



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2014-000655-01 (22371)
Demandante: ALBERTO CASTILLO Y CIA LTDA
Demandado: DIAN

Temas: Renta. Gastos necesarios. Requisitos para su reconocimiento como deducción.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado la sociedad Alberto Castillo y Cía Ltda., parte demandante en el presente proceso, contra la sentencia del 30 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos demandados.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Alberto Castillo y Cía Ltda., solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

“I, Que se declaren nulas por ser contrarias a la Constitución y a la Ley, la Liquidación Oficial de Revisión NO. 352412013000003 del 29 de enero de 2013 y la Resolución NO. 900.047 del 21 de febrero de

2014, producida la primera por la Dirección Seccional de Impuestos de Buenaventura, y la segunda por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dian.

II. Como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, se disponga expresamente y ordene que ALBERTO CASTILLO Y COMPAÑÍA LIMITADA no está obligada al pago de ninguna suma de dinero a favor de la NACIÓN-DIAN por concepto del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2009 y por tanto se declare la firmeza de la declaración de renta presentada por la Sociedad”.

1.2. Hechos relevantes para el proceso

1.2.1.- La sociedad Alberto Castillo y Cía Ltda. presentó la declaración de Renta correspondiente al año gravable 2009, en la que dedujo como expensa necesaria las sumas pagadas a la sociedad ExxonMobil de Colombia SA por la terminación anticipada del contrato de arrendamiento celebrado con esta última.

1.2.2.-La Dian profirió el Emplazamiento para Corregir No. 352382012000006 del 21 de marzo de 2012, en el que propuso la improcedencia de la deducción anterior, habida cuenta de la inexistencia de un nexo causal entre esta y los ingresos del año gravable 2009.

1.2.3- En vista de que la propuesta de corrección no fue acogida, la Dian profirió Requerimiento Especial No. 352382012000004 del 3 de mayo de 2012, reiterando lo dicho en el emplazamiento, y posteriormente, Liquidación Oficial de Revisión No. 352412013000003 del 29 de enero de 2013, en la que rechaza la deducción e impone sanción por inexactitud.

Esta última fue confirmada mediante la Resolución No. 900.047 del 21 de febrero de 2014.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

La actora alega el desconocimiento de las siguientes disposiciones:

- Preámbulo y artículos 1, 2, 29 y 209 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 107, 683 y 742 del Estatuto Tributario Nacional.
- Artículo 50 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 12 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

1.3.1.-Procedencia de las deducciones rechazadas

1.3.1.1.- No es cierto que la deducción de \$604.762.024 realizada por la actora en la declaración de Renta del año gravable 2009 no guarde relación de causalidad con su actividad productora de renta. Eso es así, porque:

- a) El contrato de arrendamiento del que se derivaron las sumas deducidas es una forma de realización indirecta del objeto social de la actora.

La actora celebró un contrato de arrendamiento con ExxonMobil de Colombia SA., que recayó sobre un inmueble en el que funciona una estación de servicio en la que se distribuyen combustibles para vehículos. Esta última labor-la

comercialización de combustibles para vehículos- constituye la actividad principal de la actora.

Por eso, aunque no lo hiciera directamente, puede decirse que explotaba el inmueble ejerciendo su actividad de comercialización. De manera que la demandante “...bien podía operar directamente la estación de servicio de su propiedad (en la que irrefutablemente se realizan actividades de bienes y servicios relacionados directamente con su objeto social) o entregar mediante cualquier modalidad contractual lícita la operación de la estación de servicio “Portuaria” o cualquier otra de su propiedad¹”

Si eso es así, es claro que los gastos asociados a ese contrato de arrendamiento son deducibles del impuesto de Renta, por ser necesarios para la generación de ingresos.

En este caso, los gastos relativos al contrato, que dieron lugar a la deducción correspondieron a los cánones de arrendamiento que la sociedad demandante devolvió a ExxonMobil de Colombia SA, en vista de que terminó unilateralmente el negocio jurídico, pues debió vender el inmueble toda vez que atravesaba una crisis económica. Tales cánones habían sido pagados por anticipado, y su devolución se hizo previa actualización de las sumas.

Adicionalmente, es claro que el objeto social de una sociedad no está conformado únicamente por su actividad principal. En ese orden, las actividades secundarias también son productoras de renta.

En el caso de la actora, el objeto social comprende también la realización de todo negocio jurídico que asegure el cumplimiento de la actividad principal. Una de las formas secundarias para asegurar la obtención de ingresos fue la celebración del contrato de arrendamiento en mención.

b) El gasto cumple con los requisitos del artículo 107 del ETN y las pautas que en interpretación de dicha norma ha fijado el Consejo de Estado.

De acuerdo con la norma en mención y la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, las expensas necesarias son deducibles siempre que se trate de un gasto forzoso o indispensable, permanente o esporádico, normalmente acostumbrado en el comercio y que no sea una erogación suntuaria.

En este caso, el contrato de arrendamiento resultó indispensable para la generación de ingresos, pues fue la mejor y más productiva figura que la actora encontró para explotar un predio de su propiedad. Esto además descarta su carácter suntuario o superfluo.

Se trata de una actividad permanente, dada la duración prolongada del contrato.

Es una figura frecuente en la actividad comercial realizada por la actora, pues muchas empresas del sector acostumbran a arrendar las estaciones de servicio a otras empresas para que las exploten.

¹ Fls. 86 y 87.-cuaderno principal.

- c) La devolución de los cánones de arrendamiento no causados es consecuencia natural de la terminación del contrato, y no constituye indemnización.

Según la administración, el gasto deducido no guarda relación con la actividad productora de renta pues se trató de la indemnización por el incumplimiento del contrato de arrendamiento. No obstante, en el contrato de arrendamiento no se pactaron sanciones o indemnizaciones por la terminación unilateral del negocio jurídico. Lo que se acordó fue la devolución de los pagos adelantados, con la debida actualización de los valores.

Incluso, las partes acordaron que la terminación unilateral del contrato por parte de ExxonMobil de Colombia SA no daba lugar a indemnización alguna, cláusula que se hace extensiva a Alberto Castillo y Cía Ltda.

Aunque el fundamento de la afirmación que en ese sentido hizo la administración es el registro contable que de dichos gastos se hizo (pues estos se registraron como “demandas por incumplimiento de contratos”), lo cierto es que la realidad fáctica es otra, pues-reitera-, el contrato de arrendamiento no previó el pago de indemnizaciones por terminación anticipada y unilateral del mismo. Dicho registro, errado por demás, no desvirtúa la naturaleza del gasto, pues aquel tiene una explicación contable y no económica o tributaria.

1.3.2.- Falta de motivación

1.3.2.1.-La administración se limitó a afirmar que la deducción es improcedente porque no se cumplen los requisitos del artículo 107 del ETN, pero no indica cuáles son los fundamentos de esa afirmación.

1.3.3. Improcedencia de la sanción por inexactitud

1.3.3.1.- La sanción por inexactitud impuesta a la actora es improcedente, habida cuenta de que en su declaración no reportó datos falsos o errados a la administración.

1.3.3.2.-Además, en este caso existe una diferencia de criterios entre la administración y la actora, en relación con la naturaleza de unos gastos, y no se causó detrimento patrimonial a la administración, comoquiera que la actora pagó el impuesto que correspondía.

1.3.3.3.-Finalmente, se trata de una sanción impuesta de manera objetiva, pues no se valoró la conducta de la actora en sede administrativa, y la colaboración que prestó a la administración durante la etapa de fiscalización, circunstancias que debió ponderar el ente demandado tal como lo impone el artículo 50 del CPACA, relativo a la graduación de las sanciones.

2. Oposición

La Dian contestó la demanda y expuso en defensa de la legalidad de los actos demandados, los argumentos que a continuación se sintetizan:

2.1.- No existe relación de causalidad entre la deducción efectuada por la actora y la actividad productora de renta

2.1.1.- En los términos del artículo 107 del ETN, que define las expensas necesarias y su deducción en el impuesto de Renta, solo tienen esa condición aquellos gastos que guardan relación con la actividad productora de renta, por lo que *“debe existir relación de causalidad con el objeto de la empresa, necesidad en la producción de la renta y proporcionalidad con la misma”*².

En el caso concreto no existe dicha relación de causalidad, habida cuenta de que se trata de gastos derivados del incumplimiento de un contrato de arrendamiento, que difiere de la actividad de comercialización de combustibles para vehículos realizada por la actora.

Si bien hay una parte de la deducción que no fue cuestionada, pues corresponde en estricto sentido a la devolución de los cánones de arrendamiento pagados y no disfrutados, lo cierto es que el restante (\$604.762.024) fue pagado por concepto de indemnización por la terminación unilateral del contrato de arrendamiento. Este último es un gasto extraordinario, ajeno por demás a las actividades de la actora.

Los registros contables de la empresa dan cuenta de la naturaleza de dicha erogación, comoquiera que fueron llevadas a la cuenta de gastos no operacionales denominada “gastos por incumplimiento de contratos”, lo que a su vez desvirtúa las afirmaciones de la actora relativas a que el pago no obedeció a una sanción contractual.

2.2.- Los actos demandados fueron debidamente motivados, y procedencia de la sanción por inexactitud.

2.2.1.-Las anteriores consideraciones-relativas a la improcedencia de la deducción- fueron consignadas en la liquidación oficial de revisión, que de manera sucinta explicó las razones de las modificaciones a la declaración privada, de manera que no es cierto que los actos cuestionados carezcan de motivación.

2.2.2.-Las mismas razones de improcedencia de la deducción fueron el fundamento de la sanción por inexactitud, por lo que esta es ajustada a derecho.

En todo caso, no puede hablarse de la existencia de una diferencia de criterios, pues la ley y la doctrina de la DIAN en la materia son claras en el sentido de que las deducciones deben tener relación de causalidad con la actividad del contribuyente. Así mismo, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha afirmado que no procede levantar la sanción por inexactitud cuando se evidencia que el contribuyente ha desconocido el derecho aplicable, tal como ocurre en este caso.

3. Sentencia de primera instancia

3.1.- El Tribunal Administrativo del Valle de Cauca declaró la nulidad de los actos demandados pues concluyó que la deducción efectuada por la actora sí era procedente. Además, condenó en costas a la entidad demandada.

Todo, porque en el objeto social de la empresa se advierte que una de sus actividades es la compra, venta o arriendo de inmuebles, y que esta es fuente productora de renta para aquella, lo que supone que los gastos asociados a dicha actividad puedan deducirse del impuesto de Renta. Más, si se tiene en cuenta que el arrendamiento tenía por finalidad la venta de combustibles por parte de

² Fl. 139 vltto. Cuaderno ppal.

ExxonMobil. En consecuencia, las erogaciones en las que incurrió la actora, derivadas del contrato de arrendamiento suscrito con ExxonMobil de Colombia S.A. son deducibles de su declaración de renta.

Al respecto precisó, que el certificado expedido por la contadora de la empresa demandante no es prueba de la naturaleza de tales gastos, pues este contiene una confusión conceptual frente a los efectos de la terminación unilateral del contrato, pues las partes acordaron que en ese evento no existiría sanción, sino la mera devolución de los cánones pagados por adelantado. Se trata-en palabras del Tribunal- de *“un evento consensual, no una penalización³”*

4. Recurso de apelación

4.1.- La Dian apeló la sentencia de primera instancia, porque considera que la actora no acreditó la relación de causalidad entre la deducción realizada y la actividad productora de renta, y en todo caso, no desvirtuó el valor probatorio de los registros contables y de la declaración rendida por la contadora de la empresa, en el sentido de que el monto rechazado por la Dian corresponde al pago de una indemnización por la terminación unilateral y anticipada del contrato de arrendamiento suscrito con ExxonMobil.

Al respecto precisó, que el rechazo no fue por la totalidad de la deducción, comoquiera que solo se discute el valor de \$604.762.024, correspondiente al pago de indemnización por la terminación del contrato. El valor restante deducido por concepto de la devolución de los cánones de arrendamiento, esto es, \$981.603.176, fue aceptado por la administración.

En ese orden, es claro que lo que se discute es la falta de relación entre lo pagado por concepto de indemnización y la actividad productora de renta, pues se trata de un gasto extraordinario.

4.2.- Sobre la condena en costas dijo que no era procedente, porque los asuntos tributarios llevan implícito un interés público. Además, porque no existe prueba de su causación y de que la demandada haya obrado con deslealtad procesal.

5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

5.1.- Las partes presentaron alegatos de conclusión en los que reiteraron lo dicho en primera instancia y el recurso de apelación.

6. Concepto del Ministerio Público

6.1.- El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

De acuerdo al recurso de apelación y la competencia del juez de segunda instancia, corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos cuestionados, en los que la Dian modificó la declaración del impuesto de Renta de la sociedad Alberto Castillo y Cía. Ltda del año gravable 2009.

³ Fl. 162. Cuaderno ppal.

Para el efecto, es necesario determinar a qué concepto corresponde la deducción por \$604.762.024 realizada por la actora, habida cuenta de que el rechazo, según lo pone de presente el apelante y se advierte en los actos cuestionados, no correspondió a la totalidad de la deducción, sino, a la parte pagada por concepto de indemnización o compensación, dada la terminación anticipada y unilateral de un contrato de arrendamiento.

Una vez determinada la naturaleza del gasto, corresponde a la Sala establecer si este es o no una expensa necesaria en los términos del artículo 107 del ETN.

La Sala advierte, que en los actos administrativos demandados la DIAN no discute la realidad de los gastos en que incurrió la actora en la declaración de renta del periodo gravable 2009. La inconformidad con la declaración presentada se centra en el incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su procedencia.

2.- Deducciones por expensas necesarias. Reiteración jurisprudencial

2.1.- Tratándose de deducciones en renta, las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando (i) sean realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, (ii) tengan relación de causalidad con la renta, (iii) sean necesarias y (iv) sean proporcionadas (art. 107 ETN).

2.2 La Sala ha sido enfática en señalar que *“en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denuncia privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias”*⁴.

2.3.-En relación con los requisitos señalados en el artículo 107 del ET, la Sala ha dicho lo siguiente⁵:

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta. Sin estos no se puede obtener la renta. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Lo esencial es que el gasto sea *“normalmente acostumbrado en cada actividad”*.

Entonces, se excluyen los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos y los puramente útiles o convenientes⁶.

Por su parte, la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o salida de recursos del contribuyente guarden relación de causa-efecto con la

⁴ Sentencia del 7 de octubre de 2010, radicado Nro. 1695, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵ Sentencia del 4 de marzo de 2010, radicado Nro. 16557, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁶ Sentencia del 12 de mayo de 2005, radicado Nro. 13614, C.P. Héctor J. Romero Díaz. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

actividad generadora de renta de este. El vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que se desarrolla (el objeto social principal o secundario, si se trata de sociedades), que es la que produce la renta del contribuyente, de tal manera que sin la expensa no es posible obtenerla⁷.

Y, la proporcionalidad del gasto atiende a la magnitud que las erogaciones representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta). Debe medirse en cada caso según la actividad económica que se lleve a cabo y la costumbre comercial para el sector. Así, el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir⁸.

2.4.-Respecto de la necesidad y de la proporcionalidad, en el artículo 107 del ET el legislador previó que el contribuyente debe determinar estos requisitos con criterio comercial, es decir, desde el entorno en el que desarrolla su actividad económica, lo que ciertamente conduce a que la decisión que adopte respecto a la deducción por expensas necesarias indiscutiblemente deba estar soportada en una costumbre generalizada y de ocurrencia común en la actividad de otras empresas del mismo sector⁹.

2.5.-De manera que, cuando el contribuyente solicita el reconocimiento de una deducción, debe aportar el material probatorio suficiente y válido que justifique el derecho que pretende se le reconozca, máxime si alega esta circunstancia.

2.6.-Debe aclarar la Sala que no solamente se debe tener como sujeto a deducción lo que surja del criterio comercial, porque puede ocurrir que eventualmente existan casos en los que no sea posible hacer esta comparación. A ello debe agregarse el cumplimiento o prueba de los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad¹⁰.

2.7.-En relación con este tema, la Sala puntualizó que:

[...] tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible.

⁷ Entre otras, ver sentencias del 25 de septiembre de 1998, radicado Nro. 9018, C.P. Delio Gómez Leyva; del 13 de octubre de 2005, radicado Nro. 13631, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 2 de agosto de 2006, radicado Nro. 14549, C.P. Ligia López Díaz; del 12 de diciembre de 2007, radicado Nro. 15856, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 24 de julio de 2008, radicado Nro. 16302, C.P. Ligia López Díaz y del 1º de octubre de 2009, radicado Nro. 16286 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Posición reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁸ Sentencia del 1º de octubre de 2009, radicado Nro. 16286. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹ Cfr. la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁰ *Ib.*

Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. La prueba se debe encauzar a que es una "costumbre normal" hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de la ley no pueden confundirse con la costumbre, como "Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto"¹¹. En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales¹² o de la costumbre mercantil¹³. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas¹⁴ (Se subraya).

3.- Caso concreto

3.1.-En la apelación se insiste en la distinción alegada en la contestación de la demanda, relativa a la existencia de dos conceptos en el pago deducido: el primero, correspondiente a la mera devolución de los cánones de arrendamiento pagados por ExxonMobil SA y no disfrutados, y el segundo, que consiste en la indemnización por el incumplimiento del contrato de arrendamiento celebrado entre este último y la actora.

Todo, para significar que el primero no fue objeto de rechazo por la Dian, y respecto de este se acepta la procedencia de la deducción. Por el contrario, el segundo resulta improcedente, porque no tiene origen en la actividad productora de renta de la actora, pues se trata de un pago extraordinario, derivado del incumplimiento contractual.

3.2.- Aunque el juez de primera instancia analizó la naturaleza de los gastos asociados al contrato de arrendamiento suscrito entre Alberto Castillo y Cía Ltda y ExxonMobil de Colombia SA., no se refirió a la distinción planteada por la demandada. En otras palabras, abordó el estudio de la procedencia de la deducción por \$604.762.024, partiendo de la base de que esta correspondía a la devolución de los cánones de arrendamiento, pese a que la Dian puso de presente que se trataba de una porción del pago-adicional a dichos cánones-, que tenía como fundamento una sanción contractual.

Y si bien reparó en el alcance probatorio de los registros contables que hacían referencia a la existencia de un pago por "demandas por incumplimiento de contratos", lo hizo para señalar que este no daba cuenta de la verdadera

¹¹ DRAE. Definición de Costumbre

¹² Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

¹³ Artículos 8 y 9 del C. Co. y 190 del C.P.C.

¹⁴ Sentencia del 2 de febrero de 2012, radicado Nro. 16760, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

naturaleza de la erogación, pese a que, como se verá, en el expediente no hay pruebas que desvirtúen la veracidad de dicho registro.

3.3.- Por eso, la Sala quiere precisar que antes de determinar si la deducción rechazada por la Dian cumple o no con los requisitos del artículo 107 del ETN, es necesario establecer a qué concepto responde el gasto deducido, esto es, si se trata de una indemnización contractual, o si, por el contrario, comporta la mera devolución de una suma que el arrendatario pagó por adelantado.

3.4.- Para el efecto se tiene que, mediante la Escritura Pública No. 2.952 del 9 de julio de 2007, las compañías Alberto Castillo y Cía Ltda y ExxonMobil de Colombia SA, protocolizaron un contrato de arrendamiento celebrado entre ambas, que tuvo por objeto un inmueble de propiedad de la primera, ubicado en el Municipio de Buenaventura (Valle), en el que funcionaba una estación de gasolina y servicios- Estación La Portuaria 1-¹⁵.

El término del contrato-inicialmente pactado en 36 meses contados a partir del 1 de mayo de 2007-, fue ampliado 48 meses más, desde el 1 de mayo de 2010¹⁶.

No obstante, mediante escrito del 24 de noviembre de 2009, la actora informó a la arrendataria sobre la celebración de un contrato de promesa de compraventa con la empresa Distracom SA, cuyo objeto era el inmueble antes mencionado¹⁷. Allí precisó, que la compradora pagaría directamente a ExxonMobil los dineros adeudados por concepto de cánones recibidos de manera anticipada y no disfrutados, por valor de \$1.745.001.720, incluido el IVA.

El valor a pagar a ExxonMobil fue de mil quinientos ochenta y seis millones trescientos sesenta y cinco mil doscientos pesos (\$1.586.365.200)-sin IVA-¹⁸.

3.5.- Dicho valor, según la actora, correspondió en su totalidad a la devolución de los cánones de arrendamiento previamente pagados y dejados de disfrutar.

Sin embargo, de acuerdo con las notas a los estados financieros de la empresa, entregados por la actora con ocasión del requerimiento realizado por la Dian, documento que fue suscrito por el Gerente de la compañía, la contadora y la revisora fiscal, de ese monto, \$604.762.024 correspondieron al pago de una indemnización a ExxonMobil por la terminación anticipada y unilateral del contrato de arrendamiento antes mencionado.

La anotación no se limita a hacer mención de un registro contable previo, pues explica claramente el origen de la misma, así después de relacionar los gastos no operacionales a diciembre de 31 de 2009, e incluir allí el valor de \$604.762.024 por “indemnizaciones”, se explica en nota al pie:

“Este valor corresponde a indemnización por pagar a la Exxon Mobil de Colombia S.A. por terminación de contrato de arrendamiento de la estación de servicio La Portuaria 1, tal como se explica en la nota 1 de aspectos de importancia relativa.”¹⁹

¹⁵ Fls. 670 a 675. Cuaderno 2 de antecedentes administrativos.

¹⁶ Escritura Pública No. 1978 del 23 de noviembre de 2007. Fls. 683 a 688. Cuaderno 2 de antecedentes.

¹⁷ Fl. 75. Cuaderno principal.

¹⁸ Así fue pactado en la promesa de compraventa del 23 de noviembre de 2009. Fls. 650 a 656. Cuaderno 2 de antecedentes.

¹⁹ Fl. 45. Cuaderno de antecedentes 1.

La anterior afirmación fue reiterada por la contadora de la empresa, quien compareció ante la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura, y sobre la naturaleza del registro contable que se hizo de los \$604.762.024 objeto de discusión, explicó²⁰:

“Mediante Escritura Pública No. 2952 de julio 09 de 2.007, la sociedad ALBERTO CASTILLO Y COMPAÑÍA LIMITADA con NIT 800.184.418-6 suscribe contrato de arrendamiento con EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. con NIT 860.002.554-8, de la Estación La Portuaria, por un término inicial de 36 meses o la compra de 10.080.000 galones de combustible. Este contrato fue modificado con Escritura Pública No. 4978 de noviembre 23 de 2007, en virtud de la cual se extiende el plazo a siete años o la compra de 23.520.000 galones de combustible, incluyendo a la estación de servicios Las Palmas.

Por motivos de liquidez de la sociedad ALBERTO CASTILLO Y COMPAÑÍA LIMITADA con NIT 800.184.418-6, el día 23 de noviembre de 2.009 se firma Promesa de Compraventa con DISTRACOM S.A. con NIT 811.009.788-8, a fin de enajenar la Estación de Servicio “La Portuaria” por valor de \$3.600.000.000; materializándose tal hecho en el año 2010.

Debido a esta transacción de venta, EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. con NIT 860.002.554-8 sanciona a la sociedad ALBERTO CASTILLO Y COMPAÑÍA LIMITADA con NIT 800.184.418-6, solicitando el reintegro del pago anticipado de arrendamiento, calculándolo a partir de los galones pendientes de venta según el compromiso adquirido, lo cual ascendió a \$1.586.365.200.

Contablemente se realizó el siguiente registro en el año 2009²¹

CÓDIGO	DETALLE	DÉBITO	CRÉDITO
539510	<i>Demandas por incumplimiento de contratos</i>	\$604.762.024	
263540	<i>Provisión contingencias comerciales</i>		\$604.762.024
270515	<i>Ingreso arrendamiento recibido por anticipado</i>	\$981.603.176	
264005	<i>Provisión para obligaciones de garantías</i>		\$981.603.176
		\$1.586.365.200	\$1.586.365.200

”

3.6.- Frente a tales afirmaciones, que en conjunto con la contabilidad de la empresa aportada al proceso, acreditan la existencia de una distinción en la naturaleza de los pagos (uno es de tipo sancionatorio y el otro comporta la devolución de los cánones no causados) la demandante no hizo pronunciamiento

²⁰ Fl. 635. Cuaderno de antecedentes 2.

²¹ De dichos registros contables existe prueba en el expediente, comoquiera que con los antecedentes se aportó copia de los libros auxiliares y de las notas de contabilidad que respaldan estos últimos. Cuadernos de antecedentes 1 y 2.

alguno, comoquiera que se limitó a desvirtuar la veracidad del registro contable (esto es, no las explicaciones que del mismo se hicieron), en el sentido de que no reflejaba la realidad del pago. Tampoco explica por qué si se trató de un mismo pago, se llevaron registros contables diferenciados.

Las anteriores pruebas son las únicas herramientas de convicción aportadas en sede administrativa y judicial, y estas, contrario a lo afirmado por la actora, dan cuenta de que la distinción hecha en los actos demandados, es ajustada a derecho.

No puede perderse de vista que libros de comercio “*son documentos de importancia crucial en la determinación de las obligaciones fiscales, por lo cual les concede eficacia probatoria privilegiada*”²² siempre que sean llevados en debida forma, aspecto que no fue cuestionado en el proceso.

3.7.- Por tratarse de una prueba proveniente de la actora, correspondía a esta desvirtuarla. De ahí que, además de afirmar que se trataba de un registro contable erróneo, le asistía el deber de acreditar que en efecto, la clasificación contable de los dineros como “indemnización” no respondía a la realidad del negocio jurídico del que aquellos se derivaron.

En ese sentido, el contrato de arrendamiento suscrito entre la sociedad Alberto Castillo y Cía Ltda y ExxonMobil no ofrece elementos suficientes para desvirtuar la contabilidad de la actora y la ratificación que de lo allí registrado se hizo posteriormente.

Si bien es cierto que este no hace referencia al pago de indemnización por terminación anticipada, comoquiera que en ese evento solo prevé la devolución de los cánones de arrendamiento, no lo es menos que la falta de consagración de cláusulas indemnizatorias no supone *per se* la inexistencia de un pago de esa naturaleza por voluntad y acuerdo posterior de las partes.

Repárese en que en el expediente no existe constancia de las condiciones reales de terminación del contrato, habida cuenta de que no fue aportada acta de liquidación del mismo, de entrega del inmueble, o cualquier acto que diera cuenta cierta de los pagos efectuados con ocasión de la terminación del contrato.

3.8.- Así mismo, téngase en cuenta que si bien la demandante señaló, a efectos de desvirtuar el carácter indemnizatorio del pago, que en el contrato de arrendamiento se acordó que la terminación anticipada no daría lugar al pago de indemnización, lo cierto es que de la lectura del contrato en mención se advierte que esa cláusula se aplica a un evento distinto al que se configuró en el caso concreto, y en todo caso, fue pactada a favor del arrendatario.

La cláusula décima del contrato previó los eventos de terminación unilateral justificada, que no daban lugar al pago de indemnización, así:

“DÉCIMA: *Que en caso de que la apertura o ampliación de vías hiciera necesaria la expropiación de todo o parte de los inmuebles materia de este contrato, **EL ARRENDADOR** quedará obligado a efectuar las diligencias administrativas o judiciales a que haya lugar y si a juicio de **EXXONMOBIL** por causa de dichas expropiaciones los inmuebles no sirvieren ya al objeto*

²² Corte Constitucional. Sentencia C-062 de 2008. Tesis que fue reiterada por la Sala en la sentencia del 3 de junio de 2015. Radicado No. 54001-23-31-000-2009-00204-01 (19312). C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

*que se destinaron, **EXXONMOBIL** podrá dar por terminado unilateralmente este contrato. Igualmente está facultada **EXXONMOBIL** para terminar unilateralmente este contrato en caso de que por orden de las autoridades, se viere perturbada en el uso y goce de los inmuebles arrendados. El acaecimiento de alguna de estas circunstancias no constituye incumplimiento para ninguna de las partes. **PARÁGRAFO:** Si por razones de mercado, resulta para **EXXONMOBIL** económicamente inviable continuar con el presente contrato, **EXXONMOBIL** podrá dar por terminado unilateralmente este contrato, sin que haya lugar a indemnización alguna”.*

Como puede verse, estos hicieron referencia a la posibilidad de que el **arrendatario** diera por terminado el contrato en caso de i) expropiación, ii) perturbación del uso o goce del inmueble por orden de las autoridades, e iii) inviabilidad económica. Ninguna de ellas resulta aplicable al arrendador, pues así no fue pactado, y en todo caso, no responden al supuesto fáctico de este caso, esto es, la venta del inmueble.

3.9.- Así las cosas, a pesar de que la actora sostuvo que los pagos rechazados por la Dian correspondieron a la devolución exacta de los cánones de arrendamiento recibidos y no disfrutados por el arrendatario, lo cierto es que no aportó pruebas que acreditaran esa condición, o que desvirtuaran el carácter indemnizatorio atribuido a tales dineros en su contabilidad.

3.10.- En ese orden, es del caso establecer la deducibilidad del monto antes señalado, que como se dijo, tiene origen indemnizatorio.

Para el efecto, y con fundamento en las pautas reiteradas en el punto 2) de esta sentencia, la Sala encuentra que los gastos por \$604.762.024 no guardan relación de causalidad con las actividades productoras de Renta realizadas por la actora, esto es, la comercialización de combustibles para vehículos y productos similares, y el arrendamiento de sus bienes inmuebles.

Eso es así, por cuanto se trata de una erogación extraordinaria y no acostumbrada por la actora con el fin de generar renta. Es un gasto asociado a un álea o contingencia derivada de un negocio jurídico, de cuya realización no dependía la obtención o no de renta.

Al respecto, la Sala no desconoce -tal como lo explica la demandante-, que la venta del inmueble arrendado y el consecuente pago de una indemnización por la terminación anticipada del contrato de arrendamiento eventualmente fueron determinantes para que la empresa superara la crisis de liquidez que atravesó (aspecto que no fue discutido por la Dian). Sin embargo, esa incidencia no es inmediata o directa, de manera que no puede reputarse como indispensable para la producción de renta.

Vale precisar en ese sentido, que todas las actividades de una empresa con ánimo de lucro están encaminadas a cumplir con su objeto social y generar utilidades. No obstante, la relación de necesidad a la que se refiere el artículo 107 del ETN es aquella que puede verificarse de manera directa en relación con la actividad productora de renta. En ese orden, si bien todas las labores de una empresa tienen por objeto la productividad y la obtención de renta, no de todas se predica la condición de expensas necesarias para efectos fiscales.

3.11.- En ese orden de ideas, es claro que la deducción de \$604.762.024 rechazada por la Dian es improcedente, y en esa medida, los actos cuestionados

son ajustados a derecho, por lo que resulta del caso revocar la sentencia apelada que declaró su nulidad, para en su lugar, declarar su nulidad parcial, habida cuenta de que, tal como pasa a explicarse, es necesario modificar la liquidación de la sanción por inexactitud.

3.12.- Aunque la sanción por inexactitud es procedente, habida cuenta de que en el caso concreto no puede hablarse de diferencia de criterios dada la claridad del artículo 107 del ETN en relación con los requisitos para deducir gastos en la declaración de Renta, así como la delimitación jurisprudencial que esta Sección ha hecho del alcance de dicha norma. En ese orden, los argumentos de la actora carecen de la firmeza y solidez que demanda esta figura-diferencia de criterios-.

En esa medida, debe mantenerse la sanción. No obstante, esta corresponderá al 100% de la diferencia entre lo declarado y la base gravable real. Esto, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, establecido en el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016.

Para el efecto, y por razones de economía procesal, la Sala liquidará nuevamente la sanción, por lo que se revocará la sentencia de primera instancia, para en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos demandados, únicamente en lo que corresponde a la sanción por inexactitud, que en lo pertinente (renglones 82 y 83), quedará de la siguiente forma:

RENGLÓN	DESCRIPCIÓN	VR. LIQUIDAC. PRIVADA	VR. CONSEJO DE ESTADO
82	Sanciones	0	199.396.000
83	Total saldo a pagar	2.884.000	401.676.000

3.13- No se condena en costas en esta instancia pues no se acreditó su causación. Las costas impuestas en primera instancia desaparecen por efecto de la revocatoria de la sentencia apelada, y habida cuenta de que, tal como lo señaló la Dian, no hay prueba de su causación en esa instancia.

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

FALLA

- 1.- REVOCAR, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia, la sentencia del 30 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en el proceso de la referencia, y en su lugar:
- 2.- DECLARAR la nulidad parcial de los actos demandados, **únicamente** en lo que respecta a la cuantificación de la sanción por inexactitud.
- 3.- A título de restablecimiento del derecho, fijar como valor a pagar a cargo de la sociedad Alberto Castillo y Compañía Ltda. por **concepto de sanción por inexactitud** la suma de ciento noventa y nueve millones trescientos noventa y seis mil pesos (\$199.396.000), de conformidad con la liquidación efectuada en la parte considerativa de esta sentencia.
- 4.- NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

5.- Reconocer personería a la abogada Yadira Vargas Roncancio, para representar los intereses de la Dian, en los términos del poder que reposa en el folio 301 del cuaderno principal.

6.- Sin condena en costas en esta instancia.

7.- Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ