

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

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de febrero de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	52001-23-33-000-2017-00541-01 (24394)
Demandante	MEDINUCLEAR SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADA
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Temas: Lease back, artículo 90 del Estatuto Tributario. Intereses, diferencia en cambio mayor valor del activo. Rechazo de gastos. Factura o documento equivalente. Renta líquida gravable por pasivos inexistentes, corrección voluntaria. Renta líquida por recuperación de pérdidas compensadas, artículo 199 del Estatuto Tributario. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante y demandada contra la sentencia del 7 de noviembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, que resolvió:

«**PRIMERO.- Declarar** la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 142412016000013, que expidiera el 27 de abril de 2016 la Dirección Seccional de Impuestos de Pasto, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y de la Resolución No. 003576, que el 24 de mayo de 2017 emitió la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Pasto, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO.- Consecuencialmente, se ordenará que la demandada analice nuevamente la declaración objeto del trámite que culminó con los actos administrativos acusados y emita una nueva liquidación oficial de revisión conforme a los lineamientos contenidos en este fallo.

TERCERO.- Condenar en costas, a (sic) Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a favor de la parte demandante, las cuales se liquidarán por la Secretaría de esta Corporación.

CUARTO.- Ejecutoriada la presente providencia y con observancia de lo dispuesto en el artículo 114 del Código General del Proceso, expídanse copias de la presente providencia a las partes.

QUINTO.- Secretaría devolverá al actor el remanente de la suma que consignara para gastos del proceso si lo hubiere, de lo cual se dejarán en el plenario, las constancias correspondientes.»¹

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 15 de abril de 2010, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, en la que liquidó un saldo a favor de \$259.174.000. Luego corrigió en varias ocasiones la declaración, siendo la última, la realizada por solicitud del contribuyente, en la Liquidación Oficial de Corrección Nro. 142412012000053

¹ Folio 541 a 565.

del 14 de noviembre de 2012, en la que determinó una pérdida fiscal por valor de \$358.971.000, y un saldo a favor en \$334.232.000.

El 19 de agosto de 2015, la Dirección Seccional de Impuestos profirió el Requerimiento Especial Nro. 142382015000014 dirigido a desconocer la pérdida declarada y determinar una renta líquida gravable de \$805.025.000, un impuesto a cargo de \$418.702.000, una sanción por pérdida rechazada de \$189.536.000, ajuste de la sanción por corrección de \$80.700, una sanción por inexactitud de \$447.544.000, y un saldo a pagar de \$702.231.000.

El 25 de noviembre de 2015, la hoy actora dio respuesta al requerimiento especial, aceptando mediante corrección provocada las glosas de los pasivos y gastos operacionales de administración, lo que llevó a disminuir la pérdida fiscal de \$358.971.000 a \$337.845.000. Y, aceptando el ajuste de la sanción por corrección.

El 27 de abril de 2016, la autoridad tributaria profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 142412016000013, que modificó la declaración de corrección determinando una renta líquida de \$804.020.000, determinando el impuesto a cargo en \$416.673.000, sanción por menor pérdida de \$178.382.000, y una sanción por inexactitud de \$447.014.000.

Contra el acto liquidatorio, la sociedad interpuso recurso de reconsideración el 29 de junio de 2016, presentando de nuevo una corrección provocada respecto de las glosas por costos de ventas, gastos operacionales de administración, y otras deducciones, lo que redujo la pérdida fiscal a \$210.560.000.

El recurso de reconsideración fue resuelto a través de la Resolución Nro. 003576 del 24 de mayo de 2017, que modificó la declaración de corrección, en los siguientes términos:

- Desconocimiento de pasivos en la suma de \$3.300.000.
- Adición de ingresos por la enajenación de activos fijos en la operación de *lease back por valor* de \$839.145.000 (\$769.046.000 + \$70.099.000 por intereses para la construcción en curso enajenada)
- Adición como costo de la suma de \$70.099.000 por intereses para la construcción en curso enajenada.
- Desconocimiento de costos de ventas por \$15.769.000
- Rechazo de gastos operacionales de administración por \$125.413.000.
- Desconocimiento de otras deducciones por \$298.343.000.
- Determinar rentas gravables por pasivos inexistentes en \$99.654.700 y por recuperación de pérdidas en la suma de \$358.971.000.

Adicionalmente, se revocó la adición del mayor valor de activos fijos y otros activos derivado los intereses y diferencia en cambio, así como también la de gastos operacionales de administración por concepto laborales, y del gasto financiero vinculado a la adquisición de una casa.

Todo lo anterior, condujo a la modificación parcial de la Liquidación Oficial de Revisión, en el sentido de establecer la renta líquida ordinaria del ejercicio en la suma de \$747.186.000 mas rentas gravables por valor de \$458.626.000, para un total de renta gravable de \$1.205.812.000, el impuesto a cargo por valor de \$399.615.000, una sanción por menor pérdida de \$69.485.000, una sanción por

inexactitud de \$402.947.000, y el saldo a pagar en \$554.848.000.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones:

«A. Que se declare la nulidad total de los siguientes actos administrativos:

1. *Liquidación Oficial de Revisión No. 142412016000013 del 27 de abril de 2016, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Pasto, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*
2. *Resolución No. 003576 del 24 de mayo de 2017, expedida por la Subdirección de Gestión de Recurso (sic) Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración.*

B. Como restablecimiento del derecho, solicito lo siguiente:

1. *Proceder a revocar la Liquidación Oficial No. 142412016000013 del 27 de abril de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto determinó oficialmente el impuesto sobre la renta de Medinuclear por el año gravable 2009 e impuso sanción por inexactitud.*
2. *Proceder a revocar la Resolución No. 003576 del 24 de mayo de 2017, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto el día 18 de febrero de 2015 (sic), en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 142412016000013 del 27 de abril de 2016 mencionada anteriormente.*
3. *Declarar la firmeza de la declaración de corrección presentada por Medinuclear con formulario N° 1109004739741, con ocasión del Recurso de Reconsideración el día 29 de junio de 2016, y ordenar el archivo del expediente administrativo.*
4. *Condenar en costas a la demandada y ordenar a su cargo el pago de las agencias en derecho a que haya lugar»².*

Para los anteriores efectos, invocó como normas violadas el artículo 95-9, de la Constitución; los artículos 26, 41, 90, 107, 199, 239-1, 283, 647, 647-1, 770, 771, 731, 742, y 746 del Estatuto Tributario; la Circular 175 de 2005 de la DIAN; el artículo 80 del Decreto 187 de 1975; los artículos 137, 138 y 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; el artículo 365 del Código General del Proceso.

El concepto de la violación de las citadas normas, se sintetiza así:

1. Naturaleza del *lease-back* como operación de crédito, violación de los artículos 95-9 de la Constitución, 90 del Estatuto Tributario y Circular 175 de la DIAN.

Frente a la adición de ingresos brutos operacionales por la venta de un inmueble, lotes y construcción, no resulta procedente aplicar el artículo 90 del Estatuto Tributario ya que al tratarse de contrato de *lease back*, corresponde a una operación de financiación mediante la cual, el activo enajenado, constituye una garantía para la entidad financiera que recuperará la financiación otorgada mediante el arriendo del bien.

² Folio 4 cuaderno principal.

El artículo 90 ibídem invocado por la DIAN, regula el contrato de compraventa, en el que sí se presenta una transferencia de dominio y el patrimonio del comprador adquiere un nuevo activo fijo, lo que no ocurre en el *lease back*.

Así, en el contrato de *lease back*, la compraventa inicial es un negocio instrumental y una formalidad necesaria para que el objeto del contrato, operación de financiamiento, sea perfeccionado de tal suerte que la compraventa resulta ser una garantía del crédito otorgado.

En este caso, BBVA determinó que el monto máximo para financiar a Medinuclear sería \$1.300.000.000 y, por esa razón, se tomó como precio de la operación y así se pactó en la escritura pública aportada al expediente. Por eso, el precio de \$1.300.000.000 es el monto que se recibió a título de ingreso por concepto de *lease back*, y no la suma de \$2.069.046.000 que determinó la DIAN con base en normas ajenas al *lease back* y desconociendo la realidad de la operación.

Además, la demandada no aplicó correctamente el artículo 90 del Estatuto Tributario, pues el ajuste del ingreso no obedeció al 75% del avalúo comercial, y en todo caso, la presunción prevista en esa norma, puede ser desvirtuada, como lo hizo el contribuyente con la escritura pública del *lease back*.

2. Nulidad por falsa motivación de los actos demandados. Relación de causalidad del gasto con la actividad productora de renta, violación de los artículos 26, 41, 731 y 746 del Estatuto Tributario; 137 y 138 del CPACA.

La Administración desconoce los gastos tomados como deducción fiscal por valor de \$277.249.683 por intereses y diferencia en cambio, al considerar que se derivan de activos que no estaban en condiciones de utilización, y que no se encuentra demostrada la relación de causalidad.

La compañía solicitó créditos para capital de trabajo, adquirir nuevos equipos y para las obras de construcción que adelantaba, a fin de dar continuidad a su actividad productora de renta, lo que se soporta en las pruebas aportadas en el expediente, que demuestran la relación de causalidad.

A diferencia de lo señalado por la DIAN, los intereses pagados por créditos obtenidos para adelantar obras de construcción que a 31 de diciembre de 2009 estaban en condiciones de utilización, así no estuvieran terminadas en un 100%, podían llevarse como deducción y no como mayor valor de los activos, como se desprende del artículo 41 del Estatuto Tributario. En esa norma se establece que uno de los supuestos que permite llevar los intereses como costo, es hasta que el activo se encuentre en condiciones de utilización, como ocurre en este caso, que se demostró que la sede Aurora de la compañía, aunque se encontraba en proceso de construcción en alguna de sus fases, contaba también con otras terminadas y en funcionamiento.

De igual manera, el desconocimiento de deducciones por concepto de intereses y diferencia en cambio incurridos en la adquisición de activos fijos es improcedente porque estos bienes fueron utilizados en el año gravable, y en tal sentido, estos conceptos eran deducibles.

En cuanto a la diferencia en cambio, la referente a General Médica de Colombia se deriva de la adquisición del equipo de resonancia magnética cuya operación fue pagada en dólares, como se constata en las declaraciones de importación y “se ve soportado en el monto registrado por el contribuyente por \$97.631.339,72”.

Y, las demás diferencias en cambio que discute la Administración, se originan en la adquisición del equipo de resonancia que se soporta en el crédito pagado en dólares y en las declaraciones de importación, y además, en la adquisición del equipo de mamografía que está probada en las cuentas por pagar. Todo lo cual, además se encuentra certificado por el revisor fiscal de la sociedad. Adicionalmente, no es procedente que se cuestionen intereses por la adquisición del equipo supresor translector porque ese activo fue adquirido sin crédito alguno, dado que la compañía lo pagó de contado.

Por lo anterior, el rechazo de estos gastos carece de fundamento jurídico y probatorio, incurriéndose en falsa motivación.

Adicionalmente, no procede la glosa “*otras implicaciones*” realizada por la Administración con fundamento en el rechazo del gasto financiero, consistente en llevar como mayor valor del activo los intereses solicitados por los equipos de resonancia magnética, subestación eléctrica, aire acondicionado, y digitalización, y la diferencia en cambio. Tampoco procede que el gasto financiero solicitado por la construcción de la sede La Aurora, se lleve como costo del activo, y se adicione como ingreso por la venta del inmueble.

3. Procedencia de la deducción de costos por concepto de capacitación de personal y deducción por castigo de cartera, violación del artículo 80 del Decreto 187 de 1975.

La demandada rechazó costos por concepto de capacitación de personal por no cumplir los requisitos del ordenamiento fiscal y por ser ilegibles los soportes presentados.

Respecto de las capacitaciones, estas impactan de manera directa la producción en tanto eran otorgadas a los empleados de la empresa. Para asegurar los cupos, los empleados pagaban directamente las capacitaciones y, al legalizarse el pago, la compañía les reembolsaba el valor respectivo. Para el efecto, sostuvo que se aportaron los documentos legibles que soportan la operación.

En cuanto a la procedencia del costo por concepto de castigo de cartera, rechazado con fundamento en que los ingresos a dar de baja debían haberse declarado en un año anterior, afirmó que la norma no restringe que la cartera sea castigada dentro del mismo período en que se originó el ingreso, siempre que se acredite la imposibilidad de ser cobrada con una adecuada gestión de cobro.

En este caso, se encuentra demostrado con el certificado de revisor fiscal, las comunicaciones de las EPS y las actas de conciliación de cuentas, que las glosas son objeciones a las cuentas de cobro presentadas por las instituciones de salud originadas en inconsistencias detectadas en la revisión de facturas y sus respectivos soportes, por los servicios realmente prestados y autorizados y los rechazados por el beneficiario. En efecto, en el sector salud se presentan «*glosas médicas*», reguladas por la Resolución 3047 de 2008, que rechazan las EPS a quienes se presta el servicio y, ante la imposibilidad de registrar el menor valor mediante una rebaja,

devolución o deducción, resulta necesario su castigo.

4. No procedencia de adición de renta líquida por pasivos inexistentes en periodos no revisables por valor de \$99.654.700, violación de los artículos 199, 239-1 y 283 del Estatuto Tributario.

Con respecto a la adición como renta líquida gravable del pasivo registrado en la declaración de renta del año 2008, sostuvo que al haberse reintegrado el pasivo como renta líquida en una declaración privada de un año gravable posterior (2011), no puede la demandada determinarla nuevamente.

5. No procedencia del desconocimiento de pasivos por valor de \$3.300.000 a 31 de diciembre de 2009, violación de los artículos 770, 771 y 283 del Estatuto Tributario.

Adujo que los pasivos declarados corresponden a deudas reales, sobre las cuales aportó certificación del revisor fiscal, cuenta de cobro por concepto de honorarios y copia de los libros auxiliares que demuestran que los gastos se causaron en el año 2009, no siendo procedente su desconocimiento con fundamento en que los soportes correspondían al año 2010.

6. No procedencia de la adición de renta líquida por recuperación de pérdidas y de la sanción por menor pérdida, indebida aplicación de los artículos 199 y 647-1 del Estatuto Tributario.

En la Liquidación Oficial de Revisión, la demandada propuso el rechazo de la pérdida por valor de \$358.971.000, pero en la corrección provocada en el requerimiento especial presentada el 25 de noviembre de 2015, se redujo a \$337.845.000, por lo que la máxima renta líquida por recuperación de pérdidas sería esta última cifra, toda vez que la diferencia se reintegró en la citada declaración.

Por otra parte, conforme con el artículo 199 del Estatuto Tributario, la recuperación de la pérdida fiscal -renta líquida especial-, solamente puede exigirse en el período fiscal en el que la liquidación oficial de revisión adquiere firmeza y no en el mismo período en que se discute la pérdida.

En cuanto a la sanción por rechazo o disminución de pérdidas, no se cumple el presupuesto de la norma consistente en la disminución de pérdidas fiscales mediante la liquidación oficial de revisión, por encontrarse este acto en discusión.

7. Improcedencia de la sanción por inexactitud, violación del artículo 647 del Estatuto Tributario por inexistencia de hecho sancionable.

En el caso en discusión, hay inexistencia de hecho sancionable por no darse los supuestos que hacen procedente la aplicación de la sanción por inexactitud y por la existencia de una diferencia de criterios por presentarse una posición diferente en cuanto a la naturaleza del contrato de *lease back*, así como diferentes posturas frente a la procedencia de costos, deducciones y pasivos.

8. Condena en costas.

Solicitó que se condene a la parte demandada al pago de costas y agencias en derecho.

Oposición a la demanda

La parte demandada controvertió las pretensiones de la actora con los siguientes argumentos:

1. Naturaleza del *lease back*.

El contrato de *lease back* se configura con dos contratos autónomos que se traducen en un solo mecanismo de financiación. En efecto, el parágrafo 2° del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016, identifica dos operaciones separadas, una de venta de activo por parte del propietario del bien a la entidad financiera, y la segunda, el arrendamiento posterior sobre el mismo bien.

Por lo anterior, para efectos tributarios, en lo que se refiere al precio de enajenación, debe aplicarse el artículo 90 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, la operación celebrada ha debido reportarse por el valor del costo registrado contablemente por valor de \$2.069.045.712.

2. Nulidad por falsa motivación.

Respecto de los intereses y diferencia en cambio, incurridos para la adquisición de activos fijos, solo son deducibles como gastos financieros después de concluido el montaje o puesta en marcha o cuando los bienes se encuentren en condiciones de utilización o enajenación, por lo que al no probarse que el centro médico estaba en funcionamiento en el año 2009, procedía el rechazo de los intereses y, sobre los activos adquiridos, el rechazo de intereses y la diferencia en cambio.

Con la demanda, el actor aporta documentos que la Administración no tuvo la oportunidad de conocer ni pronunciarse en sede administrativa, a pesar de que esos documentos datan de años anteriores. En todo caso, no prueban el hecho de que los bienes fueron utilizados en el año 2009.

3. Deducción de costos por concepto de capacitación de personal y deducción por castigo de cartera.

En cuanto a la deducción por capacitación de personal, manifestó que durante la actuación administrativa, se exigió a la demandante los documentos con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, lo que no fue atendido por la actora.

Frente al castigo de cartera, el numeral 2 del artículo 80 del Decreto 187 de 1975, impone que la deuda se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años, lo que no ocurrió en el caso discutido.

4. Adición de renta líquida por pasivos inexistentes en periodos no revisables.

Conforme con el inciso segundo del artículo 239-1, al detectarse pasivos inexistentes es obligación de la Administración incluirlos como renta líquida gravable en el período auditado y no es facultativo para el contribuyente incluirlos en un período distinto, como lo hizo la actora en la declaración del año gravable 2011.

5. Desconocimiento de pasivos por valor de \$3.300.000 a 31 de diciembre de 2009.

Sostuvo que es necesaria la existencia de soportes externos que respalden la información contable, requisito establecido en los artículos 770, 771 y 283 del Estatuto Tributario.

Para el caso, la cuenta de cobro, la factura de compra para régimen simplificado y el libro auxiliar, no son documentos idóneos y no dan fe de la realidad de las operaciones.

6. Adición de la renta líquida por recuperación de pérdidas y de la sanción por menor pérdida.

Adujo que el artículo 199 del Estatuto Tributario no exige que la liquidación oficial en la cual se incluyó la renta líquida por recuperación de deducciones deba estar en firme, pues la norma solo exige la modificación de la declaración en la que se determinó la pérdida.

7. Sanción por inexactitud.

Para el caso investigado, se demostró la inclusión de datos inexactos y equivocados, que derivaron en una pérdida que no correspondía, siendo procedente la aplicación de la sanción por inexactitud, según lo dispone el artículo 647 del Estatuto Tributario. Por la misma razón, no se configuró diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Nariño accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

1. Desconocimiento del *lease back* en su naturaleza como en sus efectos tributarios.

El Tribunal consideró que la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario es errada, ya que con la transacción de *lease back* no se pretendía transferir el dominio del bien, sino adquirir un financiamiento en procura de seguir construyendo y explotando el inmueble, en calidad de arrendatario financiero.

A través del *lease back*, la actora fue proveedora del inmueble ante la sociedad de leasing, transacción que se realizó por valor de \$1.300.000.000, según los elementos probatorios.

Con fundamento en lo anterior, declaró la nulidad de los actos demandados en relación con este punto.

2. Falsa motivación por desconocimiento de las pruebas que demuestran la procedencia de deducciones por concepto de intereses y diferencia en cambio.

Con fundamento en los testimonios y certificaciones aportados por la actora, se demostró que los intereses y los ajustes por diferencia en cambio se tornaron en gastos deducibles durante el período gravable, porque los activos comenzaron a ser

productivos en dicha vigencia fiscal, aunque el proyecto no se hubiera concluido en su totalidad.

3. Procedencia de la deducción por concepto de capacitación de personal y castigo de cartera.

Respecto de la deducción por concepto de capacitación de personal, señaló que no se trata de la falta de legibilidad de los documentos aportados, sino que no existen documentos que contengan el valor de las capacitaciones ni quienes se inscribieron, por lo que no era procedente su aceptación.

En cuanto a la deducción por castigo de cartera, al no tratarse de créditos que hayan producido rentas declaradas en años anteriores, en los términos de los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975, no era procedente su aceptación.

4. Adición de renta líquida por pasivos inexistentes por valor de \$99.655.000.

Procede la adición de la renta líquida toda vez que el pasivo inexistente declarado en el año gravable 2008 fue corregido en la declaración de renta del año 2011, a pesar de que el término para corregir la declaración tributaria del año 2008 había precluido en el momento de la presentación de la declaración de renta de 2011.

5. Desconocimiento de pasivos inexistentes por valor de \$3.300.000.

Los documentos aportados para probar los pasivos, no cumplen las exigencias legales correspondientes. Así, la cuenta de cobro no reúne los requisitos previstos por el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 y el certificado expedido por el revisor fiscal no tiene relación con el hecho analizado.

6. Adición de renta líquida por recuperación de pérdidas y de la sanción por menor pérdida.

El Tribunal señaló que se mantiene la glosa siempre que el juez declare la legalidad del acto cuya nulidad se deprecia. De lo contrario, el cargo correrá la misma suerte que se le otorgue al acto objeto de la demanda.

7. Sanción por inexactitud.

Con fundamento en las consideraciones sobre los efectos del contrato de *lease back* y la relación de causalidad de la inversión con la actividad productiva de la sociedad, el *a quo* consideró nula parcialmente la actuación administrativa.

8. Costas procesales.

Teniendo en cuenta que la representación judicial y el trámite procesal implicaron gastos asumidos por la demandante, impuso costas contra la demandada de conformidad con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en concordancia con los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso.

Recurso de apelación

Las partes apelaron la decisión del *a quo* en los siguientes términos:

Demandada:

1. Sobre el desconocimiento del *lease back*.

Dentro del diseño propio del contrato de *lease back*, la intención de las partes, tomada en cuenta por el *a quo*, es un aspecto que no es de especial relevancia para efectos tributarios.

Al pactarse la opción de devolver el bien a la terminación del contrato, la intención del negocio incluye la posibilidad de renunciar a la opción de compra, no estando demostrado que esta se haya ejercido, lo que reafirma la enajenación. Además, una interpretación diferente, permite la elusión de impuestos al venderse bienes por un valor inferior al costo o al valor comercial.

Respecto a la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario, al no ser aplicables las posibilidades previstas en el artículo 72 del Estatuto Tributario ni el inciso quinto del artículo 90 *ibídem*, se estableció el precio de venta por el valor del costo reportado en la contabilidad.

2. Sobre los intereses y diferencia en cambio.

El fallo recurrido únicamente tuvo en cuenta el artículo 41 del Estatuto Tributario, sin analizar los demás requisitos para la procedencia de los gastos, por lo que, de las pruebas obrantes en el expediente, no se podía establecer que había concluido el proceso de puesta en marcha o las condiciones de utilización o enajenación.

Advirtió que el Tribunal declaró la nulidad de toda la glosa sin tener en cuenta que en la misma se desconocieron gastos financieros pagados por deuda por dividendos a socios, y otros gastos financieros (crédito para capital de trabajo y otro que no explicó su destinación) que se desconocieron por el incumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Así mismo, dijo que en la sentencia recurrida tampoco se mencionó nada sobre las “otras implicaciones”, las cuales se debe mantener incólumes en razón a su falta de pronunciamiento.

3. Sanción por inexactitud, artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la diferencia de criterios, reiteró que no existió por no haberse declarado datos completos y verdaderos y por haberse incurrido en desconocimiento del derecho que hace inaplicable esta causal eximente de la sanción.

De acuerdo con los argumentos expuestos, considera el apoderado de la parte demandada que no hay lugar a la declaratoria de nulidad de la actuación administrativa, y en esa medida la sanción de los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario deben mantenerse incólume.

4. Liquidación ordenada en la parte resolutive de la sentencia.

Respecto de la orden del Tribunal de proferir una nueva liquidación oficial de revisión, advierte que el Estatuto Tributario no prevé la posibilidad de que la liquidación sea proferida por una orden judicial.

Demandante:

La demandante recurrió la sentencia de primera instancia (ff. 581 a 588), con los siguientes argumentos:

1. Capacitación de personal.

Señaló que el Tribunal soportó su rechazo en razones que no se encontraban sometidas a discusión, puesto que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se determinó la no procedencia de los costos por incumplir los requisitos legales y por ser ilegibles los soportes, ante lo cual en la demanda se presentaron los argumentos que demostraban que las capacitaciones impactaban de manera directa la producción y, además, se aportaron los documentos legibles que soportaban la realización de las capacitaciones y el reembolso de pagos incurridos por este concepto.

2. Rechazo de deducción por castigo de cartera

En cuanto al costo por castigo de cartera, indicó que se tratan de sumas irrecuperables que provienen de glosas médicas.

3. Desconocimiento de pasivos a 31 de diciembre de 2009

Discutió que en relación a *“los costos en cuantía de \$3.300.000, los cuales son costos del 2008 que adicionalmente a 31 de diciembre quedaron pendientes de pago a sus beneficiarios”*, en la sentencia de primera instancia se rechazaron por una razón diferente a la planteada en los actos demandados. Precisó que la glosa se sustenta en que la factura aportada como soporte tiene una fecha posterior al año gravable 2009, la cual ha sido desvirtuada por el contribuyente con otros soportes que demuestran que el pasivo sí corresponde a dicha vigencia gravable.

4. Recuperación de pérdida fiscal y sanción por menor pérdida.

La sentencia de primera instancia no se refirió al reintegro de las pérdidas compensadas en períodos posteriores, pronunciándose únicamente sobre la sanción por disminución de pérdidas.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 199 del Estatuto Tributario, la recuperación de pérdidas fiscales debe hacerse en el año gravable que corre en el momento en que sea proferida la liquidación oficial de revisión, es decir cuando esta adquirió firmeza y ejecutoriedad.

La interpretación del referido artículo 199, no puede hacerse de manera aislada ni como análoga al proceso sancionatorio por devolución improcedente en el que la práctica de la liquidación oficial de revisión legitima la expedición del acto sancionatorio, sin que ella se encuentre en firme, por ser procesos diferentes.

Con fundamento en lo anterior, no se cumplen los presupuestos del artículo 647-1 del Estatuto Tributario, pues la liquidación oficial de revisión que disminuyó las pérdidas fiscales se encuentra en discusión.

Además, la administración señala un valor de \$358.971.000, por pérdidas a reintegrar, cuando el valor de la pérdida a reintegrar asciende a \$337.845.000, luego

pretende un reintegro mayor al que desconoce.

5. Adición de renta líquida gravable por inexistencia de pasivos de períodos anteriores

Al haberse incluido rentas gravables por valor de \$99.655.000 en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, presentada con anterioridad al requerimiento especial, se cumplió con lo previsto en el artículo 239-1, por lo que no es procedente dicha glosa.

Alegatos de conclusión

Las partes, demandante y demandada, presentaron alegatos de conclusión, reiterando los argumentos presentados en el recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público rindió concepto en los siguientes términos:

1. Adición de ingresos por *lease back*.

Consideró que al ser el precio de enajenación notoriamente diferente al valor comercial y al valor real del financiamiento, resulta aplicable el artículo 90 del Estatuto Tributario, por lo que la adición de ingresos debe ser confirmada.

2. Rechazo de deducciones por intereses, diferencia en cambio y demás gastos financieros.

Con fundamento en el acta de entrega y en las certificaciones de instalación de equipos, a partir del 12 de diciembre de 2009, el inmueble se encontraba con la capacidad para prestar servicios, por lo que debe aceptarse la deducción de gastos a partir de diciembre de 2009.

En cuanto al gasto de intereses para el pago de dividendos, no es procedente toda vez que no es necesario para el desarrollo de la actividad generadora de renta.

3. Rechazo de deducciones por capacitación de personal y castigo de cartera.

Al no obrar documentos que acrediten el gasto asumido por los empleados, se trata de un pago laboral sujeto al artículo 108 del Estatuto Tributario y con respecto al castigo de cartera, no se acreditó la realización de diligencias tendientes a la recuperación de la misma.

4. Inclusión de renta gravable por inexistencia de pasivos en el año 2008.

Al haberse incluido rentas gravables por valor de \$99.655.000 en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, presentada con anterioridad al requerimiento especial, se cumplió con lo previsto en el artículo 239-1, por lo que no es procedente dicha glosa.

5. Recuperación de la pérdida fiscal compensada.

La recuperación de la pérdida fiscal puede exigirse en el período objeto de revisión,

no vulnerándose el derecho de defensa y contradicción, puesto que el demandante puede ejercerlo contra la respectiva liquidación oficial.

6. **Condena en costas.**

En cuanto a la condena en costas, argumentó que al ventilarse un asunto de interés público y al no existir pruebas que demuestren que se acusaron, no es procedente decretarlas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes, demandante y demandada, contra la sentencia del *a quo* que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, la Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 142412016000013 del 27 de abril de 2016 y de la Resolución Nro. 003576 del 24 de mayo de 2017.

En los términos de los cargos de apelación, se decidirá si procede (i) la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario a un contrato de *lease back*; (ii) el rechazo de deducción de intereses y diferencia en cambio, y sus implicaciones; (iii) el rechazo de gastos operacionales de venta por concepto de capacitación de personal, (iv) el rechazo del costo de ventas por castigo de cartera; (v) la adición de renta líquida por pasivos inexistentes originados en períodos no revisables; (vi) el rechazo de pasivos a 31 de diciembre de 2009; (vii) la adición de la renta líquida por recuperación de pérdidas compensadas, (viii) la imposición de la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario, y por disminución de pérdidas del artículo 647-1 *ibídem*.

Para el presente análisis, se pone de presente que se analizarán las pruebas aportadas tanto en la vía gubernativa como en la demanda, porque a diferencia de lo señalado por la DIAN, la demanda es una de las oportunidades legales que cuenta el actor para allegar pruebas. En efecto, de acuerdo con el artículo 162 (numeral 5), 166 (numeral 2), y 175 (numeral 4) del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las partes pueden presentar nuevas pruebas o mejorar las recaudadas en la actuación administrativa.

1. Aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario. Contrato de *lease back*.

En los actos demandados se adicionaron ingresos por valor de \$839.146.000 (mayor valor del costo \$769.046.619 y gasto financiero por construcciones por \$70.099.381), la primera de las sumas sustentado en el incumplimiento del artículo 90 del Estatuto Tributario:

*Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. **Si se trata de bienes raíces, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 de este Estatuto.** (Énfasis de la Sala).*

Lo que llevó a la Administración a determinar el precio de enajenación por un valor equivalente al costo del inmueble que fue declarado por el contribuyente, hoy actor.

El Tribunal rechazó la adición de ingresos por considerar que en la operación de *lease back*, el contribuyente no tenía la intención de transferir el dominio del bien,

sino de adquirir un financiamiento, para lo cual adquirió la condición de arrendatario financiero. Y, que en el expediente existe prueba que la transacción se realizó por la suma de \$1.300.000.000.

La parte demandada apeló la decisión discutiendo que el Tribunal fundamentó la decisión en la intención de las partes en el *lease back*, hecho que no está en discusión ni es relevante para efectos tributarios, en la medida que en esa operación se puede o no ejercer la opción de compra, la cual no está demostrada que se haya ejercido, lo que confirma la enajenación.

Al respecto, la Sala aclara que si bien en la sentencia de primera instancia se hizo referencia a la intencionalidad de las partes en el contrato de leasing, hecho que como lo advierte el apelante no está en discusión, lo cierto es que el fundamento principal para el rechazo de la adición de ingresos lo constituyen las pruebas allegadas al proceso y las normas invocadas como sustento de la actuación administrativa.

Ahora, para resolver el problema jurídico, debe tenerse en cuenta que el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, regulaba el tratamiento del leasing financiero (comprende el *lease back*), disponiendo que el arrendatario financiero debía activar el bien objeto del contrato, y registrar un pasivo por el mismo valor del bien activado, con el derecho a llevar al gasto la parte del canon correspondiente a intereses o costo financiero, reconociendo en esencia una verdadera operación de financiación³ para la adquisición de activos.

Para esos efectos, el párrafo 1º de la citada norma precisa que el contrato de "*lease back*" o retroarriendo es aquel en el que el proveedor del bien objeto de arrendamiento y el arrendatario del bien son la misma persona, y el activo objeto de arrendamiento financiero tiene la naturaleza de activo fijo para el proveedor.

De acuerdo con esta definición, en el caso del contrato de *lease back* el arrendatario, demandante de recursos financieros, actúa como proveedor (enajenante) de los activos para la entidad de leasing, quien a su vez lo provee de recursos, financiando el uso y goce de los bienes objeto del contrato.

Conforme con lo anterior, en el contrato de *lease back* concurre una operación de compraventa, una de arriendo, todo con fines de financiamiento.

Así, para determinar el precio de enajenación del inmueble en el contrato de *lease back*, se debe atender a la regulación prevista en el artículo 90 del Estatuto Tributario (vigente en la época de los hechos) toda vez que corresponde a la norma especial para la enajenación de activos **a cualquier título**, en la que se señalan los criterios que se deben tener en consideración a efectos de fijar el valor de los bienes, específicamente tratándose de bienes raíces.

La previsión del artículo 90 es imperativa al determinar que cuando de bienes raíces se trata "no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 de este Estatuto". Lo que significa que debe haber identidad entre el costo y el valor de la venta, lo cual precave el surgimiento de costos improcedentes.

³ Sentencia del 24 de octubre de 2018, Exp. 21516, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Lo anterior, en nada desnaturaliza la operación de financiamiento que subyace en el lease back, porque se trata de una regla especial para fines estrictamente fiscales.

En ese entendido, el artículo 90 debía aplicarse a la operación puntualmente porque esta norma no estableció ninguna excepción en virtud de la modalidad de la enajenación de un bien raíz.

El concepto de enajenación al que se refiere el citado artículo 90, debe entenderse en su sentido natural y obvio, siguiendo la regla del artículo 28 del Código Civil, como “Vender o ceder la propiedad de algo u otros derechos”⁴. Así mismo, la precisión en cuanto a que tal enajenación puede hacerse a cualquier título es muestra inequívoca de que la norma no excluye ningún negocio jurídico, pues lo determinante, se insiste, es que la operación produzca un traslado de la propiedad.

En el caso concreto, con ocasión de la celebración del contrato de *lease back*, mediante escritura pública No. 6.760, del 21 de diciembre de 2009⁵, la actora enajenó a BBVA LEASING S.A., por la suma de \$1.300.000.000, el lote de terreno La Aurora junto con las construcciones⁶.

Conforme con la conciliación contable y fiscal⁷ del año 2009, observa la Sala que la demandante declaró dentro de los ingresos brutos no operacionales la suma de \$1.300.000.000 y, en otros costos la suma de \$2.069.045.712, correspondiente al total del costo del lote y la construcción en curso, lo que derivó en una pérdida de \$769.046.000 que fue computada para efectos fiscales.

En esa medida, se encuentra que el precio de enajenación difería al que fue establecido por el legislador en el artículo 90 para bienes raíces, que debía corresponder como mínimo al costo, al avalúo catastral o al autoavalúo. Así en la medida que la actora había tomado como costo el valor de \$2.069.045.712, debió reflejar como valor de enajenación la misma suma, lo cual no hizo, afectando así la base de tributación.

Por esa razón, considera la Sala que la adición de ingresos por \$769.046.000 para igualarlo al costo contable y fiscal, se encuentra ajustado a la legalidad.

Adicionalmente, resultaba igualmente procedente, adicionar al valor del costo, el gasto financiero por construcciones de \$70.099.381 por corresponder a un mayor valor del activo, conforme fue efectuado en el renglón 50, lo cual neutraliza el mayor valor del ingreso por tal valor.

En consecuencia, se mantendrá la adición de ingresos determinada en los actos administrativos demandados en la suma de \$839.146.000.

2. Nulidad por falsa motivación. Rechazo del renglón “*otras deducciones*” por intereses, diferencia en cambio y otros gastos financieros.

En los actos acusados se rechaza el gasto financiero registrado en las cuentas

⁴ <https://dle.rae.es/enajenar>

⁵ Folio 1783 a 1785 vto., cuaderno de antecedentes 10.

⁶ Folio 156 a 158, cuaderno de antecedentes 1.

⁷ Folio 769, cuaderno de antecedentes 5.



530525 (\$165.009.784), 531015 (\$5.933.999), y 530535 (\$127.669.403), y que se deriva de los siguientes conceptos:

Concepto	Partidas	Total
Gasto financiero por créditos destinados a la sede La Aurora		70.099.321
Intereses por créditos	64.165.382	
Intereses por préstamos de socios	5.933.939	
Gasto financiero por créditos para adquisición de activos		69.805.242
Diferencia en cambio mamografía	1.684.775	
Intereses resonancia magnética	24.555.838	
Diferencia en cambio resonancia magnética	16.623.280	
Intereses subestación eléctrica	1.950.807	
Intereses equipo aire acondicionado	635.436	
Intereses digitalizador	2.991.603	
Intereses por adquisición de casa (aceptado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración)	21.363.503	
Gasto financiero (intereses) para pago dividendos a socios		9.897.818
Gasto financiero (intereses) por capital de trabajo		20.209.802
Gasto financiero (intereses) no se sabe destino crédito		19.239.593
Diferencia en cambio atribuida a adquisición de activos fijos		109.361.347
Sub total		\$298.613.000
(-) Intereses por adquisición de casa (aceptado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración)		-\$21.363.503
Total		277.249.498

(i) Intereses por créditos destinados a la sede La Aurora por valor de \$70.099.321

Este concepto fue desconocido bajo el argumento de que el activo no estaba en condiciones de utilización, en tanto el inmueble no se encontraba construido a 31 de diciembre de 2009.

Con el fin de establecer la procedencia de esta deducción, se precisa que de acuerdo con el inciso segundo del artículo 41 del Estatuto Tributario *“los intereses, los ajustes por diferencia en cambio, así como los demás gastos financieros, en los cuales se incurra para la adquisición o construcción de activos, constituirán un mayor valor del activo hasta cuando haya concluido el proceso de puesta en marcha o tales activos se encuentren en condiciones de utilización o enajenación. Después de este momento constituirán un gasto deducible”*.

Al respecto, se advierte que la normativa no condiciona la deducción a que el activo sea efectivamente usado por el contribuyente, sino a que se encuentre en condiciones de ser utilizado, lo que implica que el activo esté disponible para ser empleado en la actividad productora de renta.

Para el caso concreto, en cuanto a los intereses generados en la construcción de la sede “La Aurora”, advierte la Sala que de acuerdo con la contabilidad, a 31 de diciembre, el activo se encontraba registrado en construcción por el valor total de la inversión, lo que permite concluir que el inmueble no se encontraba en condiciones de utilización. Así, acorde con el balance de prueba a 31 de diciembre de 2009⁸, aparece registrada en la cuenta 1508, construcciones en curso, subcuenta 150805, construcciones y edificaciones, la suma de \$1.451.957.712, misma que según la conciliación contable y fiscal del año 2009 (f. 769 ca 5), fue llevada a costo en la declaración de renta y que corresponde al valor del lote y de la construcción, objeto

⁸ Folio 769, cuaderno de antecedentes 5.

de contrato de *lease back*.

Es oportuno llamar la atención en que los gastos por servicios públicos que la actora afirma fueron imputados a los ingresos percibidos por la prestación de servicios en los meses de noviembre y diciembre, fueron registrados dentro de la cuenta de construcciones en curso, como mayor valor de las mismas. En efecto, se observa que la factura de servicio de energía eléctrica por valor de \$123.430, aparece registrada en la subcuenta 1508050601 y la factura de acueducto y alcantarillado por valor de \$760.370 aparece registrada en la subcuenta 1508050603, esto es, ambas se registraron en la cuenta 1508, Construcciones en curso, haciendo parte de los costos que conforman el valor total de la construcción en curso, objeto del contrato de *lease back* (f.158 ca.1).

De igual manera, en la cuenta 1516, construcciones y edificaciones, subcuenta edificios, únicamente aparecen registrados los inmuebles Local Valle de Atriz y Casa Morasurco (f. 158 ca 1), sin que se encuentre en ella la sede La Aurora.

Súmese a lo dicho que, en la certificación de la Coordinadora Administrativa de la sociedad se informa que (fls 2166 a 2168 ca 12):

“la construcción se dio inicio en el mes de junio de 2009, (...) obra que se realizó de manera parcial, dado que la misma se contrató por etapas, culminando la primera etapa en noviembre de 2009, entregándose por el constructor las oficinas administrativas y el servicio de resonancia magnética (...). Así mismo, la obra de construcción siguió en curso por etapas para el año 2010, 2011 y 2012, tal y como se evidencia en las licencias de construcción”.

Lo anterior, unido a la situación del inmueble descrita en el avalúo comercial, con fecha de entrega 18 de noviembre de 2009, y con fecha de inspección ocular del 17 de noviembre de 2009, aportado por BBVA Colombia S.A., confirma que el inmueble, a 31 de diciembre de dicho año, se encontraba en construcción⁹:

- En el acápite «DESTINACIÓN ACTUAL DEL INMUEBLE» se reporta que: «Actualmente el inmueble se encuentra como un edificio en obra gris destinado como servicio de salud» (f. 1801 ca 10)
- En el acápite «COMPENDIO CONSIDERACIONES DETERMINANTES», se indica que: «El avance de la obra del inmueble objeto de estudio se encuentra en un 65% de avance de obra a excepción de la 2° planta, que se encuentra en un 90% de avance de obra próxima a estrenarse» (f. 1806 ca 10)
- En el acápite «IDENTIFICACIÓN DEL INMUEBLE», se consigna como fecha de inspección ocular: «Noviembre 17 de 2009». (f.1799 ca 10)

Así mismo, adjunto al avalúo, a folio 1810 del cuaderno de antecedentes 10, se encuentra registro fotográfico «PANORAMICA DE LA FACHADA» en el que aparece el inmueble rodeado de un cerramiento de la construcción en curso, así como andamios rodeando la fachada, sin evidencia de haberse concluido las obras de acabado exterior; a folios 1812, 1815 y 1816, se encuentra registro fotográfico del primer piso y sótano, planta tercer piso y planta cuarto piso, en donde aparecen en fase de obra gris, sin cielo raso, paredes sin estuco, con escombros de construcción y andamios; a folios 1813 y 1814, si bien aparecen registros fotográficos del segundo piso, en donde algunas partes se encuentran con estuco e instalación de puertas y algunas con aparente terminación en la instalación de equipos, otras aparecen sin cielo raso, sin estuco y con acumulación de materiales de construcción y andamios.

⁹ Folio 1799, cuaderno de antecedentes 10.



Ahora, respecto de los testimonios presentados como prueba para demostrar las condiciones de uso de la construcción durante el año 2009, la Sala encuentra que existen suficientes elementos documentales que permiten corroborar que la realidad económica de la demandante corresponde a la registrada en la contabilidad, por lo que está probado que el inmueble La Aurora estaba en construcción a 31 de diciembre de 2009.

En consecuencia, los intereses causados debieron formar parte del costo del activo en construcción, no siendo procedente su deducción fiscal durante dicho año gravable.

Por lo expuesto, se mantiene el rechazo de los intereses con destino a la sede La Aurora, los que en todo caso fueron reconocidos como un mayor valor del costo en el renglón 50.

(ii) Intereses y diferencia en cambio por adquisición de activos por valor de \$69.805.242

La DIAN desconoce gastos financieros por la adquisición de equipos de: mamografía (diferencia en cambio por \$1.684.775), resonancia magnética (intereses por \$24.555.838 y diferencia en cambio por \$16.623.280), subestación eléctrica (intereses por \$1.950.807), y aire acondicionado (intereses por \$635.436), digitalizador (intereses \$2.991.603), por considerar que en el año 2009 los activos no estaban en condiciones de utilización y no cumplían con la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

- a. Con relación al gasto por diferencia en cambio por el **equipo de mamografía**, se encuentra que según el certificado de la Coordinadora Administrativa de la sociedad y el certificado de instalación del vendedor, el equipo fue instalado en el mes de noviembre de 2009 (fls. 2390 y 2393 ca13), lo que demuestra que desde ese momento se encontraba en condiciones de utilización. En consecuencia, procedería la diferencia en cambio generada a 31 de diciembre de 2009.

Al verificarse el expediente se encuentra que según el *“libro auxiliar de diferencia en cambio”* por este activo se registró una diferencia en cambio por valor total de \$1.684.775 (fl. 478 ca 3). Por tanto, procede el gasto solicitado por este concepto.

- b. En cuanto al **equipo de resonancia magnética, subestación eléctrica y aire acondicionado**, se pone de presente que de acuerdo con la certificación de la Coordinadora Administrativa de la compañía, los dos últimos equipos eran indispensables para el funcionamiento del primero (fls 2166 a 2168 ca 12). En la misma certificación se informa que estos equipos se instalaron en el mes de noviembre de 2009 en la sede La Aurora, lo que se corrobora con la certificación de instalación del vendedor del equipo de resonancia magnética (fls 2171 y 2172 ca 12). De tal manera que, está demostrado que los equipos se encontraban en condiciones de utilización desde el mes de noviembre de 2009, y por tanto, procede la deducción de los intereses y la diferencia en cambio generada por este concepto en el año 2009.



En cuanto al equipo de resonancia magnética, se encuentra que según certificado de revisor fiscal, en el año 2009 se generaron intereses por valor de \$24.555.838 derivados de los créditos del Banco Santander Nros. 103943 y 101696, que fueron utilizados para el pago del anticipo por la compra de la maquinaria (fl 308 a 309 cp1), lo que se constata en el certificado bancario a 31 de diciembre 2009 (fl 292 ca1). Al verificarse el documento “*relación obligaciones financieras*” aportado por la actora, se observa que el desembolso de los créditos se realizó el 17 de abril de 2009 y 18 de febrero de 2009, respectivamente (fl 473 ca3), y según el “*libro auxiliar de intereses*” se registran en el mes de noviembre y diciembre de 2009 un total de \$4.328.825 (fl 476 ca 3).

En lo que respecta a la diferencia en cambio solicitada por el equipo de resonancia magnética, se observa en el “*libro auxiliar de diferencia en cambio*” que por este activo se registró una diferencia en cambio por valor total de \$16.623.280 (fl. 478 ca 3).

Por tanto, procede el gasto solicitado por el equipo de resonancia magnética por intereses de \$4.328.825 y por diferencia en cambio de \$16.623.280.

En cuanto al gasto por intereses relativo a los equipos de subestación eléctrica y aire acondicionado, se aportó certificado de la entidad financiera y contratos de leasing financiero que informan que los créditos iniciaron el 9 y 30 de noviembre de 2009, y que a 31 de diciembre causaron intereses por valor de \$1.950.807 y \$635.436, respectivamente (fl 302 a 303, 329 y 336, ca 2). En consecuencia, procede el gasto por intereses de \$1.905.807 por la subestación eléctrica, y \$635.436 por aire acondicionado.

- c. Frente a los intereses por el **equipo digitalizador**, se observa que según el certificado de la Coordinadora Administrativa de la sociedad, la máquina fue instalada en el mes de noviembre de 2009 en la sede Valle de Atriz (fl. 2276 ca 12), y en esa medida, estuvo en condiciones de utilización durante los meses de noviembre y diciembre de 2009.

Al expediente se aportó como prueba certificación de la entidad financiera y contrato de leasing que informan que el crédito por este concepto inició el 27 de noviembre de 2009, y que a 31 de diciembre se generaron intereses por \$2.991.603 (fl 304 y 344 ca2). Por tanto, procede el gasto por intereses en la suma de \$2.991.603.

- d. Adicionalmente, se encuentra que el gasto analizado tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, en la medida que son equipos médicos adquiridos por la sociedad para prestar el servicio de procesos diagnósticos y procedimientos clínicos, de acuerdo con el objeto social señalado en el certificado de existencia y representación legal (fls 58 y vto cp), y las señaladas certificaciones expedidas por la Coordinadora Administrativa de la compañía.
- e. Finalmente, en cuanto al gasto financiero por la adquisición de activos, se precisa que los intereses derivados en el crédito para la adquisición de una casa en la suma de \$21.363.503, fue aceptado en la Resolución Recurso de Reconsideración Nro. 3576 del 24 de mayo de 2017 (fl. 140 cp), a partir de lo cual, el rechazo por concepto de gastos financieros y diferencia en cambio



debía quedar en \$277.249.498, sin embargo no se refleja en la liquidación de la citada resolución (renglón 55 correspondiente a gastos financieros) por lo que se incluirá en la liquidación del tributo que se realiza en esta providencia.

A su vez, frente a la discusión planteada en la demanda por el equipo supresor traslector, se aclara que aunque esta máquina fue relacionada dentro de los actos demandados, no se observa un valor de la glosa atribuible a este activo. (fl 137 cp). Lo mismo se precisa respecto del equipo de escanografía que se relaciona en la actuación administrativa demandada (fl 137 cp).

(iii) Intereses para pago dividendos a socios por \$9.897.818

La Administración desconoce el gasto financiero derivado de un préstamo para cubrir el pago dividendos a socios de la compañía por valor de \$9.897.818, por no constituir una expensa necesaria conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Para establecer la procedencia del gasto, debe tenerse en cuenta los criterios de la Sentencia de Unificación de la Sección del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza).

1. *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. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.*
2. *Las expensas necesarias son aquellas 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. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con 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. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.*
3. *La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.*
4. *Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.*
5. *Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos.*

La Sala advierte que la actora no acreditó la razonabilidad comercial de la expensa a la luz de los anteriores criterios, por lo que se hecha en falta elementos que desvirtúen la glosa de la administración respecto de la falta de necesidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta.



En consecuencia, no prospera el cargo para la demandante.

(iv) Intereses por créditos para capital de trabajo por \$20.209.802

En los actos se desconoce el gasto financiero por créditos para capital de trabajo en la suma de \$20.209.802, bajo el argumento de que el contribuyente no demostró el destino de los préstamos, no está probada la relación de causalidad con la actividad productora de renta, ni que se derivara de un activo en condiciones de utilización (fl 135 cp).

Para probar esa situación, el contribuyente aportó certificado de revisor fiscal en el que se informa *“los créditos referentes a las entidades bancarias Banco de Bogotá No. 6167-9; No. 6254; Bancolombia No. 82183; No. 82184; Santander No. 101500, y de BBVA No. 153379, No. 1312, No. 157057 fueron destinados para ser utilizados como capital de trabajo encaminados a la financiación de las obras de construcción del lote La Aurora, los créditos a la fecha 31 de diciembre ya no tenían saldo adeudado. (...) Las entidades bancarias BBVA, Davivienda y Colpatria otorgaron a la Compañía los diferentes créditos rotativos destinados a capital de trabajo, para el pago de las distintas obligaciones que surgían a partir de la construcción presentada en el lote la Aurora”* (fls 308 a 310 cp).

De acuerdo con lo señalado por el revisor fiscal, los intereses analizados se derivan de créditos de capital de trabajo dirigidos a la financiación de las obras de construcción del lote La Aura, el cual como se analizó al comienzo del cargo de gasto financiero, los intereses solicitados en relación con ese activo se rechazan porque el mismo no se encontraba en condiciones de utilización en el 2009, por tanto, tampoco hay lugar al reconocimiento de este gasto.

(v) Intereses por créditos por \$19.239.593

En la actuación demandada se rechazan intereses por créditos en la suma de \$19.239.593, con fundamento en que no se conoce el destino del endeudamiento y, en esa medida, no constituye una expensa necesaria conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Sobre el particular, verificadas las pruebas aportadas al expediente, se advierte que el actor no informó ni soportó cuáles fueron los créditos que generaron los intereses por la suma de \$19.239.593 discutidos por la Administración.

Se pone de presente que, si bien en la demanda se aportó certificado de revisor fiscal que informa ciertos créditos a 31 de diciembre de 2009, ese documento no registra ni permite constatar el correspondiente a los intereses por valor de \$19.239.593, y por ende, tampoco puede verificarse su destinación (fls 308 a 310 cp).

En consecuencia, no procede el gasto.

(vi) Diferencia en cambio por \$109.361.347

La Administración rechazó este rubro, con fundamento en que *“aunque el contribuyente no detalla para qué tipo de activo se destinó el crédito, si reconoce en manifestaciones que obran a folios 494 y 495, que tal crédito se destinó a la compra de activos fijos”, y por tanto, determinó que se “adiciona como mayor valor de los activos fijos”*.



Verificado el expediente se encuentra que el contribuyente aportó el documento denominado “obligaciones financieras” en el que se indica que la diferencia en cambio por \$109.361.347 se generó con el proveedor General Medica de Colombia (fls 473 ca 3.). Así mismo, se advierte que en la respuesta al requerimiento especial (fl. 1966 ca 10), en el recurso de reconsideración (fl. 2693 ca 12) y en la demanda (fls. 34 a 35 cp), la sociedad precisó que la diferencia en cambio analizada se encuentra soportada en la suma de \$97.631.339,72, y se deriva del equipo médico de resonancia magnética, el cual fue importado y tasado en dólares, lo que se constata en las declaraciones de importación (fls 2375 a 2386 ca 11).

Y, el Libro Auxiliar de diferencia en cambio registra un saldo por diferencia en cambio con Gemedco (General Medica Colombia) a 31 de diciembre de \$109.361.347

A su vez, se observa que en los estados financieros de la compañía se informa (fl 581 ca 4):

“Nota 19. Gastos financiero. Cuenta en donde se registraron los intereses financieros, los gastos y comisiones bancarias, la emergencia económica. (...) En este año se registran también la cuenta diferencia en cambio por el crédito en moneda extranjera el cual mensualmente se convierte en pesos, rubro que ascendió a \$138 millones de pesos”

Habida consideración que no se desvirtuaron las pruebas aportadas por la actora para soportar la diferencia en cambio en la adquisición del equipo de resonancia magnética, el cual como se estudió en líneas atrás, se encontraba en condiciones de utilización en los meses de noviembre y diciembre del año 2009, procede el gasto por diferencia en cambio registrado para esos periodos.

Así, teniendo en cuenta que en el Libro Auxiliar de diferencia en cambio se registra un saldo por diferencia en cambio con Gemedco (General Medica Colombia) a 31 de diciembre de \$109.361.347, correspondiendo a los meses de septiembre \$97.631.329,72, noviembre \$853.642 y diciembre \$10.876.376 (fl 478 ca3), hay lugar al reconocimiento de la diferencia en cambio del mes de noviembre y diciembre por valor total de \$11.730.018, en tanto fue en ese periodo del año 2009 en que el activo se encontraba en condiciones de ser utilizado.

Adicionalmente, se precisa que la presente erogación tiene relación de causalidad en la medida que se deriva de un equipo médico que se encontraba en condiciones de ser utilizado en la actividad productora de renta de la sociedad.

En consecuencia de lo anterior, se aceptan los siguientes gastos financieros: diferencia en cambio por equipo de mamografía por \$1.684.775; intereses por \$4.328.825 y diferencia en cambio por \$16.623.280, \$11.730.018 por el equipo de resonancia magnética; intereses por \$1.905.807 por la subestación eléctrica; intereses por \$635.436 por aire acondicionado; e intereses por \$2.991.603 por equipo digitalizador, para un total de \$39.900.000. Adicionalmente, se incluirá en este rubro el gasto financiero por la adquisición de la casa por valor de \$21.363.503, que fue aceptado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración pero que no se observa en la liquidación efectuada en tal oportunidad a renglón 55, contentivo de los gastos financieros.



Otras implicaciones

Con fundamento en los valores rechazados por gastos financieros, la Administración determinó que se modificaban otros renglones de la declaración. (fls 142 a 143 cp).

El actor discute las “*otras implicaciones*” determinadas por la DIAN, en cuanto lleva como mayor valor del activo los intereses solicitados por la adquisición de los equipos de resonancia magnética, subestación eléctrica, aire acondicionado, y digitalización, y la diferencia en cambio. Y, también porque incluye como mayor valor del costo del activo y adiciona como ingreso por venta del inmueble, el gasto financiero solicitado por la construcción de la sede La Aurora.

Como lo advierte en la apelación la demandada, esta glosa no fue objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal. Sin embargo, es importante precisar a la demandada que la falta de pronunciamiento en la sentencia de primera instancia no genera que la glosa esté incólume, por cuanto no ha sido objeto de decisión por la jurisdicción contenciosa administrativa, por lo que corresponde a la Sala proferir una decisión sobre este asunto, en el marco de la competencia del juez de segunda instancia.

Respecto de la discusión que plantea el demandante por este cargo, se precisa que en el recurso de reconsideración, la Administración revocó su decisión de llevar como mayor valor del activo el gasto financiero por la adquisición de los activos (fls. 122 a 124 y 153 cp), por tanto, no procede análisis alguno sobre este asunto.

En cuanto al gasto financiero solicitado por la sede La Aurora, de acuerdo con lo decidido en el cargo anterior, procede que se lleve como costo del activo y se adicione a los ingresos por venta del inmueble, toda vez que no hay lugar a su deducción conforme con el artículo 41 del Estatuto Tributario, en tanto se encuentra demostrado que en el año 2009 el activo no estaba en condiciones de utilización. Además, en virtud del artículo 67 y 90 *ibídem* el costo de los activos fijos enajenados, en el caso de los inmuebles, se conforma con el costo de las construcciones.

Por consiguiente, se mantiene la adición de ingresos por venta del inmueble enajenado correspondiente a los intereses solicitados por la sede La Aurora en la suma de \$70.099.381, la cual está incluida en la adición de ingresos por venta del inmueble analizada en el primer cargo de esta providencia. Y, se confirma llevar como mayor valor del costo del citado activo los intereses solicitados por la sede La Aurora de \$70.099.381, lo que por demás neutraliza el valor del ingreso adicionado.

3. Rechazo de costos por concepto de capacitación de personal.

La actora cuestionó la decisión del Tribunal porque las razones expuestas para declarar la improcedencia de los costos por capacitación de personal por \$7.203.000 no eran las explicadas en los actos administrativos, que se refirieron al incumplimiento de los requisitos legales y la falta de legibilidad de los soportes.

La sentencia apelada expresamente se refirió a la falta de legibilidad de los documentos aportados, señalando que más allá de la legibilidad, no demostraban el valor de las mismas, ni la identificación de las personas que se inscribieron, por lo que no era procedente su aceptación.



De acuerdo con lo anterior, contrario a lo afirmado por la actora, la sentencia recurrida sí se refirió al cumplimiento de los requisitos formales exigidos para soportar los gastos discutidos.

Por otra parte, el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, reglamentó la expedición del documento equivalente a la factura en los casos en que los responsables del régimen común adquieren bienes o servicios de responsables personas naturales no comerciantes o, en su momento, inscritas en el régimen simplificado, por lo que, atendiendo a la calidad de las entidades beneficiarias de los pagos por capacitación, personas jurídicas obligadas a la expedición de factura o documento equivalente¹⁰, no era válido soportar este costo con documentos equivalentes a la factura (relativos al Decreto 522 de 2003) y comprobantes de egreso expedidos por la sociedad a los trabajadores, ni con las certificaciones de estudios emitida por la entidad que realizó las capacitaciones (fls 2496 a 2484 ca 13 y 2803 a 2809 ca 14, 329 a 372 cp).

En el caso concreto, conforme con lo dispuesto en los artículos 615, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario, la sociedad debía aportar como soporte del costo por capacitación del personal, la factura expedida por el prestador del servicio, con este documento debía haber hecho la legalización el trabajador a la compañía.

Al respecto, se advierte que el documento equivalente reglamentado en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 solo procede para adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común **a personas naturales no comerciantes inscritas en el régimen simplificado**, y en el caso analizado, el servicio no fue prestado por el trabajador, sino por la entidad que realizó las capacitaciones, la cual se encontraba en la obligación de facturar el servicio.

Por tanto, para soportar el costo por capacitaciones, la actora debió aportar la factura del prestador del servicio junto con el soporte del reembolso del trabajador, en tanto la factura es el documento idóneo que soporta el costo y el reembolso que realiza la empresa al trabajador.

En consecuencia, se mantiene el rechazo de los costos por capacitaciones de personal.

4. Costo de venta por castigo de cartera.

En los actos acusados se desconocen costos de venta por \$8.565.928, con fundamento en que en desarrollo de la investigación el contribuyente manifiesta que la suma en estudio corresponde a deudas manifiestamente perdidas por servicios realizados en el año 2009, los cuales la Administración determinó improcedentes en atención a lo establecido en el numeral 2 del artículo 80 del Decreto 187 de 1975.

La actora discutió que los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975 no restringen el castigo de cartera, siempre que se acredite la imposibilidad de su cobro, sin importar que la cartera sea castigada dentro del mismo período en que se generó el ingreso.

¹⁰ Entre los documentos entregados por la actora, aparece certificación de capacitaciones prestadas por las siguientes entidades: Asociación Latinoamericana de Sociedades de Biología y Medicina Nuclear, Hospital Infantil los Ángeles, GE Healthcare, Asociación Colombiana de Radiología, Fundación Universitaria del Área Andina, sin que se trate de capacitaciones prestadas por personas naturales.



La Sala precisa que el artículo 80 del Decreto 187 de 1975, en su numeral 2, expresamente dispone que para la procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor, es necesario que “se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas en tales años”.

Así, con independencia de la naturaleza legal de las glosas médicas, el artículo 80 del Decreto Reglamentario es claro al exigir que para la procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor, la deuda o crédito ha debido tomarse en cuenta al determinar la renta declarada en años anteriores.

Consta en el expediente, certificado de revisor fiscal de la sociedad, en el que se informa (fls 374 cp):

- “1. En la contabilidad del año 2009, la compañía registró en su cuenta correspondiente a costos de venta la suma de \$8.565.929 por concepto de castigo de cartera.
2. La suma anterior por valor de \$8.565.929 si bien se originó en el año gravable 2009 se castigó ese mismo año pues corresponde a los valores por prestación de servicios de salud glosados por las EPS.
3. Como consecuencia de lo anterior, no se cumplió en este caso el presupuesto previsto en el artículo 80 del Decreto 187 de 1975, pues se trató como una cartera irre recuperable desde el mismo año de la causación del ingreso”.

Ante la literalidad del artículo 80 del Decreto 187 de 1975, la mera afirmación referente a que la norma no restringe que la cartera sea castigada dentro del mismo período en que se generó el ingreso, carece de todo fundamento jurídico.

Por las razones expuestas, se mantiene el rechazo del costo solicitado por castigo de cartera.

5. Adición de renta líquida por pasivos inexistentes de períodos anteriores

La DIAN adicionó renta líquida por pasivos inexistentes en la suma de \$99.655.000 por considerar que no era procedente que el contribuyente los declarara como rentas gravables en el año 2011, en tanto fueron detectados por la Administración durante el proceso de fiscalización de renta del año 2009.

Discute la actora que, al haberse reintegrado en la declaración de renta del año gravable 2011 los valores por concepto de pasivos inexistentes generados en el año 2008, por valor de \$99.655.000, no puede la Administración determinar nuevamente esta renta líquida gravable.

El artículo 239-1, establece:

“ARTÍCULO 239-1. RENTA LÍQUIDA GRAVABLE POR ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES. <Artículo adicionado por el artículo 6 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el artículo 588, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.

Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

Cuando el contribuyente incluya activos omitidos o excluya pasivos inexistentes sin declararlos



como renta líquida gravable, la Administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la sanción por inexactitud”.

En este caso, se advierte que antes de la expedición del Requerimiento Especial Nro. 142382015000014 del 19 de agosto de 2015 que propuso la modificación del impuesto renta del año 2009 (f. 1864 c10), el 13 de abril de 2012 fue presentada la declaración de renta del año 2011 (f. 387 cp) en la que el contribuyente registró rentas gravables por pasivos inexistentes en la suma de \$99.655.000.

De esta manera, el contribuyente dio aplicación al primer inciso del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, que lo autoriza a incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta o en las correcciones el valor de los pasivos inexistentes. Nótese que en la citada normativa, dicha autorización encuentra limitación en que la adición de la renta líquida sea detectada y practicada por la Administración en un período gravable objeto de revisión.

Bajo ese entendido, en este caso estaba permitido que el contribuyente declarara la adición de la renta líquida en el año 2011, porque si bien, la Administración advirtió la inexistencia de los pasivos en el proceso de fiscalización del año 2009, la adición de la renta líquida por esos pasivos se realizó formalmente en el requerimiento especial, esto es, con posterioridad a la actuación del contribuyente.

Entender lo contrario, conllevaría a gravar dos veces al contribuyente por un mismo hecho –pasivo inexistente-, lo que resulta irrazonable, desproporcional e inequitativo, en tanto impondría una carga excesiva al obligado tributario.

En consecuencia, no procede la adición de la renta líquida determinada en los actos demandados en la suma de **\$99.655.000**

6. Soporte de pasivos a 31 de diciembre de 2009.

En el recurso de apelación, la demandante afirmó que el *a quo* resolvió el cargo sin referirse a la discusión planteada por la Administración, consistente en que la factura que soportaba el pasivo causado tenía una fecha posterior al año gravable (2009). Y, explicó que estos valores corresponden a un costo del año 2008 que estaba pendiente de pago en el año 2009.

Sobre el particular, la Sala precisa que la discusión planteada en sede judicial en este cargo, se concreta en la procedencia de los pasivos por valor de \$3.300.000 por no encontrarse debidamente soportados en la vigencia gravable 2009.

A esos efectos, debe tenerse en cuenta que la sociedad es un contribuyente obligado a llevar contabilidad, por lo que conforme con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, debe respaldar los pasivos con documentos idóneos que precisen la obligación según el origen y naturaleza del crédito, y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. En ese sentido, ese soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable.

Adicionalmente, el artículo 771 *ibídem* permite que los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, que no cuenten con la prueba principal, puedan demostrar los pasivos con una *prueba supletoria* que consiste en “que se pruebe que



las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario”.

Verificada la actuación administrativa (fl. 147 cp), se encuentra que la Administración desconoció las pruebas aportadas por el contribuyente como soporte del pasivo en los folios 2614 a 2623 ca 14 del expediente, por considerar que no reflejan la realidad de las deudas.

Los citados documentos son los siguientes:

- Cuenta de cobro del 4 de febrero de 2009 expedida por María Liliana Galvis Cifuentes por concepto de asesoría jurídica prestada el **mes de enero de 2009** en la suma de \$1.300.000 (fls. 2615 y 2618 ca14). Y, comprobante de egreso Nro. 9824 de febrero de 2009 expedido por Medinuclear por la citada cuenta de cobro (fl. 2619 ca 14).
- Cuenta de cobro de enero de 2009 expedida por María Liliana Galvis Cifuentes por concepto de asesoría jurídica prestada en el **mes de diciembre 2008** en la suma de \$1.300.000 (fl. 2621 ca14).
- Documento de tesorería que informa pago a la señora María Liliana Galvis Cifuentes por asesoría jurídica mes de diciembre, pero la fecha de expedición y de prestación de servicios está ilegible (fl 2620 ca14).
- Factura de venta Nro. 20016838 del 14 de enero de 2010 expedida por la empresa Gemedco por valor de \$4.768.190 (fls. 2622 ca 14).
- A su vez, también se allegó en la vía gubernativa cuenta de cobro del 5 de marzo de 2009 expedida por la señora María Liliana Galvis Cifuentes por asesoría jurídica mes de febrero 2009 en la suma de \$1.300.000. Al documento se encuentra anexo comprobante de tesorería del 31 de marzo de 2009 por la citada cuenta de cobro (fls 2782 a 2783 ca 14).

Por su parte, se encuentra que en la demanda, el actor aportó las siguientes pruebas para soportar los pasivos:

- Certificado de Revisor fiscal en el que se informa que en la contabilidad del año 2009 se registró un pasivo por valor de \$3.300.000, correspondiente a los siguientes conceptos: i. Cuenta por pagar a Gemedco por valor de \$2.000.000, y ii. Cuenta por pagar a persona natural por concepto de honorarios por asesoría jurídica por valor de \$1.300.000. Y certifica que el pasivo corresponde a deudas reales que fueron canceladas en el año 2010 (fls. 376 a 377 cp).
- Cuenta de cobro del 12 de enero de 2010 expedida por María Isabel Villota por concepto de asesoría jurídica prestada en el mes de diciembre de 2009 en la suma de \$1.300.000. Y constancia bancaria de pago al tercero del 11 de febrero de 2010 (fls. 379 a 382 cp).

Para la Sala, procede el pasivo generado con la sociedad Gemedco por valor de \$2.000.000 en la medida que se encuentra soportado en la factura del año 2010, el soporte de la operación, y en el certificado del revisor fiscal, la causación de la deuda en el año 2009 y su pago en el 2010.

En cuanto al pasivo con la persona natural, se advierte que en la vía gubernativa fue soportado en la prestación del servicio de la señora María Liliana Galvis Cifuentes, mientras que en sede judicial se soporta en una cuenta de cobro expedida por María Isabel Villota. Por tanto, no se puede tomar como prueba la cuenta de cobro aportada en la demanda, porque desde el inicio de la vía gubernativa el contribuyente soportó la existencia de la deuda discutida por la Administración en los servicios prestados por la señora María Liliana Galvis Cifuentes.

Si bien, el contribuyente aportó certificación del revisor fiscal (fls. 376 a 377 cp), y la misma conforme con el artículo 777 del Estatuto Tributario constituye prueba contable, se advierte que lo informado en ese documento se desvirtúa con las



contradicciones en las pruebas aportadas por el contribuyente en sede administrativa y judicial, toda vez que se aportaron como soporte de esta glosa cuentas de cobro proferida por distintas personas naturales, pero por el mismo valor. Adicionalmente, a la cuenta de cobro del servicio prestado en diciembre de 2008, se anexa un documento de tesorería parcialmente ilegible por pago de servicios de diciembre, lo que no permite llegar al convencimiento de la existencia del pasivo.

En consecuencia, se acepta por concepto de pasivos la suma de **\$2.000.000**, y se mantiene el rechazo por \$1.300.000.

7. Recuperación de pérdidas fiscales compensadas.

La sociedad demandante cuestionó el fallo de primera instancia al omitir pronunciarse sobre el reintegro de las pérdidas que fueron compensadas en períodos posteriores.

Además, insistió en los argumentos expuestos en la demanda, según los cuales la recuperación de pérdidas fiscales compensadas en ejercicios posteriores debe hacerse en el período fiscal en el que la liquidación oficial de revisión adquiere firmeza y no en el mismo período en que se discute la pérdida.

En gracia de discusión, advirtió que la glosa no corresponde a la pérdida inicialmente declarada por \$358.971.000, porque en la declaración de corrección provocada en el requerimiento especial, la pérdida fue reducida a la suma de \$337.845.000. Por tanto, la máxima renta líquida por recuperación de pérdidas sería esta última cifra, toda vez que la diferencia se reintegró en la citada declaración.

Al respecto, se encuentra que el artículo 199 del Estatuto Tributario regula la recuperación por pérdidas compensadas modificadas por liquidación oficial de revisión, en los siguientes términos:

“ARTICULO 199. RECUPERACIÓN POR PÉRDIDAS COMPENSADAS MODIFICADAS POR LA LIQUIDACION DE REVISIÓN. <Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 84 Inc. 2o.> *Las pérdidas declaradas por las sociedades que sean modificadas por liquidación oficial y que hayan sido objeto de compensación, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación”.*

Debe tenerse en cuenta que el texto del artículo 199 del Estatuto Tributario, tuvo su origen en el inciso segundo del artículo 84 de la Ley 75 de 1986, en cuya exposición de motivos, contenida en el proyecto de ley 98 de 1986, explica la propuesta de modificación al tratamiento de las pérdidas que hayan sido objeto de compensación en años posteriores al de su determinación¹¹:

«Con este artículo se busca además, que las pérdidas de las sociedades que hubieren sido materia de compensación, y fueren modificadas en un año gravable dado, constituyan renta por recuperación de deducción en el año que es materia de la modificación».

Conforme con dicha normativa, las pérdidas declaradas por las sociedades que sean modificadas por la DIAN en una liquidación oficial y hubieren sido compensadas, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones.

A esos efectos, debe entenderse que cuando la norma indica que constituye renta

¹¹ Anales del Congreso, AÑO XXIX-No. 116, jueves 23 de octubre de 1986, pg. 14.



líquida gravable por recuperación de deducciones “en el año al cual corresponda la respectiva liquidación” se refiere al año en que se expida la liquidación oficial que modifica la pérdida.

Lo anterior, debido a que la norma condiciona llevar la renta líquida por la recuperación de pérdidas a que la misma -pérdida- hubiere sido modificada en una liquidación oficial de revisión, lo que implica que ese acto administrativo es un presupuesto para la constitución de la renta líquida. En ese entendido, la renta líquida gravable no se lleva en el mismo año de la modificación de la pérdida, sino en el año en que ese acto sea proferido por la DIAN, precisamente, porque dicha liquidación sirve de fundamento para constituir la renta líquida gravable.

De acuerdo con lo expuesto, no es procedente que la Administración en la misma liquidación que modifica la pérdida, constituya la renta líquida por recuperación de pérdida, porque como se ha precisado, es la liquidación de revisión analizada (año 2009) la que debe servir de fundamento a la DIAN para aplicar el artículo 199 del Estatuto Tributario en el año en que se expidió dicho acto administrativo, esto es, en el 2016.

En consecuencia, no procede la renta gravable por recuperación de pérdidas en la suma de **\$358.971.000**.

8. Sanción por inexactitud y por disminución de pérdidas, artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario

En relación con este cargo, se pone de presente que según la Sala, la imposición paralela de estas sanciones vulnera el principio de “*non bis in idem*”, al sancionar dos veces la misma conducta ¹².

Entonces, se determinará como única sanción la prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario, habida cuenta de que se encuentra demostrada la omisión de ingresos, y la declaración de pasivos, costos y deducciones inexistentes correspondientes a los valores desconocidos en esta providencia, que derivaron en un menor impuesto a cargo y una mayor pérdida fiscal impropcedente.

Adicionalmente, se precisa que no se configura una diferencia de criterios, en la medida en que los conceptos señalados no fueron aceptados por la inobservancia de los preceptos legales a los cuales se sujetaban, así como por el incumplimiento de los requisitos previstos para su aplicación.

Dado que la renta gravable por recuperación de pérdidas determinada por la DIAN, fue revocada en esta sentencia, tampoco habría lugar a la liquidación de sanción de inexactitud.

¹² Sentencia del 18 de marzo de 2021, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, exp. 23726 Sentencia del 29 de abril de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23307, C.P. Milton Chaves García. En el mismo sentido: Sentencia del 24 de octubre de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21516, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 1 de junio de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20276 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del 5 de octubre del 2006. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21051. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

9. Condena en costas

Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas, al no presentarse cargo alguno por parte de la entidad demandada, se mantendrá la decisión adoptada en la sentencia de primera instancia. En segunda instancia, no se condenará en costas en la medida que no se encuentran probadas en el expediente.

De acuerdo con lo anterior la Sala, confirmará el numeral 1º de la sentencia apelada que declara la nulidad parcial de los actos demandados, pero para aceptar los siguientes gastos financieros: diferencia en cambio por equipo de mamografía por \$1.684.775; intereses por \$4.328.825 y diferencia en cambio por \$16.623.280 y \$11.730.018 por el equipo de resonancia magnética; intereses por \$1.905.807 por la subestación eléctrica; intereses por \$635.436 por aire acondicionado; e intereses por \$2.991.603 por equipo digitalizador, para un total de **\$39.900.000**. Adicionalmente, se incluirá en este rubro el gasto financiero por la adquisición de la casa por valor de \$21.363.503 que fue aceptado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, derivado de lo cual, se observa que la demandante precisó que el cuestionamiento recaía sobre la suma de \$ 277.249.683, sin embargo no se aprecia disminuido en el renglón 55 que contiene el valor de la glosa por intereses y diferencia en cambio,

Finalmente, se aceptarán pasivos por el año 2009 en la suma de \$2.000.000.

Por su parte, se levanta la adición de la renta líquida determinada en los actos demandados en la suma de \$99.655.000 y la renta gravable por recuperación de pérdidas en la suma de \$358.971.000.

Además, se confirma la sentencia de primera instancia, en el numeral 3 relativo a la condena en costas que no fue apelada y, los numerales 4 y 5 referentes a ejecutoria de la providencia y devolución del expediente.

Se ordenará revocar el numeral 2º de la sentencia apelada, para en su lugar, declarar a título de restablecimiento del derecho, que la liquidación del impuesto del año gravable 2009 y la sanción a cargo del actor, corresponde a la practicada por esta Corporación en esta instancia.

Concepto	renglón	Declaración provocada liquidación oficial	Liquidación resolución recurso	Liquidación sentencia segunda instancia
Total patrimonio bruto (Sume 33 a 38)	39	8.533.233.000	8.533.233.000	8.533.233.000
Pasivos	40	5.704.964.000	5.701.664.000	5.703.664.000 ¹³
Total patrimonio líquido	41	2.828.269.000	2.831.569.000	2.829.569.000
Ingresos brutos operacionales	42	4.376.521.000	4.376.521.000	4.376.521.000
Ingresos brutos no operacionales	43	1.659.354.000	2.498.500.000	2.498.500.000
Intereses y rendimientos financieros	44	1.228.000	1.228.000	1.228.000
Total ingresos brutos (Sume 42 a 44)	45	6.037.103.000	6.876.249.000	6.876.249.000
Devoluciones, rebajas y descuentos en vntas	46	-	-	-
Ings no const de rta ni gan ocasional	47	-	-	-
Total ingresos netos (45 - 46 - 47)	48	6.037.103.000	6.876.249.000	6.876.249.000
Costo de ventas	49	1.770.880.000	1.755.111.000	1.755.111.000
Otros costos	50	2.069.046.000	2.139.145.000	2.139.145.000
Total costos (49 + 50)	51	3.839.926.000	3.894.256.000	3.894.256.000
Gastos operacionales de administración	52	997.131.000	1.122.544.000	1.122.544.000
Gastos operacionales de ventas	53	-	-	-
Deducción inversiones en activos fijos	54	1.080.868.000	1.080.868.000	1.080.868.000

¹³ Se aceptan pasivos por valor de \$2.000.000



Concepto	renglón	Declaración provocada liquidación oficial	Liquidación resolución recurso	Liquidación sentencia segunda instancia
Otras deducciones	55	329.738.000	31.395.000	92.659.000 ¹⁴
Total deducciones (Sume 52 a 55)	56	2.407.737.000	2.234.807.000	2.296.071.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	57	0	747.186.000	685.922.000
o Pérdida líquida del ejercicio	58	210.560.000	-	-
Compensaciones	59	-	-	-
Renta líquida (57 - 59)	60	0	747.186.000	685.922.000
Renta presuntiva	61	54.457.000	54.457.000	54.457.000
Renta exenta	62	-	-	-
Rentas gravables	63	0	458.626.000	0 ¹⁵
Renta líquida gravable	64	54.457.000	1.205.812.000	685.922.000
Ingresos por ganancias ocasionales	65	5.893.000	5.893.000	5.893.000
Costos por ganancias ocasionales	66	752.000	752.000	752.000
Ganancias ocas. no gravadas y exentas	67	-	-	-
Ganancias ocas gravables (65 - 66 - 67)	68	5.141.000	5.141.000	5.141.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable	69	17.971.000	397.918.000	226.354.000
Descuentos tributarios	70	-	-	-
Impuesto neto de renta (69 - 70)	71	17.971.000	397.918.000	226.354.000
Impuesto de ganancias ocasionales	72	1.697.000	1.697.000	1.697.000
Impuesto de remesas	73	-	-	-
Total impuesto a cargo (Sume 71 a 73)	74	19.668.000	399.615.000	228.051.000
Anticipo renta por el año gravable 2009	75	-	-	-
Saldo a favor año 2008 sin sol. de devol.	76	-	-	-
Total ret año gravable 2009 (77 + 78)	79	354.168.000	354.168.000	354.168.000
Anticipo renta por el año gravable 2010	80	-	-	-
Sanciones	82	36.969.000	509.401.000	245.352.000
Total saldo a pagar	83	0	554.848.000	119.235.000
Total saldo a favor	84	297.531.000	0	0

Sanción por inexactitud artículo 647 Estatuto Tributario	
Total impuesto a cargo en la declaración provocada	19.668.000
Total impuesto a cargo determinado sentencia segunda instancia	228.051.000
Diferencia	208.383.000
Sanción 100%	208.383.000
+ Sanción liquidada en declaración provocada	36.969.000
Total sanción por inexactitud	245.352.000

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, el 7 de noviembre de 2018, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,

“SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se ordena que la liquidación de renta del año 2009 y las sanciones a cargo del contribuyente es la realizada en esta providencia”.

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.
3. **Reconocer** personería a la abogada Carolina Jerez Montoya para actuar

¹⁴ Se aceptan gastos financieros por \$39.900.000. Y se incluye gasto financiero por adquisición de casa de \$21.363.503 aceptado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que no se refleja en la liquidación de dicho acto.

¹⁵ Se levanta la adición de la renta líquida determinada en los actos demandados en la suma de \$99.655.00 y la renta gravable por recuperación de pérdidas en la suma de \$358.971.000.



como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder que le fue conferido (SAMAI, índice 22).

4. Devolver el expediente al tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y comuníquese

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en 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
Salva voto parcial