



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dieciocho (18) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00147-01(28022)
Demandante: GRICOL SA
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2015. Activos. Pasivos. Costos. Deducciones. Prueba.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda, sin condena en costas¹.

ANTECEDENTES

El 2 de mayo de 2016, GRICOL SA presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2015, en la que registró activos por \$1.761.278.000, pasivos por \$13.573.843.000, ingresos de \$33.823.953.000, costos de \$24.320.605.000, deducciones de \$8.422.413.000, renta líquida gravable de \$1.080.935.000 y saldo a favor de \$489.577.000.

El 21 de enero de 2019, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá formuló el Requerimiento Especial 322402019000004, en el que propuso:

- Renglón 37 **ACTIVOS FIJOS**. Adicionar \$147.000.000 (para un total de \$1.908.278.000);
- Renglón 40 **PASIVOS**. Desconocer \$599.990.000 (para un total de \$12.973.853.000);
- Renglón 42 **INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES**. Adicionar \$12.205.000 (para un total de \$34.197.968.000);
- Renglón 49 **COSTO DE VENTAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS**. Desconocer \$3.428.243.000;
- Renglón 52 **GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN**. Desconocer \$390.728.000;
- Renglón 63 **RENTAS GRAVABLES**. Adicionar \$899.990.000;
- Renglón 79 **OTRAS RETENCIONES**. Desconocer \$7.453.000 y,
- Renglón 82 **SANCIONES**. Proponer sanción por inexactitud de \$1.190.245.000.

Previa respuesta al requerimiento especial, mediante Liquidación Oficial de Revisión 322412019000337 del 9 de octubre de 2019, la División de Gestión de Liquidación de la dirección seccional señalada modificó la declaración de renta de la contribuyente en el sentido propuesto por el requerimiento, aunque aceptó parcialmente costos de venta y gastos operacionales de administración. Así, determinó la renta líquida gravable en \$5.259.247.000, el impuesto a cargo en \$1.314.812.000, las retenciones en \$752.358.000, impuso sanción por inexactitud del 100 % en \$1.052.031.000, y fijó el total a pagar de \$1.614.485.000.

¹ Expediente digital, índice 2 de Samai.



Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, decidido en la Resolución 99232020000156 del 8 de octubre de 2020, por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que confirmó el acto impugnado².

DEMANDA

GRICOL SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«1.- Que se revoquen los actos administrativos contenidos en la liquidación oficial de revisión No.322412019000337 del 9 de octubre de 2019 y la Resolución No. 99232020000156 del 8 de octubre de 2020, por medio de la cual se decide un recurso de reconsideración, de acuerdo a los argumentos expuestos en la parte motiva.

2.- Que se restablezca el derecho, declarando la FIRMEZA de la declaración de renta del año gravable 2015 en el formulario No. 1111603719314 y número electrónico 910003553995745 del 2 de mayo de 2016, presentada por mi prohijada.».

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 6.º, 29 y 95-9 de la Constitución Política.
- Artículos 107, 495, 683, 730, 742, 743, 770, 772, 773, 744, 775, 776 y 780 del Estatuto Tributario.
- Artículos 13, 39, 40 y 187 del Decreto 2649 de 1993.

Como concepto de la violación, expuso, en síntesis, lo siguiente³:

Los actos acusados incurrieron en violación al debido proceso y falsa motivación, al desconocer las pruebas aportadas para desvirtuar las glosas propuestas.

Se adicionó el renglón de **activos** por una diferencia entre lo declarado en renta y lo registrado en la cuenta PUC (15) de propiedad, planta y equipo, la cual no se verificó en las inspecciones tributaria y contable practicadas. Aunque en la cuenta 1595 del PUC se registra la depreciación diferida para efectos del impuesto sobre la renta, la DIAN no pudo determinar si la depreciación fiscal excedió a la contable o viceversa y, si bien en el año 2015 se dio una transición a las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, la depreciación diferida ya existía en el Decreto 2649 de 1993, con otra metodología de cálculo que fue incluida en la contabilidad.

Se transgredió el artículo 283 del ET, al desconocer los **pasivos** declarados. Pese a que la DIAN profirió requerimientos ordinarios a terceros para verificar la existencia de los pasivos, ninguno fue respondido y se omitió dar valor probatorio a los comprobantes de egresos y facturas que respaldan las operaciones, los cuales se anexaron al recurso de reconsideración. De igual manera, se aportaron certificados del revisor fiscal de las sociedades acreedoras que demuestran los pasivos durante el año 2015, y son prueba suficiente conforme al artículo 777 del ET.

² Folios 5777 a 5800 c. p.

³ Se precisa que, aunque los actos acusados adicionaron ingresos y desconocieron otras retenciones, estas no fueron cuestionadas por la parte actora.



Se desconocieron **costos**, porque no se demostró la trazabilidad de las operaciones con terceros. Sin embargo, la DIAN no preguntó por la actividad económica realizada por la demandante, ni el porqué de los costos de producción y tampoco verificó las etapas de producción y su resultado final.

Con el recurso de reconsideración se aportó certificación de la contadora sobre las compras hechas por la demandante a cada uno de los terceros, junto con sus respectivos soportes, sin que fueran valorados por la DIAN. Tampoco se advirtió el análisis realizado a las cuentas bancarias, los cheques girados a nombre de los terceros, de si fueron cobrados o no y quien los cobró, o si se trató de operaciones a través de medios electrónicos. No se notificó resolución de proveedor ficticio a ninguno de los proveedores, por lo que los costos son procedentes y tienen validez.

El costo originado en el contrato de mandato que la sociedad suscribió para ejercer el cargo de Dirección de Producción y Desarrollo Tecnológico, fue desconocido sin tener en cuenta que solo con la factura de la Sociedad Inversora G. Romero y Compañía SCA se puede pagar la remuneración de Germán Romero por ser socio de esta.

Se rechazaron **gastos operacionales de administración** (*fiesta de fin de año \$52.508.000*) de forma improcedente, pues la Ley 1819 de 2016, en su artículo 63 -que adicionó el artículo 107-1 del ET- le dio a los empresarios la potestad de llevar como gasto lo invertido en tales celebraciones. También se desconocieron pagos de honorarios a las sociedades GNJ SAS, Phyletic SAS, Romero Segura y Cía. y MRS Inversiones LTDA, sin tener en cuenta que la demandante siempre ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

La **sanción por inexactitud** es improcedente, porque los datos declarados son verdaderos y completos, no existieron proveedores ficticios ni operaciones simuladas, y las modificaciones realizadas obedecen a un error de apreciación de las pruebas y a diferencias de criterio sobre la interpretación de la normativa aplicable.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

Los actos demandados son acordes con la normativa aplicable. Aunque el artículo 772 del ET establece que los libros de contabilidad son prueba a favor del contribuyente si se llevan en debida forma, el artículo 781 *lb.* indica que constituye un indicio en contra del demandante la no presentación de libros, comprobantes y otros documentos de contabilidad cuando sean requeridos por la Administración. Además, el artículo 167 del CGP, prevé que es responsabilidad del demandante demostrar las transacciones realizadas con los proveedores y la simple presentación de facturas no es suficiente para comprobar su veracidad.

La adición en **activos fijos** obedeció a una discrepancia entre los valores contabilizados en la cuenta PUC y lo declarado en el año fiscal en cuestión. Además, se configuró la omisión de activos prevista en el artículo 239-1 del ET.

La cuenta 1596 de depreciación diferida registra la diferencia entre las depreciaciones contables y fiscales. Si la depreciación fiscal supera a la contable, el efecto en el



impuesto se incluye en la subcuenta 272550 de depreciación flexible, y viceversa. Está probado cómo se componía el saldo de la cuenta 51 a diciembre de 2015, la cual ascendía a \$1.908.279.315. Esta cifra resulta de la comparación del total contable final del año fiscal con lo declarado en relación con los activos a declarar.

La demandante presentó un documento en medio magnético sin firma de autenticidad, que no constituye prueba suficiente para revocar la glosa. En este caso, no es responsabilidad de la Administración demostrar la existencia de la depreciación diferida, identificar los bienes depreciados, ni comprobar la diferencia contable y fiscal.

Se aplicó el artículo 239 del ET, ya que no fue posible establecer la realidad y trazabilidad de las operaciones que soportaban los **pasivos**, sin que la contribuyente probara la existencia real de las operaciones. Los documentos y certificaciones allegadas con el recurso de reconsideración no probaron la existencia de los pasivos declarados; tampoco se aportó prueba proveniente de los terceros.

Se rechazaron **costos y deducciones**, porque no se pudo verificar la realidad y trazabilidad de las operaciones con algunos proveedores durante la investigación. Los argumentos del demandante no demuestran la realidad de las operaciones ni refutan los hallazgos realizados.

Respecto al desconocimiento del costo del contrato de mandato con Germán Romero Silva, no se realizó el pago de seguridad social conforme lo establece la normativa aplicable. Lo mismo ocurrió con la erogación por honorarios pagados a las sociedades GNJ SAS, Phyletic SAS, Romero Segura y Cía. y MRS Inversiones LTDA, cuya procedencia requiere presentar el pago de aportes parafiscales y seguridad social.

Los gastos operacionales de la fiesta de fin de año no eran fiscalmente procedentes para el año gravable 2015, por no cumplir los requisitos del artículo 107 del ET.

Se demostró la existencia de una **inexactitud** sancionable en los datos declarados por la sociedad, que incluye deducciones, costos y retenciones improcedentes, activos omitidos y pasivos inexistentes que derivaron en un mayor saldo a favor. Como consecuencia, se configura la sanción del artículo 647 del ET. No hay lugar a eximir la imposición de la sanción por diferencia de criterios.

TRÁMITE PROCESAL PRIMERA INSTANCIA

La demanda se admitió por auto del 26 de enero de 2022, que dispuso notificar a las partes. Aportada la contestación, en auto del 28 de septiembre de 2022 se resolvieron las etapas para dictar sentencia anticipada, se decretaron como pruebas las documentales allegadas y se fijó litigio en determinar la legalidad de los actos acusados. Ejecutoriada la providencia se corrió traslado a las partes para alegar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, por las siguientes razones:



Conforme a las pruebas del proceso se estableció una diferencia entre la contabilidad y lo declarado, que la demandante señala fue registrada en la cuenta 1596 de depreciación diferida. Sin embargo, el PUC para 2015 señalaba que *«si la depreciación fiscal excedió la contable, el efecto en el impuesto diferido se debe incluir en la subcuenta 272505 -por depreciación flexible y por el contrario, si la depreciación contable excedió a la fiscal, el efecto en el impuesto diferido se debe incluir en la subcuenta 171076 -impuestos de renta diferido "débitos" por diferencias temporales»*.

No se encontró prueba que justifique la diferencia detectada entre la contabilidad y lo declarado, ni se aportaron elementos que desvirtúen la diferencia encontrada por la Administración que permitan establecer que los actos administrativos adolecen de alguna causal de nulidad.

No fue posible establecer la realidad y trazabilidad de las operaciones que dieron lugar a los pasivos declarados, ni se aportaron documentos que demostraran las condiciones de tiempo, modo, lugar y origen de estos. Al adelantar la comprobación especial de las operaciones, la DIAN envió requerimientos de información a los beneficiarios de los pasivos, que no fueron respondidos y los terceros no pudieron ser ubicados, con lo cual se desconocieron las pruebas documentales aportadas por la actora.

Al verificar la trazabilidad de las operaciones que dieron lugar a los costos registrados, la DIAN envió requerimientos ordinarios y autos de verificación o cruce a los presuntos proveedores, que tampoco fueron respondidos. Adicionalmente, se visitaron dichos proveedores, sin poderlos ubicar. Si bien la actora aportó registros contables, certificación de la contadora de la empresa y documentos contables, la comprobación material de las operaciones hecha por la DIAN desvirtuó la existencia de las operaciones.

El pago de honorarios a Germán Romero Silva no es procedente, pues las facturas aportadas no son válidas para respaldarlo, por cuanto no fueron expedidas por la persona natural, sino por la sociedad Inversiones G Romero y Cía. SCA y el contrato de mandato fue suscrito con la persona natural. Tampoco se cumplió el requisito de pago de los parafiscales para la procedencia de la expensa.

El desconocimiento de pago de honorarios a las sociedades Romero Segura y Cía. y MRS Inversiones Ltda., se fundó en el incumplimiento de la presentación del pago de aportes Parafiscales y Seguridad Social según términos del parágrafo 2.º del artículo 108 del ET. Los pagos a GNJ SAS y Phyletic SAS no fueron acreditados, siendo procedente su rechazo.

Para el año 2015 no procedía fiscalmente la deducción de los gastos de la fiesta de fin de año, pues no cumplía los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 107 *ib.* y la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 no consagró efectos retroactivos.

El procedimiento para declarar proveedores ficticios es independiente del procedimiento de determinación, con lo cual era innecesaria dicha declaratoria para el desconocimiento de los costos y deducciones registradas en la declaración privada.

En el texto de la demanda no se argumentó la improcedencia de la sanción por inexactitud, por lo que no procede el análisis del cargo.



RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación y reiteró los argumentos de la demanda, así:

Los actos acusados incurrieron en violación al debido proceso y falsa motivación, al desconocer el acervo probatorio aportado para desvirtuar las glosas propuestas.

La adición de activos fijos es improcedente; aunque la cuenta 1595 del PUC es una depreciación diferida para efectos del impuesto sobre la renta, la Administración no determinó si la depreciación fiscal excedió a la contable o viceversa. Aunque en el año debatido se presentó una transición con respecto a las NIIF, la depreciación diferida existía desde el Decreto 2649 de 1993, con otra metodología de cálculo que fue incluida en la contabilidad.

Los pasivos desconocidos son procedentes y están debidamente respaldados. Los requerimientos ordinarios a terceros para verificar la existencia de los pasivos no fueron respondidos y se omitió dar valor probatorio a los comprobantes de egresos y facturas que respaldan las operaciones. También se aportaron certificados del revisor fiscal de los acreedores, que son prueba suficiente conforme al artículo 777 del ET.

Proceden los costos y deducciones rechazados, soportados los comprobantes de egreso y facturas, que la DIAN omitió valorar. No analizaron las cuentas bancarias, los cheques girados a nombre de los terceros, de si fueron cobrados o no y quien los cobró, o si se trató de operaciones hechas en medios electrónicos. Tampoco declararon ficticios a los proveedores de la sociedad.

La sociedad suscribió un contrato de mandato para ejercer el cargo de Dirección de Producción y Desarrollo Tecnológico, costo que fue desconocido sin tener en cuenta que solo con la factura de la Sociedad Inversora G. Romero y Compañía SCA se puede pagar la remuneración de Germán Romero por ser socio de esta.

Los gastos operacionales de administración (*fiesta de fin de año \$52.508.000*) proceden, pues el artículo 63 de la Ley 1819 de 2016 -que adicionó el artículo 107-1 del ET- le dio a los empresarios la potestad de llevar como gasto lo invertido en dichas celebraciones.

El desconocimiento de pagos de honorarios a las sociedades GNJ SAS, Phyletic SAS, Romero Segura y CIA y MRS Inversiones LTDA es improcedente, pues no se tuvo en cuenta que la demandante siempre cumple sus cargas tributarias.

No es procedente la sanción por inexactitud, porque los datos declarados son verdaderos y completos, no existieron proveedores ficticios ni operaciones simuladas.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

Las partes no se pronunciaron. **El Ministerio Público** no conceptuó.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año 2015, presentada por Gricol SA.

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar si se violó el debido proceso por indebida valoración de las pruebas aportadas y si proceden: *i)* la adición de activos; *ii)* el rechazo de los pasivos; *iii)* el desconocimiento de los costos y deducciones y, *iv)* la imposición de la sanción por inexactitud.

Activos fijos

La sociedad registró en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2015, en el renglón de activos fijos, la suma de \$1.761.278.000. No obstante, la Administración propuso adicionar \$147.000.000, por una diferencia detectada en la cuenta PUC de propiedad, planta y equipo frente a lo registrado en la declaración privada, que a juicio de la DIAN la actora no justificó.

La sociedad manifestó que el valor de la diferencia corresponde a una depreciación diferida y que la tasa de depreciación fiscal no necesariamente coincide con la tasa de depreciación contable. Que, además, la demandada no logró determinar si se excedió lo fiscal de lo contable o viceversa, ni analizó las cuentas 1596, 272505 ni 171076. Que, aunado a lo anterior, el año gravable 2015 fue de transición hacia las NIIF y que tal depreciación existía en el Decreto 2649 de 1993, pero se calculaba de forma diferente.

Vistas las pruebas aportadas al plenario, se advierte que la actora determinó en el renglón 37 de activos fijos la suma de \$1.761.278.000, correspondientes a propiedad, planta y equipo, y que en el balance de la sociedad a 30 de diciembre de 2015 fue registrada la suma de \$1.908.279.315,24.

El referido monto se registró en el balance general y, en las notas a los estados financieros de la sociedad respecto de la cuenta, se indicó⁴:

«Propiedad, planta y equipo

Las propiedades, planta y equipo se contabilizan al valor histórico el cual era expresado al 31 de diciembre de 2015, como consecuencia de la inflación en lo pertinente incluye recargos por gastos de financiación o cambio de divisas. Las ventas y retiros totales [...] se registran al costo neto y las diferencias entre precio de venta y costos se llevan a resultados.

Las acciones, mejoras y reparaciones que aumentan significativamente la cantidad o calidad de la producción o la vida útil del activo incrementan el valor histórico.

La depreciación se determina usando el método de línea recta, a las tasas anuales del 5% y 7,5% para edificios, 13% y 15% para maquinaria y equipo, 10% para muebles y enseres y herramientas y el 20% para vehículos. La depreciación acumulada al 31 de diciembre de 2006 se ajustaba por el PAAG.

La provisión de las propiedades, planta y equipo representa la diferencia entre el valor neto de estos activos, re expresado como consecuencia de la inflación y el valor de realización a su valor actual o su valor presente».

⁴ Folio 67 carpeta 1 de antecedentes.



En los anexos a las notas respecto del rubro en cuestión, la sociedad relaciona sus activos así⁵:

B. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO Y DEPRECIACIÓN ACUMULADA

El estoc de propiedad, planta y equipo y depreciación al 31 de diciembre comprende

	2015	2014
No depreciables		
Terrenos	40.574	40.574
Activos fijos en tránsito	<u>7.722</u>	<u>22.586</u>
	46.402	63.260
Depreciables		
Maquinaria y equipo	3.253.335	2.575.524
Equipo de cómputo y comunicación	219.047	204.595
E cta y equipo de transporte	85.206	85.208
Construcciones y edificaciones	70.633	70.633
Equipo de oficina	77.808	77.808
Equipo científico	<u>13.889</u>	<u>13.889</u>
	3.729.920	3.038.057
Vence – Depreciación acumulada	1.870.043	1.492.549
	1.908.279	1.599.368

Conforme a las pruebas en mención, pese a que la actora registró contablemente activos por \$1.908.278.000, registró en la liquidación privada un menor valor, sin que se justificara la diferencia. Tampoco se aportó una conciliación de cuentas que explique la diferencia de \$147.000.000, ni se argumentaron las razones del supuesto yerro de la Administración en la determinación del activo, con lo cual, no prospera el reproche de la demandante.

Respecto de la convergencia relacionada con la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, se precisa que el Decreto 2420 de 2015 «Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones», en el artículo 1.1.2.1., respecto del ámbito de aplicación prevé lo siguiente:

«6. Fecha de aplicación. Es aquella a partir de la cual cesará la utilización de la normatividad contable vigente al 27 de diciembre de 2013 y comenzará la aplicación del nuevo marco técnico normativo para todos los efectos, incluyendo la contabilidad oficial, libros de comercio y presentación de estados financieros.

En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo con corte al 31 de diciembre del 2016, esta fecha será el 1º de enero de 2016.

7. Primer período de aplicación. Es aquel durante el cual, por primera vez, la contabilidad se llevará, para todos los efectos, de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo, este período está comprendido entre el 1 de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2016.

8. Fecha de reporte. Es aquella en la que se presentarán los primeros estados financieros de acuerdo con el nuevo marco técnico normativo. En el caso de la aplicación del nuevo marco técnico normativo será el 31 de diciembre de 2016.

Los primeros estados financieros elaborados de conformidad con el nuevo marco técnico normativo, contenido en el Anexo 2 del presente decreto, deberán presentarse con corte al 31 de diciembre de 2016.» (Se subraya).

Como en el presente caso se discute la declaración de renta del período fiscal 2015, las normas de información financiera no incidieron en la preparación de la contabilidad de la contribuyente –que además se encuentra bajo el sistema PUC– ni en su declaración

⁵ Fl. 69 carpeta 1 de antecedentes.



privada, a lo cual se suma que tampoco se explicó la incidencia de dicha normativa en la diferencia detectada, por lo que el argumento no tiene vocación de prosperidad.

Pasivos

Para verificar la realidad de la declaración tributaria de la contribuyente, que registró pasivos por \$13.573.843.000, la Administración expidió requerimientos ordinarios de información, en virtud de los cuales solicitó a los siguientes terceros certificación expedida por revisor fiscal o contador de las transacciones realizadas con Gricol SA., indicando fecha, cuenta, detalle, valor y contratos totalizados en el año gravable 2015:

NIT	RAZÓN SOCIAL	REQUERIMIENTO ORDINARIO	FECHA	FOLIOS
900.472.846	COMERCIALIZADORA J AGUILAR	32240202018000559	26-02-2018	1402 a 1406
19.326.822	GUERRERO VARELA MARCO ANTONIO	32240202018000554	26-02-2018	1503, 1504, 1506 a 1510
80.725.835	BEJARANO RIAÑO CIRO	32240202018003024	26-09-2018	1737, 1738, 2560 a 2565

No obstante, no se obtuvo ninguna respuesta.

Con base en la información aportada por la sociedad, se estableció que, de los pasivos declarados, \$599.989.671 correspondían a estos terceros, siendo objeto de cruces de información, verificación del RUT, información exógena, obligación financiera y NIT:

NIT	RAZÓN SOCIAL	AUTO VERIFICACIÓN	FECHA	FOLIOS	VALOR PASIVO
900.472.846	COMERCIALIZADORA J AGUILAR	322402018002729	24-07-2018	1542	\$46.791.752
19.326.822	COMERCIALIZADORA GUERRERO	322402018002724	24-07-2018	1548	\$46.626.934
80.725.835	BEJARANO RIAÑO CIRO	322402018004057	07-11-2018	2757	\$506.570.986
				Total	\$599.989.671

Y, pese a que se intentó realizar visitas de verificación, tales acreedores no fueron ubicados en las direcciones proporcionadas, razón por la cual la DIAN procedió a cancelarles el RUT⁶.

En consecuencia, al valorar bajo las reglas de la sana crítica las pruebas practicadas por la Administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización (*visitas, requerimientos ordinarios y respuestas a los mismos, cruces de información e información exógena, entre otros*), se advirtió que la contabilidad de la actora y sus soportes presentados como respaldo de los pasivos rechazados, fueron desvirtuados con la demostración de que las operaciones constitutivas de pasivos eran inexistentes.

En esa medida, la carga de demostrar la existencia y veracidad de dichas operaciones corría por cuenta de la contribuyente, quien se limitó a señalar que los pasivos estaban soportados en su contabilidad, junto con sus soportes, sin aportar otros elementos demostrativos que evidenciaran la existencia de las transacciones cuestionadas.

Así, la presentación de los mismos documentos *-contabilidad y soportes-* que fueron desvirtuados por la autoridad fiscal al establecer la inexistencia de las operaciones constitutivas de pasivos, no infirma los hallazgos determinados, ni acredita el cumplimiento de la carga probatoria de la contribuyente, pues se echa de menos la demostración de la existencia de las operaciones que dieron lugar a los pasivos.

En ese sentido, se reitera que la eficacia probatoria de los libros de contabilidad no es absoluta, pues está sujeta a la verificación de la autoridad fiscal, quien en desarrollo de

⁶ Por último, vale anotar que a los terceros COMERCIALIZADORA J AGUILAR SAS NIT 900.472.846-3 y COMERCIALIZADORA GUERRERO NIT 19.326.822-7, se les profirió Auto de Suspensión de Oficio del Registro Único Tributario Nos. 005827 y 005830 del 27 de agosto de 2018, respectivamente (folios 1610 y 1611; 1617 y 1618).



sus facultades de fiscalización puede desvirtuarla a través de medios de prueba directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley, como ocurre en este caso, en el cual se probó, bajo las reglas de la sana crítica, que las transacciones constitutivas de los pasivos debatidos no existieron, circunstancia sobre la cual la contribuyente no infirmó el valor demostrativo de los medios de prueba practicados por la DIAN.

Por lo anterior, conforme con el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, «*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*» y «*El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud*», como se estableció en los actos demandados.

Costos y deducciones

La DIAN desconoció \$3.428.243.000, por concepto de costos y deducciones, discriminados así: i) \$2.945.439.000 por costos de proveedores no localizados; ii) \$82.950.000, de costos por el contrato de mandato suscrito con Germán Romero Silva; iii) \$13.325.000 por pagos de salarios; iv) \$52.508.000 por gastos de personal (*fiesta de fin de año*) y, v) \$324.895.600 por honorarios pagados a GNJ SAS, Phyletic SAS, Romero Segura y Cía., y MRS Inversiones Ltda.

Para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617, literales b), c), d), e), f) y g), y 618 del Estatuto Tributario.

No obstante, lo anterior no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. Por tal razón, como se señaló en la providencia que se reitera, «*si en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN logra probar la inexistencia de las transacciones aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los costos e IVA descontable pueden ser rechazados*».

Los **costos por \$2.945.439.000** corresponden a operaciones rechazadas, realizadas con los siguientes proveedores, que no fueron soportadas por la sociedad Gricol SA:

NIT	RAZÓN SOCIAL	CUENTA	VALOR	FOLIO
19,326,822	GUERRERO VARELA MARCO ANTONIO	140501	1,201,604,933	1598
94,504,809	PELÁEZ RESTREPO DERMIS	140501	63,611,800	1598
79,614,735	GÓNGORA HERNÁNDEZ NELSON	140501	41,060,100	1599
79,471,732	RODRÍGUEZ ANDRÉS RICARDO	140501	1,212,074,800	1599
900,472,846	COMERCIALIZADORA J AGUILAR SA	140501	380,295,875	1600
80,726,835	BEJARANO CIRO ARMANDO	220501	46,791,752	2593
TOTAL			2,945,439,260	

En el marco de la investigación, se enviaron requerimientos ordinarios a los anteriores proveedores, de los cuales no se obtuvo respuesta. Por lo anterior, se profirieron los siguientes autos de verificación, para determinar la realidad de tales proveedores, así:

NIT	RAZÓN SOCIAL	AUTO DE VERIFICACIÓN	FECHA	FOLIO
19,326,822	GUERRERO VARELA MARCO ANTONIO	322402018002724	24/07/2018	1548
94,504,809	PELÁEZ RESTREPO DERMIS	322402018002725	24/07/2018	1546
79,614,735	GÓNGORA HERNÁNDEZ NELSON	322402018002726	24/07/2018	1544
79,471,732	RODRÍGUEZ ANDRÉS RICARDO	322402018002727	24/07/2018	1537
900,472,846	COMERCIALIZADORA J AGUILAR SA	322402018002729	24/07/2018	1542
80,726,835	BEJARANO CIRO ARMANDO	322402018004057	7/11/2018	2757



En cumplimiento de los autos de verificación referidos, se realizaron visitas a los terceros en cuestión, sin que pudieran ser ubicados en el domicilio registrado en el RUT. Adicionalmente, se estableció que estos no presentaban operaciones de compra de material que demostraran las ventas a la sociedad investigada; tampoco se logró establecer que desarrollaban actividad económica alguna; no presentaron información bancaria y, al verificar la información exógena reportada, se advirtieron inconsistencias frente a sus declaraciones tributarias, razón por la cual, no fue posible comprobar la realidad de las operaciones con Gricol SA. Procede el rechazo del costo.

Ahora bien, como lo adujo el *a quo*, el procedimiento para declarar a un proveedor como ficticio es independiente del procedimiento de determinación, con lo cual era innecesario realizar dicha declaratoria para el desconocimiento de los costos y deducciones registrados en la declaración privada de la actora, máxime si no se encontró soporte de las operaciones y tales proveedores no pudieron ser ubicados.

Respecto del **costo por \$82.950.000**, por concepto de contrato de mandato conferido a Germán Romero Silva, se advierte que este fue rechazado porque la suma total pagada por concepto de honorarios a este fue registrada en la contabilidad a nombre de la Inversora G. Romero y Cía., quien expidió las facturas, y porque no se acreditó el pago de aportes parafiscales, conforme lo establece el artículo 108 del ET.

En respuesta, la actora se limitó a indicar que el desconocimiento de la expensa vulnera el debido proceso, pues solo con la factura de la Sociedad Inversora G. Romero y Cía. se puede pagar la remuneración del señor Germán Romero, por ser socio de esta.

En la carpeta 17 de los antecedentes obra el contrato de mandato comercial suscrito entre Luis Carlos Romero Silva, en su condición de representante legal de Gricol SA, y Germán Romero Silva, quien, por efecto del contrato se denominó Director de Producción y Desarrollo Tecnológico, cuyo objeto consistió en:

«1.1. El director de Producción y desarrollo tecnológico, de manera independiente, es decir, sin que exista subordinación jurídica laboral alguna, utilizando sus propios medios y con plena autonomía técnica y directiva, prestará su servicio profesional a Gricol, para administrar los negocios de la empresa, cumpliendo con las funciones establecidas, en procura de desarrollar plenamente su objeto obligándose a poner todo su empeño y dedicación al logro de su cometido, velando por los intereses de Gricol;

1.2. GRICOL brindará al Director de Producción y Desarrollo tecnológico la ayuda necesaria para lograr el adecuado desarrollo de su labor.»

De acuerdo con el contrato, la remuneración pactada correspondía a \$7.921.054 mensuales, como honorarios profesionales. Además del referido contrato, en el expediente administrativo⁷ obran facturas expedidas por la Inversora G. Romero y Cía. SCA, con las que la parte investigada pretende soportar el costo discutido.

No obstante, se considera que, al ser pactado el servicio con la persona natural, las facturas debieron ser expedidas por Germán Romero Silva, quien suscribió el contrato de mandato, que no con la sociedad inversora, con lo cual, para la Sala, dicho costo no puede ser aceptado.

⁷ Folios 11-47 carpeta 17 de antecedentes.



De igual forma, procede el rechazo de **\$324.895.600 por gastos de honorarios** pagados a GNJ SAS, Romero Segura y Cía. Y MRS Inversiones Ltda:

De los pagos realizados a las sociedades GNJ SAS y Phyletic SAS, no se encontró acreditada en el plenario la fuente u origen de la erogación, ni prueba del pago realizado con ocasión de las actividades que se hubieren llevado a cabo, razón por la cual, se negará el cargo por falta de sustento probatorio.

En lo que refiere a los pagos efectuados a Romero Segura y Cía. Y MRS Inversiones Ltda., se reitera que, independientemente de la forma contractual adoptada para pactar el servicio a prestar a Gricol SA, al revisar los contratos suscritos con dichas sociedades pudo determinarse de la identificación de las partes, de la remuneración y del objeto contractual, que estos no se firmaron con las sociedades, sino con Luis Carlos Romero Silva y Mauricio Romero Silva como personas naturales, para adelantar las actividades allí relacionadas de manera personal, motivo por el cual las facturas y cuentas de cobro aportadas, o los soportes allegados, debían ser expedidos por la persona natural con quien se suscribió el contrato y no por la sociedad.

Ahora bien, la sociedad sostiene que los **gastos operacionales de administración rechazados por concepto de fiesta de fin de año por \$52.508.000**, son procedentes, por cumplir los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, y por ser indispensables, esporádicos, realizados con criterio comercial, incentivar a los empleados a dar una mayor productividad e incidir en la actividad productora de renta.

La Administración negó los gastos referidos, porque *«las fiestas de fin de año no son indispensables o imprescindibles para el desarrollo de la propia actividad productora de renta, ni lo fueron para obtener los ingresos provenientes de la misma. Tampoco tienen nexo causal o se estiman acostumbradas para el desarrollo de la misma y, en consecuencia no se puede concluir que son proporcionales»*.

El artículo 107 del Estatuto Tributario establece que *«Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad»*.

En cuanto a los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las deducciones, la Sala, en sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020⁸, precisó, entre otros aspectos, lo siguiente:

- La relación de causalidad es el nexo causa-efecto que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, entendida *«no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad»* y se verifica *«cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social»⁹*.
- En cuanto a la necesidad, la expensa debe intervenir directa o indirectamente en la obtención de ingresos, de forma que ayude a generarlos, y se valora con *«criterio comercial»*, para lo cual se debe verificar si resulta razonable, *«provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado»*, y que *«real o*

⁸ Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁹ Se fijó como regla de decisión 1 que: *«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»*.



potencialmente, permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta¹⁰».

- La proporcionalidad es el aspecto cuantitativo de la expensa, se mide con «*criterio comercial*» y alude a la mesura y prudencia de la erogación frente al provecho económico que en términos comerciales y de mercado representa, según la actividad del contribuyente¹¹.

Así, la valoración de las expensas a la luz de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, parte de condiciones internas y externas de los contribuyentes, quienes deben demostrar las circunstancias que las justifiquen, en atención a los criterios señalados, en los eventos en que sean cuestionadas por la Administración¹².

En un asunto con similares circunstancias fácticas y jurídicas a las debatidas, la Sala señaló que «*la fuerza laboral constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta*», de modo que las «*atenciones*» que la empresa tiene con sus empleados pueden ser deducibles¹³ y, de acuerdo con el criterio fijado en la sentencia de unificación «*son necesarias las expensas que razonablemente devenga un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*», y que «*tal situación constituye, sin duda, una motivación a la fuerza laboral que contribuye no solo a fortalecer el aparato productivo sino, también, al sentido de pertenencia de los empleados con la empresa y a mejorar el factor humano. De modo que tales erogaciones pueden ser necesarias en la actividad productora de renta.*». Se resalta.

Tal situación fue incluso reconocida por el artículo 63 de la Ley 1819 de 2016, que al incorporar el artículo 107-1 al ET, aceptó como deducibles las «*atenciones a clientes, proveedores y empleados, tales como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos*», norma que, si bien no estaba vigente para la época de los hechos, es indicativa del efecto estimulador que pueden tener estas expensas en la actividad productora de renta¹⁴.

De igual forma, a la luz de lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 50 de 1990, reglamentado por el artículo 2.2.1.2.3.1. del Decreto 1072 de 2015, los empleados tienen derecho al goce de actividades recreativas acumulables durante el año laboral.

De lo anterior se colige que los gastos por la fiesta de fin de año son procedentes, pues su propósito es mejorar el desarrollo de la actividad productora de renta; todo, porque es incontrovertible que el factor humano es determinante en la prestación de servicios portuarios, que es la principal actividad generadora de renta de la demandante y, por ello, las erogaciones que tienen como objetivo mejorar las condiciones y la motivación

¹⁰ Se fijó como regla de decisión 2 que: «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».

¹¹ Se fijó como regla de decisión 3 que: «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».

¹² Se fijó como regla de decisión 4 que: «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».

¹³ Entre otras, ver sentencias de 12 de julio de 2012, exp. 17995 y de 24 de octubre de 2013, exp. 17550, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 19 de mayo de 2022, exp. 25648, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

¹⁴ En igual sentido, cfr. sentencia del 25 de agosto de 2022, exp. 25925, CP. Milton Chaves García.



de los empleados para asegurar el desempeño de sus labores, son deducibles del impuesto sobre la renta¹⁵. Prospera el cargo de apelación.

Corolario de lo anterior, hay lugar a imponer la sanción por inexactitud, en los términos del artículo 647 del ET, el cual establece su procedencia, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente. En este caso, la demandante incluyó datos equivocados que derivaron en un mayor saldo a favor, circunstancia que constituye inexactitud sancionable.

Por lo anterior, se revocará la sentencia apelada, para declarar la nulidad parcial de los actos acusados y reliquidar el impuesto a cargo y la consecuente sanción por inexactitud, aceptando el rubro reconocido, en los siguientes términos:

Concepto	Declaración Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Activos fijos	1.761.278.000	1.906.278.000	1.906.278.000
Otros activos	120.804.000	120.804.000	120.804.000
Total patrimonio bruto	16.930.836.000	17.077.836.000	17.077.836.000
Pasivos	13.673.843.000	12.973.853.000	12.973.853.000
Total patrimonio líquido	3.256.993.000	4.103.983.000	4.103.983.000
Total ingresos netos	33.823.953.000	33.836.158.000	33.836.158.000
Total costos	24.320.605.000	21.292.216.000	21.292.216.000
Gastos Operacionales de Administración	2.630.137.000	2.239.409.000	2.291.917.000
Gastos Operacionales de Venta	4.034.167.000	4.034.167.000	4.034.167.000
Otras deducciones	1.758.109.000	1.758.109.000	1.758.109.000
Total deducciones	8.422.413.000	8.031.685.000	8.084.193.000
Renta líquida	1.080.935.000	4.512.257.000	4.459.749.000
Renta presuntiva	71.799.000	71.799.000	71.799.000
Rentas gravables	0	746.990.000	746.990.000
Renta líquida gravable	1.080.935.000	5.259.247.000	5.206.739.000
Impuesto sobre renta gravable (tarifa 25%)	270.234.000	1.314.812.000	1.301.685.000
Descuentos tributarios	0	0	0
Anticipo renta por el año gravable 2015	0	0	0
Saldo a favor periodo fiscal anterior	0	0	0
Total retenciones	759.811.000	752.358.000	752.358.000
Saldo a pagar por impuesto	0	562.454.000	549.327.000
Sanciones	0	1.052.031.000	1.038.904.000
Total saldo a pagar	0	1.614.485.000	1.588.231.000
Total saldo a favor	489.577.000	0	0

Liquidación sanción por inexactitud

TOTAL SALDO A FAVOR DECLARACION PRIVADA SIN SANCION	\$ 489.577.000
TOTAL SALDO A PAGAR DETERMINADO ANTES DE SANCION	549.327.000
BASE PARA DETERMINAR SANCION	1.038.904.000
POR: PORCENTAJE A APLICAR	100%
VALOR SANCION DE INEXACTITUD DETERMINADA	1.038.904.000

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁶, no se condenará en costas en esta instancia (*agencias en derecho y gastos del proceso*), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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,

¹⁵ Cfr. sentencia del 30 de junio de 2022, exp. 25795, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...). 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*».



FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 18 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000337 del 9 de octubre de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y de su confirmatoria, la Resolución 992232020000156 del 8 de octubre de 2020, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta de Gricol SA, correspondiente al año gravable 2015.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, FIJAR como saldo a pagar por el impuesto sobre la renta del año gravable 2015, a cargo de la sociedad GRICOL SA, la suma de MIL QUINIENTOS OCHENTA Y OCHO MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y UN MIL PESOS M/CTE (\$1.588.231.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de la presente providencia».

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto parcial

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN