



A.2.3

Radicado: 25000-23-37-000-2015-00212-01 (23144)
Demandante: INVERSIONES ZÁRATE GUTIÉRREZ Y CÍA S C S

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., cinco (05) de marzo de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00212-01 (23144)
Demandante: INVERSIONES ZÁRATE GUTIÉRREZ Y CÍA S C S
Demandado: DIAN

Tema: Renta año gravable 2010. Beneficio de auditoría. Pérdida fiscal.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 26 de enero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca (f. 383), que resolvió:

1. Se declara la nulidad parcial de la Resolución nro. 900021 de 22 de abril de 2013 y de la Resolución 900.042 de 21 de mayo de 2014, por las cuales la DIAN liquidó oficialmente el impuesto de renta a Inversiones Zárate Gutiérrez SAS, por el año gravable 2010.
2. A título de restablecimiento del derecho se declara que el impuesto de renta del año gravable 2010 a cargo de Inversiones Zárate Gutiérrez SAS será el que se registra en la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.
3. Por no haberse causado, no se condena en costas.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 12 de abril de 2011, la sociedad demandante presentó su declaración de renta del año gravable 2010 con beneficio de auditoría, y registró, entre otros, una pérdida líquida del ejercicio de \$2.319.470.000 (f. 204).

Posteriormente, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 312382012000088 del 13 de julio de 2012, a través del cual propuso el rechazo de pasivos, gastos operacionales de administración y otras deducciones, la adición de ingresos y la imposición de sanción por inexactitud (ff. 524 a 540 c.a. 3).

Con ocasión del requerimiento especial, el 19 de octubre de 2012, la sociedad actora corrigió la declaración de renta, para disminuir la pérdida líquida a \$1.494.761.000 y liquidarse una sanción por disminución de la pérdida (artículo 647-1 del ET) por valor de \$108.862.000 (f. 197).



Mediante Liquidación Oficial de Revisión 900021, del 22 de abril de 2013, la DIAN modificó la declaración de renta de la actora, en el sentido de: (i) rechazar pasivos por \$9.157.348.000; (ii) desconocer deducciones por \$829.417.000; (iii) adicionar renta líquida gravable por \$9.157.348.000; (iv) determinar un impuesto a cargo de \$3.431.993.000; (v) fijar una pérdida de \$0. y, (vi) imponer sanción por inexactitud en cuantía de \$4.835.080.000 (ff. 83 a 111).

Previo recurso de reconsideración (ff. 673 a 725 c.a. 4), a través de la Resolución 900.042, del 21 de mayo de 2014, la DIAN modificó la liquidación oficial de revisión para finalmente: (i) rechazar pasivos por \$3.286.888.000; (ii) desconocer deducciones por \$1.667.709.000; (iii) adicionar renta líquida gravable por \$175.948.000; (iv) determinar un impuesto a cargo de \$1.142.736.000; (v) fijar una pérdida de \$0; y, (vi) imponer sanción por inexactitud en cuantía de \$1.172.268.000 (ff. 55 a 82).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), INVERSIONES ZÁRATE GUTIÉRREZ Y CÍA S C S presentó demanda contra la DIAN, en la que formuló las siguientes pretensiones (ff. 2 y 3):

Principales:

1. Solicito en forma respetuosa decretar la NULIDAD de la Liquidación Oficial de revisión No. 900021 del 22 de abril de 2013 proferida por el Jefe Grupo Determinaciones Oficiales Dirección Seccional de Impuesto de Grandes Contribuyentes de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual modifiqué la declaración del impuesto a la renta y complementarios año gravable 2010, e impuso sanción de inexactitud.
2. De igual forma solicito la NULIDAD íntegra de la Resolución No. 900.042 del 21 de mayo de 2014 proferida por Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante la cual confirmó parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 900021, Acto Administrativo notificado por Edicto desfijado el 19 de junio de 2014 y ejecutoriado el 20 de junio de 2014.
3. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos que anteceden, y a título de restablecimiento del derecho, solicito decretar la firmeza de la declaración de renta presentada por INVERSIONES ZÁRATE GUTIÉRREZ S.A.S por el año gravable 2010. Así mismo, declarar que NO está obligada a pagar cantidad alguna por el mencionado año respecto de impuestos o sanciones.
4. Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 del Código general del proceso, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación omisiva al no ejecutar las funciones establecidas en la ley, reembolsando a INVERSIONES ZÁRATE GUTIÉRREZ S.A.S los gastos en que haya incurrido para instaurar este proceso, tales como gastos judiciales y honorarios de abogados.

Subsidiarias:

En caso de no acogerse las pretensiones principales en sede judicial, solicito se acceda a las siguientes:

1. Se declare la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900021 del 22 de abril de 2013 y la Resolución No. 900.042 del 21 de mayo de 2014 que la confirmó.



2. A título de restablecimiento del derecho, se recomponga dicha liquidación oficial de revisión, teniendo en cuenta que el contribuyente comparece al proceso contencioso, por omisiones de la autoridad administrativa.

3. Se revoque la sanción impuesta, teniendo en cuenta que mi representada presentó la declaración de renta y complementarios año 2010 con base en cifras y hechos concretos, verdaderos, completos y comprobables. Así mismo, aplicó las normas legales pertinentes, razón por la cual estamos frente a un caso típico de una diferencia de criterios en cuanto a interpretación de la normativa aplicable, entre la DIAN y mi representada.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 2, 4, 6, 29 y 83 de la Constitución; 29, 30 y 31 del Código Civil; 264 de la Ley 223 de 1995; 125, 142, 143, 147, 239-1, 283, 588, 647, 684, 689-1, 703, 704, 707, 708, 711, 712, 714, 742, 744, 746, 765, 766, 770, 771, 771-2, 772, 777 y 787 del ET; y 1, 3, 5, 10 y 42 del CPACA. La explicación del concepto de violación se sintetiza de la siguiente manera:

Afirmó que la declaración de renta del año gravable 2010, se presentó con un beneficio de auditoría de seis meses, y que si bien esta arrojó una pérdida fiscal, las facultades de fiscalización, por cinco años, a que se refieren los artículos 147 y 689-1 del ET, están dadas únicamente para determinar la exactitud de la pérdida declarada, más no frente a los demás renglones declarados, que se tornan inmodificables, una vez transcurrido el término especial de firmeza.

Frente al desconocimiento de pasivos, adujo que la DIAN adelantó una labor fiscalizadora insuficiente para determinar la realidad de tales pasivos, los cuales fueron contabilizados, con el correspondiente documento soporte. Aseguró que, en todo caso, dicha entidad se abstuvo de decretar la prueba supletiva de estos, conforme lo establece el artículo 771 del ET, con lo cual se habría demostrado la realidad de los pasivos rechazados, ya que estos fueron contabilizados y declarados por el beneficiario de los mismos (acreedor). Agregó que el pasivo es inexistente cuando no se registra en la contabilidad, pero se declara fiscalmente, sin ser real.

En relación con el desconocimiento de gastos operacionales de administración, alegó que la demandada violó el debido proceso de la actora porque en el requerimiento especial aquella no motivó de forma clara y concreta las razones que le llevaron a desconocer los gastos declarados. Manifestó que lo anterior impidió el ejercicio eficaz del derecho de defensa, como por ejemplo, controvertir los hechos, aportar y pedir pruebas, pues las razones sustento de las glosas no son claras. Aseveró que, en ese entendido, no hubo correspondencia entre el acto preparatorio y la liquidación oficial de revisión, en la medida que en el primero de los actos *«no se plantearon los hechos tenidos en cuenta para proferir la liquidación de revisión, violando el principio de correspondencia entre la declaración de renta, el requerimiento especial y la liquidación de revisión»*.

Consideró que es improcedente el rechazo de la deducción por amortización de cargos diferidos, pues de la lectura de los artículos 142 y 143 del ET, no es cierto que la inversión (montaje de un horno inclinado y de un molino vibratorio) deba generar ingresos para proceder a su amortización, ya que estas normas solo exigen que, de acuerdo con la técnica contable, se trate de un activo amortizable o un cargo diferido, y que la deducción se realice en un término no inferior a 5 años, salvo que por la naturaleza de o duración del negocio el término de amortización deba ser menor.

Frente a la deducción por donaciones, expresó que es procedente la donación hecha a la Universidad Sergio Arboleda (\$200.000.000), pues el artículo 125 del ET no establece ningún tipo limitación para para este tipo de deducciones, por lo cual, carece de base legal el argumento de la demandada consistente en que, por no registrarse renta líquida



en la declaración, no es procedente la deducción.

Sobre la sanción por inexactitud, aseguró que en la declaración tributaria no se incluyeron datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados, y tampoco los pasivos y deducciones declaradas son inexistentes, ya que estos conceptos están respaldados en facturas, soportes internos y en la contabilidad de la actora. Consideró que al equipararse los conceptos de improcedencia e inexistencia, se violó el principio de legalidad, ya que lo que sanciona el artículo 647 del ET, es la inclusión del pasivos y deducciones inexistentes, no su inclusión de forma improcedente, que atañe al incumplimiento de requisitos legales, distintos a la existencia de los conceptos declarados, como por ejemplo, no acreditar la causalidad, necesidad o la proporcionalidad, en el caso de las deducciones.

Finalmente, pidió condenar en costas a la parte demandada ya que, en las labores de fiscalización y determinación, omitió realizar las actuaciones pertinentes para la correcta determinación de la carga tributaria en cabeza de la actora.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual expuso lo siguiente (ff. 234 a 249):

Argumentó que al presentarse el beneficio de auditoría y al mismo tiempo pérdida fiscal, el término de firmeza que aplica es el de 5 años, sin que sea aceptable, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina de la DIAN, que únicamente pueda revisarse la pérdida fiscal, por ende, la fiscalización debe recaer sobre toda la declaración.

Frente al desconocimiento de pasivos, explicó que este concepto se desconoció por falta de prueba idónea. Al respecto, adujo que el pasivo declarado correspondía a una deuda para la adquisición de un lote, pero este inmueble no estaba dentro de los bienes de propiedad de la actora, ni tampoco dentro de la relación del impuesto predial pagado. Añadió que tampoco se aportó la correspondiente escritura de compraventa del inmueble.

En relación con el desconocimiento de gastos operacionales de administración, expresó que no es cierta la supuesta falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, dado que en aquel se explicó que el rechazo de la deducción tenía como causa *«la falta de pruebas o por insuficiencia probatoria y en algunos casos por el incumplimiento de los requisitos esenciales de necesidad y causalidad»*, situación que fue reiterada en la liquidación oficial de revisión.

Sobre el rechazo de la deducción por amortización de cargos diferidos, sostuvo que estos cargos en realidad son gastos incurridos por el ente económico para obtener beneficios en otros periodos, de manera que, en la medida que se vayan utilizando, empieza su amortización, por lo cual es necesario que estos empiecen a generar renta para que, a su vez, empiece su amortización.

Frente a la deducción por donaciones, consideró que al declararse pérdida fiscal, no hubo base (renta líquida) sobre la cual deducir la donación, por lo cual, debe mantenerse el rechazo de tal deducción.

Afirmó que a la luz de la jurisprudencia del Consejo de Estado (exp. 18395), la inexistencia de costos y deducciones aplica en aquellos casos en los cuales, a pesar de que tales conceptos son existentes, carecen de las formalidades legales para su



reconocimiento. Agregó que la sanción por inexactitud es procedente porque las pruebas aportadas para probar pasivos y deducciones son insuficientes o carecen de idoneidad.

Finalmente, frente a la solicitud de condena en costas, expresó que al tratarse del recaudo de impuestos, esto es, un proceso donde se ventila «*un interés público*», conforme al artículo 188 del CPACA, no cabe tal condena.

Sentencia apelada

Mediante sentencia del 26 de enero de 2017, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con base en las siguientes consideraciones (ff. 315 a 384):

Expresó que de la literalidad de los artículos 147 y 689-1 del ET, y de la interpretación que de estas ha hecho el Consejo de Estado, se extrae que cuando la declaración tributaria con beneficio de auditoría arroja una pérdida fiscal, esta solo adquiere firmeza al cabo de 5 años, tiempo durante el cual la DIAN puede revisar toda la declaración, ya que la misma no es susceptible de escisión.

Afirmó que procede el reconocimiento del pasivo «*Lote Alameda*» por \$3.286.887.559, por cuanto se encuentra registrado contablemente, está certificado por el revisor fiscal de la actora, el beneficiario del pasivo (Constructora Némesis) certificó la existencia de la deuda y la contabilizó, y no era necesario acreditar la propiedad sobre el «*Lote Alameda*» porque a pesar de que el pasivo se denominó con ese nombre, la deuda no fue para adquirir ese predio, sino para el pago de proveedores, inversiones, abono a acreedores, y por proyectos que se desarrollan en las fincas de la sociedad demandante.

En relación con los gastos operacionales de administración, afirmó, en primer lugar, que no hubo falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, ya que confrontados estos actos se advierte que los gastos glosados son los mismos y las razones del rechazo iguales, esto es, la falta de soporte de las operaciones que dieron lugar a los gastos e incumplimiento de requisitos formales. Enseguida señaló que frente a los gastos por «*asistencia técnica*» rechazados por la DIAN en cuantía de \$464.486.334, solo es procedente el rechazo de \$313.680.023, puesto que no existe soporte que los respalde, pero debe reconocerse la suma de \$150.806.311, en la medida que se aportó factura, cuyo concepto es la «*instalación de sistema de riego por gravedad con hidrantes y puntos de distribución*», servicio que está relacionado con la actividad productora de renta de la actora. Por idénticas razones, en lo que respecta al rechazo de gastos por «*mantenimiento y reparación de terrenos*», sobre la cuantía objeto de controversia (\$37.701.148), debe reconocerse la suma de \$7.127.000, y rechazarse el restante.

Agregó que en lo que respecta al desconocimiento de gastos por «*mantenimiento y reparación de construcción*» (\$574.992.429) debe anularse el rechazo sobre \$500.973.604, pues, de un lado, están debidamente soportados, y de otro, su rechazo se debió a que no están asociados a un ingreso, lo cual es improcedente, según la jurisprudencia del Consejo de Estado (exp. 20276), ya que «*no se exige como requisito la relación de causa y efecto entre el gasto-ingreso como erradamente los interpreta la DIAN, sino que debe relacionarse el gasto con la actividad productora de renta*». Consideró que, por falta de prueba, debía mantenerse el rechazo sobre el monto restante.

Asimismo, señaló que se aceptaba el valor de \$70.877.736, por concepto de gastos por «*combustibles y lubricantes*», toda vez que están debidamente soportados, pero se



mantenía el rechazo sobre \$22.930.264, por falta de soporte.

Frente a la deducción por amortización de cargos diferidos, expuso que según los artículos 55 y 67 del Decreto 2649, y 142 y 143 del ET, la amortización de la inversión realizada (montaje de un horno inclinado y de un molino vibratorio) solo podrá hacerse cuando tales activos empiecen a funcionar, ya que a partir de ahí se gastan y consumen, y, correlativamente, generan ingresos.

Sobre la deducción por donaciones, manifestó que como consecuencia del reconocimiento de pasivos y deducciones hecho por el Tribunal, la renta líquida determinada por la DIAN desapareció, por lo que no es posible reconocer la deducción por donaciones a la Universidad Sergio Arboleda.

Estimó que la sanción por inexactitud debe mantenerse respecto de los conceptos sobre los que se mantuvo el rechazo, la cual corresponderá al 160% de la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado por el Tribunal.

Finalmente, consideró que por no hallarse probadas, no procede la condena en costas.

Recurso de apelación

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia como se resume a continuación (ff. 394 a 405):

Insistió en que el supuesto pasivo corresponde a una deuda para la compra del «*Lote Alameda*», pero que no obstante, más allá del registro contable, no se acreditó la propiedad sobre el inmueble o que el bien hiciera parte de los activos de la actora, situación sobre la que el Tribunal omitió realizar el correspondiente análisis.

Reiteró que el rechazo de los gastos obedeció a que en algunos casos las erogaciones no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, y en otros, están relacionadas con el mantenimiento y funcionamiento de fincas que no están declaradas dentro de los activos de la actora. Añadió que en los demás casos, los ingresos declarados no están asociados a los gastos o no se soportaron probatoriamente. En apoyo de lo anterior, retomó las consideraciones fácticas y jurídicas expuestas en los actos demandados, y solicitó revocar la sentencia apelada en lo desfavorable, para negar las pretensiones de la actora.

Frente a la sanción por inexactitud, aseguró que como la demandante declaró pasivos y deducciones improcedentes, que incidieron en el saldo a pagar, y en vista de que no se probó que esa inclusión se debió a un vicio del consentimiento, se materializó el elemento subjetivo de la sanción por inexactitud, por lo cual no hay lugar a que se exonere a la actora de la misma.

Por su parte, la parte demandante apeló la sentencia del Tribunal en los siguientes términos (ff. 406 a 455):

Insistió en que las facultades de revisión, una vez acaecido el término especial de firmeza, recaen únicamente sobre la pérdida declarada, pues los demás conceptos declarados se tornan inmodificables por efecto del beneficio de auditoría.

Expuso que no obstante el Tribunal reconoció la procedencia de los pasivos reclamados por la actora, en cuantía de \$3.286.888.000, omitió incluirlo en el correspondiente renglón de la reliquidación del impuesto que practicó. Añadió que, pese al reconocimiento de



pasivos, el *a quo* mantuvo una adición a la renta gravable por pasivos inexistentes por valor de \$175.948.000, el cual de manera consecuente debió desaparecer.

Frente a los gastos operacionales de administración, alegó que cada uno de ellos está registrado contablemente y respaldado en soportes idóneos, por lo cual pide revocar la sentencia apelada en lo desfavorable y acceder a su reconocimiento. De otra parte, insistió en que en el rechazo de algunas de estas erogaciones, la demandada esgrimió consideraciones que, además de ser generalizadas, etéreas y subjetivas, no fueron planteadas en el requerimiento especial, por lo cual, distinto a lo considerado por el Tribunal, existe violación al principio de correspondencia que debe existir entre este acto y la liquidación oficial de revisión.

En relación con la amortización de los cargos diferidos, reiteró lo expuesto en la demanda, referente a que no es necesario que la inversión empiece a generar ingresos para que se habilite su amortización.

Finalmente, pidió revocar la sanción por inexactitud, pues insistió en las consideraciones de la demanda, en el sentido de que lo que se sanciona es la inclusión de pasivos y deducciones inexistentes, no la inclusión de estos conceptos de forma impropia.

Alegatos de conclusión

La parte demandante, en esencia, reiteró lo dicho en la apelación (ff. 480 a 486).

Por su parte, la demandada reiteró lo dicho en el recurso de apelación (ff. 469 a 479).

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 26 de enero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

En primer lugar, la Sala debe analizar si se configura la falta de correspondencia entre el requerimiento especial, y los actos de liquidación del tributo, según lo planteado por la demandante en relación con el cuestionamiento de los gastos operacionales de administración. Seguidamente, se deberá analizar si conforme a los artículos 147 y 689-1 del ET, las facultades de fiscalización que conserva la DIAN sobre las declaraciones presentadas con beneficio de auditoría que arrojan pérdidas fiscales, una vez transcurrido el término especial de firmeza, se limitan únicamente a verificar la exactitud de la pérdida declarada, o si también se extienden a los demás renglones de la declaración. De la respuesta a este interrogante, dependerá el estudio sobre la procedencia o improcedencia de los pasivos y deducciones declarados, así como de la sanción por inexactitud.

2- En relación con el principio de correspondencia, el artículo 711 del ET, establece la correlación que debe existir entre la declaración tributaria, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, y al efecto señala que «*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 en su ampliación si la hubiere*». Este principio no se ve desconocido por el hecho de que en la liquidación oficial de revisión se



expongan nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener la glosa planteada en el acto preparatorio, ya que lo que está prohibido es que se incluyan hechos nuevos o glosas diferentes a las fijadas inicialmente (sentencia del 13 de octubre de 2016, exp. 19456, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Frente a la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y los actos de liquidación del tributo, la actora planteó que como en el requerimiento especial el desconocimiento de los gastos operacionales de administración, tuvo como sustento el hecho de que no se asoció un ingreso a los gastos declarados, y a que estos estaban relacionados con el funcionamiento y mantenimiento de fincas que no pertenecían a la sociedad contribuyente, no era procedente que en los actos demandados se rechazaren deducciones basados en la falta de soporte o documento idóneo.

En este caso, la Sala verifica que la liquidación oficial de revisión se contrajo a las glosas y cifras planteadas en el requerimiento especial, todas ellas relacionadas con «*gastos operacionales de administración*» (f. 531 c.a. 3), por lo cual no se configura la alegada vulneración del principio de correspondencia. El hecho de que se hubiera exigido documento soporte para el reconocimiento de unas deducciones, las mismas que fueron desconocidas en el requerimiento especial, no comporta la formulación de hechos nuevos o glosas distintas a las del acto previo; tal exigencia, además de ser un imperativo legal que debe cumplirse para la procedencia de deducciones, si se quiere, es una mejora de las exposiciones contenidas en dicho acto. No prospera el cargo.

3- En relación con el beneficio de auditoría, los artículos 147, 689-1 y 714 del ET, en la versión vigente para la época en que fueron expedidos los actos demandados, establecían términos particulares de firmeza de las declaraciones tributarias, en atención a los distintos supuestos de hecho que de forma independiente regulaban cada una de estas normas.

La regla general de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta es la señalada en el artículo 714 *ibidem*, que indicaba que si transcurridos dos años contados desde la presentación de la liquidación privada, o de la solicitud de devolución o compensación según el caso, no se notificaba el requerimiento especial, la Administración perdía la competencia temporal para modificar la liquidación privada del impuesto.

Por su parte, el artículo 147 del ET, luego de ser modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, estableció en su inciso séptimo que el término de firmeza de las declaraciones de renta, en las que se determinaban o compensaban pérdidas fiscales, sería de cinco años contados a partir de la fecha de presentación de la respectiva declaración. Con lo cual, queda en claro la especialidad de la citada norma, pues la materia regulada en el referido artículo 147 se concretó en el término de firmeza de unas declaraciones específicas, esto es, aquellas que liquidaban o compensaban pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

Ahora bien, en cuanto al artículo 689-1 del ET, bajo la denominación de «*beneficio de auditoría*», el legislador dispuso un término de firmeza especial inferior al definido por los artículos 714 y 147 del ET. En esencia, con el objeto de estimular el incremento del recaudo, esta norma otorgó un beneficio a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, consistente en que las declaraciones de este impuesto se excluían de los términos ordinarios de firmeza, previo el cumplimiento de los requisitos expresamente dispuestos por el legislador.

El beneficio de auditoría fue establecido originalmente por el artículo 22 de la Ley 488 de



1998, en virtud del cual se adicionó el artículo 689-1 al ET, y se dispuso únicamente para la declaración de renta del año gravable 1998. Posteriormente, el beneficio fue prolongado para otros años gravables, así: Ley 633 de 2000, para los períodos gravables 2000 a 2003; Ley 788 de 2002 y Ley 863 de 2003, para los períodos gravables 2004 a 2006; Ley 1111 de 2006, para los años gravables 2007 a 2010; y, Ley 1430 de 2010, para los períodos gravables 2011 y 2012. Lo anterior, sin perjuicio de que mediante las anteriores leyes se efectuaron modificaciones relativas a los requisitos para acceder al beneficio en comento. Fue así, como la Ley 1111 de 2006, aplicable para el periodo gravable en discusión (2010), al modificar el artículo 689-1 del ET, dispuso que la liquidación privada que incrementara el impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a 2.5 3 o 5, veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedaría en firme, respectivamente, si dentro de los 6 12 o 18 meses siguientes a la fecha de su presentación, no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración fuera debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realizara en los plazos fijados.

En ese contexto, los requisitos para que la liquidación privada quedara cobijada con el beneficio auditoría, consistieron, en términos generales, en: (i) presentación y pago de la declaración dentro de los plazos fijados para por el Gobierno Nacional, (ii) incremento del impuesto neto de renta según los porcentajes establecidos en la norma, y (iii) que dentro del término especial del beneficio de auditoría, no se notificara el emplazamiento para corregir.

Al tiempo, el artículo 689-1 del ET también estableció ciertos supuestos en los cuales el beneficio de auditoría no era procedente, a saber: (i) cuando el contribuyente gozaba de beneficios tributarios en razón a su ubicación en una zona geográfica determinada; (ii) cuando se demostrara que las retenciones en la fuente declaradas eran inexistentes; (iii) si el impuesto neto sobre la renta de la declaración correspondiente al año gravable anterior, frente al cual debía cumplirse el requisito del incremento del impuesto, era inferior a 41 UVT; y, (iv) cuando las correcciones a la liquidación privada no mantuvieran el cumplimiento de los requisitos generales para acceder al beneficio de auditoría.

La reseñada norma dispuso que cuando la declaración objeto de beneficio de auditoría arrojara una pérdida fiscal, la Administración tributaria podía ejercer las facultades de fiscalización para «*determinar su procedencia o improcedencia y por ende su compensación en años posteriores*», facultad que conservaría, así hubiera transcurrido el período especial de firmeza.

En relación con la interpretación adecuada de los artículos 147 y 689-1 del ET, la Sala ha considerado que en virtud de esta última norma, una vez superado el término especial de firmeza del beneficio de auditoría, la Administración tributaria tiene competencia únicamente para revisar la pérdida fiscal liquidada, en el marco del término previsto por el artículo 147 del ET (por 5 años), puesto que el artículo 689-1 *ibidem*, «*otorga una competencia exclusiva y limitada, de manera que la Autoridad de impuestos carece de competencia para modificar aspectos ajenos a la disminución o rechazo de la pérdida fiscal declarada*» (Sentencia del 21 de febrero de 2019, exp. 18912, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

En efecto, de la literalidad del artículo 689-1 del ET, es posible concluir que las declaraciones del impuesto sobre la renta que liquidan o arrojan pérdidas fiscales sí pueden ser objeto del beneficio de auditoría y, de suyo, estar sometidas al término de firmeza especial del mismo artículo, siempre y cuando las liquidaciones privadas cumplan con los requisitos generales que se establecen para aplicar el beneficio de auditoría, los



cuales fueron señalados con anterioridad.

De manera que, cuando la norma en comento dispone que no obstante haya transcurrido el término de firmeza del beneficio de auditoría *«la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores»*, no está negando que las declaraciones que arrojan pérdidas fiscales pueden ser objeto del beneficio de auditoría, sino que está otorgando una competencia a la autoridad tributaria, limitada a determinar oficialmente la exactitud de la pérdida fiscal liquidada por el contribuyente. Se señala que la competencia otorgada es limitada, y es la razón por la cual la declaración que liquida una pérdida fiscal sí cuenta con el beneficio de auditoría, porque tal facultad se restringe a la posibilidad de modificar la declaración privada que arrojó la pérdida fiscal, única y exclusivamente, para desconocer total o parcialmente la pérdida determinada por el contribuyente.

Desde luego, esa facultad de revisión recae sobre cada uno de los renglones que inciden en la determinación de la pérdida dentro del proceso depurativo de la renta, tales como ingresos, costos y deducciones, pero no con fines reliquidatorios sino vericulatorios, pues el único renglón susceptible de reliquidación será el de la pérdida líquida declarada hasta el punto de su desconocimiento de ser el caso.

En ese entendido, una vez superado el término de firmeza del beneficio de auditoría, la Administración pierde competencia para modificar la base gravable del impuesto, y por ende, el impuesto liquidado por el contribuyente, que se torna inmodificable. Una tesis contraria, conduciría a concluir que este beneficio no aplica para las declaraciones de renta que arrojan o compensan pérdidas fiscales; precisamente, esta postura, que fue doctrina reiterada de la DIAN (conceptos 103121 de 2008, 075186 de 2010 y 008895 de 2011) recientemente fue retirada del ordenamiento jurídico por la Sala (Sentencia del 21 de febrero de 2019, exp. 18912, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), por ser contraria a la finalidad del artículo 689-1 del ET.

En conclusión, las facultades de fiscalización que conserva la DIAN en el caso de las declaraciones que se acogen al beneficio de auditoría y que arrojan una pérdida fiscal, únicamente pueden llegar hasta la pérdida declarada, a efectos de *«determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores»*, y con ello evitar que la firmeza anticipada de la declaración en ese renglón repercuta en la carga fiscal de periodos posteriores, vía compensación, y no comporta una habilitación para variar el tributo liquidado por el contribuyente. Lo anterior, salvo que la Administración verifique que la pérdida fiscal que rechaza ya fue objeto de compensación, caso en el cual, queda habilitada para incluir el monto compensado como una renta líquida por recuperación de deducciones, de conformidad con el artículo 199 del ET (Sentencia del 21 de febrero de 2019, exp. 18912, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

3.1- Precisado lo anterior, la Sala advierte que en la declaración de renta del año gravable 2009, la sociedad demandante registró un impuesto neto de renta de \$27.036.000 (f. 208); asimismo, dentro de los plazos fijados por el Decreto 4836 de 2010, el 12 de abril de 2011, presentó la declaración de renta del año gravable 2010, en la que consignó un impuesto neto de renta de \$410.068.000 (f. 204), lo que significó un aumento del impuesto neto de renta de más de 5 veces la inflación causada en el año gravable 2010, en relación con el declarado en el periodo 2009, quedando cobijada con el beneficio de auditoría de 6 meses, de conformidad con el artículo 689-1 del ET. Dicha declaración, arrojó una pérdida líquida de \$2.319.470.000.



Teniendo en cuenta la fecha de presentación y según lo expuesto en líneas precedentes, la declaración de renta del año gravable 2010 cobró firmeza el 12 de octubre de 2011, en relación con los renglones ajenos a la pérdida líquida declarada, puesto que la DIAN no profirió el emplazamiento para corregir antes de tal fecha, para levantar el beneficio de auditoría; por consiguiente, a partir de esa fecha la DIAN solo podía fiscalizar la pérdida declarada en los términos que ya fueron precisados. Sin embargo, como quedó visto en los antecedentes de la actuación administrativa, los actos de liquidación del tributo revisaron la totalidad de la declaración de renta, y, además de desconocer la pérdida líquida, determinaron un mayor impuesto a cargo e impusieron sanción por inexactitud.

Conforme a las anteriores consideraciones, la Sala halla razón a la demandante en el sentido de que no era procedente que la DIAN revisara todos los renglones de su declaración; en ese entendido, solo debió revisar - con fines vericatorios, que no reliquidatorios- las deducciones declaradas a efectos de determinar la exactitud de la pérdida fiscal registrada, más no para determinar un mayor tributo. Por tanto, el análisis de la Sala se limitará exclusivamente a ese punto.

4- El artículo 107 del ET, señala que son deducibles las expensas realizadas durante el año gravable, siempre que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, y sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. Señala igualmente la norma, que la necesidad y la proporcionalidad de las expensas deben determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos el ET.

Para que se cumpla la relación de causalidad, es indispensable que la erogación tenga una relación de causa y efecto con la actividad productora de renta, no necesariamente como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (Sentencia de 22 de marzo de 2011, exp. 17152, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), de manera que si no se incurre en el gasto no es posible desarrollar la actividad productora de renta (Sentencia del 5 de octubre de 2016, exp. 21051, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

La necesidad del gasto, por su parte, exige que las erogaciones en las que se incurre, sean normales y forzosas dentro de la actividad productora de renta, e implica, desde luego, que la erogación intervenga directa o indirectamente en la obtención de la renta, esto es, que ayude a producirla, en oposición al gasto meramente conveniente o suntuario, dado que si no se incurre en ellas, los bienes no estarán listos para su enajenación y los servicios no podrían ser prestados, o más aún, no se conservarán en condiciones de ser administrados, distribuidos y comercializados (Sentencia de 24 de julio de 2008, exp. 16302, CP: Ligia López Díaz). A su vez, la proporcionalidad alude a la medida y a la prudencia del gasto con miras a obtener un provecho, de manera que el gasto debe ser proporcionado frente a la renta que se espera obtener. Este debe medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la particular actividad productora de renta (Sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 20478, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

Adicionalmente, no basta con acreditar el cumplimiento de los presupuestos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas, puesto que para que estas tengan el carácter de deducibles, es necesario que estén amparadas en documento idóneo, según las exigencias del artículo 771-2 del ET, que al efecto dispone:

Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales



b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

4.1- En el caso concreto, en la declaración de renta del año gravable 2010, la actora registró en el renglón «*gastos operacionales de administración*» el valor de \$2.987.134.000, monto que fue rebajado por la DIAN a \$1.516.425.000, lo que implicó un desconocimiento de \$1.470.709.000 (f. 81 vto.), el cual se discrimina de la siguiente manera:

Cuenta	Concepto	Valor
513515	Asistencia técnica	\$490.823.000
514505	Mantenimiento y reparación terrenos	\$59.955.000
514510	Mantenimiento y reparación construcción	\$618.121.000
519535	Combustibles y lubricantes	\$93.808.000
516515	Amortización de cargos diferidos	\$253.718.000
Total		\$1.516.425.000

Las razones del rechazo de cada uno de estos gastos, fue explicado por la DIAN de la siguiente manera:

Asistencia técnica

NOMBRE / RAZÓN SOCIAL	VALOR	OBSERVACIONES
Sistemas de Información Empresarial	\$9.480.240	Sin NIT. Sin documento soporte. Sin identificación ingresos asociados a este gasto.
Security Consulting Colombia Ltda	\$2.436.000	Sin NIT. Sin documento soporte. Sin identificación ingresos asociados a este gasto.
Aponte López Alfonso María	\$464.486.334	Factura parcialmente ilegible. No se identifica el inmueble de instalación del sistema de riego.
Ohh Comunicaciones Ltda	\$211.280	Sin NIT. Sin documento soporte. Sin identificación ingresos asociados a este gasto.
Encuadernaciones Luis López Y Cia	\$787.968	Sin NIT. Sin documento soporte. Sin identificación ingresos asociados a este gasto.
Zoolab Ltda	\$2.956.100	Sin NIT. Sin documento soporte. Sin identificación ingresos asociados a este gasto.
Tvo Conectado S.A	\$4.415.349	Sin NIT. Sin documento soporte. Sin identificación ingresos asociados a este gasto.
Barreto Bocanegra Germán	\$6.000.000	Sin NIT. Sin documento soporte. Sin identificación ingresos asociados a este gasto.
Serrano Molina Rolando	\$50.000	Sin NIT. Sin documento soporte. Sin identificación ingresos asociados a este gasto.
Total	\$490.823.271	

Mantenimiento y reparación terrenos

NOMBRE/ RAZÓN SOCIAL	VALOR	OBSERVACIONES
FARMABIOVET CENTRO LTDA	\$2.327.000	Factura de venta No. 239. Sin identificación de ingresos asociados a este gasto (folio 450)
VARGAS GILDARDO	\$4.800.000	Factura de venta No. 2119. Sin identificación de ingresos asociados a este gasto (folio 451).



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00212-01 (23144)
Demandante: INVERSIONES ZÁRATE GUTIÉRREZ Y CÍA S C S

HIVANIO OSORIO SANTA	\$30.574.148	Documento equivalente a factura (D.R 522/03) pero solo de julio y agosto de 2010 por valor de \$4.255.319 cada uno. Los demás valores sin soporte. Sin identificación de ingresos asociados a este gasto (folios 452 y 453)
OTROS	\$22.253.852	No existe soporte. No se explica la relación de causalidad de estos gastos con la actividad productora de renta o los ingresos obtenidos.
TOTAL	\$59.955.000	Observaciones comunes: Las fincas en las que se llevaron a cabo los gastos no están relacionadas dentro de los activos de la sociedad contribuyente.

Mantenimiento y reparación construcciones

NOMBRE/ RAZÓN SOCIAL	VALOR	OBSERVACIONES
AGRO-LEVANTE LTDA	\$12.911.628 (valor total de la sumas registradas en auxiliares)	Cuantías registradas no coinciden, sólo aparecen facturas de venta 00974 y 01074 por un valor de \$5.222.425. Productos veterinarios y agropecuarios sin referencia a que actividad económica realizada. No hay identificación de ingresos asociados a este gasto (folios 454 y 457)
AGRO S.A	\$11.900.696 (valor total de las sumas registradas en auxiliares)	Cuantías registradas no coinciden, sólo aparecen facturas de venta 190473, 195242, 195172 y 195200 por un valor de \$3.010.900. Insumos agrícolas sin referencia a que actividad económica realizada. No hay identificación de ingresos asociados a este gasto (folios 455, 470, 471 y 472).
COMITÉ DE GANADEROS DEL TOLIMA	\$7.546.444 (valor total de la sumas registradas en auxiliares)	Cuantías registradas no coinciden, sólo aparecen facturas de venta 5-019341 por un valor de \$2.120.700, elementos de veterinaria-ganadería. Sin identificación de ingresos asociados a este gasto Objeto social de la empresa no aparece actividades de ganadería (folio 458)
BAQUERO TRIANA MARIA OLGA	\$1.240.851 (valor total de la sumas registradas en auxiliares)	Inscritas Régimen Simplificado NIT 28.846.376. Cuantías registradas no coinciden, sólo aparece un documento equivalente a la factura por un valor de \$1.080.000. Describe oficios chef de cocina. Sin identificación de ingresos asociados a este gasto. No explica relación actividad (fol. 456 y 597).
BRIÑEZ QUIMBAYO JOSÉ YESID	\$3.358.197 (valor total de la sumas registradas en auxiliares)	Inscrito Régimen simplificado NIT 5.901.164. No actualiza desde el año 2008. Cuantías registradas no coinciden, sólo aparece un documento equivalente a la factura por valor de \$1.500.000. Describe labores de agricultura sin indicar predios, sin identificación de ingresos asociados a este gasto. No explica relación de actividad. (fol. 459 - 598)
MARTÍNEZ OSORIO MANUEL ALEJANDRO	\$1.493.617 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrito Régimen Simplificado. NIT 80.092.229. No lo actualiza desde el año 2007. Cuantías registradas no coinciden. Sólo aparece un documento equivalente a factura por valor de \$1.300.000. Refiere pagos sueldo conductor de camión, sin especificar placas del vehículo, propiedad del mismo, no identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación de actividad (fol. 460 y 599).
SÁNCHEZ CALDERÓN OSWALDO JAVIER	\$3.335.882 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrito Régimen Simplificado NIT 1.070.587.694. No lo actualiza desde el año 2009. Cuantías registradas no coinciden. Solo aparece un documento equivalente a factura por valor de \$1.000.000. Señala instalación alambre de púa. No se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación de actividad (fol. 461-600)
AURA ROSA REYES (PRADOS Y BOSQUES)	\$464.200 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrita Régimen Simplificado NIT 41.336.842. No lo actualiza desde el año 2006. Cuantías registradas no coinciden, sólo aparece un documento equivalente a factura por valor de \$140.500. Señala servicios de mantenimiento. No se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación actividad (fol. 462 y 601).
CAMPO ELÍAS CORTÉS	\$1.099.372 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	No aparece inscrito en el RUT. Cuantías registradas no coinciden, sólo aparece un documento equivalente a facturar por valor de \$1.595.745. Labores desarrolladas no especifican potrereros de que predios. No se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación actividad (fol. 463, 602 y 603)
JOSÉ DAVID LOZANO	\$19.089.130 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrito Régimen Simplificado. NIT 5.859.743. Cuantías registradas no coinciden, sólo aparece un documento equivalente a factura por valor de \$1.000.000. No se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación actividad (folios 464 y 604)
FÉLIX MARÍA SERRANO DEVIA	\$6.616.397 (valor total de las sumas registradas en	Inscritos Régimen Simplificado. NIT 5.980.563. Cuantías registradas no coinciden, sólo aparece un documento equivalente a factura por valor de \$1.050.000. Labores de agricultura, no se identifica ingresos



	auxiliares).	asociados a este gasto. No explica relación actividad (folios 465 y 605)
RODRÍGUEZ NÚÑEZ ADNE	\$4.919.460 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	No aparece inscrito en el RUT, cuantías registradas no coinciden, sólo aparece un documento equivalente a factura por valor de \$1.000.000. Labores desarrolladas en Finca "las palmas". Este predio no figura en la relación de inmuebles del contribuyente. No se identifica ingresos asociados a éste gasto No explica relación actividad (folios 93, 466, 606, 607 y 617)
VARÓN ARIZA JAIME	\$4.697.242 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrito Régimen Simplificado. NIT 11.303.674. Cuantías registradas no coinciden, sólo aparece, un documento equivalente a factura por valor de \$1.610.000. No se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación actividad (folios 467 y 608)
GUEVARA GÓMEZ LISANDRO	\$4.117.936 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrito en Régimen Simplificado. NIT 93.122.283. Cuantías registradas no coinciden, solo aparece un documento equivalente a factura por valor de \$1.400.000. No se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación actividad (folios 476 y 609)
BONILLA VALBUENA RAMIRO	\$2.899.286 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrito Régimen Simplificado NIT. 2.231.803. Cuantías registradas no coinciden, sólo aparece un documento equivalente a factura por valor de \$1.000.000. No se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación actividad (folios 477 y 610)
LUIS ÁNGEL CHAVARRIAGA GARCÍA	\$1.683.774 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrito Régimen Simplificado NIT 5.900.898. No actualiza RUT desde el año 2006. Cuantías registradas no coinciden. Sólo aparece un documento equivalente a factura por valor de \$1.150.000. Señala reparación máquina rozadora, pero no se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación actividad (folios 479 y 611).
CORTÉS MERCHÁN FELIPE	\$2.300.000 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrito Régimen Simplificado NIT 14.250.110, documento equivalente a factura por valor de \$2.300.000. Construcción de Gaviones, pero no se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica actividad ni su relación con el negocio social (folios 480 y 612)
GARAVITO AMPUDIA CARLOS ALBERTO	\$2.074.468 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrito Régimen Simplificado NIT 11.318.291. Cuantías registradas no coinciden, sólo aparece un documento equivalente a factura por valor \$1.950.000. Instalación de equipos de aire acondicionado, pero no se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación actividad (folios 481 y 613)
ALBA LILI MARTÍNEZ CHARRY	\$1.900.238 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	No aparece inscrito en el RUT. Cuantía registrada no coincide con soporte, aparece un documento equivalente a factura por valor de \$1.760.000 labores de aseo, cocina y ropa. No hay relación de causalidad con actividad de sociedad.
ORTEGA MURILLO ENRIQUE	\$1.295.616 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Inscrito Régimen Simplificado NIT 2.261.616. Cuantía registrada no coincide con soporte, aparece un documento equivalente a factura por valor de \$1.200.000. Corte de madera para cercas. No determina predios. No se identifica ingresos asociados a este gasto. No explica relación actividad con objeto social (folios 483 y 616).
CONSTRUCTORA NÉMESIS S.A.	\$393.031.825 (valor total de las sumas registradas en auxiliares).	Cuantías registradas no coinciden con documentos revisados, aparecen factura de ventas 1870, 1872, 1875, 1876 por un valor de \$387.512.534. Se refieren a servicios de construcción, no se señala que inmuebles o sobre que predios o en desarrollo de cuales contratos. No hay identificación de ingresos asociados a este gasto (folios 468, 469, 474 y 478)

Combustibles y lubricantes

VALOR	OBSERVACIONES
\$93.808.000	No se identificaron las placas de los vehículos atendidos. No se explicó la relación de causalidad entre los gastos y la actividad productora de renta o el ingreso obtenido.

Cargos diferidos

VALOR	OBSERVACIONES
\$253.718.000	Los activos amortizados no han empezado a generar ingresos, condición necesaria para aceptar su amortización.



De lo anterior se extrae que el rechazo de los gastos operacionales se debió principalmente a tres razones comunes: (i) falta de documento idóneo; (ii) falta de asociación del gasto declarado con los ingresos, y, (iii) no explicación de la relación de las erogaciones con el objeto social de la compañía¹.

Según quedó consignado en la liquidación oficial de revisión, «en razón a la amplitud y diversidad de actividades económicas registradas dentro del objeto social de INVERSIONES ZÁRATE GUTIÉRREZ SAS, así como a la composición de sus ingresos declarados (folios 42 y 43; 535), en los cuales predominan los ingresos no constitutivos de renta», se hacía «latente e imperioso la explicación y demostración de las expensas desembolsadas a título de gastos y, especialmente, la ilustración de estos gastos con los ingresos percibidos por el ente durante la vigencia fiscal investigada» (f. 99). Así, para la DIAN, era necesario acreditar la asociación del gasto con un ingreso y explicar la relación de estas erogaciones con el objeto social de la compañía, esto es, en el entendimiento de la Sala, demostrar la relación de causalidad de las erogaciones con la actividad productora de renta. Esta posición, fue reafirmada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en la que se enfatizó que el «rechazo de las deducciones obedeció porque en algunos casos no tienen relación de causalidad con la renta, otros están relacionados con el mantenimiento y funcionamiento de algunas fincas que no son declaradas por la sociedad dentro de sus activos» (f. 71 vto.).

4.2- En lo que respecta a «gastos de asistencia técnica», por \$490.823.000, se tiene que, como lo determinó la DIAN, la mayoría de estas erogaciones (\$335.601.340) no tiene documento soporte. Únicamente se aportaron las facturas relacionadas con Aponte López Alfonso (factura 0071, f. 448 c.a. 3) y TVO Conectado S.A. (factura FV – 2875, f. 449 c.a. 3), por un valor total de \$155.221.660. Adicionalmente, el primero de estos documentos (\$150.806.311), no cumple los requisitos del artículo 771-2 del ET, ya que los datos a que se refieren las letras c), e), f) y g) del artículo 617 *ibidem*, son totalmente ilegibles, lo que descarta de plano que pueda servir de documento soporte de la deducción.

En efecto, a pesar de que la DIAN reconoció que la factura 0071 corresponde a «instalación de sistema de riego por gravedad con hidrantes y puntos de distribución», con lo que se cumpliría el requisito de la letra f) del artículo 617 del ET, los demás campos de la factura, relacionados con razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado, fecha de expedición y valor total de la operación, son totalmente ilegibles. Adicionalmente, la sociedad actora no se ocupó de acreditar el cumplimiento de los presupuestos del artículo 107 del mismo estatuto para la deducibilidad de este gasto.

En lo que respecta a la factura FV – 2875, expedida por TVO CONECTADO S.A. (\$4.415.349), se mantendrá el rechazo, en la medida que la actora no demostró la relación de causalidad de esta erogación relacionada con «servicios de información», con la actividad productora de renta, ni tampoco la necesidad y proporcionalidad de estos gastos en dicha actividad. En efecto, como lo pusiera de presente la DIAN, el objeto social de la actora comprende una pluralidad de actividades (ff. 83 a 85 vto. c.a. 1), lo que hacía necesario que la actora conectara esta erogación, descrita de manera genérica, con alguna de las actividades económicas desarrolladas por la sociedad. Es importante precisar que no basta con que se aporte el documento que prueba el gasto, y se alegue el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET, sino que también es necesario probar efectivamente la causalidad, necesidad y proporcionalidad del mismo en la

¹ Obra en el expediente el Certificado de Existencia y Representación de Inversiones Zárate SAS (f. 52-54) en el que se contiene el objeto social.



actividad productora de renta, carga que le corresponde asumir al contribuyente.

4.3- En relación con los «*gastos de mantenimiento y reparación terrenos*», por \$59.955.000, se aprecia que la demandada cuestiona la falta de asociación de ingresos a tales erogaciones, y que estas están relacionadas con inmuebles que no son propiedad de la actora, aspectos estos que, a juicio de la Sala tienen que ver con la necesidad de demostrar la relación de causalidad de estos gastos con la actividad productora de renta. Adicionalmente, la demandada encuentra que frente a \$22.253.852 no se aportó ningún tipo de soporte. Al respecto, en la liquidación oficial de revisión puede leerse (f. 97 vto.):

(...) precisamente por no aparecer en el expediente la explicación pertinente de la realización de estos "gastos de mantenimiento y reparación de terrenos", en que consistieron, la identificación de los predios o bienes inmuebles en los cuales se realizaron, el respectivo soporte de los pagos (aparte de los anteriormente anotados), en síntesis, por no haberse demostrado la realidad de económica y fiscal de estas operaciones fue por lo que se propuso su rechazo en el requerimiento especial (...)

Si bien, como se anotó, no necesariamente la relación de causalidad se demuestra estableciendo la conexidad del gasto con el ingreso obtenido, la Sala ha dicho que este presupuesto bien puede acreditarse mediante el ingreso que generó la expensa efectuada, o en su defecto, mediante otra prueba que demuestre que la erogación sí incidió en la actividad productora de renta (Sentencia del 13 de octubre de 2016, exp. 19456, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Para defender la procedencia de los «*gastos de mantenimiento y reparación terrenos*», la actora recurre a los argumentos de la supuesta falta de correspondencia del requerimiento especial con la liquidación oficial de revisión, y aduce que «*en la respuesta al requerimiento especial no tuvo oportunidad de controvertir estos hechos, ni presentar, ni solicitar pruebas contra estos hechos*», pasando por alto que si con ocasión de la respuesta al requerimiento especial no demostró la realidad de los gastos y su deducibilidad, bien pudo hacerlo en el recurso de reconsideración; no obstante, no lo hizo, y así como tampoco en la demanda, como lo advirtió el Tribunal. De manera que al no aportarse documento soporte frente a \$22.253.852, ni demostrarse la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de la suma de \$37.701.148 con la actividad productora de renta de la actora, se mantiene el rechazo establecido por la demandada.

4.4- En lo que respecta a «*gastos de mantenimiento y reparación de construcciones*» por \$618.121.000, se aprecia que la demandada cuestiona la falta de asociación de estas erogaciones con ingresos; asimismo, plantea que tales erogaciones están relacionadas con inmuebles (fincas) que no son propiedad de la actora, cuestionamientos estos que tienen que ver, al igual que en el punto anterior, con la necesidad de demostrar la relación de causalidad de estos gastos con la actividad productora de renta. Adicionalmente, la demandada advierte la ausencia de documento soporte frente a \$199.518.196.

Para defender la procedencia de estos gastos, nuevamente la sociedad demandante recurre a la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y los actos de liquidación del tributo, argumento que no sufre el deber de probar los presupuestos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas. En consecuencia, al igual que lo ocurrido frente a los «*gastos de mantenimiento y reparación terrenos*», se echa de menos que en esta oportunidad la actora no se ocupó de demostrar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET. Es de anotar que como la demandante no relacionó las erogaciones incurridas con la actividad productora de renta, a la Sala le resulta imposible verificar la procedencia de estas como deducción, pues como quedó visto, no todas las erogaciones tienen el carácter de deducibles, pues a pesar de que pueden ser convenientes, pueden no tener el carácter de forzosas dentro de la actividad productora de renta.



4.5- Por las mismas razones, se negará la deducibilidad de los gastos por «*combustibles y lubricantes*», por \$93.808.000, puesto que no se explicó la relación de causalidad de estas erogaciones con la actividad productora de renta, ni tampoco la necesidad y la proporcionalidad de este gasto.

4.6- En lo que respecta a la deducción por amortización de cargos diferidos, por \$253.718.000, registrados en la cuenta PUC «516515. *Cargos diferidos*», se tiene que este valor corresponde a la amortización de una inversión realizada por la actora en cuantía de \$571.257.516, «*para el montaje de un horno inclinado y un molino vibratorio*», para la prestación de servicios a terceros de secado, trituración, molienda, y pulverización de minerales, y transformación de estos productos en otros compuestos a través de procesos físico-químicos, entre otros (f. 41).

El artículo 142 del ET, vigente para la época de los hechos, establecía la «*deducción por amortización de inversiones*», según la cual, eran deducibles, en la proporción indicada en el artículo 143 *ibidem*, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, entendidas estas como los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos -ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo-; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. Según el artículo 143 del ET, estas inversiones «*pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. En el año o período gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión*».

Según el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, deben reconocerse como activos diferidos, los «*gastos anticipados*», tales como intereses, seguros, arrendamientos y otros incurridos para recibir en el futuro servicios, y los «*cargos diferidos*», que representan bienes o servicios recibidos respecto de los cuales se esperan obtener beneficios económicos en otros períodos. Adicionalmente, esta norma establece que deben registrarse como cargos diferidos, los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha.

Adicionalmente, el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, exige que «*la amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que originen ingresos, teniendo en cuenta que los correspondientes a organización, preoperativos y puesta en marcha se deben amortizar en el menor tiempo entre el estimado en el estudio de factibilidad para su recuperación y la duración del proyecto específico que los originó*».

Así, como lo pusiera de presente la DIAN, los activos diferidos presentan una connotación especial dentro de los rubros que se registran en las cuentas del activo, y ellos revisten por sí, la calidad de ser prorrateados en el tiempo, dado que su erogación se recupera en los siguientes periodos, lo cual depende de que el bien se encuentre listo para su utilización o para prestar el servicio para efecto de su amortización.

En consecuencia, a medida que los activos se van utilizando, se van amortizando o llevando al gasto. Así, los gastos aún no utilizados permanecen en el activo y una vez comiencen a participar en la generación del ingreso, se van reconociendo como gasto en aplicación del principio de asociación.



Así pues, no tiene razón la demandante cuando sostiene que se debe aceptar la deducción por el simple hecho de que su objeto social le permite realizar este tipo de inversiones, pues para ello es necesario que la inversión que realizó y que registró contablemente como cargo diferido, comience a participar en la generación del ingreso para que igualmente inicie su amortización. En este caso, está demostrado que al término del periodo fiscalizado, la inversión ni siquiera había empezado a ser utilizada en la actividad productora de renta. Al efecto, la Sala reitera que, para que una erogación, como la inversión analizada por la actora, tenga el carácter de deducible, es necesario que tenga una relación de causalidad con la actividad productora de renta, requisito que no se cumple en el *sub examine*.

4.7- Finalmente, en lo referente a la «deducción por donaciones», se tiene que de conformidad con el artículo 328 del CGP (competencia del superior) el juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley. No obstante, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia, el superior resolverá sin limitaciones. En este caso, si bien ambas partes apelaron la sentencia de primera instancia, esta no fue apelada en su totalidad, ya que, en relación con la deducción por donaciones, la parte que se vio afectada con la decisión del *a quo*, esto es, la demandante, no formuló cargo alguno al respecto, razón por la cual Sala se abstendrá de realizar el análisis referente a la procedencia de la deducción.

En mérito de las anteriores exposiciones jurídicas, la Sala desconoce la totalidad de la pérdida líquida declarada por la demandante, a efectos de impedir su compensación en años posteriores. En consecuencia, el renglón «58. Pérdida líquida del ejercicio», queda como sigue:

Renglón	Concepto	Liquidación privada	Liquidación DIAN	Liquidación Consejo de Estado
58	o pérdida líquida del ejercicio	-1.494.761.000	0	0

Por lo anterior, esta Sala ordenará la nulidad parcial de los actos demandados con un alcance diferente al expuesto por el *a quo*, en tanto que confirmará la legalidad de los mismos únicamente en lo liquidado oficialmente respecto de la pérdida líquida del ejercicio, que se fijó en cero (0).

A título de restablecimiento del derecho ordenará mantener el impuesto a cargo fijado por la demandante en la última declaración de corrección del impuesto sobre la renta presentada por la vigencia fiscal 2010, y declarará que no adeuda sanción por inexactitud por tal denuncia rentístico.

5- Finalmente, para decidir sobre las costas en segunda instancia, la Sala observa que en el expediente no se probaron gastos o expensas del proceso ni agencias del derecho, razón por la cual no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para que proceda la condena en costas.

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



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00212-01 (23144)
Demandante: INVERSIONES ZÁRATE GUTIÉRREZ Y CÍA S C S

FALLA

1- **Confirmar** el ordinal primero de la sentencia apelada con el alcance y por las razones expuestas en la sentencia de segunda instancia.

2- **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

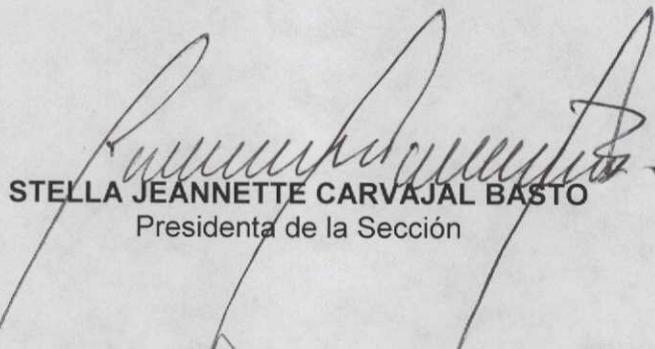
2. A título de restablecimiento del derecho. Declarar que se mantiene el impuesto a cargo fijado por la demandante en la última declaración de corrección presentada por el impuesto sobre la renta del año gravable 2010 y que no se adeudan sanciones respecto de la misma.

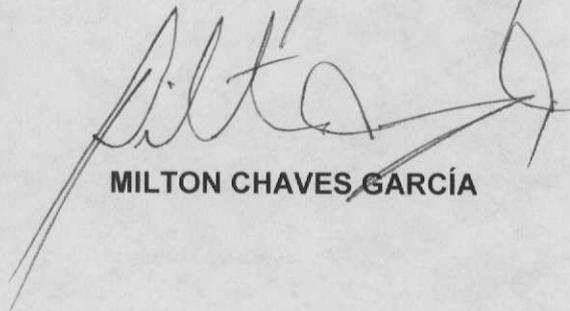
2- En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

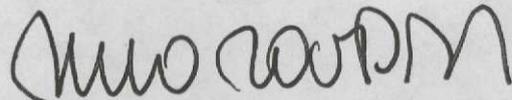
TERCERO. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección


MILTON CHAVES GARCÍA


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ