$0
Honorarios y comisiones	\$1.474.823.000	\$1.474.823.000	\$1.474.823.000
Salarios y prestaciones y otros pagos laborales	\$11.852.958.000	\$11.852.958.000	\$11.852.958.000
Intereses y demás gastos financieros nacionales	\$11.427.957.000	\$11.427.957.000	\$11.427.957.000
Gastos efectuados en el exterior	\$0	\$0	\$0
Depreciación, amortización y agotamiento	\$859.289.000	\$859.289.000	\$859.289.000
Otras deducciones	\$18.236.653.000	\$16.863.279.000	\$18.153.406.000
Total deducciones	\$43.851.680.000	\$42.478.306.000	\$43.768.433.000
Renta líquida del ejercicio	\$2.616.735.000	\$3.990.109.000	\$2.699.982.000
Menos: compensación por pérdidas	\$1.229.115.000	\$1.229.115.000	\$1.229.115.000
Renta líquida	\$1.387.620.000	\$2.760.994.000	\$1.470.867.000
O pérdida líquida	\$0	\$0	\$0
Renta presuntiva	\$7.281.175.000	\$8.183.327.000	\$7.281.175.000
Menos rentas exentas	\$0	\$0	\$0
Total rentas exentas	\$0	\$0	\$0
Renta líquida gravable	\$7.281.175.000	\$8.183.327.000	\$7.281.175.000
Ingresos susceptibles de constituir ganancia ocasional	\$0	\$0	\$0
Impuesto sobre la renta gravable	\$2.548.411.000	\$2.864.164.000	\$2.548.411.000
Descuento IVA por bienes de capital	\$450.314.000	\$450.314.000	\$450.314.000
Generación de empleo	\$0	\$0	\$0
Donaciones	\$0	\$0	\$0
Otros descuentos tributarios	\$19.308.000	\$19.308.000	\$19.308.000
Impuesto neto de renta	\$2.078.789.000	\$2.394.542.000	\$2.078.789.000
Más: impuesto recuperado	\$0	\$0	\$0
Total impuesto neto de renta	\$2.078.789.000	\$2.394.542.000	\$2.078.789.000
Más: impuesto de ganancias ocasionales	\$0	\$0	\$0
Más: Impuesto de remesas	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$2.078.789.000	\$2.394.542.000	\$2.078.789.000
Menos: retenciones que le practicaron en 2001	\$9.232.699.000	\$9.232.699.000	\$9.232.699.000
Menos: saldo a favor no devuelto ni compensado	\$0	\$0	\$0
Menos: anticipo por el año gravable 2001	\$0	\$0	\$0
Más: anticipo por el año gravable 2002	\$0	\$0	\$0
Más sanciones	\$0	\$505.205.000	\$0
Total saldo a pagar	\$0	\$0	\$0
O total saldo a favor	\$7.153.910.000	\$6.332.952.000	\$7.153.910.000

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

FALLA

1. **Modificar** los ordinales segundo y cuarto de la sentencia de primera instancia. En su lugar,

Segundo: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 200642004000022, del 21 de diciembre de 2004, y de la Resolución nro. 200012005000008, del 26 de agosto de 2005, proferidas por la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de la sentencia de segunda



instancia.

Cuarto: A título de restablecimiento del derecho, determinar como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001 de la demandante, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.

2. **Revocar** el ordinal quinto de la sentencia de primera instancia, por cuanto esa orden se entiende incluida en el ordinal cuarto de la misma sentencia, anteriormente modificado.

3. **Revocar** los ordinales tercero y quinto (sic) —que corresponde al sexto— de primera instancia. En su lugar,

Tercero: Declarar la nulidad total de la Resolución sancionadora nro. 200642006000009, del 04 de abril de 2006, y de la Resolución nro. 2000012007000002, del 10 de abril de 2007, expedidas por la DIAN, por medio de las cuales se impuso sanción por compensación improcedente.

Quinto: A título de restablecimiento del derecho determinar que la demandante no debe suma alguna a título de sanción por compensación y/o devolución improcedente.

4. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

5. Reconocer personería para actuar en el proceso a la abogada Carolina Jerez Montoya, como apoderada de la parte demandada, de conformidad con el poder conferido a tales efectos (f. 1112).

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sala

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ