



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

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., primero (1) de junio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: **250002337000201200097-01** [20276]

Demandante: INVERSIONES ESCORIAL S.A. (NIT. 900257179-8)

Demandada: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Asunto: Impuesto sobre la renta año gravable 2009

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 2 de mayo de 2013 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las súplicas de la demanda y la condena en costas¹.

ANTECEDENTES

El 14 de abril de 2010, INVERSIONES ESCORIAL S.A. presentó la declaración de renta del año gravable 2009, en la que registró ingresos brutos por \$155.706.217.000, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por \$45.136.132.000, ingresos netos por \$110.570.085.000, costos por \$110.455.256.000, deducciones por \$670.872.000, una pérdida líquida del ejercicio de \$556.043.000, una renta líquida gravable de \$297.213.000, correspondiente a la renta presuntiva, un total impuesto a cargo de \$98.080.000 y un total saldo a pagar de \$118.190.000².

El 20 de septiembre de 2011, la DIAN notificó el Requerimiento Especial 322402011000287 en el que propuso desconocer el total de las deducciones por \$670.872.000, que comprende los gastos operacionales de administración por \$277.486.000 y otras deducciones por \$393.386.000. Ello, porque de acuerdo con el artículo 177-1 del Estatuto Tributario no son aceptables los costos y

¹ Folios 166 a 194 c.p.

² Folio 38 c.p.



deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional³. El 2 de diciembre de 2011, la actora dio respuesta al requerimiento especial⁴.

El 7 de junio de 2012, la DIAN notificó a la actora la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000011 de 6 de junio de 2012, en la que modificó la declaración para desconocer las deducciones por \$670.872.000, por ser imputables a los ingresos no constitutivos de renta que obtuvo la actora. Como consecuencia, determinó una renta líquida de \$114.829.000 y una pérdida líquida de \$0. Asimismo, mantuvo la renta presuntiva como renta líquida gravable y el impuesto a cargo y fijó una sanción por inexactitud de \$293.591.000 y un total saldo a pagar de \$411.781.000⁵.

La actora acudió directamente ante esta jurisdicción, de conformidad con el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

DEMANDA

INVERSIONES ESCORIAL S.A., en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

“2.1 Pretendemos que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000011 del 6 de junio de 2012 mediante la cual la entidad demandada modificó la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2009, e impuso sanción de inexactitud.

2.2 Como restablecimiento del derecho, pretendemos que se declare la firmeza de la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2009 presentada por el contribuyente; o en su defecto, se ordene proferir el respectivo acto administrativo liquidándola debidamente.”⁶

La actora invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 35, 107, 177-1, 647, 647-1 y 711 del Estatuto Tributario.
- Artículo 16 parágrafo 2 del Decreto 353 de 1984.

³ Folios 51 a 63 c.p.

⁴ Folios 63 a 80 c.p.

⁵ Folios 82 a 93 c.p.

⁶ Folio 4 c.p.



- Conceptos de la DIAN 075986 de 18 de octubre de 2005 y 052577 de 21 de junio de 2006.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación del artículo 711 del Estatuto Tributario

Es nula la liquidación oficial de revisión, pues no existe correspondencia entre este acto administrativo y el requerimiento especial. Lo anterior, porque, en el requerimiento especial, la DIAN afirmó que **la totalidad** de los ingresos generados por la demandante corresponden a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, por lo que las deducciones son imputables a dichos ingresos. Y en la liquidación oficial de revisión, cambió su posición al considerar que **casi la totalidad** de los ingresos generados corresponden a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Asimismo, en la liquidación oficial de revisión agregó un nuevo argumento, consistente en el cálculo de proporcionalidad, que no fue expuesto en el requerimiento especial.

Imputabilidad de las deducciones a los ingresos no constitutivos de renta

En este caso, no se discute la existencia de los “*gastos operacionales de administración*” (\$277.486.000), ni de los impuestos pagados que se llevaron como “*otras deducciones*” (\$393.386.000). Tampoco, la relación de causalidad o la necesidad que requieren los gastos para ser deducibles, pues en el acto demandado la DIAN señaló que estos son necesarios y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora.

La discusión se centra en el tratamiento dado en la liquidación oficial de revisión a las deducciones de gastos operacionales de administración y otras deducciones. En efecto, para la DIAN los gastos son desproporcionados porque solo son deducibles los gastos en proporción a la cantidad de ingresos gravables, es decir, los ingresos brutos menos los no constitutivos de renta y exentos, con base en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la actora es del criterio de que todos los gastos son deducibles porque no son imputables a ingresos no constitutivos de renta, pues corresponden a gastos obligatorios e imprescindibles para cualquier sociedad comercial y porque aun aplicando la proporcionalidad ilegal que tuvo en cuenta la DIAN los costos y las deducciones corresponden al 71.01% de los ingresos brutos (\$155.706.217.000).

En la declaración de renta del año gravable 2009, la demandante registró los siguientes gastos como deducibles:

Total de honorarios de revisoría fiscal y otros:	\$159.331.920
Total contribución Superintendencia de Sociedades:	\$117.171.000
71,01% de renovación de matrícula mercantil:	\$916.739
71,01% de gastos legales:	\$65.897
0% Útiles, papelería, fotocopias y otros	\$0

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Subtotal (gastos operacionales de administración)	\$277.485.556
Total del impuesto de industria y comercio:	\$383.004.000
25% del gravamen a los movimientos financieros:	\$10.381.657
Subtotal (otras deducciones)	\$393.385.657
Total deducciones	\$670.871.213

Igualmente, declaró los siguientes ingresos como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional:

Utilidad en venta de acciones cotizadas en bolsa:	\$3.107.044.403
Dividendos:	\$42.029.087.921
Total:	\$45.136.132.000

Al comparar ambos rubros, se advierte que los gastos por \$670.871.213 no son imputables a los ingresos no constitutivos de renta, pues, por ejemplo, el hecho de pagar el impuesto de industria y comercio o los honorarios del revisor fiscal no tienen relación con la utilidad en la venta de acciones.

Los gastos tratados como deducibles son necesarios y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta. Además, son proporcionales a los ingresos gravados y no son imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Por tanto, no es aplicable el límite de que trata el artículo 177-1 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, queda sin fundamento el argumento de la DIAN en el sentido de que cualquier gasto en que incurra una sociedad que percibe ingresos no constitutivos de renta es solo imputable a estos, pues se deben verificar los gastos que se generan de manera inherente a la existencia de una sociedad, como la renovación de la matrícula mercantil o el pago de impuestos.

De los gastos legales y de renovación de matrícula mercantil, la actora trató como deducible solo el 71.01%, por cuanto el 28.99% restante es el porcentaje que corresponde al de los ingresos no constitutivos de renta (\$45.136.132.000) en la totalidad de ingresos brutos (\$155.706.217.000). Frente a los demás gastos, dedujo el 100% porque la demandante incurrió en ellos independientemente de que genere o no ingresos.

El cálculo de proporcionalidad utilizado por la DIAN es equivocado y carece de sustento legal

En el supuesto de que el cálculo utilizado por la DIAN existiera en la ley, se llevó a cabo en forma equivocada:

En efecto, en la primera parte de la liquidación oficial de revisión se precisó que del total de ingresos brutos (\$155.706.217.000), el 99,75% corresponde a ingresos no constitutivos de renta. Sin embargo, en la parte final del acto administrativo señaló que era del 99,93%.

Para establecer el porcentaje de 99,75%, la DIAN se equivocó al tomar solo una parte de los ingresos que conforman la renta líquida (\$45.250.959.000) y este valor lo comparó con los ingresos no



constitutivos de renta (\$45.136.132.000).

En el segundo cálculo de proporcionalidad, la DIAN de nuevo se equivocó pues tomó solo una parte de los ingresos que conforman la renta líquida (\$45.250.959.000) y a este monto le restó los intereses presuntivos (\$83.295.000), pues consideró que no hacen parte de dicha renta, esto es, el 99,93% y el resultado lo comparó con los ingresos no constitutivos de renta (\$45.136.132.000).

En consecuencia, determinó erróneamente que los ingresos no constitutivos de renta equivalían al 99,93% del total de ingresos brutos, que, en realidad, son \$155.706.217.000 y no \$45.167.664.000.

Con base en esa doble y equivocada determinación de porcentajes (99,75% y 99,93%), la DIAN concluyó que solo el 0,25% o el 0,07% de los gastos tratados como deducibles no eran imputables a los ingresos no constitutivos de renta. Es decir, con base en el erróneo cálculo de proporcionalidad no solo rechazó el 99,75% o el 99,93% de las deducciones, sino que, además, rechazó el 0,25% o el 0,07% restante, sin motivación alguna.

En esas condiciones, la Administración violó el debido proceso de la actora al fundamentar su decisión en un cálculo de proporcionalidad no contemplado en la ley, cálculo que además realizó en forma errónea y que arrojó dos resultados, lo que generó una liquidación oficial inexacta.

Los intereses presuntivos hacen parte de la renta líquida gravable

Al realizar el segundo de los cálculos de proporcionalidad, la DIAN se equivocó al restar los intereses presuntivos (\$83.295.000.000) del total de ingresos, comoquiera que estos hacen parte de la renta líquida y sobre ellos se debe pagar el impuesto de renta.

Además, hizo una indebida aplicación del Oficio 052577 del 21 de junio de 2006, pues en este se refirió a la prohibición de deducir los intereses presuntivos para determinar el impuesto sobre la renta, y no al hecho de que tales intereses se traten o no como ingresos gravados con el fin de establecer el límite de costos y deducciones del artículo 177-1 del Estatuto Tributario.

Esta norma limita los costos y deducciones respecto de los ingresos no constitutivos de renta, pero no en relación con los ingresos gravados y que hacen parte de la renta líquida, como los intereses presuntivos. Así lo dispone el artículo 16 parágrafo 2º del Decreto 353 de 1984, invocado por la DIAN en la liquidación oficial de revisión.

Violación del artículo 107 de Estatuto Tributario porque los gastos tratados como deducibles sí son proporcionales

En la parte final de la liquidación oficial de revisión se concluyó erróneamente que la totalidad de las deducciones eran desproporcionadas, pese a que el mismo acto afirmó que solo el 99,75% o el 99,93% de las deducciones eran desmedidas.

La Administración omitió que las deducciones declaradas por la demandante corresponden a gastos inherentes, imprescindibles, ineludibles, obligatorios e inevitables para cualquier sociedad comercial.



Asimismo, aplicó un cálculo de proporcionalidad que no se encuentra en la ley y, además, equivocada.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

No procede la sanción por inexactitud impuesta a la actora, pues no se demostró una disminución de las pérdidas fiscales. La supuesta disminución obedece a que la DIAN no advirtió que las deducciones declaradas corresponden a gastos que forzosamente tiene que realizar cualquier sociedad y a la equivocada aplicación del cálculo de proporcionalidad.

En caso de que se demostrara una disminución de pérdidas fiscales, se generaría un impuesto teórico de \$183.494.190, valor que debería considerarse como un menor saldo a favor para efectos de las sanciones tributarias de conformidad con el artículo 647-1 del Estatuto Tributario. En ese sentido, debe tenerse en cuenta que ni el artículo 647 del Estatuto Tributario ni ninguna otra norma contiene un régimen sancionatorio aplicable a un menor saldo a favor, por lo cual no puede imponerse la sanción.

En el evento de que se considere que el menor saldo a favor genera sanción por inexactitud, se presenta una diferencia de criterios, pues para la DIAN todos los gastos de la actora son imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y la demandante estima que no todos lo son, porque algunos gastos tienen que efectuarse, independientemente de que se generen o no ingresos⁷.

Adicionalmente, la DIAN realizó afirmaciones falsas, pues en el requerimiento especial sostuvo que la actora disminuyó los ingresos que percibió durante el año 2009, lo que no es cierto porque en la liquidación oficial de revisión la DIAN no le adicionó ningún ingreso.

También afirmó que la totalidad de los ingresos percibidos por la demandante equivale a \$45.250.961.000. Sin embargo, según la declaración y el estado de resultados el total de ingresos fue de \$155.706.217.000. Por lo mismo, tampoco es cierta la afirmación de que la totalidad de los ingresos brutos fue de \$115.706.217.000.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó negar las pretensiones, por las siguientes razones⁸:

Imputabilidad de las deducciones sobre los ingresos no constitutivos de renta

⁷ Sobre la diferencia de criterios citó las sentencias del Consejo de Estado.

⁸ Folios 11 a 125 c.p.



El artículo 177-1 del Estatuto Tributario establece que para determinar la renta líquida de los contribuyentes no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

De acuerdo con la conciliación contable y fiscal de la actora, se pudo establecer que para el año gravable 2009 el valor declarado en el renglón 35-acciones y aportes fue de \$1.296.245.000, el valor del renglón 42-ingresos operacionales fue de \$42.029.088.000, el valor del renglón 43-ingresos no operacionales fue de \$113.562.302.000 y el del renglón 44-intereses y rendimientos financieros fue de \$114.827.000.

Así, se pudo determinar que de la totalidad de los ingresos obtenidos por la actora, el 99,75% corresponde a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, por lo que no son aceptables las deducciones registradas en la declaración privada.

La DIAN no tuvo en cuenta cada uno de los gastos en que incurrió la actora, como esta lo pretende, porque la norma en comentario prevé que frente a los ingresos no constitutivos de renta no proceden deducciones, pues, en caso contrario, se aumentaría la pérdida fiscal. En consecuencia, tales deducciones deben rechazarse.

Además, en el requerimiento especial se señaló *que* las deducciones solicitadas por la actora están relacionadas de manera directa con el objeto social de la empresa pero es importante resaltar que también se relacionan con la generación del ingreso, que es no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

En razón a que el 99,75% de los ingresos corresponde a ingresos no constitutivos de renta, se rechazan las deducciones, pues la renta líquida no se puede ver afectada por estas erogaciones, máxime cuando no cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión

No se viola el principio de correspondencia, pues el hecho analizado por la DIAN en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión es el rechazo de las deducciones conforme con el artículo 177-1 del Estatuto Tributario. Los nuevos argumentos a que se refiere la actora realmente son los pronunciamientos de la DIAN frente a los planteamientos de la demandante en la respuesta al requerimiento especial y que corroboran las conclusiones del requerimiento especial.

Intereses presuntivos

De conformidad con el artículo 35 del Estatuto Tributario, las deudas por préstamos en dinero entre la sociedad y los socios generan intereses presuntivos. Estos no son deducibles, como lo precisó la DIAN en el Concepto 075986 de 18 de octubre de 2005.

Como en este caso los intereses presuntivos constituyen el 0.25% del total de los ingresos, no pueden ser asociados a las deducciones y tampoco son deducibles, pues es violatorio de la norma en mención.



Violación del artículo 107 del Estatuto Tributario

Los gastos pueden ser deducidos de la renta bruta para obtener la renta líquida cuando reúnen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, esto es, que sean expensas necesarias, que tengan relación de causalidad y que sean proporcionales.

Tanto la jurisprudencia⁹ como la doctrina¹⁰ han sido enfáticas en señalar que para que las deducciones sean procedentes deben cumplirse los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Y como en este caso quedó demostrado que se trata de ingresos no constitutivos de renta, se deben rechazar las deducciones, pues no cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues el 99,93% están afectados con la limitación de los artículos 35 y 177-1 del Estatuto Tributario.

Sanción por inexactitud

Conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, dentro de los hechos sancionables con inexactitud, se encuentra la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores equivocados, supuesto que ocurre en el presente caso, comoquiera que de los ingresos no constitutivos de renta la actora dedujo gastos improcedentes.

Las deducciones improcedentes derivaron en una disminución de la pérdida fiscal, por lo que debe imponerse la sanción con fundamento en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, según el cual para efectos de todas las sanciones tributarias la disminución de pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente se considera como un menor saldo a favor.

No se presenta diferencia de criterios por cuanto las normas aplicables no son confusas, oscuras ni de difícil comprensión¹¹.

Frente al argumento de que no procede la sanción porque no existen datos falsos, el Consejo de Estado precisó que no es necesario probar que el contribuyente actuó con intención dolosa o culposa, pues la infracción se presenta cuando incluye, por error de interpretación, hechos económicos y de la subsunción de estos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por incluir de manera dolosa hechos falsos¹².

Con base en lo anterior, es procedente la imposición de la sanción por inexactitud pues se configura el hecho sancionable descrito en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

⁹Conceptos DIAN 008240 de 7 de febrero de 2001, 011104 de 25 de febrero de 2004, 068876 de 12 de octubre de 2004 y en Concepto Unificado de Renta 1 de 1982.

¹⁰ Sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, de 21 de agosto de 1998, exp. 8906, de 15 de mayo de 1999, exp. 9387 y de 25 de septiembre de 1998, exp. 9018, C.P. Delio Gómez Leyva.

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 6 de agosto de 1993 y de 11 de octubre de 1996

¹² Sentencia de 24 de marzo de 2011, exp. 17152, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos¹³:

Correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión

No existe la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Por el contrario, la discusión siempre ha versado sobre la procedencia de las deducciones aplicadas por la actora respecto de los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.

Los gastos en que incurrió la actora no son deducibles

Una vez verificados los gastos en que incurrió la demandante¹⁴, no existe discusión acerca de que estos cumplen los requisitos del artículo 107 del E. T. La discusión se centra en precisar si para determinar la renta líquida estos gastos pueden ser deducidos de los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.

El artículo 177-1 del Estatuto Tributario dispone una limitación a las deducciones al prever que en la determinación de la renta líquida no son aceptables las deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta. En consecuencia, las deducciones solicitadas por la actora no podían aceptarse para determinar la renta líquida porque son atribuibles a los ingresos no constitutivos de renta.

En cuanto al cálculo de proporcionalidad, es aceptable la operación matemática realizada por la DIAN para determinar los ingresos no constitutivos de renta respecto del total de ingresos, pues en ella se refleja la realidad contable y la incidencia de la normativa aplicable.

Los intereses presuntivos hacen parte de la renta líquida gravable

De acuerdo con los artículos 35 del Estatuto Tributario y 16 parágrafo 2 del Decreto 353 de 1984, los intereses presuntos no son deducibles y deben adicionarse a los ingresos netos para determinar la renta líquida.

Teniendo en cuenta la liquidación oficial de revisión, el cargo de nulidad propuesto por la actora no prospera porque los intereses presuntivos no son objeto de deducciones y la DIAN adicionó los intereses presuntos (\$83.295.000) a los ingresos netos para determinar la renta líquida por el sistema ordinario, pues la obligación radica en liquidar el impuesto sobre la renta ordinaria con los intereses presuntos.

En cuanto a las afirmaciones falsas de la DIAN, no prospera el cargo, porque en el requerimiento especial se afirmó que la actora disminuyó sus ingresos, hecho que no fue controvertido por la

¹³ Folios 166 a 194 c.p.

¹⁴ Honorarios de revisoría fiscal y otros por \$159.331.920, contribución a la Superintendencia de Sociedades por \$117.171.000, 71,01% de renovación de matrícula mercantil por \$916.739, 71,01% de gastos legales por \$65.897, Impuesto de industria y comercio por \$383.004.000 y 25% del gravamen a los movimientos financieros por \$10.381.657.



demandante en la respuesta al requerimiento especial, por lo cual la DIAN no tuvo oportunidad de pronunciarse acerca de este punto en la liquidación oficial de revisión. Además, el requerimiento especial es un acto que no es objeto de control jurisdiccional.

Asimismo, en la liquidación oficial de revisión se aceptó que los ingresos brutos fueron de \$155.706.217.000. Sin embargo, la suma, con base en la cual la DIAN calculó la proporción respecto a los ingresos no constitutivos de renta (\$45.136.132.000), corresponde a la depuración de los ingresos al restarse los no operacionales (\$113.562.302.000). Por tanto, los ingresos totales (\$45.250.959.000) equivalen a los ingresos operacionales más los ingresos por rendimientos financieros más la utilidad de venta de acciones.

Sobre la afirmación en el sentido de que los ingresos brutos fueron \$115.706.217.600, la DIAN incurrió en un simple error de digitación, pues los ingresos brutos fueron de \$155.706.217.000.

La sanción por inexactitud debe mantenerse toda vez que en la declaración de renta del año gravable 2009 la actora consignó datos equivocados, relativos a la inclusión de costos y deducciones a los que no tenía derecho. No existe diferencia de criterios sobre las normas aplicables, pues la demandante pretende dar a las normas un alcance que no tienen y hace distinciones que la ley no permite, máxime cuando los beneficios tributarios son de aplicación restrictiva.

De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 392 del C.P.C no se condena en costas a la actora porque no violó los principios de buena fe y lealtad procesal.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia por las siguientes razones¹⁵:

Para analizar el cargo sobre la correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, el Tribunal partió de una afirmación equivocada, al precisar que en el requerimiento especial se estableció el rechazo de la totalidad de las deducciones aplicadas, mientras que en el acto de liquidación se estableció que casi la totalidad de ingresos de la sociedad correspondían a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Sin embargo, la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión se fundamentó en los puntos que a continuación se sintetizan:

REQUERIMIENTO ESPECIAL	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN
Se afirmó que la totalidad de los ingresos eran no constitutivos de renta.	Se afirmó que casi todos los ingresos (99,75% o 99,93%) eran no constitutivos de renta.
No se expuso ningún cálculo de proporcionalidad.	Se expusieron dos cálculos de proporcionalidad contradictorios, ya que en el primero el porcentaje de ingresos no constitutivos de renta

¹⁵ Folios 196 a 211 c.p.



	fue de 99,75%, mientras que el otro, fue de 99,93%.
--	---

Al resolver este cargo, el Tribunal no tuvo en cuenta todos los argumentos de la demanda, pues no se pronunció sobre los cálculos de proporcionalidad expuestos por la DIAN en la liquidación oficial de revisión, por lo que el análisis del cargo propuesto debe completarse.

El hecho de que la DIAN expusiera nuevos argumentos en la liquidación oficial de revisión implica que no hubo plena correspondencia entre este acto y el requerimiento especial. Además, la falta de correspondencia significa que se violó el debido proceso de la actora porque no tuvo la oportunidad de contestar el requerimiento especial en relación con el cálculo de proporcionalidad por cuanto este aspecto solo se adujo en la liquidación oficial de revisión.

Imputabilidad de las deducciones a los ingresos no constitutivos de renta

El Tribunal no analizó el cargo de la no imputabilidad de las deducciones a los ingresos no constitutivos de renta. Ello, porque consideró que la discusión estaba encaminada a la procedencia de la deducibilidad de los gastos, hecho que no fue objeto de controversia entre las partes.

Para resolver este asunto, debe tenerse en cuenta lo expuesto en la demanda y el artículo 177 -1 del Estatuto Tributario que dispone que “*no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional ni a las rentas exentas*”. La norma no prevé que si el contribuyente genera, en su mayoría, ingresos no constitutivos de renta no puede tratar ningún gasto como deducible.

Para rechazar las deducciones con fundamento en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario, es necesario que la DIAN pruebe que los gastos son imputables a los ingresos no constitutivos de renta. En caso de que no sean imputables o atribuibles a estos ingresos, procede el rechazo si se demuestra que las deducciones no cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

La DIAN interpretó erróneamente el artículo 177-1 del Estatuto Tributario porque consideró que un contribuyente no puede tratar como deducibles los gastos cuando la mayoría o la totalidad de los ingresos son no constitutivos de renta o rentas exentas, sin importar si los gastos son imputables o no a dichos ingresos.

En este caso, las deducciones que se efectuaron corresponden a honorarios de la revisoría fiscal por \$159.331.920, contribución a la Superintendencia de Sociedades por \$117.171.000, impuesto de industria y comercio por \$383.004.000, 25% del GMF por \$10.381.657, el 71,01% de gastos legales por \$65.897 y el 71,01% de la renovación de matrícula mercantil por \$916.739. Por su parte, los ingresos no constitutivos de renta corresponden a la utilidad en venta de acciones cotizadas en bolsa por \$3.107.044.403 y dividendos por \$42.029.087.921.

La DIAN no demostró que las deducciones fueran imputables o atribuibles a los ingresos no constitutivos de renta. Por su parte, la actora precisó que los gastos son imputables a la legal existencia



y adecuado funcionamiento de la sociedad, lo que implica que tenga derecho a tratarlos como deducibles en la medida de que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

El cálculo utilizado por la DIAN carece de sustento legal

El *a quo* no se pronunció en relación con los 2 cálculos de proporcionalidad realizados por la DIAN, que se contradicen entre sí. Además, en ambos casos partió de una cuantía de ingresos brutos que no es real y afirmó que los gastos tratados como deducibles eran imputables a los ingresos no constitutivos de renta.

Frente al primer cálculo debe tenerse en cuenta que los ingresos brutos equivalen a \$155.706.217.000 y que la actora generó ingresos no constitutivos de renta de \$45.136.132.000, que equivalen al 28,99% de los ingresos brutos.

Respecto al segundo cálculo debe advertirse que los ingresos brutos equivalen a \$155.706.217.000 y que la DIAN restó los intereses presuntivos de \$83.295.000 a pesar de que son ingresos gravables y hacen parte de la renta líquida.

En consecuencia, además, de que la DIAN se equivocó al concluir que los gastos en que incurrió la actora son imputables a los ingresos no constitutivos de renta, también se equivocó al realizar los cálculos de proporcionalidad porque partió de un monto equivocado de ingresos brutos.

Los intereses presuntivos hacen parte de la renta líquida gravable

El Tribunal se equivocó al determinar que los intereses presuntivos no son deducibles, de conformidad con el artículo 16 parágrafo 2 del Decreto 353 de 1984, pues no tiene relación con lo que se pretende demostrar, esto es, que los intereses presuntivos son gravables y hacen parte de los ingresos netos que sirven para determinar la renta líquida.

Igualmente, en el segundo cálculo de proporcionalidad, la DIAN realizó una errada sustracción de intereses presuntivos, toda vez, que a su juicio, debían restarse por no hacer parte de la renta líquida gravable.

La disminución de ingresos atribuida al contribuyente

En el requerimiento especial se precisó que la demandante disminuyó sus ingresos, lo cual no es cierto. Sin embargo, el *a quo* no se pronunció sobre dicho error porque no fue uno de los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial.

Como no existe norma que disponga que deben rechazarse los argumentos de la demanda cuando estos no han sido expuestos en la respuesta al requerimiento especial, este punto debe ser objeto de



pronunciamiento por el juez de segunda instancia, pues tal inconsistencia también implica violación del principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

Inexistencia de un régimen sancionatorio que contenga “*un menor saldo a favor*” como hecho sancionable

El hecho sancionable descrito en el artículo 647 del Estatuto Tributario por la consignación de datos falsos o equivocados está condicionado a que se genere un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor. En este caso, en la liquidación oficial de revisión no se aumentaron el impuesto, el saldo a pagar ni el saldo a favor.

El artículo 647-1 del Estatuto Tributario prevé que la eventual disminución de pérdidas mediante una liquidación oficial de revisión es considerada como *un menor saldo a favor*. Entonces, no existe norma que consagre que el menor saldo a favor corresponde a un hecho sancionable.

En consecuencia, al haberse impuesto la sanción del artículo 647 del Estatuto Tributario a un hecho no tipificado como sancionable, se violó el principio de legalidad y, por ende, la liquidación oficial de revisión es nula.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los fundamentos de la demanda y del recurso de apelación¹⁶.

La **DIAN** insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y agregó lo siguiente¹⁷:

La discusión versa sobre la procedencia de las deducciones efectuadas por la sociedad, relacionadas con los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, teniendo en cuenta que de la totalidad de los ingresos obtenidos por la demandante, el 99,75% corresponden a ingresos no constitutivos de renta, por lo que las deducciones se asocian a estos.

No se discute la necesidad de los gastos sino la aplicación de la limitación de costos y deducciones establecida en el artículo 177-1 del E.T respecto de aquellos gastos que tienen relación con los ingresos no gravables. En consecuencia, para la determinación de la renta líquida no son aceptables las deducciones imputables a ingresos no constitutivos de renta.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

¹⁶ Folios 230 a 248 c.p.

¹⁷ Folios 249 a 251 c.p.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión por la cual la DIAN modificó la declaración de renta presentada por la actora para el año gravable 2009.

En los términos del recurso de apelación, precisa (i) si se violó el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión; (ii) si procede el rechazo de las deducciones con fundamento en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario y, en caso afirmativo, si procede la sanción por inexactitud.

Principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión

Uno de los principios que rigen el proceso de determinación del tributo es el principio de correspondencia, que consiste en que la liquidación de revisión debe ser **congruente** con la declaración privada y con **los hechos planteados en el requerimiento especial** o su ampliación, si esta existe.

Este principio está previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, que dispone lo siguiente:

“Artículo 711. Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión. La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o su ampliación”.

El principio de correspondencia garantiza el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente al dar respuesta al acto previo con base en el cual la DIAN pretende modificar la declaración privada, dado que este debe tener certeza acerca de cuáles son las reformas pretendidas no solo para oponerse a ellas, si lo considera procedente, o para aceptarlas total o parcialmente, sino para exigir que la autoridad tributaria no modifique la declaración por hechos diferentes a los que anunció en el requerimiento especial o en la ampliación a este¹⁸.

La actora considera que se violó el principio de correspondencia porque en el requerimiento especial se afirmó que la totalidad de los ingresos eran no constitutivos de renta, mientras que en la liquidación oficial de revisión se sostuvo que casi todos los ingresos eran no constitutivos de renta. Igualmente, porque la DIAN agregó un nuevo argumento en el acto de liquidación, relativo los cálculos de proporcionalidad para determinar el porcentaje de los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, respecto a los ingresos brutos.

La actora sostiene, igualmente, que se violó el principio de correspondencia porque en el requerimiento especial la DIAN afirmó que la demandante disminuyó sus ingresos y ese argumento no fue estudiado en la liquidación oficial de revisión.

¹⁸ Sentencia de 23 de septiembre de 2013, exp. 18902, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



En el presente caso, en el requerimiento especial, la DIAN propuso la modificación de la declaración de renta de la actora, correspondiente al año 2009, por las siguientes razones¹⁹:

“[...] Si bien es cierto que para este despacho es claro que los ingresos de la sociedad están relacionados con su objeto social; por otra parte también hacemos énfasis en señalar que la TOTALIDAD de estos ingresos están consagrados en nuestro ordenamiento tributario como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y de acuerdo con las normas citadas en el presente requerimiento especial [artículos 147 y 177-1 del E.T] para este tipo de ingresos no le son aceptados los costos y deducciones incurridos por la sociedad para generar dichos ingresos exentos.

Así las cosas es evidente que la sociedad INVERSIONES ESCORIAL S.A. NIT. 900.257.179-8, en el momento de determinar su renta líquida ordinaria del ejercicio, que, en este caso arroja una pérdida líquida, tuvo presente en el renglón 52 gastos operacionales de Administración por un valor de \$277.486.000 y en el renglón 55 otras deducciones por valor de \$393.386.000, conceptos que como se expuso en el capítulo 2 “Fundamentos de hecho” del presente requerimiento, son expensas necesarias para el desarrollo del objeto social y por ende para la generación de ingresos, también es cierto que los ingresos generados en el desarrollo de dicho objeto están considerados como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. En este orden de ideas es erróneo que la investigada pretenda tomar beneficios concurrentes como lo es, disminuir sus ingresos por un lado y por el otro tomar las deducciones sobre las cuales no tiene derecho, dado el tipo de ingreso que obtuvo la sociedad y que en forma específica y clara la norma estipula que no es procedente como lo señala el artículo 147 del Estatuto tributario, así: “...no son aceptables los costos y de deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional [...]”.

[...] este despacho propone modificar mediante liquidación oficial de revisión del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por el año gravable 2009, [...] en los siguientes conceptos:

RENGLÓN	DESCRIPCIÓN DEL RENG LÓN	DECL. INICIAL	PROPUESTA
R-52	Gastos operacionales de administración	277.486.000	0
R-55	Otras deducciones	393.386.000	0
R-56	Total deducciones	670.872.000	0”

Como consecuencia de la modificación propuesta, la DIAN propuso desconocer la pérdida líquida del ejercicio (\$556.043.000), determinar una renta líquida de \$114.829.000 y una sanción por

¹⁹ Folios 51 a 62 c.p.



inexactitud de \$293.591.000, que equivale al 160% del impuesto teórico del 33% sobre la pérdida rechazada. Asimismo, propuso mantener la determinación de la renta líquida gravable con base en la renta presuntiva (\$297.213.000) y el total impuesto a cargo en \$98.080.000.

Por su parte, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN modificó la declaración de renta de la actora en los términos propuestos en el requerimiento especial, para lo cual tuvo como argumentos, entre otros, los siguientes²⁰:

“Los ingresos de la sociedad objeto de estudio por el año gravable 2009, corresponde a los siguientes:

<i>Reglón</i>	<i>Concepto</i>	<i>Valor</i>	<i>Folio</i>	<i>% participación</i>
42	<i>Ingresos operacionales</i>	<i>\$42.029.088.000</i>	<i>8-61</i>	<i>92.88%</i>
43	<i>Ingresos no operacionales</i>	<i>113.562.302.000</i>	<i>8-61</i>	
44	<i>Ingresos y rendimientos financieros</i>	<i>114.827.000</i>	<i>8-61-80</i>	<i>0.25%</i>
45	<i>Total ingresos brutos</i>	<i>155.706.217.000</i>		
49	<i>Costo de ventas</i>	<i>110.455.256.000</i>		
	<i>Utilidad venta de acciones (43-49)</i>	<i>3.107.044.000</i>		<i>6.87%</i>
	<i>Total participación ingresos (42+44+Utilidad venta de acciones)</i>	<i>45.250.961.000</i>		<i>100%</i>
47	<i>Ingresos no constitutivos de renta</i>	<i>45.136.132.000</i>		<i>99.75%</i>

Los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional corresponden a los siguientes:

<i>Concepto</i>	<i>Fuente</i>	<i>Valor</i>	<i>Folio</i>
<i>Dividendos certificados</i>	<i>Art. 48 E.T.</i>	<i>42.029.087.921</i>	<i>65 al 68</i>

²⁰ Folios 82 a 93 c.p.



<i>Utilidad en venta de acciones cotizan en bolsa</i>	<i>Art. 36-1 E.T.</i>	<i>3.107.044.403</i>	<i>63</i>
<i>Total ingresos no constitutivo de renta ni ganancia ocasional</i>		<i>45.136.132.324</i>	
<i>Valor declarado contribuyente renglón 47</i>		<i>45.136.132.000</i>	<i>8</i>

De acuerdo a lo anterior se concluye que casi la totalidad de los ingresos que obtiene la sociedad investigada por el año gravable 2009 son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, excepto por los intereses presuntos por préstamos a socios e intereses que solo representan el 0.25% del total de los ingresos.

Ahora bien, el artículo 177-1 del Estatuto Tributario: LÍMITE DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES. Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

[...] En ese orden de ideas, se concluye que del total de ingresos obtenidos por la sociedad INVERSIONES ESCORIAL S.A. NIT 900.257.179-8 POR LA SUMA DE \$45.250.961.000, el valor de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por la suma de \$45.136.132.000, no pueden tener ningún costo o deducción asociados a estos ingresos, puesto que existe expresa prohibición de acuerdo a la norma y doctrina anteriormente citadas”.

En otro aparte de la liquidación oficial de revisión, la DIAN sostuvo lo siguiente²¹:

“Teniendo en cuenta que los intereses presuntivos por la suma de \$83.295.000, no están asociados al concepto de pago o abono en cuenta por parte de la sociedad investigada y a favor del socio o accionista obligado a liquidarlos, ni a la inversa, no pueden de manera alguna dar derecho a deducción, razón fundamental por la cual además de lo explicado anteriormente, en el que se evidenció que el 99,75% de los ingresos no pueden asociarse con costos o deducciones por ser ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y el restante 0,25% que corresponde a ingresos financieros, entre ellos por intereses presuntos de igual manera no se le pueden asociar deducciones.

[...]

²¹ Folios 88 a 90



Estas erogaciones renglón 52 Gastos Operacionales de Administración por \$277.486.000 y renglón 55 Otras Deducciones por \$393.386.000 tienen relación directa con la actividad productora de renta, toda vez que la empresa se dedica a intermediación financiera y tienen relación directa con esta actividad; es necesaria puesto que las normas que regulan la materia obligan a recurrir en estos gastos, pero no es proporcional, pues como se indicó en el punto anterior, la erogación (\$670.872.000), es desproporcionada en relación con los ingresos por rendimientos financieros que obtuvo el contribuyente (\$31.532.000), luego no se cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T. para que proceda su deducción”.

[...]

Casi la totalidad de los ingresos 99.93%, no se pueden afectar con ningún tipo de costo o deducción pues debido a las limitantes establecidas en los artículos 35, 177-1 del Estatuto Tributario y Par.2 Art. 16 Decreto 353/1984[...] y el restante 0.07% no cumple con el requisito de proporcionalidad señalado en el artículo 107 ibídem”.

En razón de lo anteriormente expuesto, se rechazan deducciones del renglón 52 Gastos Operacionales de Administración por la suma de \$277.486.000, del renglón 55 Otras Deducciones por \$393.386.000.

RENLÓN No		VALOR
52	Gastos Operacionales de Administración	\$ 0

Se determina para el renglón 52, la suma CERO PESOS M/CTE (\$ 0).

RENLÓN No		VALOR
55	Otras Deducciones	\$ 0

Se determina en el renglón 55, la suma CERO PESOS M/CTE. (\$ 0)

RENLÓN No		
56	Total Deducciones	\$ 0

Se determina para el renglón 56, la suma CERO PESOS M/CTE (\$ 0)”.

[...]”

Así, es indiscutible que el hecho que motivó la propuesta de modificación y posterior modificación oficial de la declaración de renta de la actora fue **el rechazo de deducciones por \$670.872.000,**

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



que corresponden a \$277.486.000 por gastos operacionales de administración y a \$393.386.000 por otras deducciones.

Lo anterior, **porque no son proporcionales**, con fundamento en la limitación a los costos y deducciones prevista en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario, conforme con el cual para la determinación de la renta líquida de los contribuyentes no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta y el artículo 147 del mismo estatuto, que prevé que no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Como consecuencia del rechazo de las deducciones, la DIAN desconoció la pérdida líquida del ejercicio (\$556.043.000), determinó una renta líquida de \$114.829.000, mantuvo la determinación de la renta líquida gravable con base en la renta presuntiva (\$297.213.000) y el total impuesto a cargo en \$98.080.000 e impuso una sanción por inexactitud de \$293.591.000, que equivale al 160% del impuesto teórico del 33% sobre la pérdida rechazada.

Si bien en el requerimiento especial se sostuvo que la totalidad de ingresos que obtuvo la actora fueron no constitutivos de renta y en la liquidación oficial de revisión se afirmó que casi la totalidad de estos ingresos son no constitutivos de renta y se determinaron dos cálculos de proporcionalidad diferentes, **el hecho discutido tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, esto es, la glosa propuesta, fue el rechazo de las deducciones** por gastos operacionales y otras deducciones frente a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, **por no cumplir el requisito de proporcionalidad.**

Los argumentos que la DIAN incluyó en la liquidación oficial de revisión para mantener la glosa no implican la violación del principio de correspondencia y del debido proceso de la actora, dado que, como se precisó, dicho acto se contrajo al hecho o glosa que se propuso en el requerimiento especial. En efecto, el acto definitivo no incluyó glosas distintas a las propuestas en dicho requerimiento.

Sobre la posibilidad de que la liquidación oficial de revisión incluya argumentos nuevos para mantener la glosa propuesta en el requerimiento especial, la Sala ha precisado lo siguiente²²:

“[...] la actuación no desconoció el principio de correspondencia, ni atentó contra los derechos a la defensa y contradicción del demandante, puesto que la liquidación oficial se contrajo a los hechos analizados en el acto previo, sin que incluyera hechos o glosas distintas a las propuestas inicialmente.

Además, tales actos contienen la motivación suficiente, en esos actos se exponen las razones en que se sustentan, las que le permitieron al contribuyente ejercer sus derechos, pues tuvo la oportunidad de responder el requerimiento especial, interponer el recurso de reconsideración y acudir a la jurisdicción, como en efecto lo hizo.

²² Sentencia del 2 de febrero de 2012, Expediente 16760, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en sentencia de 28 de noviembre de 2013, exp. 18762, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



Vale la pena resaltar que la exposición de nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener una glosa no desconocen el principio de correspondencia, y que lo que está prohibido es que se incluyan hechos nuevos o glosas diferentes de las propuestas en el requerimiento especial²³, lo que no ocurrió en el presente caso. El cargo no prospera”.

Respecto al planteamiento de la actora en el sentido de que la DIAN violó el principio de correspondencia porque en el requerimiento especial afirmó que la demandante disminuyó sus ingresos y ese argumento no fue estudiado en la liquidación oficial de revisión, la Sala advierte que la mención a la disminución de ingresos se hizo en el requerimiento especial para justificar la propuesta de rechazo de las deducciones que la actora declaró, pues, en criterio de la DIAN, usar deducciones a las que no se tiene derecho y simultáneamente disminuir ingresos mediante la existencia de ingresos no constitutivos de renta implica utilizar beneficios concurrentes, a pesar de que de acuerdo con el artículo 147 del E. T no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional²⁴.

El hecho de que en la liquidación oficial de revisión no se hubiera hecho referencia a la disminución de ingresos no viola el principio de correspondencia porque ese fue un argumento del requerimiento para justificar la glosa propuesta y en dicha liquidación la DIAN expuso argumentos distintos para mantener la glosa, relativos también a que no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional.

En resumen, los nuevos argumentos que expuso la DIAN en la liquidación oficial de revisión para mantener el rechazo de las deducciones, relacionados, en esencia, con los cálculos de proporcionalidad de los ingresos no constitutivos de renta frente a los ingresos brutos, no violaron el principio de correspondencia ni el debido proceso de la demandante, pues, se reitera, lo que está prohibido es que en la liquidación oficial de revisión se incluyan «hechos nuevos» o «glosas diferentes» a las propuestas en el requerimiento especial. No prospera el cargo.

Imputabilidad de las deducciones a los ingresos no constitutivos de renta

La DIAN rechazó a la actora deducciones por \$670.871.000 porque no son proporcionadas teniendo en cuenta que el artículo 177-1 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 147 de la misma normativa, prevé un límite a los costos y deducciones, que consiste en que para determinar la renta líquida de los contribuyentes no son aceptables los costos y deducciones imputables a ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

Por su parte, la actora alega que todos los gastos que llevó como deducibles deben aceptarse como tales, porque son gastos en los que forzosamente incurre cualquier sociedad para desarrollar su actividad y no son imputables a ningún ingreso, gravado o no, por lo cual no es aplicable el límite previsto en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario.

²³ Sentencia del 2 de febrero de 2012, Expediente 16760, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁴ Folio 59 c.p



Alega, igualmente, que sobre la base de que se aplique el artículo 177-1 del E.T, la liquidación oficial de revisión es nula porque los cálculos de proporcionalidad para determinar el porcentaje de las deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta no tienen fundamento legal.

Sobre el particular, la Sala precisa lo siguiente:

En general, de acuerdo con el artículo 26 del Estatuto Tributario, para determinar la renta líquida gravable se suman los ingresos ordinarios y extraordinarios y a estos se le restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo que se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. Y de la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. La renta líquida, salvo las excepciones legales, es la renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

Para la procedencia de las deducciones, el artículo 107 del Estatuto Tributario dispone que *“son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.”* La norma también prevé que *“La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”*.

Sobre los requisitos para la procedencia de las deducciones, la Sala ha precisado lo siguiente²⁵:

*“La **relación de causalidad** significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos deben guardar una **relación causal con la actividad** u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce renta, de manera que sin aquélla no es posible obtener ésta, que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa – efecto.*

*“El **gasto es ‘necesario’** cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial, es decir, que sea normal así sea esporádico, requerido para comercializar, prestar un servicio, y en general obtener el ingreso por el desarrollo económico propio de*

²⁵ Entre otras, ver sentencia de 5 de mayo de 2011, exp. 17888, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



la labor a la que se dedica el administrado. Por ello, no se permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir, que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.

“Por otro lado, la **proporcionalidad** de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial²⁶ para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir.

“Sobre los requisitos de necesidad y proporcionalidad, la reiterada jurisprudencia de la Sala, ha expresado:

“...Es claro y determinante el texto del artículo 107 del Estatuto Tributario, al establecer que para que las expensas sean deducibles se requiere que el gasto sea ‘necesario’ o sea, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, vale decir, proporcional de acuerdo a la actividad, y que exista una ‘relación de causalidad’ la cual está referida al vínculo que debe existir entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas...”.²⁷ (Subraya la Sala)

Por su parte, el artículo 177-1 del Estatuto Tributario establece un límite a los costos y deducciones, así:

“Artículo 177-1. Límite de los costos y deducciones. Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas. (...)”.

Esta norma establece una limitación a los costos y deducciones al disponer que, en la determinación de la renta líquida no son aceptables los costos y las deducciones **imputables a los ingresos no constitutivos de renta**. Por tanto, deben desconocerse los gastos imputables a los ingresos no

²⁶ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa:
ARTICULO 3°. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.
En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior”.

²⁷ Sentencia del 13 de diciembre de 1995. Expediente 7158. C.P. Dr. Delio Gómez Leyva.



constitutivos de renta. La intención del legislador fue evitar “la absorción indirecta de costos y gastos e impedir el nacimiento de pérdidas fiscales amparadas en gastos y costos asociados con rentas no gravadas. Por ello, simultáneamente el inciso sexto del artículo 147 del E. T señala que no se aceptarán como deducción las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional. Es decir, si un sujeto atribuye dentro de su proceso ordinario de depuración de la renta costos y gastos que resulten asociados con ingresos no constitutivos de renta y/o con rentas exentas, dichos costos y gastos no podrán ser tomados como deducibles y, menos aún, podrán dar lugar a pérdidas fiscales”²⁸.

De manera coherente con el artículo 177-1 del E.T, el artículo 147 inciso sexto del Estatuto Tributario, ²⁹, prevé que “Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente, salvo las generadas en la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el artículo 158-3 de este Estatuto”.

Así, no son deducibles los costos y gastos que estén asociados con la obtención de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional o rentas exentas y tampoco tales costos y gastos pueden dar lugar a pérdidas fiscales.

Como se precisó, en el caso en estudio, la actora alega que las deducciones que registró en la declaración de renta del año gravable 2009 por gastos operacionales de administración (\$277.486.000) y por otras deducciones (\$393.386.000) no son imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y son deducibles totalmente, pues se trata de gastos en que tuvo que incurrir para el funcionamiento de la sociedad

La DIAN acepta que las deducciones rechazadas cumplen los requisitos de necesidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta, de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario. Sin embargo, considera que esos gastos no son deducibles porque no son proporcionales, dado que desconocen el límite del artículo 177-1 del E.T.

Para resolver si procede o no el rechazo de las deducciones (\$670.872.000), la Sala precisa lo siguiente:

El objeto social de la actora es el siguiente³⁰:

“OBJETO SOCIAL: LA SOCIEDAD TIENE POR OBJETO PRINCIPAL LA

²⁸ Jesús Orlando Corredor Alejo, “El impuesto de renta en Colombia. Parte General”. Centro Interamericano Jurídico Financiero CIJUF. 2009, pág 336.

²⁹ Modificado por el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006

³⁰ Certificado de existencia y representación legal (folios 32 a 37) c.p



ADQUISICIÓN DE BIENES DE CUALQUIER NATURALEZA PARA CONSERVARLOS EN SU ACTIVO FIJO CON EL FIN DE OBTENER RENDIMIENTOS PERIODICOS. EN EJERCICIO DEL OBJETO SOCIAL LA SOCIEDAD PODRÁ: A) ADQUIRIR BIENES DE CUALQUIER NATURALEZA, MUEBLES O INMUEBLES, CORPORALES O INCORPORALES, ASÍ COMO HACER CONSTRUCCIONES Y ARRENDAR O ENAJENAR A CUALQUIER TÍTULO LOS BIENES DE QUE SEA DUEÑA. B) DAR O RECIBIR EN GARANTÍA DE OBLIGACIONES (PROPIAS O DE TERCEROS), BIENES MUEBLES O INMUEBLES Y TOMAR EN ARRENDAMIENTO BIENES DE CUALQUIER NATURALEZA. C) ACTUAR COMO AGENTE Y REPRESENTANTE DE EMPRESAS NACIONALES O EXTRANJERAS QUE SE OCUPEN DE LOS MISMOS NEGOCIOS O ACTIVIDADES. D) SUSCRIBIR ACCIONES O DERECHOS DE EMPRESAS QUE FACILITEN O CONTRIBUYAN AL DESARROLLO DE SUS OPERACIONES. E) COMPRAR Y/O CONSTITUIR SOCIEDADES DE CUALQUIER NATURALEZA, INCORPORARSE EN COMPAÑÍAS CONSTITUIDAS O FUSIONARSE CON ELLAS. F) TOMAR DINERO EN MUTUO CON O SIN INTERESES Y DARLO CON O SIN INTERESES INCLUSIVE A LOS SOCIOS. G) CELEBRAR TODA CLASE DE OPERACIONES BANCARIAS. H) CELEBRAR TODA CLASE DE OPERACIONES CON TÍTULOS VALORES, TALES COMO ADQUIRIRLOS, OTORGARLOS, NEGOCIARLOS, AVALUARLOS, PROTESTARLOS, COBRARLOS, ETC. I) EN GENERAL CELEBRAR Y EJECUTAR ACTOS O CONTRATOS EN SU PROPIO NOMBRE, POR CUENTA DE TERCEROS O EN PARTICIPACIÓN CON ELLOS, Y LOS QUE TENGAN COMO FINALIDAD EJERCER LOS DERECHOS O CUMPLIR LAS OBLIGACIONES LEGAL O COMERCIALMENTE DERIVADOS DE LA EXISTENCIA Y LA ACTIVIDAD SOCIAL”.

En la declaración de renta del año gravable 2009, la demandante registró como ingresos brutos **\$155.706.217.000**³¹, suma que la DIAN mantuvo en la liquidación oficial de revisión. Estos ingresos se discriminaron así:

Reglón	Concepto	Valor
42	Ingresos operacionales	42.029.088.000
43	Ingresos no operacionales	113.562.302.000
44	Intereses y rendimientos financieros	114.827.000
45	Total ingresos brutos	155.706.217.000

Igualmente, como ingresos no constitutivos de renta declaró los siguientes:

Utilidad en venta de acciones cotizadas en bolsa:	\$3.107.044.403
Dividendos:	\$42.029.087.921
Total:	\$45.136.132.000

Como total de ingresos netos declaró **\$110.570.085.000** y como costos declaró **\$110.455.256.000**.

³¹ Declaración de renta y liquidación oficial de revisión - Folios 38 y 82 a 83 c.p.



Asimismo, la actora registró las siguientes deducciones:

Gastos operacionales de administración	\$277.486.000
Otras deducciones	\$393.386.000
Total deducciones	\$670.872.000

Las deducciones se discriminan así:

Total de honorarios de revisoría fiscal	\$159.331.920
Total contribución a la Superintendencia de Sociedades	\$117.171.000
71,01% de renovación de matrícula mercantil	\$916.739
71,01% de gastos legales	\$65.897
Subtotal (Gastos operacionales de administración)	\$277.485.556
Total del impuesto de industria y comercio	\$383.004.000
25% del gravamen a los movimientos financieros	\$10.381.657
Subtotal (Otras deducciones)	\$393.385.657
Total deducciones	\$670.871.213

Además, declaró una pérdida líquida de \$556.043.000, una renta presuntiva de \$297.213.000, que correspondió a la renta líquida gravable, un impuesto a cargo de \$98.080.000, y un saldo a pagar de \$118.190.000³².

Como se advierte, la actora declaró como deducibles el 100% de los gastos ya relacionados³³, salvo los gastos por renovación de la matrícula mercantil y los gastos legales, pues respecto de estos llevó como deducible el **71.01% del gasto, o lo que es lo mismo no llevó como deducible el 28.99% de este**, que es el porcentaje que corresponde al de los ingresos no constitutivos de renta (\$45.136.132.000) en el total de ingresos brutos (\$155.706.217.000).

De esta forma, a pesar de que la actora alega que los gastos son deducibles en su totalidad porque corresponden a gastos en los que forzosamente debe incurrir para funcionar, llevó como deducibles una parte de estos gastos por renovación de matrícula mercantil y por gastos legales.

La DIAN rechazó las deducciones, en esencia, porque todas son imputables a ingresos no constitutivos de renta, pues si bien efectuó cálculos de proporcionalidad de estos ingresos respecto al total de ingresos, finalmente rechazó todas las deducciones.

Para hallar la totalidad de los ingresos y compararlos con los ingresos no constitutivos de renta que declaró la actora, la demandada realizó dos cálculos de proporcionalidad:

³² Folio 38 c.p

³³ En el caso del GMF, el artículo 116 del E.T permite la deducibilidad del 25% del GMF pagado durante el año gravable.



1. De los ingresos brutos (\$155.706.217.000) excluyó los ingresos no operacionales por \$113.562.302.000 y determinó que el total de ingresos corresponde a los siguientes ítems:

Concepto	Valor
Ingresos operacionales	\$42.029.088.000
Ingresos y rendimientos financieros	\$ 114.827.000
Utilidad de venta de acciones	\$ 3.107.044.000
Total Ingresos	\$45.250.961.000

La DIAN comparó estos ingresos, que determinó en \$45.250.961.000³⁴ con los ingresos no constitutivos de renta (\$45.136.132.000) y concluyó que el 99,75%, que corresponde al porcentaje de los ingresos no constitutivos de renta en el total de los ingresos que determinó, son gastos no imputables a los ingresos no constitutivos de renta.

Se advierte que este cálculo no tiene ningún sustento legal, pues para determinar el porcentaje de los ingresos no constitutivos en el total de ingresos, que son los ingresos brutos, no hay razón para excluir de estos, los ingresos no operacionales. Tampoco hay razón para incluir en el total de ingresos, parte de los ingresos no constitutivos de renta, esto es, los correspondientes a la utilidad en la venta de acciones (**\$3.107.044.000**). Además, la DIAN rechazó el 100% de los gastos declarados por la actora (\$670.872.000) y no el 99.75% de estos gastos (\$669.195.000), que eran, en este cálculo, los imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

El cálculo de proporcionalidad utilizado por la DIAN para establecer la participación de los ingresos no constitutivos de renta en el total de los ingresos carece de fundamento legal, toda vez que conforme con el artículo 26 del Estatuto Tributario, **la renta líquida** se determina a partir **del total de los ingresos ordinarios y extraordinarios** y conforme con el artículo 177-1 del E.T en la determinación de dicha renta líquida no son deducibles los costos y gastos imputables a **los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional**.

Por tanto, para determinar el porcentaje de los ingresos no constitutivos de renta en el total de los ingresos obtenidos por la actora en el año gravable en discusión, o sea, en los ingresos brutos, se debe tener en cuenta el valor de estos ingresos, es decir, \$155.706.217.000, que corresponde a los siguientes ítems:

Reglón	Concepto	Valor
42	Ingresos operacionales	42.029.088.000
43	Ingresos no operacionales	113.562.302.000
44	Intereses y rendimientos financieros	114.827.000
45	Total ingresos brutos	155.706.217.000

³⁴ Que además incluyó uno de los ingresos no constitutivos de renta



Teniendo en cuenta que el total de ingresos brutos es de **\$155.706.217.000**, que incluye los ingresos operacionales y no operacionales (artículo 26 del E.T) y que los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional corresponden a **\$45.136.132.000**, el porcentaje de estos en los ingresos brutos es de 28.99%.

Aunque la demandante alega que todos los gastos son deducibles porque no son imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni a ingresos gravados, dado que son gastos que debe sufragar para funcionar como sociedad³⁵ y por esa razón llevó casi todos los gastos como deducibles en su totalidad³⁶, es evidente que todos los gastos en que incurrió (\$670.872.000) están asociados a sus ingresos, gravados o no. Además, la DIAN aceptó que estos gastos cumplían los requisitos de relación de causalidad y necesidad, por lo cual no hay lugar a analizar este aspecto.

Por lo tanto, para determinar el porcentaje de gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta debe tenerse en cuenta que este corresponde al porcentaje de los ingresos no constitutivos en los ingresos brutos. En consecuencia, los gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta, y, por lo mismo, no deducibles, corresponden al 28.99% de estos gastos y los gastos deducibles porque son imputables a los ingresos gravados corresponden al 71.01% de tales gastos.

2. Frente al segundo cálculo de proporcionalidad, la Sala advierte que, al igual que el primero, carece de sustento legal, para lo cual reitera las razones expuestas al referirse al primero de los cálculos y precisa lo siguiente:

En el segundo cálculo de proporcionalidad, la DIAN tomó solo una parte de los ingresos brutos (\$45.250.959.000)³⁷ y a este monto le restó los intereses presuntivos (\$83.295.000)³⁸, lo que dio como resultado un total de ingresos de \$45.167.664.000, que al comparar con los ingresos no constitutivos de renta (\$45.136.132.000), le dio una proporción de 99.93% de esos ingresos en el total que calculó.

Al igual que el primer cálculo, la DIAN se equivocó al establecer que el total de los ingresos de la actora fue de \$45.167.664.000, pues, se insiste, el total de los ingresos brutos fue de \$155.706.217.000.

Además, para establecer la proporción del 99,93%, de los ingresos brutos la DIAN restó no solo los ingresos no operacionales sino los intereses presuntivos de \$83.295.000, porque no están asociados al pago o abono en cuenta a la sociedad y, por tanto, no pueden dar derecho a deducción.

³⁵ Se refiere a los pagos por honorarios al revisor fiscal, contribución a la Superintendencia de Sociedades, renovación de matrícula mercantil y gastos legales.

³⁶ Se recuerda que solo llevó como deducibles en un 71.01% los gastos por renovación de matrícula mercantil y gastos legales.

³⁷ Que determinó de la misma manera que el primer cálculo de proporcionalidad.

³⁸ Que hacen parte del renglón 44 – intereses y rendimientos financieros por \$114.827.000



No obstante, de acuerdo con el artículo 35 del Estatuto Tributario³⁹, en concordancia con el artículo 26 de la misma normativa, los intereses presuntivos constituyen ingreso y por ende deben adicionarse a los ingresos netos para determinar la renta líquida.

En consecuencia, además de que el segundo cálculo de proporcionalidad no tiene fundamento legal, para determinar la proporción de los ingresos no constitutivos en los ingresos brutos, la DIAN no debió excluir ni los ingresos no operacionales ni los intereses presuntos.

Por lo demás, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN reconoció que los intereses presuntos hacen parte de la renta líquida, pues sostuvo lo siguiente:

*“En conclusión los intereses presuntivos declarados por el contribuyente INVERSIONES ESCORIAL S.A. NIT 900.257.179-8 en el reglón 44 Intereses y Rendimientos financieros por la suma de \$83.295.000, **se deben adicionar a los ingresos netos que sirven para determinar la renta líquida** del contribuyente por el sistema ordinario vale decir que se reconocen con ocasión de la declaración de renta del año gravable 2.09 (sic). Así las cosas, la obligación de calcular los intereses presuntivos con efectos en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2009, no está asociada con el concepto de pago o abono en cuenta y por sustracción de materia no nace la obligación de practicar retención en la fuente, máxime si se considera que ésta encuentra sentido, como mecanismo de recaudo simultáneo del impuesto con la percepción del ingreso, y en el caso que nos ocupa, la obligación que surge es la de **liquidar el impuesto a cargo definitivo, sobre la renta ordinaria incluyendo los intereses presuntos.**” (Resalta la Sala)*

Por lo expuesto, son deducibles los gastos que la actora declaró en los renglones de deducciones, en el 71,01% de estos gastos, toda vez que en ese porcentaje son imputables a los ingresos gravados. Además, se insiste, este porcentaje fue aplicado por la demandante para llevar como deducibles los gastos por renovación de la matrícula mercantil y los gastos legales.

En consecuencia, la actora tiene derecho a llevar como deducible el **71.01%** de los gastos, que corresponde a la suma de **\$476.670.000**, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Concepto del gasto	100%	71,01%
Honorarios de revisoría fiscal	\$159.331.920	\$113.141.596

39 Estatuto Tributario, art. 35. Las deudas por préstamos en dinero entre las sociedades y los socios generan intereses presuntivos.

Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable.

La presunción a que se refiere este artículo, no limita la facultad de que dispone la Administración Tributaria para determinar los rendimientos reales cuando éstos fueren superiores”.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Contribución a la Superintendencia de Sociedades:	\$117.171.000	\$83.203.127
71,01% de renovación de matrícula mercantil:	\$916.739	\$916.739
71,01% de gastos legales:	\$65.897	\$65.897
Subtotal gastos operacionales de administración	\$277.485.556	\$197.327.359
Impuesto de industria y comercio	\$383.004.000	\$271.971.140
Gravamen a los movimientos financieros (25%):	\$10.381.657	\$7.372.015
Subtotal otras deducciones	\$393.385.657	\$279.343.155
Total deducciones renglón 55	\$670.871.213	\$476.670.514

Por lo anterior, proceden las deducciones por gastos operacionales de administración por **\$197.327.000** y por otras deducciones por **\$279.343.000**, para un total de deducciones de **\$476.670.000**.

Sanción por inexactitud

En el presente caso, la actora registró **\$556.043.000** como pérdidas fiscales. La pérdida se rechazó porque para la DIAN proviene de deducciones improcedentes (**\$670.872.000**), por cuanto son imputables a los ingresos no constitutivos de renta. Con fundamento en el artículo 647-1 del E.T, sobre la pérdida líquida rechazada, la DIAN calculó el impuesto teórico del 33% (\$183.494.190) y a esta suma aplicó la sanción del 160%, por lo que determinó la sanción por inexactitud en \$293.591.000.

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario “*Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable*”.

La sanción por inexactitud está vinculada al mayor impuesto a pagar o al menor saldo a favor que resulte de la conducta sancionable. Por ello, algunos contribuyentes adoptaron la práctica de declarar pérdidas fiscales por mayor valor, pues ante una eventual fiscalización de la declaración no procedía la sanción sino simplemente una reducción de la pérdida declarada⁴⁰.

⁴⁰ C-910/04



Por lo anterior, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por artículo 24 de la Ley 863 de 2003, sancionó esa práctica y dispuso lo siguiente:

«ARTÍCULO 647-1. RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS. La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.

Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas». (Se destaca)

Al analizar la exequibilidad de la norma, la Corte Constitucional precisó lo siguiente⁴¹:

*“[...] Observa la Corte que no obstante las imprecisiones de redacción, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003, **no contiene una sanción autónoma**, sino que regula las condiciones en las cuales las sanciones por corrección o **por inexactitud habrán de aplicarse en los eventos de disminución o rechazo de pérdidas fiscales.***

El nuevo marco sancionatorio encuentra sustento en diversas consideraciones. Por un lado debe tenerse en cuenta que un objetivo central de este tipo de sanciones es preservar la veracidad y confiabilidad de las declaraciones tributarias. En consonancia con ello, independientemente de que el legislador considere que la sanción debe vincularse al detrimento que la conducta del contribuyente produzca para el fisco, resulta razonable que la sanción se aplique en relación con la conducta –declarar un mayor valor por concepto de pérdidas- y con el momento en el que ella se produce, esto es, cuando se realiza la declaración, y no cuando se materialice el efecto lesivo desde el punto de vista del recaudo tributario.

*[...] Por las anteriores consideraciones, encuentra la Corte que la norma demandada, no presume la mala fe del contribuyente y se ajusta a los artículos 29 y 83 de la Constitución, porque la sanción no corresponde a un hecho futuro y eventual, cual sería compensar las pérdidas declaradas, **sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas.** No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto,*

⁴¹ Sentencia C-910 de 21 de septiembre de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil



preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no". (Se destaca)

Así pues, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no tipifica un hecho sancionable independiente sino que regula las condiciones en las cuales deben aplicarse las sanciones por inexactitud y corrección cuando se disminuyan o rechacen pérdidas fiscales.

Además, para imponer la sanción por inexactitud por haber incluido pérdidas mayores a las reales, la norma prevé que la disminución o rechazo de pérdidas fiscales se considera como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Así, la base para determinar la sanción por disminución o rechazo de pérdidas fiscales es el impuesto de renta que teóricamente se genere sobre la pérdida a la tarifa vigente para el año en que esta se determinó y declaró.

Sobre este punto, la Sala ha precisado que la sanción por inexactitud procede por el hecho de que el contribuyente declare pérdidas fiscales por mayores valores a los reales, aunque no se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor ⁴².

La demandante considera que no procede la sanción por inexactitud porque no existe una sanción por el hecho de que la declaración arroje un menor saldo a favor. Sin embargo, el artículo 647-1 del E.T prevé que la disminución de la pérdida fiscal se considera como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente y que dicha cuantía, que tiene como causa el menor saldo a favor, es la base para determinar la sanción por inexactitud.

Además, como lo señaló la Corte Constitucional, la sanción debe ser aplicada en el momento en que se declara el incremento injustificado de las pérdidas fiscales, no cuando se hace efectiva la consecuencia de ese incremento, esto es, la compensación de dichas pérdidas⁴³.

En consecuencia, procede la sanción por inexactitud del artículo 647 del E.T porque la demandante declaró deducciones improcedentes de las cuales se derivó una pérdida mayor a la real y la disminución de esta pérdida a la que legalmente corresponde se considera como un menor saldo a favor, en los términos del artículo 647-1 del mismo estatuto. No hay lugar a levantar la sanción porque no existe una razonable diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable, sino una interpretación particular de ambas partes respecto al alcance del artículo 177-1 del E.T en el caso concreto.

En suma, la demandante tiene derecho a llevar como deducciones el 71.01% del total de los gastos que declaró por el año gravable 2009. Además, como declaró deducciones improcedentes y generó una pérdida mayor a la que tenía derecho, debe imponerse la sanción por inexactitud.

⁴² Sentencia de 15 de mayo de 2014, exp. 19647, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

⁴³ Sentencia C-910 de 2004



Por lo anterior, se impone revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anula parcialmente la liquidación oficial de revisión. A título de restablecimiento del derecho, se practica nueva liquidación a cargo de la demandante, en los siguientes términos:

DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO GRAVABLE 2009				
CONCEPTOS	RENGLO N	LIQ PRIVADA	VALOR DETERMINADO DIAN	LIQ C DE E
TOTAL INGRESOS BRUTOS	45	155.706.217.000	155.706.217.000	155.706.217.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	46	0	0	0
INGRESOS NO COSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	47	45.136.132.000	45.136.132.000	45.136.132.000
TOTAL INGRESOS NETOS	48	110.570.085.000	110.570.085.000	110.570.085.000
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	49	110.455.256.000	110.455.256.000	110.455.256.000
OTROS COSTOS (INCL COSTO ACT PEC Y OTROS DIST DE LOS ANT)	50	0	0	0
TOTAL COSTOS	51	110.455.256.000	110.455.256.000	110.455.256.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACION	52	277.486.000	0	197.327.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	53	0	0	0
DEDUCCION INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	54	0	0	0
DEDUCCION (SERVICIOS PUBLICOS FLETES SEGUROS IMP ETC)	55	393.386.000	0	279.343.000
TOTAL DEDUCCIONES	56	670.872.000	0	476.670.000
RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	57	0	114.829.000	0
O PERDIDA LIQUIDA	58	556.043.000	0	361.841.000
COMPENSACIONES	59	0	0	0
RENDA LIQUIDA	60	0	114.829.000	0
RENDA PRESUNTIVA	61	297.213.000	297.213.000	297.213.000

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
 Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



TOTAL RENTAS EXENTAS	62	0	0	0
RENTAS GRAVABLES	63	0	0	0
RENDA LIQUIDA GRAVABLE	64	297.213.000	297.213.000	297.213.000
INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	65	0	0	0
COSTOS Y DEDUCCIONES POR GANANCIAS OCASIONALES	66	0	0	0
GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	67	0	0	0
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	68	0	0	0
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	69	98.080.000	98.080.000	98.080.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	70	0	-	0
IMPUESTO NETO DE RENTA	71	98.080.000	98.080.000	98.080.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	72	0	0	0
IMPUESTO DE REMESAS	73	0	0	0
TOTAL IMP A CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	74	98.080.000	98.080.000	98.080.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	75	0	0	0
SALDO A FAVOR SIN SOL DEV O COMP/SALDO FRV PER FIS ANT	76	0	0	0
AUTORRETENCIONES	77	0	0	0
OTROS CONCEPTOS	78	2.205.000	2.205.000	2.205.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	79	2.205.000	2.205.000	2.205.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	80	22.315.000	22.315.000	22.315.000
SALDO A PAGAR POR IMP	81	118.190.000	118.190.000	118.190.000
SANCIONES	82	0	293.591.000	102.539.000*
TOTAL SALDO A PAGAR	83	118.190.000	411.781.000	220.729.000
O TOTAL SALDO A FAVOR	84	0	0	0

*La sanción por inexactitud se determinó de la siguiente manera: a la pérdida rechazada (\$194.202.000) se le calculó el impuesto teórico del 33% y al resultado (\$64.086.660) se le aplicó la sanción por inexactitud (160%), por lo cual la sanción se determinó en \$102.539.000.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Condena en costas

En relación con la condena en costas, el artículo 188 del C.P.A.C.A prevé lo siguiente:

“Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que **“las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho.** Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”.

El artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

“5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.



“7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” (Se destaca)

En este caso, nos hallamos en el evento descrito en el artículo 365 numeral 5 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012). Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**⁴⁴.

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, la Sala no condena en costas.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anula parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000011 de 6 de junio de 2012 y título de restablecimiento del derecho se tiene como liquidación la practicada por la Sala. Además, no se condena en costas porque no están probadas.

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

ANÚLASE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000011 de 6 de junio de 2012, por la cual la DIAN modificó a la actora la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2009. A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación la practicada por la Sala.

RECONÓCESE personería a Claudia Milena Puerto Guío como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que existe en el folio 252 del c.p.

⁴⁴ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



NO procede la condena en costas porque no están probadas.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ