



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., cuatro (04) de agosto de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 63001-23-33-000-2017-00080-01 (23905)
Demandante: Empresas Públicas de Calarcá - EMCA ESP
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2010. Omisión de ingresos. Deducciones. Expensas necesarias. Depreciación de bienes cedidos en usufructo. Pensiones vitalicias.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes en contra de la sentencia del 18 de mayo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, que resolvió (ff. 939 y 940):

Primero: Declárese la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 012412015000027 del 11 de septiembre de 2015 y la Resolución No. 007228 de 26 de septiembre de 2016, proferidas por la DIAN, por las que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2010, por lo expuesto en la parte motiva.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se modifica la liquidación por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 así:

| Concepto | Valor privada | Valor determinado DIAN | Valor determinado TAQ |
|---|---------------|------------------------|-----------------------|
| Ingresos brutos operacionales | 2.069.897.00 | 2.070.719.00 | 2.070.719.00 |
| Ingresos brutos no operacionales | 489.376.000 | 1.583.077.000 | 1.176.296.000 |
| Intereses y rendimientos financieros | 18.975.000 | 18.975.000 | 18.975.000 |
| Ingresos netos | 2.578.248.000 | 3.672.771.000 | 3.265.990.000 |
| Devoluciones, descuentos y rebajas | | | |
| Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional | 406.781.000 | 406.781.000 | 997.701.000 |
| Total ingresos netos | 2.171.467.000 | 3.265.990.000 | 2.268.289.000 |
| Total costos | 1.459.452.000 | 1.240.035.000 | 1.240.035.000 |
| Total deducciones | 1.730.614.000 | 1.021.913.000 | 1.021.913.000 |
| Renta líquida del ejercicio | | 1.004.042.000 | 6.341.000 |
| Pérdida líquida | 1.018.599.000 | | |
| Impuesto sobre la renta líquida gravable | | 331.334.000 | 2.092.530 |
| Sanción por inexactitud por rechazo o disminución de pérdidas | 805.000 | 1.068.759.000 | 336.943.000 |
| Total saldo a pagar | 805.000 | 1.400.093.000 | 339.035.530 |

Tercero: Niéguese las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: Sin lugar a condenar en costas, conforme lo expuesto.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Tras la notificación del Emplazamiento para corregir nro. 012382014000016, del 17 de octubre de 2014 (ff. 717 a 724), la actora modificó su autoliquidación del impuesto sobre renta del año 2010. Respecto de esa declaración de corrección, la demandada profirió



la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412015000027, del 11 de septiembre de 2015 (ff. 45 a 61), con la cual adicionó ingresos brutos operacionales por \$822.000 e ingresos brutos no operacionales de \$1.094.523.000; y rechazó costos de ventas de \$219.417.000 y gastos operacionales de administración de \$708.701.000, lo que ocasionó que se anulara la pérdida líquida del ejercicio y se impusieran las sanciones por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas. Esta decisión fue confirmada con la Resolución nro. 007228, del 26 de septiembre de 2016 (ff. 28 a 37).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 25):

- 1) Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

Liquidación Oficial de Revisión No. 012412015000027 expedida el 11 de septiembre de 2015 por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la DIAN Armenia.

Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración número 007228 del 26 de septiembre de 2016, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, de la Dirección de Gestión Jurídica, del nivel Central de la Dian.

- 2) Que como consecuencia, se restablezca el derecho que le asiste a Empresas Públicas de Calarcá - EMCA E.S.P. decidiendo que su declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, se encuentra en firme y no está obligada a pagar mayores valores.

- 3) Que se condene en costas a la entidad demandada, ponderando los gastos incurridos por el contribuyente con motivo de la actuación objeto de esta demanda y los correspondientes a esta instancia.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución; 26, 47, 48, 128, 588, 711, 742 y 746 del ET; y 137 y 138 del CPACA.

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 12 a 24):

Planteó que la demandada violó el debido proceso, puesto que pretendió modificar la declaración de corrección que presentó tras haber sido inducida a error por la notificación extemporánea del emplazamiento para corregir. Además, manifestó que la cifra empleada por la Administración para calcular el monto de la supuesta omisión de ingresos no se acompasaba con ninguno de valores asentados en su contabilidad y adujo que ello ocasionó que la adición se fijara por un valor superior al que correspondería aritméticamente. Asimismo, reprochó que en el acto definitivo se afirmara –sin explicación– que había lugar a adicionar ingresos brutos no operacionales por concepto de usufructo de infraestructura (por \$799.961.899), pese a que ese punto no fue advertido en el acto previo, proceder que transgrediría el deber de motivación de los actos administrativos y el artículo 711 del ET.

Prescindió de plantear cargos de violación respecto de la adición de ingresos brutos operacionales. En cambio, se opuso a que se añadieran a su declaración ingresos brutos no operacionales de \$406.781.000 y \$685.082.640, ya que la primera de esas sumas

correspondería a dividendos no gravados y la segunda a dividendos causados en el 2007 y el 2008, como lo certificó la sociedad pagadora. Arguyó que, en todo caso, si esos valores se sumaran a su liquidación privada, en acatamiento del artículo 48 del ET, los mismos deberían ser tratados como ingresos no constitutivos de renta, de modo que el efecto de su inclusión en denuncia rentística sería neutro.

Por otra parte, censuró que la demandada rechazara costos de ventas y gastos operacionales de administración, pese a que obraban en el expediente administrativo las pruebas que acreditarían su deducibilidad. Añadió que la Administración omitió precisar cuáles eran las exigencias normativas que estimaba insatisfechas y que esa falta de motivación condujo a la vulneración del derecho de defensa e impidió que se desvirtuara la presunción de veracidad de la declaración revisada. Puntualizó que las expensas glosadas provenían de pagos de pensiones vitalicias y de la depreciación de bienes entregados a terceros. Argumentó que, en el primer caso, los pagos se enmarcaban en el sistema general de seguridad social, reconocían la gestión efectuada por antiguos trabajadores para alcanzar su objeto social y no estaba probado que fueran desproporcionados; y que, en el segundo, el derecho de usufructo de los bienes depreciados fue entregado a título oneroso. En ese sentido, manifestó que estaba demostrada la observancia del artículo 107 del ET, así como del artículo 128 *ibidem* respecto de la depreciación debatida.

Finalmente, expuso que como había desvirtuado la procedencia de la adición de ingresos y del desconocimiento de costos y deducciones, tampoco había lugar a la imposición de sanciones; y alegó que, en todo caso, era ilegal imponer simultáneamente las multas establecidas en los artículos 647 y 647-1 del ET.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora, así (ff. 81 vto. a 97):

Negó haber inducido a error a su contraparte con la notificación del emplazamiento para corregir, pues la inclusión de una pérdida fiscal en la autoliquidación revisada extendió a cinco años la oportunidad para modificarla, según el mandato del artículo 147 del ET.

Refutó que existieran errores en la estimación de la cifra adicionada a título de ingresos brutos no operacionales, pues ese valor equivalía a la diferencia entre el total de los ingresos netos autoliquidados por la actora y aquellos reportados en su libro de mayor y balances. Así, defendió la procedencia del incremento, arguyendo que la demandante omitió incluir en su liquidación privada parte de los ingresos ordinarios que contabilizó en el año revisado (\$686.920.484) y un rubro por concepto dividendos gravados (\$406.781.000). Para comprobar que el primero de esos valores no correspondía a dividendos de periodos anteriores –como lo adujo su contraparte–, destacó que la cuenta nro. 480527 «*dividendos y participaciones*» no reflejó movimientos en el 2010, sino las cuentas nros. 480734 «*otros ingresos ordinarios por inversiones en entidades financieras privadas*» y 481559 «*otros ingresos*» (correspondientes a «*ingresos ordinarios*»). Así, señaló que –pese a la ausencia de movimientos contables a título de dividendos y participaciones– la representante legal de la contribuyente reconoció que no se declararon dividendos por \$406.781.000, de modo que estaba acreditada la procedencia de esa adición; y que, además, correspondía añadir la suma de \$799.961.899, percibida por la actora a título de usufructo de infraestructura.

Con relación al rechazo de costos, arguyó que la demandante no acreditó el acatamiento de los requisitos dispuestos en los artículos 107 y 771-2 del ET; y se opuso a la



deducibilidad de los gastos por depreciación y pagos de pensión de jubilación anticipada, aduciendo que incumplieron las exigencias de causalidad, necesidad, proporcionalidad con la actividad productora de renta, en la medida en que no eran obligatorios según la ley laboral ni produjeron ingresos durante el periodo debatido.

Finalmente, aseveró que no se desvirtuaron los argumentos que originaron la imposición de las sanciones censuradas.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, sin dictar condena en costas (ff. 917 a 940), por los siguientes motivos:

Consideró que, conforme al artículo 147 del ET, la declaración de corrección fue oportunamente presentada por la contribuyente y, por ello, la misma era válida. De otra parte, sostuvo que se vulneró la regla de correspondencia porque el acto definitivo indicó que la omisión ingresos obedecía, entre otros, a un pago por concepto de usufructo de infraestructura en cuantía \$799.961.899, pese a que ese reparo no fue esbozado en el requerimiento especial.

En cuanto al fondo del debate, tras precisar que el incremento de ingresos brutos operacionales en cuantía de \$822.000 no fue reprochado por la demandante, indicó que el debate se circunscribía a la agregación de ingresos brutos no operacionales en la suma de \$1.093.701.000, la cual comprendía: (i) \$406.781.000, por dividendos realizados en el año 2010; y (ii) \$686.920.000, por ingresos ordinarios no declarados. Puntalmente, encontró que la primera de esas cifras sí fue incluida en la declaración revisada, por lo cual era improcedente imputarla nuevamente a los ingresos brutos no operacionales. Respecto del segundo valor, juzgó que estaba probado que la actora percibió dividendos por \$997.701.440 e ingresos ordinarios por \$96.000.000, de los cuales solo incluyó \$406.781.000 en su denuncia rentístico, de modo que estaba probada la omisión controvertida (de \$686.920.000). Sin embargo, como estimó que el valor omitido no constituía renta ni ganancia ocasional, además de avalar su adición ordenó detraer la misma suma del renglón de ingresos no constitutivos de renta, con lo cual esa decisión no produjo ninguna modificación en la cuantificación del impuesto debatido.

De otra parte, mantuvo el rechazo de los costos debatidos, porque juzgó que estos no se encontraban debidamente acreditados. También amparó el desconocimiento de la deducción por depreciación. Precisó que, aunque se trataba de un usufructo oneroso que reportó un incremento patrimonial para la demandante, conforme a lo dispuesto por los artículos 127 y 128 del ET, en tales casos, la depreciación correspondía al usufructuario; y agregó que, en todo caso, se quebrantó el requisito de proporcionalidad porque el monto de la depreciación superó la cuantía de los ingresos por concepto de usufructo. Igualmente, decidió que los gastos por pagos de pensión de jubilación anticipada eran contrarias a las exigencias de causalidad y necesidad dispuestas por el artículo 107 *ibidem*, en la medida en que no generaron ingresos ni eran obligatorias.

Por lo anterior, halló que la demandante incurrió en la conducta reprimida con la sanción por inexactitud, pero encontró que no había lugar a imponerla simultáneamente con la multa del artículo 647-1 del ET pues este no tipifica un hecho punible independiente, sino que dispone las condiciones que deben aplicarse a las sanciones por inexactitud y corrección cuando se disminuyan o rechacen pérdidas fiscales. En consecuencia, calculó la sanción atendiendo exclusivamente a la última disposición mencionada.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del *a quo*.

La demandante (ff. 951 a 960) insistió en la violación del debido proceso ocasionada por la supuesta extemporaneidad en la notificación del emplazamiento para corregir; en la procedencia de los costos rechazados, manifestando que estos estaban probados en el plenario; en el acatamiento de los requisitos legales respecto de todas las aminoraciones debatidas (*i.e.* artículos 107 y 128 del ET); y en la improcedencia de las sanciones impuestas, debido a que se desvirtuaron las glosas de la Administración. En contraste, no discutió la determinación de los ingresos realizada por el *a quo*.

Por su parte, la demandada (ff. 945 a 950) negó haber vulnerado la regla de correspondencia, argumentando que las referencias al pago por concepto de usufructo de infraestructura contenidas en el acto definitivo estaban referidas a la adición de ingresos no operacionales, glosa que fue discutida desde el inicio de la actuación administrativa. Adicionalmente, reiteró que la contabilidad de la actora revelaba que esta omitió incluir en el renglón de ingresos brutos no operacionales los dividendos que percibió en el periodo (\$406.781.000), circunstancia que, en su criterio, fue aceptada por la propia demandante en el curso del procedimiento administrativo. Reprochó que el tribunal determinara que debía detraerse de la base gravable la suma declarada por concepto de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional pese a que la actora ya la había depurado en su declaración (lo que, en su criterio, ocasionaría un doble registro); y aseveró que, en todo caso, para detraer ese monto habrían debido declararse todos los ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo. Asimismo, insistió en que la suma de \$686.920.484 no correspondía a ingresos por dividendos, sino que el rubro así calificado por el tribunal correspondía a ingresos ordinarios gravados.

Alegatos de conclusión

La demandante insistió en los planteamientos de la apelación y agregó que los ingresos por dividendos agregados y avalados por el *a quo* corresponden a réditos causados en años anteriores, que tenían la calificación de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional según el artículo 48 del ET, por lo que no debían ser incluidos en el periodo cuestionado, y que, de serlo, generarían un impacto neutro tal como se concluyó en la sentencia de primera instancia. Asimismo, añadió que se desconoció el espíritu de justicia porque se incluyeron ingresos que debían ser tratados conforme la norma *ibidem*, se desconoció el valor probatorio de la contabilidad afectando la presunción de veracidad del artículo 746 del ET, y por aplicar de manera simultánea la sanción de que tratan los artículos 647 y 647-1 *eiusdem* (ff. 986 a 995). A su turno, la demandada reiteró los argumentos esbozados en las anteriores etapas procesales (ff. 975 a 979). El ministerio público solicitó se confirme la sentencia de primera instancia, toda vez que la recurrente no desvirtuó los fundamentos de dicha decisión (ff. 996 a 998 vto.).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos acusados atendiendo a los cargos de apelación planteados por las partes contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. En primer lugar, se determinará si se vulneró el debido proceso con la supuesta notificación extemporánea del emplazamiento para corregir. En caso negativo, se establecerá si la referencia a los

ingresos percibidos por la demandante con ocasión de un usufructo de infraestructura generó la violación de la regla de correspondencia; y, seguidamente, si procedía la adición de ingresos no operacionales y en qué cuantía. Por otra parte, se estudiará si los costos imputados por la actora se encuentran probados en el expediente y si las remuneraciones económicas por concepto de «*pensiones vitalicias*» y los gastos por depreciación de bienes cedidos en usufructo constituyen expensas deducibles. Finalmente, de ser el caso, se decidirá sobre las sanciones impuestas a la actora.

Por el contrario, no se emitirá pronunciamiento sobre el planteamiento esbozado por la demandante en los alegatos de conclusión de segunda instancia en relación con la violación del espíritu de justicia, puesto que este no fue expresado en la demanda ni en la apelación y, por ende, le está vedado a la Sala decidir sobre el particular.

2- Conforme a esa fijación del litigio, pasa la Sala a pronunciarse sobre la vulneración del debido proceso alegada por la demandante. En concreto, esta plantea que su contraparte le notificó el emplazamiento para corregir cuando ya había precluido la oportunidad prevista en el artículo 588 del ET para modificar voluntariamente su declaración, de modo que la indujo a presentar una corrección inválida, la cual fue objeto del procedimiento de revisión. En contraposición, la demandada niega haber vulnerado el debido proceso puesto que, como la declaración inicialmente presentada por la actora contenía una pérdida líquida, el término para ejercer las potestades de fiscalización era de cinco años. En ese sentido, corresponde determinar si la Administración era competente en términos temporales para expedir el emplazamiento para corregir y si, en concordancia con lo anterior, fue válida la declaración de corrección de la demandante.

A fin de atender esa cuestión, parte la Sala de precisar que, según el criterio de decisión judicial decantado en los precedentes de esta Sección, el artículo 147 del ET disciplina un plazo de revisión o de firmeza especial para las declaraciones en las que se liquiden o compensen pérdidas fiscales. De ahí que, en tales casos, la Administración cuente con el plazo de cinco años (según la redacción vigente para la época de los hechos) contados a partir de la presentación de la declaración para notificar el requerimiento especial que, de otro modo, estaría sujeto al término general previsto en el artículo 714 *ibidem*. Así quedó establecido en las sentencias del 24 de octubre de 2013 (exp. 18096, CP: Hugo Fernando Bastidas), del 05 de mayo de 2016 (exp. 20186, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 21 de febrero de 2019 (exp. 18912, CP: Julio Roberto Piza).

En consecuencia, hasta tanto no fenezca la mencionada oportunidad, la Administración está habilitada para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización y, en ese contexto, proferir el emplazamiento para corregir reglado por el artículo 685 *eiusdem* (sentencia del 29 de agosto de 2019, exp. 21154, CP: Stella Jeannette Carvajal). Con arreglo a esta última disposición, el contribuyente queda facultado para corregir la autoliquidación objeto de revisión, dentro del mes siguiente a la notificación de ese acto preparatorio, independientemente de que este último plazo concluya por fuera de las oportunidades previstas en los artículos 588 y 589 del ET, pues se trata de una corrección provocada por la autoridad tributaria (sentencia del 16 de noviembre de 2017, exp. 20412, CP: Jorge Octavio Ramírez). Es así, porque la prerrogativa concedida al contribuyente busca incentivarlo para que regularice las inexactitudes advertidas por la Administración en el procedimiento de revisión, para lo cual se le permite acceder a la reducción punitiva prevista en el artículo 644 *ibidem*.

En el *sub lite* está probado y no es objeto de discusión que la actora presentó su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, el 15 de abril de 2011 (f. 319), y que en dicha autoliquidación calculó una pérdida líquida de \$1.030.802.000; por

consiguiente, encuentra la Sala que el plazo para fiscalizar dicha declaración culminaba el 15 de abril de 2016. De ahí que sea tempestivo el Emplazamiento para corregir nro. 012382014000016, del 17 de octubre de 2014 (ff. 717 a 724), notificado a la actora el día 20 del mismo mes y año (f. 717) y, de suyo, que fuera válida la declaración de corrección presentada con objeto del proceso de fiscalización. Bajo esas circunstancias, destaca la Sala que no se configuró la transgresión del debido proceso alegada por la actora, toda vez que la demandada promovió la actuación administrativa cuestionada con base en los plazos que disciplinan su potestad de gestión. No prospera el cargo de apelación.

3- En su recurso de alzada, aduce la demandada que el tribunal erró al encontrar vulneradas las garantías constitucionales del debido proceso y la defensa y la regla de correspondencia. Puntualmente, señala que, aunque en el acto definitivo se presentó un argumento no esbozado en el requerimiento especial –i.e. el referente a la adición de ingresos por concepto de usufructo de infraestructura en cuantía de \$799.961.899–, ese concepto estaba incluido en el valor cuestionado desde el principio del procedimiento de revisión –i.e. la omisión de ingresos no operacionales por \$1.093.701.000–, de modo que no se trató de un hecho nuevo. En esos términos, debe la Sala establecer si al omitir referirse, en el requerimiento especial, a los réditos generados por el usufructo de infraestructura, la Administración contravino el deber de motivación a su cargo y, seguidamente, si la inclusión de ese aspecto en la liquidación oficial transgredió la regla de correspondencia.

3.1- Respecto de esas cuestiones, en concordancia con el artículo 42 del CPACA, los artículos 703 y 704 del ET disponen que el requerimiento especial que antecede a la liquidación oficial de revisión debe contener todos los puntos que se proponen modificar, con indicación de las razones en que se sustenta esa propuesta. En armonía con esas previsiones, el artículo 711 *ibidem* establece que las modificaciones a las declaraciones de los contribuyentes deben obedecer a los datos consignados por estos, y que el acto definitivo corresponda a los hechos propuestos en el requerimiento especial, o en su ampliación, si la hubiera; esto, con el fin de garantizar la identidad de los hechos cuestionados por la Administración, para que el contribuyente ejerza su derecho de defensa sustentando la veracidad de la información declarada y probando los rubros que justifican su denuncia rentística.

Bajo ese contexto, la Sección tiene sentado un precedente a la luz del cual, la falta de correspondencia ocurre cuando el acto definitivo se basa en glosas o hechos distintos a los presentados en el preparatorio, respecto de los cuales el contribuyente no haya tenido la oportunidad de controvertir. Puntualmente, en tales pronunciamientos ¹, se ha dispuesto la posibilidad que en el acto de liquidación se mejoren los argumentos planteados en el requerimiento especial, sin que ello signifique la violación a la regla de correspondencia, siempre y cuando la glosa objeto de mejora sea la misma a la dispuesta en el acto preparatorio.

3.2- Partiendo de ese criterio, observa la Sala que, en el Requerimiento especial nro. 012382014000045 del 11 de diciembre de 2014 (ff. 752 a 775), la demandada propuso añadir a los ingresos brutos no operacionales inicialmente denunciados por la contribuyente (\$489.376.000) las sumas de \$705.895.000 (contabilizada pero no declarada) y \$406.781.000 (registrada como no constitutiva de renta ni ganancia), para fijar el valor total del rubro debatido en \$1.602.052.000. Al efecto, se limitó a exponer que la actora «no llevó a su declaración la totalidad de los ingresos obtenidos; como tampoco

¹ Sentencias del 13 de diciembre de 2017, (exp. 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 14 de junio de 2018, (exp. 20821, CP: Milton Chávez García); del 01 de julio de 2021, (exp. 23951, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 9 de septiembre de 2021, (exp. 22652, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

realizó una correcta depuración del ingreso» (f. 764) y negó que el valor omitido correspondiera a dividendos causados en periodos anteriores.

En contraste, en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412015000027, del 11 de septiembre de 2015 (ff. 45 a 61), se planteó que libro de mayor y balances de la contribuyente daba cuenta de que esta percibió ingresos ordinarios por \$1.195.271.484, de los cuales solo declaró \$489.376.000 como ingresos brutos no operacionales y \$18.975.000 como intereses y rendimientos financieros. Por ello, planteó que la diferencia de \$686.920.484 correspondía a la suma omitida en el denuncia rentístico analizado y negó que la misma proviniese de dividendos de los años 2007 y 2008. Aunado a lo anterior, se observa que en el mismo acto la Administración se refirió a un nuevo hecho no advertido con anterioridad, según el cual, en el año revisado, su contraparte percibió ingresos de \$799.961.899 a título usufructo de infraestructura (ff. 54 vto.). No obstante, cabe advertir que, al modificar la declaración del sujeto pasivo, la demandada solo propuso adicionar ingresos por \$1.093.701.000 –equivalentes a la sumatoria de \$406.781.000 y \$686.920.000– (ff. 59), de manera que la referencia a los réditos derivados del usufructo oneroso no tuvo correlato en la cuantificación de la obligación tributaria a cargo de la demandante.

3.3- Así las cosas, constata la Sala que sí se configuraron las violaciones del deber de motivación a cargo de la Administración y de la regla de correspondencia contemplada en el artículo 711 del ET, en la medida en que la demandada omitió identificar en el requerimiento especial la totalidad de los conceptos que ocasionaban la glosa propuesta y que, más adelante, serían establecidos definitivamente en la liquidación oficial. En su lugar, la demandada circunscribió la adición de ingresos propuesta en el acto previo a dos rubros puntuales: de un lado, la diferencia entre el valor declarado y el registrado en los libros contables y, de otro, la suma declarada como no constitutiva de renta ni ganancia ocasional. Lo anterior impidió que el sujeto activo conociera desde el requerimiento especial cuáles eran los montos que originaban el reproche de la autoridad tributaria y, en esa medida, la previno de ejercer oportunamente su derecho de defensa en relación con los ingresos derivados de la cesión de bienes a título de usufructo. Tal obstáculo al ejercicio del derecho de defensa es precisamente el que buscan precaver los artículos 703, 704 y 711 *ibidem*.

Ahora bien, como la inclusión de ese nuevo hecho en la motivación de la liquidación oficial no impactó la determinación del tributo a cargo de la actora, la decisión arriba descrita no tiene la virtualidad de viciar de nulidad la totalidad de la actuación enjuiciada, sino que su efecto se circunscribe a excluir del análisis jurisdiccional los planteamientos que haya efectuado la Administración en relación con dicha cuestión. En definitiva, por los motivos expuestos, no prospera el cargo de apelación propuesto por la demandada.

4- Dilucidadas esas cuestiones procesales, corresponde fallar el fondo del asunto. Como segundo cargo de apelación, sostiene la entidad demandada que la cuantificación de los ingresos omitidos realizada por el tribunal no se acompasa con la realidad económica reflejada en los libros contables de la actora; y que esta última aceptó que no declaró la totalidad de los ingresos percibidos por concepto de dividendos. Agrega que hay una falta de coherencia en los argumentos planteados en la parte considerativa de la decisión impugnada, pues, si bien el *a quo* reconoció que hubo una omisión de ingresos, posteriormente señaló que la actora sí incluyó tales cifras en su autoliquidación como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. En el otro extremo de la contienda, la demandante señala que tal omisión corresponde a dividendos causados en años anteriores, que tenían la calificación de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, por lo que no debían ser incluidos en el periodo cuestionado, y que,

de serlo, no afectarían su carga tributaria.

A la luz de esas alegaciones, cabe precisar que las partes no debaten sobre el alcance de las disposiciones que rigen la tributación de los dividendos, como tampoco controvierten que, de estar probado que los ingresos percibidos por la contribuyente ostentan la naturaleza de dividendos, correspondería reconocer su calidad de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, de conformidad con las certificaciones expedidas por la sociedad distribuidora (es así, pues la demandada no plantea argumentos extraprobatorios para oponerse al reconocimiento de la desgravación en cuestión). Al contrario, el pronunciamiento que se reclama de esta judicatura se limita a determinar una cuestión puramente probatoria: si la modificación de los ingresos brutos no operacionales efectuada por la Administración está respaldada en el acervo probatorio que obra en el plenario.

4.1- Precisado el alcance del debate, se pone de presente que este recae sobre la adición de un factor positivo de la base gravable del impuesto sobre la renta (*i.e.* ingresos gravados), razón por la cual le corresponde a la demandada la carga de demostrar y afirmar la cuantía de los ingresos realizados y causados en el año gravable 2010, con las consecuencias que acarrea tal clase de regla de decisión judicial, respecto de las cuales la Sala ha puntualizado:

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

4.2- Destaca la Sala que el asunto que se debate se funda en la Liquidación oficial de revisión nro. 012412015000027 del 11 de septiembre de 2015 (ff. 45 a 61) y la Resolución 007228 del 26 de septiembre de 2016 (ff. 28 a 37), que modificaron los ingresos declarados en las siguientes partidas: (i) ingresos brutos operacionales \$2.070.719.000, (ii) ingresos brutos no operacionales \$1.583.077.000, (iii) ingresos brutos declarados \$3.672.771.000, y (iv) ingresos netos por valor de \$3.265.990.000. Es imperativo resaltar que, tal como lo manifestó el *a quo*, las partes no discutieron la modificación del renglón 42 «*ingresos brutos operacionales*» por lo tanto, no se verificará la determinación de esta partida.

Delimitado así el alcance del análisis probatorio, la Sala tiene acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) De acuerdo con el resumen del libro de mayor y balances de la actora (ff. 289 y 290) los ingresos contabilizados con corte a 31 de diciembre de 2010 se discriminan así: (a) cuenta 4 «*ingresos*» con saldo \$3.263.330.769,85; (b) cuenta 41 «*ingresos fiscales*» saldo \$1.599.551.983; (c) cuenta 43 «*venta de servicios*» saldo \$470.344.662; y (d) cuenta 48 «*otros ingresos*» con valor de \$1.193.434.124.

(ii) Conforme al decreto contenido en el Acta de asamblea de accionistas nro. 019 de 2010 de la Empresa Multipropósito de Calarcá S.A. E.S.P. (ff. 731 a 737), las utilidades del ejercicio 2009 serían desembolsadas el 21 de abril de 2010. De esos dividendos, la actora tenía derecho a la suma de \$413.494.400 (los cuales tributaron en cabeza de la

entidad pagadora), con destino a amortización de deuda por valor de \$408.618.800, rubro al cual se le restó un ajuste de distribución de utilidades, lo cual arrojó un valor final de \$406.781.440, que se registró en el libro de mayor y balances en la cuenta 480527 «*dividendos y participaciones*» (f. 290).

(iii) De acuerdo con el certificado de saldos adeudados expedido por la Empresa Multipropósito de Calarcá E.S.P. (f. 739), se verifica que durante el año gravable cuestionado se realizaron abonos a intereses por dividendos de los años 2007 a 2009 por la suma total de \$997.701.440 y un descuento autorizado por la junta por valor de \$96.000.000, movimientos que fueron registrados en las cuentas del libro de mayor y balance nros. 480734 «*inversiones en entidades privadas*» y 481559 «*ajuste de ejercicios anteriores*» (f. 290).

(iv) Con base en el anexo 3 de la conciliación de la declaración del impuesto sobre la renta de la actora (f. 845), se encuentra que dentro de los ingresos brutos no operacionales se declaró la suma de \$406.781.440, correspondiente a «*dividendos y participaciones*».

4.3- Previo a decidir sobre la cuestión debatida, la Sala pone de presente que, aunque la demandante planteó como cargo de nulidad que la Administración erró al determinar la cuantía de las omisiones de ingresos endilgadas –puesto que para estimar dicho valor partió equivocadamente de la cifra de \$3.265.990.159 y no de \$3.263.330.769 (que era la contenida en sus registros contables) y que ello ocasionó que las adiciones ascendieran a la suma total de \$1.093.701.000 y no de \$1.091.863.769–, esa cuestión fue resulta por *a quo* en contra de los intereses de la actora, sin que esta apelara esa concreta decisión. Por esa, los cálculos que se efectuarán a continuación tendrán partirán de la suma de \$1.093.701.000, que fue la considerada por el tribunal.

Para la Administración, el cálculo de los ingresos brutos no operaciones omitidos (*i.e.* 1.093.701.000) proviene de la sumatoria de dos valores: (i) \$686.920.484, que corresponden a la diferencia entre lo autoliquidado a título de ingresos brutos no operacionales (\$489.376.000) y el monto del respectivo asiento contable (\$1.195.271.000); y (ii) \$406.781.000 que, aunque fueron autoliquidados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, provienen de dividendos gravados (circunstancia que, en su criterio, fue admitida por su contraparte). Respecto del primero de esos rubros, puntualiza que, como la actora contabilizó los \$1.195.271.000 como ingresos ordinarios (\$997.701.440 en la cuenta 480734 «*otros ingresos ordinarios por inversiones en entidades financieras privadas*» y \$96.000.000 en la cuenta 481559 «*otros ingresos*»), está probado que la suma de \$686.920.484 no corresponde a dividendos causados en el 2007 y el 2008 (como plantea su contraparte), máxime porque la cuenta 480527 «*dividendos y participaciones*» no presentó movimientos el año 2010. Pese a esta última afirmación, asevera que, como la demandante reconoce que omitió declarar dividendos realizados en el año revisado en cuantía de \$406.781.440, también corresponde adicionar esa cifra a los ingresos brutos no operacionales objeto de debate.

Respecto de la adición de \$406.781.440, encuentra la Sala que en el *sub lite* se encuentra probado que esa suma fue contabilizada en la cuenta 480527 «*dividendos y participaciones*» del libro de mayor y balance (f. 290) y que, contrario a lo alegado por la demandada, la misma fue incluida como ingreso bruto no operacional en la declaración de corrección y luego depurada como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, pues así lo explica el anexo nro. 3 de la conciliación de la declaración del impuesto sobre la renta de la demandante (f. 845).

A su vez, la certificación expedida por la sociedad pagadora revela que, en el año gravable debatido, la actora percibió \$997.701.440 por concepto de dividendos de los años 2007 a 2009 y un descuento autorizado por la junta por valor de \$96.000.000, los cuales se realizaron en el 2010 toda vez que, en esta vigencia fueron abonados en calidad de exigibles (f. 739) y fueron pagados a título de abono a una deuda a cargo de la demandante en calidad de accionista (ff. 727 a 730). Por consiguiente, halla la Sala que, pese a las explicaciones esbozadas por la contribuyente, la totalidad de ese rubro (y no solo \$406.781.000) debía ser incluido en el denuncia rentístico objeto del procedimiento de revisión enjuiciado. En consecuencia, procede avalar la adición de \$686.920.484, pero al tratarse de dividendos que, según la certificación de la entidad distribuidora, fueron distribuidos a los socios como no gravados (hecho que no fue desvirtuado por la demandada), tal modificación de la base gravable se ve neutralizada por el efecto de incluir el mismo valor en la casilla correspondiente a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

En definitiva, dado que la demandada no logró acreditar que la suma de \$406.781.440 hubiese sido omitida, ni que el rubro de \$686.920.484 correspondía a ingresos gravados, no prospera el cargo de apelación. Por tal razón, la Sala mantendrá el cálculo de los ingresos netos del periodo 2010 en la misma suma establecida por el tribunal, *i.e.* \$686.920.484, la cual proviene de fijar los ingresos brutos del periodo en \$3.265.990.000 y admitir ingresos no constitutivos de renta por 997.701.000.

5- Procede la Sala a resolver al cargo de apelación planteado por la demandante en relación con el rechazo de costos de ventas. Concretamente, esta sostiene que dicha glosa carece de fundamentación fáctica y jurídica, pues su contraparte se limitó a afirmar, en términos abstractos, el incumplimiento de los «*requisitos legales*» para la procedencia de las erogaciones reprochadas, con el ánimo de invertir la carga de la prueba. Por ello, aduce que su contraparte infringió la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y la aptitud probatoria de los registros contables que se soportaban los rubros declarados. En contraposición, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial y en la resolución que puso fin a la discusión administrativa, la demandada argumenta que la contribuyente no allegó soportes de las erogaciones pretendidas, en los términos exigidos por el artículo 771-2 del ET, como tampoco acreditó que los pagos deducidos (efectuados a personal operario, a empresas, por mantenimiento, por equipos, entre otros) acataran los requisitos de procedencia de la deducción dispuestos en el artículo 107 *ibidem*.

Dado que la única cuestión que se controvierte es de carácter probatorio (pues las partes no discuten el alcance de las normas invocadas por la demandada en la actuación administrativa), corresponde a esta judicatura determinar si procedía el rechazo de los costos incluidos por la actora en su autoliquidación del impuesto por no estar acreditados los requisitos para su procedencia y quien debía soportar la carga de la prueba. Así pues, cabe aclarar que la presente decisión se circunscribirá a resolver ese asunto probatorio, toda vez que, revisados los actos administrativos enjuiciados, encuentra la Sala que la glosa cuestionada fue sustentada de acuerdo con las argumentaciones expuestas en el párrafo anterior, lo que permite descartar que se hubiese configurado una falta de motivación.

En cuanto a la prueba de las deducciones, esta judicatura ha reiterado que, por tratarse de aspectos negativos de la base imponible, su demostración compete al sujeto pasivo, pues es quien las invoca a su favor (artículo 167 del CGP y sentencias del 31 de mayo y del 29 de agosto del 2018, y del 08 de marzo de 2019, exps. 20813, 21349 y 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); para lo cual puede acudir a todos los medios probatorios



previstos «en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos» (artículo 742 del ET).

Bajo esas reglas legales y jurisprudenciales, pasa la Sala definir si los costos de ventas están acreditados en el expediente en los términos alegados por la contribuyente. Al respecto, en el *sub lite* se evidencia que la actora declaró como costos totales la suma de \$1.459.451.545 (f. 120), pues de ello da cuenta la conciliación contable fiscal que obra a folio 845 del expediente. De este monto, fueron cuestionados \$50.374.904, registrados en la cuenta 63600105 «otros», y \$211.006.952, incluidos en la cuenta 636000106 «otros contratos» (f. 161 vto.). Ahora bien, se corrobora que, en emplazamiento para corregir nro. 012382014000016 del 17 de octubre de 2014 (ff. 717 a 724) y el requerimiento especial nro. 012382014000504 del 11 de diciembre de 2014, la Administración solicitó a la actora la comprobación especial de los costos disputados en los términos del artículo 771-2 del ET (f. 770). Junto con la respuesta al emplazamiento para corregir referido la demandante entregó una relación en la cual se identificaban los beneficiarios de las erogaciones (f. 744). Sin embargo, no aportó las facturas o documentos equivalentes que permitieran acreditar las transacciones que dieron lugar a los costos imputados y tampoco se acreditaron con la revisión de la información reportada en medios magnéticos efectuada por la Administración (f. 770), de manera que no se logró verificar la suma de \$219.417.056 en el cómputo del costo.

Por las razones expuestas, se concluye que la actora incumplió su carga de acreditar la procedencia de los costos cuestionados de acuerdo, pues no llegó a la sede administrativa ni judicial los soportes a que se refiere el artículo 771-2 del ET, como tampoco acreditó que las aminoraciones debatidas cumplieran con los requisitos generales exigidos para su procedencia, como lo exigió la Administración. No prospera el cargo de apelación.

6- Solventada esa cuestión, se debe decidir si, a la luz del artículo 107 del ET, son deducibles las expensas por concepto de pensiones vitalicias incurridas por la demandante. Para la Administración y para el *a quo*, tales erogaciones desatenderían las exigencias de causalidad y necesidad, toda vez que las mismas fueron pagadas a personas que ya no estaban vinculadas laboralmente, de modo que su realización no generó ingresos correlativos (lo que demostraría que se trató de gastos «desproporcionados») ni era obligatoria para la actora de conformidad con la ley laboral. La demandante se opone a ese entendimiento bajo el argumento de que incurrió en tales erogaciones a fin de remunerar la gestión realizada por antiguos trabajadores y, con ello, garantizar el derecho fundamental a la pensión.

Atendiendo a esas argumentaciones, corresponde a esta judicatura determinar si las remuneraciones económicas por concepto de «pensiones vitalicias» cumplen con los requisitos generales de deducibilidad dispuestos en el artículo 107 del ET. Al respecto, se impone precisar que, si bien en la liquidación oficial se calificó a las expensas debatidas de «desproporcionadas», el reproche de la Administración giró en torno a la falta de generación de ingresos correlativos, lo que, en su criterio, corroboraría la ausencia de relación entre dichas expensas y la actividad lucrativa de la contribuyente. Así pues, se observa que la demandada no censura la proporción existente entre la deducción glosada y la productividad de la actora. De ahí que el pronunciamiento de la Sala de la Sala se centre en resolver si los reconocimientos pensionales en cuestión satisficieron las exigencias de causalidad y necesidad.

6.1- Dado que los parámetros para decidir esa cuestión fueron unificados por esta Sección en la providencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329,

CP: Julio Roberto Piza), la Sala fallará la presente controversia atendiendo a las reglas de unificación dictadas en esa sentencia. Al tenor de ellas, *«tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta»*, sin que *«la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo»* sean determinantes a efectos del nexo causal (regla 1.º); y cumplen el requisito de necesidad las expensas que *«realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta»*, lo que puede valorarse a partir de *«criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros»* (regla 2.º).

6.2- A partir de esos lineamientos y en lo que concierne al requisito de causalidad, la Sala precisa que nada impide que el reconocimiento de pensiones vitalicias esté vinculado al desarrollo de actividades generadoras de renta, pues se trata de pagos provenientes de una relación laboral. Es así, pues los reconocimientos se efectuaron con ocasión de vínculos laborales sostenidos con personal que –en virtud de esa relación de subordinación– participó en los procesos productivos de la contribuyente (así lo manifestó la demandante desde la respuesta al requerimiento especial, y esta manifestación nunca fue discutida por la demandada). La anterior permanece aun a pesar de que las expensas analizadas no generaron rentas específicas, pues la exigencia de ingresos correlativos no hace parte del contenido normativo del artículo 107 del ET. En ese orden de ideas, se encuentra satisfecho el requisito de causalidad.

6.3- Tampoco advierte la Sala que las referidas expensas incumplan la exigencia de necesidad, puesto que, contrariamente a lo planteado por la Administración y por el *a quo*, es irrelevante que la ley laboral no obligara a la actora a efectuar el referido reconocimiento pensional. En contraste, *«lo que cabe apreciar en cada situación no es si se hacía inevitable o indispensable incurrir en el gasto, o si se estaba constreñido a él por una razón legal o contractual –que sería lo propio de una necesidad pura–; sino si la expensa resultaba requerida o provechosa para desarrollar la actividad empresarial en el contexto de una situación de mercado, pues es en eso que consiste una necesidad comercial»* (sentencia del 06 de agosto de 2020, exp. 22979, Cp. Julio Roberto Piza). Así pues, lo que exige el ordenamiento es que el gasto resulte provechoso para potenciar, mantener o preservar la actividad lucrativa del contribuyente.

En el caso enjuiciado, consta en el Acta de Visita del 17 de julio de 2014 (ff. 487 a 490), que *«... en el año 2001 la empresa llegó a un acuerdo con los empleados en el cual por modernización de la E.E. desaparecían los cargos pero se les reconocería una jubilación mensual»*, hecho que no fue controvertido por la demandada. Análogamente, el tribunal reconoció que *«las pensiones de jubilación anticipadas se reconocieron en virtud de los acuerdos de conciliación entre la parte y demandante y los trabajadores de la entidad, como consecuencia de su retiro por el proceso de modernización y la supresión de sus cargos»*. Así pues, se constata que las expensas analizadas resultaban decisivas a efectos de provocar la terminación no litigiosa de los contratos de trabajo existentes y de los cuales se debía prescindir para implementar la nueva estructura productiva de la fuente generadora de renta.

Dadas esas circunstancias, concluye la Sala que en el caso enjuiciado existe un vínculo entre los gastos asumidos y una necesidad vista *«con criterio comercial»*, relacionada con la organización de las actividades económicas a partir de las cuales percibe ingresos gravables la demandante y con la situación de mercado en la cual se debía desenvolver. Se trata en este caso de expensas incurridas con fines productivos, en cuantías que no

tuvieron ningún reproche en cuanto a su magnitud o proporcionalidad, por lo que juzga la Sala que, a la luz del artículo 107 del ET, cumplieran con los requisitos generales exigidos por el ordenamiento para reconocer su deducibilidad como lo alega la demandante. Por ende, prospera el cargo de apelación.

7- Definido lo anterior, se debe decidir si el gasto por depreciación de bienes entregados en usufructo es deducible de la base gravable del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante. Aunque el *a quo* reconoce que el usufructo oneroso permitiría al nudo propietario «efectuar las deducciones imputables a dicho ingreso», considera que, por disposición de los artículos 127 y 128 del ET, «en este caso el usufructuario de los bienes entregados por la entidad demandante era el beneficiario de la deducción por depreciación»; y que, en todo caso, el gasto debatido sería desproporcionado al superar el monto de los ingresos derivados del usufructo. Sin embargo, al impugnar esa decisión, la demandante se limitó a plantear que el gasto deducido tuvo origen en la cesión onerosa del usufructo de varios bienes productivos, de manera que la obtención de ingresos relacionados con ese negocio jurídico demostraría la satisfacción de todos los requisitos contables y fiscales para la procedencia la deducción pretendida.

Para la Sala, así planteado, el cargo de apelación carece de vocación de prosperidad, pues apenas reitera los argumentos propuestos en la demanda sobre la onerosidad del usufructo, pasando por alto que el juez de instancia avaló ese planteamiento. Esta conclusión se mantiene, aun cuando es patente que la tesis del tribunal sobre el sujeto habilitado para declarar la deducción por depreciación contraría el criterio jurídico expuesto en la sentencia del 10 de octubre de 2019 (exp. 23354, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez), que precisó que el nudo propietario «es contemplado por el ordenamiento como el poseedor del derecho real [limitado] del que es titular» y, en cuanto tal, le corresponde reflejar en su autoliquidación del impuesto sobre la renta todos los efectos patrimoniales y sobre la renta líquida ordinaria que se deriven de dicha posesión. Así pues, esta Sección reconoce que el nudo propietario está habilitado para aminorar su base gravable con la depreciación del bien cedido en usufructo; pero aclara que –en virtud del mandato de proporcionalidad previsto en el artículo 107 del ET– la deducción solo puede calcularse respecto de la porción del dominio que el propietario conserva una vez configurado el usufructo, pues, en el evento contrario, se le permitiría una detracción superior a la potencialidad que mantiene el activo para producir réditos.

Ahora bien, como se trata del cálculo de un factor negativo de la base imponible y conforme a la cuarta regla de unificación establecida en la providencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), correspondía a la demandante demostrar que el valor que empleó para determinar la cuota de depreciación era razonable frente a la magnitud de su derecho a explotar los activos cedidos en usufructo. No obstante, aquella omitió suministrar argumentos y medios de prueba que acreditaran la proporcionalidad del gasto; y, en cambio, consta en el Acta de visita del 05 de agosto de 2014 (ff. 549 a 552) que la cuota de depreciación se estimó sobre la base del «valor histórico» de los bienes cedidos en usufructo, esto es, sin reconocer la aminoración del derecho real.

En este escenario, constata la Sala que la actora omitió desvirtuar el fundamento de la decisión adoptada por el *a quo* en relación con la improcedencia de la deducción por depreciación. No prospera el cargo de apelación.

8- En definitiva, dado que solo prosperó el cargo de apelación planteado por la actora en relación con la deducibilidad de los pagos por concepto de pensiones vitalicias (en cuantía de \$475.630.000), la Sala modificará la determinación de la obligación tributaria



efectuada por el tribunal. En concreto, los ingresos netos se calculan en la suma de \$2.268.289.000, los costos totales en \$1.240.035.000 y las deducciones procedentes en \$1.497.543.000, lo que conduce a reducir la pérdida líquida a la suma de \$469.289.000 y –dado que la renta presuntiva fue autodeterminada en \$0, sin que ese aspecto fuese modificado por la demandada– fijar un impuesto de \$0.

9- Decididos los cargos de impugnación planteados por las partes respecto de las glosas cuestionadas, resta resolver sobre las sanciones impuestas a la demandante. De acuerdo con artículo 647 del ET, entre otros eventos, la omisión de ingresos y la inclusión de costos y gastos improcedentes es una conducta punible (sentencia del 29 de julio de 2021, exp. 24682, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), por lo que, en vista de que en el caso enjuiciado la Sala determinó que la contribuyente no incluyó ingresos e imputó en la autoliquidación objetada deducciones cuya procedencia fue desacreditada a lo largo del proceso, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente. No prospera el cargo de apelación.

Si bien en su recurso de alzada la demandante cuestiona la imposición simultánea de la sanción por inexactitud y la sanción por disminución de la pérdida líquida, consta la Sala que el *a quo* consideró que el artículo 647-1 del ET no tipifica un hecho sancionable independiente, sino que regula las condiciones en la cuales debe aplicarse las sanciones por inexactitud y corrección cuando se disminuyan o rechacen pérdidas fiscales y, en consecuencia, determinó que la sanción a imponer se calculaba, exclusivamente, atendiendo a las previsiones del artículo 647-1 *eiusdem*. Dado que, aunado a lo anterior, el tribunal disminuyó el monto de esa multa en virtud del principio constitucional de favorabilidad en materia punitiva, corresponde confirmar esa determinación.

Ahora bien, como la Sala determinó que cabía reconocer una menor pérdida líquida a la autoliquidada por la demandada en lugar de rechazarla (como determinó el tribunal), corresponde ajustar la base de cálculo de la sanción en cuestión, así:

| | |
|-----------------------------------|---------------|
| Pérdida líquida declarada | 1.018.599.000 |
| Pérdida determinada | 469.289.000 |
| Menor pérdida líquida determinada | 549.310.000 |
| Impuesto teórico del 33% | 181.272.000 |
| Porcentaje sanción | 100% |
| Sanción por inexactitud | 181.272.000 |

10- En resumidas cuentas, con base en los motivos anteriormente expuestos, la Sala modificará la decisión impugnada a efectos de que la liquidación del impuesto sobre la renta de la demandante por el año gravable 2010 se establezca así:

| Concepto | Demandante | Demandada | A quo | Sentencia CE |
|--|----------------|---------------|---------------|---------------|
| Ingresos brutos operacionales | 2.069.897.000 | 2.070.719.000 | 2.070.719.000 | 2.070.719.000 |
| Ingresos brutos no operacionales | 489.376.000 | 1.583.077.000 | 1.176.296.000 | 1.176.296.000 |
| Intereses y rendimientos financieros | 18.975.000 | 18.975.000 | 18.975.000 | 18.975.000 |
| Ingresos brutos | 2.578.248.000 | 3.672.771.000 | 3.265.990.000 | 3.265.990.000 |
| Devoluciones, descuentos y rebajas | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional | 406.781.000 | 406.781.000 | 997.701.000 | 997.701.000 |
| Total ingresos netos | 2.171.467.000 | 3.265.990.000 | 2.268.289.000 | 2.268.289.000 |
| Total costos | 1.459.452.000 | 1.240.035.000 | 1.240.035.000 | 1.240.035.000 |
| Total deducciones | 1.730.614.000 | 1.021.913.000 | 1.021.913.000 | 1.497.543.000 |
| Renta líquida del ejercicio | 0 | 1.004.042.000 | 6.341.000 | 0 |
| Pérdida líquida | -1.018.599.000 | 0 | 0 | -469.289.000 |
| Renta presuntiva | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Impuesto sobre la renta líquida gravable | 0 | 331.334.000 | 2.092.530 | 0 |
| Sanciones (autoliquidadas y determinadas) | 805.000 | 1.068.759.000 | 336.942.670 | 182.077.000 |
| Total saldo a pagar | 805.000 | 1.400.093.000 | 339.035.200 | 182.077.000 |

11- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.



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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada, por los motivos expuestos en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar:

*A título de restablecimiento del derecho, **fijar** el impuesto sobre la renta y complementarios de la demandante, para el año gravable 2010, de conformidad con lo expuesto en la liquidación del impuesto de la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y la sanción por inexactitud en la suma de \$181.272.000.*

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO