



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., diez (10) de junio de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 41001-23-33-000-2014-00170-01(24283)
Demandante: PISCÍCOLA NEW YORK SA
Demandado: DIAN

Temas: Renta 2009. Congruencia. Modificaciones a la liquidación privada.
Prueba. Sanciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del 25 de septiembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que resolvió¹:

«PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación oficial No. 132412012000127 del 27 de noviembre de 2012 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, por medio de la cual se modificó la Liquidación Privada de Impuesto sobre la Renta y Complementarios N° 9100013299865 del 13 de abril de 2012, correspondiente al año gravable 2009 que ella había presentado.

Igualmente la nulidad de la resolución N° 900.114 del 19 de diciembre de 2013 por el cual se resuelve el recurso de reconsideración, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, mediante la cual modifica la Liquidación oficial de Revisión N° 132412012000127 del 27 de noviembre de 2012.

SEGUNDO: En su lugar, la liquidación oficial queda así:

¹ Fls. 450 vto. y 451 c.p. 2



CONCEPTOS	LIQUIDACIÓN OFICIAL
Total gastos de nómina	1.155.530.000
Aportes al sistema de seguridad social	199.754.000
Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	68.387.000
Efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inversiones	409.094.000
Cuentas por cobrar	2.934.110.000
Acciones y aportes	250.000.000
Inventarios	3.052.067.000
Activos fijos	6.494.039.000
Otros activos	27.892.000
Total patrimonio bruto	13.167.202.000
Pasivos	7.127.482.000
Total patrimonio líquido	6.039.720.000
Ingresos brutos operacionales	27.830.870.000
Ingresos brutos no operacionales	766.490.000
Intereses y rendimientos financieros	349.754.000
Total ingresos brutos	28.947.114.000
Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	275.109.000
Menos: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	11.289.000
Total ingresos netos	28.660.716.000
Costo de ventas	19.634.882.000
Otros costos	0
Total costos	19.634.882.000
Gastos operacionales de administración	1.035.703.000
Gastos operacionales de ventas	3.874.620.000
Deducción inversiones en activos fijos	1.245.842.000
Otras deducciones	1.098.726.000
Total deducciones	7.254.891.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	1.770.943.000
O Pérdida líquida del ejercicio	0
Compensaciones	0
Renta líquida	1.770.943.000
Renta Presuntiva	115.224.000
Renta Exenta	0
Rentas gravables	0
Renta líquida gravable	1.770.943.000
Ingresos por ganancias ocasionales	0
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	0
Ganancias ocasionales gravables	0
Impuesto sobre la renta líquida gravable	584.411.000
Descuentos Tributarios	0
Impuesto neto de renta	584.411.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0
Impuesto de remesas	0
Total impuesto a cargo	584.411.000
Menos: Anticipo renta y complementarios por el año gravable	110.479.000
Menos: Saldo a favor del año anterior	0
Menos: Autorretenciones	0
Menos: Otras retenciones	113.854.000
Total retenciones año gravable	113.854.000
Más: Anticipo impuesto renta para el año gravable siguiente	234.829.000
Saldo a pagar por impuesto	594.907.000
Sanciones	114.039.000
Total saldo a pagar	708.946.000
O total saldo a favor	0





TERCERO: Sin condena en costas. [...]».

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 2010, PISCÍCOLA NEW YORK SA², presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2009, en la que liquidó un saldo a pagar de \$475.407.000³.

El 27 de abril de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, profirió el auto de apertura 132382011000491, por el programa “DEDUCCIÓN INVERSIÓN ACTIVOS FIJOS” en relación con la referida declaración⁴.

El 13 de abril de 2012, la contribuyente corrigió la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2009, para liquidar un saldo a pagar de \$481.960.000⁵.

El 10 de julio de 2012 la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva expidió el Requerimiento Especial 132382012000077, en el que propuso: incrementar los activos fijos (\$3.660.000), adicionar los ingresos operacionales (\$225.121.000) y no operacionales (\$315.214.000), disminuir los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (\$11.289.000), desconocer deducciones por salarios (\$25.870.000), por inversión en activos fijos reales productivos (\$294.286.000) y otras (\$4.843.000), disminuir retenciones (\$2.510.000), e imponer sanciones por no suministrar información (\$19.620.000) y de inexactitud (\$465.126.000), para liquidar un saldo a pagar de \$1.258.502.000⁶. La sociedad dio respuesta a este acto⁷.

El 27 de noviembre de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 132412012000127, en la que disminuyó la adición de ingresos operacionales (\$80.274.000), aceptó los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, modificó las deducciones por salarios (\$12.456.000), por inversión en activos fijos reales productivos (\$269.480.000) y las retenciones (\$746.000), para reliquidar la sanción por inexactitud (\$361.430.000) y fijar el saldo a pagar en \$1.088.905.000. Las demás glosas las confirmó⁸.

El 28 de enero de 2013, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración⁹, decidido mediante la Resolución 900.114 del 19 de diciembre de 2013, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del nivel central de la DIAN, en el sentido de mantener lo determinado en la liquidación oficial, la cual se modificó para aceptar un costo de \$315.214.000, reliquidar la sanción

² La sociedad tiene como actividad principal la producción, distribución y comercialización de pescado para consumo humano. Fl. 268 vto. c.p. 2

³ Fl. 3 c.a. 1

⁴ Fl. 1 c.a. 1

⁵ Fl. 928 c.a. 5

⁶ Fls. 1040 a 1055 c.a. 6

⁷ Fls. 1077 a 1102 c.a. 6

⁸ Fls. 172 a 203 c.p. 2

⁹ Fls. 1263 a 1300 c.a. 7



por inexactitud en \$194.998.000 y fijar en la suma de \$789.886.000¹⁰ el total saldo a pagar por el impuesto sobre la renta del año gravable 2009¹¹.

DEMANDA

PISCÍCOLA NEW YORK SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes¹²:

«II. PRETENSIONES

De manera respetuosa, solicito se hagan las siguientes o similares declaraciones y/o condenas:

PRIMERA.- Que se declare la nulidad del acto administrativo LIQUIDACIÓN OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADAS CONTABILIDAD REVISIÓN número 132412012000127 del 27 de noviembre de 2012, notificada por correo el día 29 de noviembre de 2012, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, por medio de la cual, se modificó la Liquidación Privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios No. 9100013299865 de fecha 13 de abril de 2012, correspondiente al año gravable 2009, presentada por el Contribuyente **PISCÍCOLA NEW YORK S.A.**

SEGUNDA.- Que se declare la nulidad del acto administrativo RESOLUCIÓN NÚMERO 900.114 del 19 de diciembre de 2013, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración, notificada personalmente el día 26 de diciembre de 2013, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica, de la Subdirección Gestión de Recursos Jurídicos, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, mediante la cual MODIFICA la liquidación Oficial de Revisión No. 132412012000127 del 27 de noviembre de 2012 y se fija como impuesto a cargo la suma de QUINIENTOS NOVENTA Y UN MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS (\$591.500.000) y como sanciones la suma de DOSCIENTOS QUINCE MILLONES SETECIENTOS DIEZ MIL PESOS (215.710.000).

TERCERO.- Como consecuencia de las anteriores declaraciones, a título de restablecimiento del derecho inculcado con tales actos administrativos, de manera especial, solicito se **CONFIRME** la Liquidación Privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios No. 9100013299865 de fecha 13 de abril de 2012, correspondiente al año gravable 2009, presentada por el Contribuyente **PISCÍCOLA NEW YORK S.A.**, NIT 800.251.710-1».

Invocó como disposiciones violadas, los siguientes artículos:

- Artículos 29, 95 [9] y 363 de la Constitución Política
- Artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículos 45, 107, 158-3, 617, 647, 651, 684, 711, 742, 746 y 771-2 del Estatuto Tributario
- Artículo 39 del Decreto 2595 de 1979
- Artículos 2 y 3 del Decreto 1766 de 2004
- Artículo 44 de la Ley 962 de 2005
- Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012

¹⁰ Valor señalado en el artículo segundo de la parte resolutive, no coincidente con el indicado en la liquidación practicada en la parte motiva (\$818.452.000). Fl. 265 c.p. 2

¹¹ Fls. 242 a 266 c.p. 2

¹² Fl. 3 c.p. 1



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

Adición de ingresos operacionales

Consideró que la Administración vulneró el debido proceso y los artículos 42 del CPACA y 742 del ET, en cuanto la referida adición por \$80.274.000 se fundamentó en las diferencias encontradas entre lo reportado por terceros y lo contabilizado por la sociedad, y no en las pruebas allegadas al expediente, las cuales no se valoraron.

Explicó que la suma de \$2.309.746 no constituyó ingreso porque en la certificación expedida por la compañía de seguros Positiva, se aclaró que la misma estaba pendiente de pago; que la Administración no valoró esta prueba por haber sido aportada con posterioridad a la respuesta al requerimiento especial.

Afirmó que no era procedente la adición de ingresos por \$9.586.314 ya que se demostró que, con la indemnización por daño emergente recibida de Suramericana de Seguros, se adquirió un nuevo transformador, con lo cual se dio cumplimiento a lo previsto en los artículos 45 del ET y 39 del Decreto 2595 de 1979 para tratar la suma recibida como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Sostuvo que, con las facturas, el movimiento contable y la certificación del revisor fiscal, se probó que la compañía recibió de Comepez SA la suma de \$4.297.000, y no la de \$19.362.897.

Dijo que con la contabilidad y el certificado del revisor fiscal se probó que, de las operaciones comerciales realizadas con Hernán González, recibió la suma de \$35.515.000, y no la de \$56.910.000; que lo mismo ocurrió con Shirley Arciniegas, caso en el que, además, aportó el certificado de retención para demostrar que el pago recibido por la actora fue de \$73.953.750, y no de \$101.574.230, siendo improcedente la adición de ingresos por las sumas de \$21.395.000 y \$27.620.480, respectivamente.

Desconocimiento de deducciones

Deducción por salarios. Estimó que se violó el derecho de defensa y contradicción, y el artículo 711 del ET, porque no hubo correspondencia entre lo expuesto en el requerimiento especial y la liquidación oficial, ya que en el acto preparatorio se rechazó la suma de \$25.870.000 por no haber sido base de aportes parafiscales, y en el acto liquidatorio se desconoció la suma de \$12.456.000, correspondiente a bonificaciones sobre las cuales no se demostró el pago de la retención en la fuente.

Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

Señaló que la actuación acusada incurrió en falsa motivación cuando exigió para la procedencia de la deducción especial por \$26.062.220, el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 107, 617 y 771-2 del ET, con lo cual la confundió con una expensa necesaria; que el artículo 158-3 del ET y el Decreto 1766 de 2004, no exigen una prueba especial para acreditar la adquisición del activo fijo, el cual solo debe participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.

Estimó que es un despropósito desconocer la deducción porque algunas de las facturas de compra no contienen la fecha, y que frente a las facturas del año 2008 se debe tener



en cuenta que los activos comenzaron a intervenir de manera permanente y directa en la actividad productora de renta a partir del año 2009, cuando terminaron su proceso de instalación y puesta en marcha.

En cuanto al desconocimiento de la suma de \$148.059.847 aclaró que, aunque los contratos de leasing por los cuales se adquirieron las “*máquinas de hielo en escama y descabezadora*” se suscribieron en el 2008, solo en el año 2009 se cumplieron los presupuestos legales para solicitar la deducción especial pues, en esta vigencia fiscal, fueron susceptibles de ser depreciados conforme a la técnica contable y participaron de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.

Dijo que el rechazo de la deducción especial por \$95.357.750 por corresponder a activos enajenados, desconoció el artículo 158-3 del ET toda vez que con los registros de las cuentas 1520 y 1540 por venta o retiro de activos, se demostró que no se trató de ningún activo fijo real productivo sobre el cual se hubiera solicitado la deducción.

Otras deducciones. Sostuvo que la expensa por \$4.843.000 es deducible en cuanto corresponde a los gastos médicos (exámenes de ingreso, periódicos y de retiro, y compra de medicamentos) en que debe incurrir la empresa para dar cumplimiento a las obligaciones impuestas por los artículos 348 del CST, 30 [b] del Decreto 614 de 1984, 10 [1] de la Resolución 1016 de 1989 y 13 del Decreto 3075 de 1997.

Disminución de retenciones

Precisó que la Administración vulneró el artículo 742 del ET por no valorar las pruebas allegadas al expediente las cuales demostraron que no hubo una diferencia de \$746.000 en las retenciones toda vez que declaró la suma de \$113.854.000, y probó que las retenciones que le practicaron y le certificaron en el año gravable 2009 ascendieron a la suma de \$114.108.742, por lo que tenía derecho a solicitar una cifra superior a la declarada.

Sanciones

Por no enviar información de \$19.620.000. Preciso que con la imposición de la referida sanción la Administración vulneró los artículos 651 del ET, 44 de la Ley 962 de 2005 y 197 de la Ley 1607 de 2012, toda vez que mediante escrito radicado el 16 de abril de 2012, remitió la información de los activos fijos reales productivos declarados en el año gravable 2008.

Resaltó que no era procedente solicitar nuevamente esta información pues la sociedad la reportó en medios magnéticos en el año gravable 2008; que la actuación administrativa no consultó los principios de legalidad, lesividad, proporcionalidad y gradualidad de las sanciones.

Sanción por inexactitud de \$194.998.000. Afirmó que no se configuraron las causales previstas en el artículo 647 del ET porque los hechos y las cifras declaradas fueron veraces; que las modificaciones a la liquidación privada obedecieron a diferencias de criterio con la DIAN frente a los cruces de información y a la interpretación de las normas.



OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación¹³:

Adición de ingresos operacionales

Dijo que mientras que la compañía de seguros Positiva reportó en el formato 1001 el valor de \$5.768.057, la sociedad registró en su contabilidad la suma de \$3.458.311, con lo cual se generó una diferencia de \$2.309.746, no desvirtuada oportunamente por la contribuyente.

Precisó que es procedente la adición de este ingreso pues, aunque en el certificado expedido por la aseguradora se señaló que el valor de la diferencia presentó rechazo y fue dado de baja en la gerencia de tesorería debido a un error en un dígito de la cuenta corriente, no se modificó la información exógena reportada por el tercero.

Señaló que la suma de \$9.586.314 corresponde a la diferencia entre lo reportado por Suramericana de Seguros SA (\$19.595.700) y lo contabilizado por la sociedad (\$10.309.386); que si bien obra el recibo de egreso de la compañía aseguradora por valor de \$19.595.700, la sociedad no demostró la adquisición de un bien igual o semejante al asegurado con la indemnización recibida, conforme al artículo 45 del ET.

Afirmó que es procedente la adición de ingresos por \$19.362.897 porque la sociedad no contabilizó ningún valor, ni desvirtuó la información reportada por Comepez SA por el mismo valor; que la información exógena es prueba testimonial conforme al artículo 750 del ET.

Estimó que la certificación del revisor fiscal en la cual se indicó que lo recibido del tercero correspondió a \$4.297.000, no reúne los requisitos señalados en el artículo 777 del ET para tener valor probatorio en cuanto no da certeza de los hechos, ni desvirtúa lo expuesto en los actos acusados.

Frente a la adición de ingresos por las sumas de \$21.395.000 y \$27.620.480 derivados de las operaciones comerciales realizadas con Hernán González y Shirley Arciniegas, respectivamente, advirtió que las certificaciones del revisor fiscal que se allegaron con la indicación de los valores recibidos de estos terceros carecen de valor probatorio en cuanto no se aportaron soportes, no dan certeza de los hechos, ni desvirtúan lo expuesto en los actos acusados para ser válidas como pruebas contables.

Desconocimiento de deducciones

Deducción por salarios. Estimó que no se vulneró el derecho de defensa ni el principio de correspondencia porque en la liquidación oficial no se incluyó ningún hecho económico nuevo o diferente, sino que a partir de la respuesta dada al requerimiento especial se hizo una valoración probatoria más detallada y se encontró la carencia de pagos de la retención, por lo que se incluyeron otros fundamentos de derecho para reforzar el incumplimiento de los requisitos legales.

¹³ Fls. 355 a 374 c.p. 2

Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

Explicó que la deducción solicitada por la suma de \$26.062.220, no cumplió con los requisitos señalados en el artículo 158-3 del ET y el Decreto 1766 de 2004, por cuanto de las pruebas allegadas al proceso se estableció que para algunos activos (i) no se tenían soportes, (ii) las facturas no indicaban fecha o correspondían al año 2008 y (iii) se reversaron facturas en la contabilidad lo cual indicó que la inversión no se realizó; que como lo ha precisado el Consejo de Estado, estos documentos son necesarios para determinar la fecha de compra del bien y si corresponde al año gravable objeto de la solicitud, por lo que la actuación administrativa no incurrió en falsa motivación.

Sostuvo que se rechazó la suma de \$148.059.847 porque los contratos de leasing por medio de los cuales se realizó la inversión en activos fijos reales productivos se suscribieron en el año 2008; que el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina oficial de la DIAN, han señalado que la deducción debe solicitarse en el año gravable en el cual se adquirió el bien, y no en el cual se contabilizó.

Advirtió que en el recurso de reconsideración la sociedad no presentó inconformidad respecto al rechazo por valor de \$95.357.750, con lo cual hay una aceptación tácita de la glosa, incontrovertible en la vía judicial; que en los registros contables se evidenció que la sociedad vendió activos durante el año 2009, sin que presentara las pruebas documentales que permitieran establecer la procedencia de la deducción y sin presentar la requerida en relación con los activos fijos sobre los cuales tomó la deducción en el año 2008.

Afirmó que la certificación del revisor fiscal no permitió establecer (i) la procedencia de los valores registrados en la cuenta 15, (ii) a qué activos correspondían, (iii) cuándo fueron adquiridos y (iv) en qué año se solicitó la deducción especial sobre los mismos, por lo que no se dio cumplimiento a los artículos 158-3 del ET, 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004, y no se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración.

Otras deducciones. Señaló que no se aportaron las facturas que permitieran verificar la necesidad de las compras o servicios adquiridos por concepto de gastos médicos en la suma de \$4.843.000, con lo cual no se cumplieron los requisitos exigidos por el artículo 107 del ET, en especial, el de necesidad.

Disminución de retenciones

Anotó que de la revisión de los certificados y de la relación de las retenciones aportadas por la actora, se evidenció una diferencia por \$746.000, la cual no se soportó y fue objeto de rechazo.

Sanciones

Por no enviar información de \$19.620.000. Dijo que la sociedad se hizo acreedora de esta sanción porque no remitió la información que se le solicitó mediante el requerimiento ordinario 132382011000335 de 3 de mayo de 2011, consistente en la descripción específica de cada uno de los activos fijos reales productivos adquiridos en el año 2008, lo que le impidió a la entidad establecer sobre qué activos se tomó la deducción especial y verificar que no hubiera sido tomada nuevamente en el año 2009.



Anotó que no se vulneró el artículo 44 de la Ley 962 de 2005 porque la información que se reportó en medios magnéticos en cumplimiento del artículo 631 del ET, no correspondía con la solicitada mediante el referido requerimiento; estimó que como la sanción se calculó conforme al artículo 651 [a] del ET, sobre la base de la información no suministrada, no se vulneraron los principios de legalidad, lesividad, proporcionalidad y gradualidad previstos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Sanción por inexactitud de \$194.998.000. Señaló que la adición de ingresos y el rechazo de las deducciones derivaron en un menor saldo a pagar, con lo cual se materializó la conducta consagrada en el artículo 647 del ET como inexactitud sancionable pues se desconoció el derecho aplicable, sin que se configurara la pretendida diferencia de criterios.

AUDIENCIA INICIAL

El 5 de agosto de 2015, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁴. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, no se propusieron excepciones previas y se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación. El litigio se centró en establecer la legalidad de los actos acusados.

En la misma fecha, se celebró la audiencia de pruebas en la cual se declararon incorporadas las pruebas allegadas al proceso y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión¹⁵.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila, anuló parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, practicó una nueva liquidación del impuesto y determinó la sanción por inexactitud en el 100% en aplicación del principio de favorabilidad, sin condenar en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁶:

Adición de ingresos operacionales

Aseveró que no se vulneraron los artículos 29 de la CP, 42 del CPACA y 742 del ET porque, conforme a lo informado por la compañía de seguros Positiva, el ingreso se causó y reportó a favor de la sociedad en el año 2009, independientemente de su pago, por lo que no había lugar a corregir la información reportada a la DIAN.

Consideró, conforme a los artículos 45 del ET, 32 de la Ley 20 de 1979 y 37 del Decreto 2595 de 1979, que la actora tenía derecho a tratar como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional la suma de \$19.595.700 por cuanto demostró que adquirió un nuevo transformador con la indemnización por daño emergente que recibió de Suramericana de Seguros; que, aunque la adquisición se hizo de manera previa, las normas no condicionan el beneficio a que la misma sea posterior al recibo de la

¹⁴ Fls. 387 a 388 c.p. 2

¹⁵ Fl. 394 c.p. 2

¹⁶ Fls. 439 a 451 c.p. 3



indemnización pues el plazo para hacerlo es hasta la fecha de presentación de la declaración de renta.

Afirmó que la Administración vulneró el artículo 742 del ET cuando se abstuvo de valorar el certificado del revisor fiscal en el que se indicó que la actora recibió de Comepez SA la suma de \$4.297.000, porque no se aportaron la cédula de ciudadanía y la tarjeta profesional del revisor, documentos que ya obraban en el expediente; que este requerimiento procesal carece de fundamento conforme a los artículos 250 y 264 [4] del CGP.

Anotó que en la referida certificación se señaló que los ingresos recibidos de Comepez SA correspondieron a venta de hielo, los cuales se contabilizaron y declararon en IVA, y se aportaron las respectivas facturas.

Sostuvo que se vulneraron los artículos 29 de la CP, 42 del CPACA y 742 del ET porque no se valoraron los certificados del revisor fiscal que dieron cuenta de los ingresos recibidos por la actora por las operaciones comerciales celebradas con Hernán González (\$35.515.000) y Shirley Arciniegas (\$73.953.750); que la Administración le dio prevalencia a lo informado por los terceros y no a dichos certificados, los cuales, conforme al artículo 244 del CGP, dan fe de lo asentado en la contabilidad, siendo improcedente la adición de ingresos por las sumas de \$21.395.000 y 27.620.480, respectivamente.

Desconocimiento de deducciones

Deducción por salarios. Manifestó que debe aceptarse esta deducción en cuanto se violó el artículo 711 del ET por la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial; que, en el primero, se disminuyó la deducción por salarios en \$25.870.000 porque se incluyeron en la base de aportes parafiscales las vacaciones pendientes de pago a 31 de diciembre de 2009 mientras que, en la segunda, se desconoció el valor de \$12.456.000 por tratarse de pagos ocasionales a dos trabajadores sobre los cuales no se hizo retención en la fuente.

Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

Dijo que no se vulneraron los artículos 107, 617 y 771-2 del ET porque los documentos allegados para desvirtuar el rechazo de la deducción por la suma de \$26.062.220, carecen de certeza probatoria en cuanto no tienen fecha cierta conforme al artículo 767 del ET.

Aceptó la deducción por la suma de \$148.059.847 pues se demostró que los contratos de leasing suscritos en el 2008 se ejecutaron en el 2009 en cuanto en estos se pactaron como fechas de inicio los días 5 y 29 de marzo de 2009, y los primeros pagos se efectuaron los días 5 y 27 de abril de 2009, sin que pueda entenderse que la inversión se realizó en el año de suscripción del contrato.

Mantuvo el rechazo de la deducción por la suma de \$95.357.750 correspondiente a activos enajenados porque no se controvertió este valor en el recurso de reconsideración, ni se demostró que la enajenación se tratara de activos fijos reales productivos.



Otras deducciones. Estimó procedente la erogación por la suma de \$4.843.000 ya que con el anexo de gastos de nómina y las facturas allegadas con el recurso de reconsideración, se demostró que corresponde a gastos médicos, sin que sea válida la interpretación de la Administración de rechazar estas expensas por no tener relación con la actividad comercial de la empresa, pues estas se derivan de la responsabilidad social de la actora con sus trabajadores, fuente central del proceso productivo.

Mantuvo el **desconocimiento de las retenciones** por \$746.000 porque, aunque la actora sostuvo que declaró un menor valor, no desvirtuó la diferencia establecida por la Administración.

Consideró que la **imposición de la sanción por \$19.620.000** desconoció lo dispuesto en los artículos 11 y 44 de la Ley 962 de 2005, y 9 [4] del CPACA, toda vez que la Administración ya tenía la información de los activos fijos reales productivos del año 2008, sin que desvirtuara este hecho.

RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes, inconformes con la decisión de primera instancia, interpusieron sendos recursos de apelación, sustentados así:

La **demandante** solicitó revocar parcialmente la sentencia de primera instancia en los puntos recurridos¹⁷.

Afirmó que existe un error en la liquidación efectuada por el Tribunal pues mientras que en la parte considerativa mantuvo la adición de ingresos por la suma de \$2.309.746, en la resolutive incluyó el valor de \$4.297.000, con lo cual rechazó la suma de \$75.977.000, cuando lo procedente era la suma de \$77.964.254.

Insistió en la vulneración del artículo 742 del ET por falta de valoración de la comunicación emitida por la compañía de seguros Positiva la cual demostró que, en el año gravable 2009, la sociedad no recibió la suma de \$2.309.746. Indicó que, aunque en la referida comunicación se informó que se intentó hacer el pago por dicho valor, el mismo fue dado de baja por la gerencia de tesorería con lo cual se reversó la causación, sin que se le informara a la sociedad que se había causado un pago a su favor, hecho que le impedía su contabilización.

Explicó que si bien el *a quo* le dio la razón a la sociedad frente a la indebida adición de ingresos realizada por la Administración en la suma de \$19.362.897 proveniente de Comepez SA, por cuanto se demostró que el valor recibido correspondió a \$4.297.000, incurrió en un error en la determinación de los ingresos brutos operacionales pues los incrementó en \$4.297.000, suma que ya había declarado la sociedad.

Sostuvo que el Tribunal vulneró el debido proceso y el derecho de defensa cuando rechazó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por la suma de \$26.062.220, por considerar que las facturas no cumplieron con el requisito de fecha cierta previsto en el artículo 767 del ET; que desconoció el principio de congruencia cuando expuso un argumento a partir de una norma no invocada en la vía administrativa

¹⁷ Fls. 468 a 477 c.p. 3



ni en la judicial. Reiteró que los artículos 107, 617, 618 y 771-2 del ET no son aplicables a la deducción especial, la cual se rige por lo dispuesto en el artículo 158-3 del ET.

Insistió en la inexistencia de la diferencia por valor de \$746.000, ya que probó que las retenciones en la fuente que le practicaron y le certificaron en el año gravable 2009, ascendieron a la suma de \$114.108.742, y declaró \$113.854.000.

Destacó que el *a quo* omitió incluir en la liquidación del impuesto la suma de \$315.214.000, costo que reconoció e incluyó la Administración en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en cuanto se trató de un activo adquirido y enajenado en el mismo año gravable.

Reiteró que no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud porque la información que se consignó en la declaración es veraz, por lo que se configuró una diferencia de criterio frente al derecho aplicable.

La parte **demandada** solicitó revocar la sentencia de primera instancia y confirmar en su totalidad los actos acusados¹⁸.

Dijo que existe un error de derecho por la falta de correspondencia entre la parte considerativa de la providencia apelada y la liquidación efectuada por el Tribunal, el cual afecta la determinación del impuesto a cargo.

Precisó que, en la liquidación del impuesto, no se incluyó la adición de ingresos por \$2.309.746 reportados por la compañía de seguros Positiva, pese a que se confirmó esta glosa en cuanto no se desvirtuó.

Señaló que, aunque se confirmó el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en la suma de \$95.358.000 por tratarse de activos enajenados, en la liquidación efectuada por el *a quo* se aceptó esta erogación.

Como no compartió lo decidido por el fallador de primera instancia en cuanto aceptó de manera parcial los cargos de la demanda, reiteró los argumentos expuestos en la contestación frente a (i) la adición de ingresos operacionales, (ii) el rechazo de las deducciones por salarios, por inversión en activos fijos reales productivos a través de contratos de leasing y otras (gastos médicos), (iii) la disminución de retenciones y (iv) la imposición de las sanciones por no enviar información y por inexactitud.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**¹⁹ y la **demandada**²⁰ reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, en la contestación y en los recursos de apelación, respectivamente.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

¹⁸ Fls. 457 a 467 c.p. 3

¹⁹ Fls. 497 a 508 c.p. 3

²⁰ Fls. 509 a 514 c.p. 3



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN determinó el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2009 a cargo de PISCÍCOLA NEW YORK SA.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, la Sala debe establecer si se vulneró el principio de congruencia de la sentencia por falta de armonía entre las partes motiva y resolutive del fallo. Determinado lo anterior, se analizará la procedencia o no de: 1) la adición de ingresos operacionales, 2) el desconocimiento de las deducciones por salarios, por inversión en activos fijos reales productivos y otras (gastos médicos), 3) la disminución de retenciones en la fuente y 4) la imposición de las sanciones por no enviar información y por inexactitud.

Principio de congruencia

El artículo 187 del CPACA señala que «La sentencia tiene que ser **motivada**. En ella se hará un breve resumen de la demanda y de su contestación y un **análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales**, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones, exponiéndolos con brevedad y precisión, y **citando los textos legales que se apliquen**».

Por su parte, el artículo 281 del CGP dispone que «La sentencia deberá estar en **consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda** y en las demás oportunidades que este código contempla y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la Ley».

De las referidas normas proviene el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos significados: como armonía entre las partes motiva y resolutive del fallo (congruencia interna), y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y en su contestación (congruencia externa).

En relación con el principio de congruencia, entendido como la armonía entre las partes motiva y resolutive del fallo (*congruencia interna*), y como la conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y en su contestación (*congruencia externa*), la Sala ha dicho²¹ que busca la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa de las partes, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda, tratándose del demandante, y en la contestación, si la posición procesal es la del demandado²².

Además, garantiza que el juez solo se pronunciará respecto de lo discutido y no fallará *ultra petita*, decisiones que van más allá de lo pedido, ni *extra petita*, al reconocer algo que no se solicitó, toda vez que la decisión se tomará de acuerdo con las pretensiones y excepciones probadas a lo largo del desarrollo del proceso.

Ahora bien, el artículo 243 del CPACA contempla el recurso de apelación como medio procesal ordinario para cuestionar las sentencias proferidas dentro de los procesos contenciosos administrativos, sujeto a la forma y oportunidad previstas en el artículo 247 ib.

²¹ Sentencia del 1 de agosto de 2019, Exp. 24074, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²² Sentencia del 26 de julio de 2012, Exp. 2008-00228, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



El propósito legal de ese recurso, en términos del artículo 320 del CGP, es «*que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión*».

Por esto, se ha dicho²³ que el marco de la decisión en la segunda instancia lo constituyen la sentencia y el recurso de apelación, en el que deben manifestarse los motivos de inconformidad contra la primera, de manera que el superior limite su examen a esos aspectos.

La especialidad y exclusividad de ese objeto, unido al principio de congruencia de la sentencia, sugiere plena unidad temática y consecuente entre la pretensión de la demanda, las razones fácticas y jurídicas que la fundamentan, los argumentos de oposición a las mismas, la sentencia que examinó y proveyó sobre éstos y aquéllas, y los cuestionamientos de la apelación, conforme la pauta fijada por el citado artículo 320. Además de la observancia de los derechos de defensa y debido proceso, así como el deber de lealtad entre las partes.

Advierte la Sala que en el caso bajo examen no se cumple con el principio de congruencia de la sentencia²⁴ pues, como lo sostienen los recurrentes, no hay correspondencia entre las partes motiva y resolutive del fallo. En efecto, se advierte que el análisis efectuado por el *a quo* en la parte motiva, no coincide con lo decidido en la parte resolutive, en concreto, con la liquidación del impuesto.

Establecido lo anterior, y teniendo en cuenta que la sentencia fue apelada por ambas partes, se resolverá sin limitaciones de acuerdo con lo establecido en el artículo 328 del CGP.

1. Adición de ingresos operacionales

La DIAN incrementó los ingresos brutos operacionales declarados por la actora en la suma de \$80.274.000, con base en las diferencias establecidas entre la información exógena reportada por terceros en el formato 1001²⁵ -pagos o *abonos en cuenta*- y lo contabilizado por la sociedad²⁶, así:

	TERCERO	EXÓGENA	CONTABILIDAD	DIFERENCIA/ ADICIÓN
1	Positiva Compañía de Seguros SA	5.768.057	3.458.311	2.309.746
2	Suramericana de Seguros SA	19.895.700	10.309.386	9.586.314
3	Comepez SA	19.362.897	0	19.362.897
4	Hernán González	56.910.000	35.515.000	21.395.000
5	Shirley Arciniegas Cardozo	101.574.230	73.953.750	27.620.480
	Total			80.274.000

²³ Sentencia del 20 de mayo de 2010, Rad. 25000-23-25-000-2002-12297-01, Sección Segunda, CP. Víctor Hernando Alvarado Ardila.

²⁴ Sentencia del 29 de abril de 2020, Exp. 22065, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, en la cual se reiteraron las sentencias del Consejo de Estado del 14 de agosto de 2013, Exp. 2006-01785-01, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 21 de febrero de 2019, Exp. 2014-00397-01, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 26 de octubre de 2017, Exp. 2014-01139- 01, CP. César Palomino Cortés, y T-455 de 2016 de la Corte Constitucional.

²⁵ Fls. 991 a 995 c.a. 5

²⁶ Fl. 291 c.a. 2





La demandante considera que la actuación de la Administración vulneró el artículo 742 del ET, en cuanto fundamentó la referida adición en la información reportada por terceros, y no en las pruebas allegadas al proceso las cuales no se valoraron.

Para la demandada la información exógena constituye prueba testimonial conforme al artículo 750 del ET, la cual no fue desvirtuada por la actora en cuanto no allegó soporte probatorio alguno, ni desvirtuó por ningún medio de prueba la presunción de veracidad de esta información; asimismo, estima que las certificaciones del revisor fiscal que se aportaron al proceso no cumplieron con los requisitos previstos en el artículo 777 del ET, ni con lo señalado por la jurisprudencia del Consejo de Estado, para ser tenidos como prueba contable.

1.1. Adición de ingresos por \$2.309.746. El Tribunal confirmó esta glosa toda vez que, de acuerdo con lo indicado por la compañía de seguros Positiva, el ingreso se causó y reportó a favor de la sociedad en el año 2009, independientemente de su pago, por lo que no había lugar a corregir la información reportada a la DIAN.

La demandante sostiene que la comunicación emitida por la aseguradora demostró que, en el año gravable 2009, la sociedad no recibió la suma de \$2.309.746; que, aunque en la referida comunicación se informó que se intentó hacer el pago por dicho valor, el mismo fue dado de baja por la gerencia de tesorería con lo cual, entiende, se reversó la causación, sin que se le informara que se había causado un pago a su favor, hecho que le impedía su contabilización.

En el certificado allegado con la demanda, el revisor fiscal de la compañía indica: «*Que verificados los registros contables de la sociedad PISCÍCOLA NEW YORK S.A. recibió durante el año 2009 de la sociedad Positiva Compañía de Seguros S.A. con Nit. 860.011.153 por concepto de reconocimiento de incapacidades la suma de \$3.458.311. Que la suma adicional de \$2.309.746 reportada en la información exógena del año gravable 2009 de la sociedad Positiva Compañía de Seguros no fue reconocida efectivamente a PISCÍCOLA NEW YORK S.A., durante el año gravable 2009, como consta en el oficio de fecha 30 de Octubre de 2012, recibido de dicha sociedad y que se adjunta a la presente certificación*»²⁷.

En la comunicación de 30 de octubre de 2012 emitida por Positiva Compañía de Seguros SA, se hizo constar expresamente lo siguiente²⁸:

«[...]. Una vez **revisada la información exógena del año 2.009** reportada a la DIAN, por parte de Positiva Compañía de Seguros S.A., **difiere con la información enviada por la empresa Piscícola New York, por valor de \$2.309.746.oo.**

Este valor presentó rechazo y fue dado de baja en la Gerencia de Tesorería debido a error en un dígito de la cuenta corriente de Bancolombia.

*La **cuenta por pagar está pendiente**, situación que no amerita realizar cambios para corregir en nuestra información exógena presentada a la DIAN, de acuerdo con el **sistema contable de causación** que maneja la Compañía.*

*De acuerdo con lo anteriormente expuesto; de manera atenta **solicito nos informe todo lo pertinente a la cuenta bancaria de la empresa, para realizar el respectivo abono, de la incapacidad No 41 con la siguiente información:***

Solicitud de incapacidad No 51435 por valor de \$1.112.216.oo

Solicitud de incapacidad No 57902 por valor de \$1.197.530.oo

Monto total a girar: 2.309.746.oo [...].(Se resalta)

²⁷ Emitido el 21 de abril de 2014. Fl. 312 c.p. 2

²⁸ Fl. 1222 c.a. 7 y 321 c.p. 2

Lo expuesto en la comunicación emitida por la aseguradora desvirtúa lo afirmado por la actora en el sentido de que la diferencia detectada por la Administración no constituyó ingreso por encontrarse pendiente de pago pues, de conformidad con los artículos 28 del ET y 48 del Decreto 2649 de 1993, vigentes en la época de los hechos, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, como la actora, el ingreso se causa «**cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro**», toda vez que «**los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente**».

En consecuencia, la sociedad debió causar la totalidad del ingreso en el año gravable 2009 en cuanto el hecho económico (reconocimiento de incapacidades) se realizó en el mismo, independientemente de que en ese momento no recibiera el pago. Se evidencia que la actora tenía conocimiento del ingreso causado en la medida que correspondió a dos solicitudes elevadas a la aseguradora para el reconocimiento de dos incapacidades, aspecto sobre el cual no se pronunció, ni presentó objeción alguna.

Así las cosas, se comparte lo decidido por el *a quo* en cuanto confirmó la adición en estudio, la cual se incluirá en la liquidación practicada por la Sala.

1.2. Adición de ingresos por \$9.586.314. El *a quo* desestimó esta glosa al considerar que la actora tenía derecho a tratar como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional la suma de \$19.595.700 toda vez que probó que con la indemnización por daño emergente que recibió de Suramericana de Seguros, adquirió un nuevo transformador; que, aunque la adquisición se hizo de manera previa, las normas no condicionan el beneficio a que la misma sea posterior al recibo de la indemnización pues el plazo para hacerlo es hasta la fecha de presentación de la declaración de renta.

La DIAN insiste en la adición de este ingreso porque la sociedad no demostró la adquisición de un bien igual o semejante al asegurado con la indemnización recibida, conforme al artículo 45 del ET.

Como lo ha precisado la Sala²⁹, de acuerdo con el artículo 45 del ET³⁰ la parte correspondiente al daño emergente de las indemnizaciones percibidas por seguros de daño es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, siempre que el contribuyente demuestre, dentro del plazo reglamentario, que invirtió la totalidad de ese recurso en la adquisición de bienes iguales o semejantes al siniestrado.

En el mismo sentido, el artículo 38 del Decreto 2595 de 1979³¹ señala que solo el importe imputable a la reparación del daño emergente está relevado de imposición sobre la renta, hasta la concurrencia del costo fiscal del bien asegurado.

Al respecto, el artículo 37 ib.³² precisa que la indemnización del daño emergente

²⁹ Sentencias del 27 de agosto de 2020, Exp. 23651, CP. Milton Chaves García y del 24 de octubre de 2018, Exp. 21168, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³⁰ «**ARTICULO 45. Las indemnizaciones por seguro de daño.** El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro. (El texto subrayado fue declarado exequible. Sentencia C-385/2008. Corte Constitucional).

PARÁGRAFO. Las indemnizaciones obtenidas por concepto de seguros de lucro cesante constituyen renta gravable».

³¹ Hoy, artículo 1.2.1.12.5 DUT 1625/2016.

³² Hoy, artículo 1.2.1.12.2 DUT 1625/2016.

corresponde a «los ingresos en dinero o en especie percibidos por el asegurado por **sustituir el activo patrimonial perdido**»; mientras que los recursos dirigidos a sustituir una renta que el asegurado deja de realizar atañen al lucro cesante.

Por su parte, el artículo 39 del mismo Decreto³³ establece que para obtener el tratamiento previsto en las normas descritas el interesado debe demostrar mediante certificación de revisor fiscal o contador público que dentro del término para presentar la declaración de renta invirtió la totalidad de la indemnización recibida «*en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro*»; o, de no ser posible lo anterior, que constituyó un fondo «*destinado exclusivamente a la adquisición de los bienes mencionados*».

En caso contrario, esto es, si los recursos se destinan a fines distintos a la sustitución patrimonial del bien siniestrado, el párrafo del citado artículo indica que lo recibido por indemnización constituirá renta gravable.

En síntesis, para que una indemnización por daño emergente sea considerada ingreso no constitutivo de renta a la luz de las normas reseñadas se requiere que el interesado acredite que los recursos percibidos se destinan, exclusivamente, a la «*adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro*», esto es, a que se restituya en el patrimonio del contribuyente un activo de condiciones similares a las del asegurado.

En el presente caso está probado que la sociedad adquirió en el 2008, año de ocurrencia del siniestro, un nuevo transformador con el fin de reemplazar el que se dañó debido a una descarga eléctrica. En efecto, tanto en la vía administrativa como en la judicial, la actora allegó las siguientes pruebas:

- Informe técnico del 16 de junio de 2008 en el que se determinó el daño del transformador y se concluyó que había que cambiarlo, así³⁴:

«[...] Se revisa el **transformador** y se encuentra 2 bobinas dañadas.

Se desencofra y se determina que ha sufrido un daño por el bobinado de alta presentando un desplazamiento en el bobinado y núcleo y una coloración azul en las Bornes U y V debido a una descarga atmosférica directa (RAYO)

CONCLUSIÓN

El transformador hay que cambiarlo por uno nuevo.

Si se intenta reparar habría que pensar por lo menos en 2 semanas y el gasto de combustible de la planta eléctrica sería de alrededor de 300 galones diarios a \$6500=1'950.000 [...]. (Se resalta)

- Factura de venta 0032 de 2 de julio de 2008 por medio de la cual se adquirió «un **transformador** de potencia 225 kva 13200/220 – 127 voltios (...)» por un valor total de \$20.800.000³⁵. (Se resalta)

³³ Hoy, artículo 1.2.1.12.3 DUT 1625/2016.

³⁴ Fls. 1159 c.a. 6 y 83 c.p. 1

³⁵ Fls. 1156 c.a. 6, 80 c.p. 1 y 313 c.p. 2

- Comunicación dirigida a la compañía de seguros Suramericana, radicada el 18 de julio de 2008, en la cual se informó sobre la ocurrencia del siniestro para la afectación de la póliza, en los siguientes términos³⁶:

*«[...] A través de la presente informamos que **el pasado 13 de junio el transformador** ubicado en la planta de proceso del Km. 15 Vía al Sur **recibió una descarga eléctrica natural dañándolo en su totalidad.***

*Siendo este **equipo de vital funcionamiento para los procesos de la planta**, nos vimos obligados a incurrir en otros gastos para poner en funcionamiento la Planta Eléctrica para preservar los bienes refrigerados y **proceder a reemplazarlo por otro.***

*Adjunto informe técnico del daño, cotización de reposición del bien, **factura de compra del nuevo transformador** y fotocopia de las facturas del combustible de la planta eléctrica que reemplazó el transformador. [...]*. (Se resalta)

- Recibo de egreso 4675755 del 11 de febrero de 2009, expedido por Seguros Generales Suramericana SA por valor neto de \$19.595.700, en el cual se señaló³⁷:

*«[...] MEDIANTE EL PRESENTE EGRESO SE REALIZA EL **PAGO TOTAL DE LA INDEMNIZACION POR LOS DAÑOS EN EL TRANSFORMADOR Y GASTOS DE PRESERVACIÓN DE BIENES** [...]*. (Se resalta)

- Certificado del revisor fiscal en el que se precisó: «Suramericana de Seguros S.A. Nit. 890.903.407: El valor reportado por \$19.595.700 corresponde en su totalidad a la indemnización obtenida por la **pérdida de un activo fijo, cuya reposición se efectuó el 2 de julio de 2008**, la cual fue adquirida a AC ENERGY INGENIERÍA en la factura 32 (Adjunto Factura) por valor de \$20.800.000, **en razón a que corresponde a la planta eléctrica que sostiene los cuartos fríos en la sede de planta de sacrificio y sin ella es imposible entregar producto ya que la conservación adecuada de la cadena de frío es necesaria para la posterior venta, por lo cual el bien se adquirió de inmediato y después se hizo el trámite de reclamación a la aseguradora y su posterior reconocimiento en 2009.** (Art. 45 E.T. – Decreto 2595 de 1979, Art. 37) (Anexo 1)»³⁸. (Se resalta)

Conforme a las anteriores pruebas, se evidencia que el ingreso recibido por la actora a título de indemnización podía tratarse como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en cuanto se demostró que se reinvertió en su totalidad en la adquisición de un nuevo transformador en reemplazo del siniestrado, con lo cual, como lo concluyó el Tribunal, no es procedente la adición de ingresos por este concepto.

Ahora bien, se aclara que, aunque el valor recibido ascendió a la suma de \$19.595.700, la sociedad solo contabilizó y declaró como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional la suma de \$10.309.386³⁹.

1.3. Adición de ingresos por \$19.362.897. El Tribunal desconoció este rubro porque en la certificación del revisor fiscal se señaló que los ingresos recibidos de Comepez SA (\$4.297.000) correspondieron a venta de hielo, los cuales se contabilizaron y declararon en IVA, y se aportaron las respectivas facturas.

Para la DIAN, es procedente la referida adición porque la sociedad no contabilizó ningún valor, ni desvirtuó la información reportada por Comepez SA, la cual es prueba testimonial conforme al artículo 750 del ET.

³⁶ Fls. 1157 c.a. 6 y 81 c.p. 1

³⁷ Fls. 1155 c.a. 6 y 79 c.p. 1

³⁸ Fl. 311 c.p. 2

³⁹ Fls. 291 c.a. 2 y 928 c.a. 5

Estimó que la certificación del revisor fiscal en la cual se indicó que lo recibido del tercero correspondió a \$4.297.000, no reúne los requisitos señalados en el artículo 777 del ET para tener valor probatorio en cuanto no da certeza de los hechos, ni desvirtúa lo expuesto en los actos acusados.

Aunque la **información exógena** -entendida como el conjunto de datos que las personas naturales y jurídicas le reportan a la DIAN sobre las operaciones realizadas con terceros- le permite a la Administración efectuar los estudios y cruces de información para el debido control de los tributos, **no es el único medio probatorio para demostrar las inconsistencias en una declaración** pues, conforme al artículo 743 del ET, la idoneidad de los medios de prueba depende de los hechos que se pretendan probar y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 750 del ET las informaciones suministradas por terceros relacionadas con obligaciones tributarias del contribuyente, son prueba testimonial, también lo es que está sujeta a los principios de publicidad y contradicción, es decir a la **posibilidad de controvertir las pruebas** una vez iniciado el procedimiento de determinación oficial del tributo⁴⁰.

Se advierte que la sociedad aportó con el recurso de reconsideración y con la demanda los siguientes documentos como prueba de los ingresos percibidos de Comepez SA:

- Las facturas de venta CA-6734 y CA-6805 de 9 y 27 de diciembre de 2009, de venta de *hielo* por las sumas de \$4.000.000 y \$297.000, respectivamente⁴¹.
- Auxiliar de la cuenta de ingresos 41351000 “*Otras ventas excluidas*” con el detalle de la contabilización de las referidas facturas⁴².
- Certificado del revisor fiscal emitido el 25 de enero de 2013, en el que se hizo constar lo siguiente: «*Que Piscícola New York S.A. recibió de la sociedad Comepez S.A. con Nit. 813.001.492-4 ingresos por valor de \$4.297.000 por concepto de ventas de hielo cuyas facturas se encuentran debidamente contabilizadas y fueron objeto de declaración en el Impuesto a las ventas correspondiente al periodo de causación (Adjunto copia del libro auxiliar de ingresos y facturas correspondientes)*»⁴³. (Se resalta)

Como se advirtió en el fallo apelado, las pruebas aportadas por la demandante desvirtuaron lo afirmado por la demandada en el sentido de que no se contabilizó ningún valor.

Ahora bien, en cuanto al mérito probatorio de la certificación del contador público o del revisor fiscal, la Sala ha precisado⁴⁴ que para que sea prueba contable suficiente, debe contener «*algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse (...)*»⁴⁵, porque la suficiencia que

⁴⁰ Sentencia de 29 de abril de 2020, Exp. 22747, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴¹ Fls. 1320-1321 c.a. 7 y 317-318 c.p.2

⁴² Fls. 1322 c.a. 7 y 319 c.p. 2

⁴³ Fl. 1308 c.a. 7

⁴⁴ Sentencia de 13 de octubre de 2016, Exp. 19892, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en las sentencias de 13 de diciembre de 2017, Exp. 20858, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 21 de febrero de 2019, Exp. 21366, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

⁴⁵ Entre otras, ver las sentencias del 30 de abril de 1998, Exp. 8725 CP. Delio Gómez Leyva; del 27 de noviembre de 1998, Exp. 9099, CP. Julio Enrique Correa Restrepo; del 15 de octubre de 1999, Exp. 9387, CP. Delio Gómez Leyva; del 20 de marzo de 2003, Exp. 12951, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 1 de abril de 2004, Exp. 13681, CP. María Inés Ortiz Barbosa y del 8 de julio de 2010, Exp. 16508, CP. William Giraldo Giraldo.



declara el artículo 777 del ET «no puede llegar al extremo de **contener simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o contable**⁴⁶.

Conforme a lo expuesto, se tiene como prueba el certificado del revisor fiscal en cuanto se soportó en lo registrado en la contabilidad (libro auxiliar de ingresos) y en las facturas emitidas por la sociedad. En consecuencia, no es procedente la adición de ingresos por la suma de \$19.362.897.

Se advierte que en la liquidación practicada por la Sala no se sumará el valor de \$4.297.000 correspondiente a los ingresos percibidos de Comepez SA pues, como lo precisó la demandante, ya había sido declarado.

1.4. Adición de ingresos por \$21.395.000. El *a quo* consideró que la actuación acusada vulneró los artículos 29 de la CP, 42 del CPACA y 742 del ET porque no se valoró el certificado del revisor fiscal que dio cuenta de los ingresos recibidos por la actora por las operaciones comerciales celebradas con Hernán González (\$35.515.000); que la Administración le dio prevalencia a lo informado por los terceros y no a dichos certificados los cuales, conforme al artículo 244 del CGP, dan fe de lo asentado en la contabilidad.

La Administración insiste en la adición de la referida suma porque la certificación del revisor fiscal que se allegó con la indicación de los valores recibidos del tercero carece de valor probatorio en cuanto no se aportaron soportes, no da certeza de los hechos, ni desvirtúa lo expuesto en los actos acusados para ser válida como prueba contable.

Con la demanda se acompañó el certificado del revisor fiscal de 21 de abril de 2014, en el que se indicó: «González Hernán Nit. 71.694.540: El valor reportado por Piscícola New York S.A. por la suma de \$35.315.000 corresponde a las operaciones comerciales desarrolladas con el tercero, las cuales se encuentran debidamente registradas y soportadas en la contabilidad. **Adjunto libro auxiliar del tercero así como copia de cada una de las operaciones extraídas de la contabilidad**». (Se resalta)

Revisado el auxiliar, se observa que se hicieron los siguientes registros contables⁴⁷:

CUENTA CONTABLE		
NÚMERO	NOMBRE	TOTAL
4110100000	Explotación de criaderos de pe	34.795.000
4110950000	Actividades conexas	1.620.000
4175050100	Exentas	900.000
Total		37.315.000

Conforme a lo reseñado y teniendo en cuenta que en la contabilidad se registró como ingreso la suma de \$37.315.000, y no la certificada y reportada de \$35.315.000, se adicionará la diferencia dejada de declarar, esto es, la suma de \$2.000.000.

⁴⁶ Sentencia del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14155, CP. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en las sentencias del 6 de agosto de 2014, Exp. 19288, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 12 de diciembre de 2018, Exp. 20379, CP. Milton Chaves García, del 11 de junio de 2020, Exp. 22269, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 25 de febrero de 2021, Exp. 24153, CP. Milton Chaves García, entre otras.

⁴⁷ Fl. 315 c.p. 2



1.5. Adición de ingresos por 27.620.480. Para desvirtuarla, la actora allegó con la respuesta al requerimiento especial:

- Certificación del revisor fiscal en el que se hizo constar «Arciniegas Shirley Nit. 67.012.106: El valor reportado por la suma de \$73.953.750 corresponde a las operaciones comerciales desarrolladas con el tercero durante el año gravable 2009 las cuales se encuentran debidamente registradas y soportadas en la contabilidad. Se evidencia que el tercero reportó por error en exceso la suma de \$27.620.480, razón por la cual procedió a expedir el certificado de retención en la fuente por el año gravable 2009 con los valores correctos. (Anexo 10)»⁴⁸.
- Auxiliar de la cuenta 4110100000 “Explotación de criaderos de pe” con el detalle de la contabilización de los ingresos percibidos del tercero por valor total de \$73.953.750⁴⁹.
- Auxiliar de la cuenta 1355150100 “Compras” con el detalle de la contabilización de las retenciones en la fuente practicadas por el tercero por valor total de \$1.109.306⁵⁰.
- Certificado de retención en la fuente del año gravable 2009 expedido el 23 de febrero de 2010 por el tercero, en el cual se indicó como pago sujeto a retención la suma de \$101.505.733,33 y como valor retenido la suma de \$1.522.586⁵¹.
- Certificado de retención en la fuente del año gravable 2009, corregido por el tercero, en el cual se indicó como pago sujeto a retención la suma de \$73.953.733 y como valor retenido la suma de \$1.109.306⁵².

La Administración no tuvo en cuenta estas pruebas, en especial, el certificado corregido de retención en la fuente porque «(...) si bien se cambió el certificado de retención en la fuente por el año 2009, éste no se encuentra firmado por la contribuyente, quien realizó la retención, sino por un contador, además no se visualiza que la información exógena haya sido corregida»⁵³.

Con la demanda, se aportó nuevamente el certificado de retención en la fuente del año gravable 2009, expedido y firmado por Shirley Arciniegas Cardozo, en el cual se indicó como pago sujeto a retención la suma de \$73.953.733 y como valor retenido la suma de \$1.109.306⁵⁴.

Como lo ha precisado la Sala⁵⁵ «**con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido** lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar».

En este caso, priman las pruebas contable y documental aportadas por la actora sobre la testimonial, frente a las cuales la DIAN no hizo ningún análisis o valoración en cuanto mantuvo la adición de los ingresos conforme a lo reportado por el tercero, razón por la cual se desvirtúa esta glosa.

⁴⁸ Fl. 1110 c.a. 6

⁴⁹ Fl. 1163 c.a. 6

⁵⁰ Fl. 1164 c.a. 6

⁵¹ Fl. 1166 c.a. 6

⁵² Fl. 1165 c.a. 6

⁵³ Tomado de la Resolución 900.114 de 19 de diciembre de 2013, la cual resolvió el recurso de reconsideración. Fl. 1334 c.a. 7

⁵⁴ Fl. 316 c.p. 2

⁵⁵ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

2. Desconocimiento de deducciones

2.1. Deducción por salarios por \$12.456.000. El *a quo* estimó que se violó el artículo 711 del ET ante la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial porque, en el primero, se disminuyó la erogación en \$25.870.000 ya que, en su entender, se incluyeron en la *base de aportes parafiscales* las vacaciones pendientes de pago a 31 de diciembre de 2009, mientras que, en la segunda, se desconoció el valor de \$12.456.000 porque no se hizo *retención en la fuente* sobre *bonificaciones* pagadas a dos trabajadores.

Para la Administración, no hubo tal vulneración porque en la liquidación oficial no se incluyó ningún hecho económico nuevo o diferente, sino que a partir de la respuesta dada al requerimiento especial en la que se aludió a las bonificaciones, se analizó este rubro y se encontró que sobre algunos pagos no se hizo retención en la fuente, por lo que se incluyeron *otros fundamentos de derecho* de acuerdo con los argumentos expuestos por la contribuyente.

Como lo ha precisado la Sala⁵⁶, el artículo 711 del ET⁵⁷ exige que la liquidación oficial guarde correspondencia con los hechos contemplados en el requerimiento especial o su ampliación, puesto que en el acto preparatorio se fijan por primera vez los puntos que se consideran inexactos en la declaración. Este principio también debe ser acatado en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, debido a que agota la vía administrativa y, por lo tanto, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa.

Se observa que, en el requerimiento especial, con fundamento en los artículos 108⁵⁸ y 664⁵⁹ del ET, se propuso disminuir la deducción por salarios en \$25.870.000, en cuanto se estableció una diferencia en la base sometida a aportes parafiscales, la cual conllevó a una variación entre lo que debió pagarse y lo que efectivamente se pagó por dichos aportes.

Para determinar esta diferencia la Administración, conforme a los artículos 17 de la Ley 21 de 1982 y 127 del CST, *incluyó en la base sujeta a dichos aportes*, los sueldos, las horas extras, las *bonificaciones* y las vacaciones causadas, restando las vacaciones por pagar, para llegar a una base total de \$903.679.644. En efecto, en el referido acto se señaló⁶⁰:

«[...]. Se realizó la verificación del pago de aportes parafiscales correspondientes a CAJAS DE COMPENSACIÓN, ICBF y SENA, donde la base para estos aportes parafiscales se encuentran determinadas así:

⁵⁶ Sentencia del 18 de marzo de 2021, Expediente 23743, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

⁵⁷ Art. 711 ET. «La **liquidación de revisión** deberá **contraerse exclusivamente a la declaración** del contribuyente y a los **hechos** que hubieren sido **contemplados** en el **requerimiento especial o en su ampliación** si la hubiere».

⁵⁸ Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios

⁵⁹ Sanción por no acreditar el pago de los aportes parafiscales

⁶⁰ Fls. 1045 a 1047 c.a. 6



Detalle	Cuenta	Total
SUELDOS	[...]	798.937.192
HORAS EXTRAS		60.800.089
BONIFICACIONES		36.460.054
VACACIONES CAUSADAS		39.453.289
(MENOS) VACACIONES POR PAGAR		31.970.780
Cuenta 252505		
TOTAL BASE APORTES PARAFISCALES		903.679.844

De acuerdo al concepto No. 085940 del 6 de diciembre de 2004, expedido por la oficina jurídica de la DIAN las vacaciones causadas no hacen parte de la base para el cálculo de aportes parafiscales, motivo por el cual se excluyen las vacaciones pendientes de pago a 31 de diciembre de 2009.

[...]. Ahora bien, **se establece entonces el valor correspondiente a los aportes parafiscales y se aplica el 9% sobre la base sometida a aportes, lo que nos arroja la suma de \$81.331.186**, que corresponde al valor del aporte que la sociedad contribuyente debió cancelar durante el año 2009 **(\$903.679.844*9%=\$81.331.186.96)**.

[...]. Según los registros contables se **consignó un valor total de aportes parafiscales de \$79.002.905**.

[...]. Teniendo en cuenta la **diferencia en los pagos de Aportes Parafiscales** se procede a determinar la base de salarios no sometida a aportes parafiscales así:

Base No sometida a Aportes Parafiscales \$25.869.789

Así las cosas, **no proceden gastos por deducción por salarios por valor de \$25.870.000»**. (Se resalta)

En la respuesta al requerimiento especial la sociedad sostuvo, con base en el artículo 128 del CST, que como las *bonificaciones* no constituyen salario por ser pagos ocasionales, **no hacen parte de la base para el pago de aportes parafiscales**⁶¹:

«[...]. Del rechazo de deducciones en la suma de \$25.869.789 por concepto de gastos de salarios.

En relación a lo que constituye salario, el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo nos ilustra sobre ello así: [...].

Las **bonificaciones** que la Piscícola New York S.A. pagó a los trabajadores, no tienen el carácter de ser habitual (...). Los pagos por los conceptos ya mencionados no se hacen con habitualidad, ni de manera continuada.

Los pagos efectuados por **la Piscícola** a los empleados, no constituyen salario pues estas fueron ocasionales y por mera liberalidad del empleador, según lo establecido en el artículo 128 del C.S.T. (...).

Por lo tanto **los valores correspondientes a bonificaciones, no hacen parte de la base para el pago de los aportes parafiscales»**. (Se resalta)

Y en la liquidación oficial de revisión, con fundamento en el Concepto 038439 de 16 de diciembre de 1992 y el artículo 87-1 del ET⁶², se revisaron las bonificaciones pagadas durante el año 2009 para concluir que sobre dos de ellas no se constató el pago de retención en la fuente. Al respecto, dijo la Administración⁶³:

⁶¹ Fls. 1094-1095 c.a. 6

⁶² Otros gastos originados en la relación laboral no deducibles

⁶³ Fl. 1246 vto. y 1247 c.a. 7



«16.4.- GASTOS POR SALARIOS [...].

16.4.2. Análisis a ese punto:

Se constata según la información enviada en CD los pagos realizados en el año gravable del 2009, por concepto de bonificaciones, los cuales se relacionan a continuación:

[...].

Se observa que los pagos generalmente se realizaron a diferentes personas o trabajadores de la empresa investigada, y en diferentes fechas durante el año 2009, con el cual se consideran que son pagos ocasionales, realizados por concepto de bonificaciones. No obstante, verificados en la relación de terceros que se dispone en el expediente, no se constató que se les hubieran hecho retenciones en la fuente a los siguientes empleados:

Nit.	Beneficiario	Fceha	Valor
28.698.938	Dayra Patiño Alarcón	2009-07-08	2.566.300
40.391.543	Garavito Jiménez Martha Lucía	2009-05-19	9.889.700
Total			12.456.000

Según lo estipulado en el concepto jurídico de la DIAN No. 038439 De Fecha Diciembre 16 de 1992, se manifiesta: [...].

Igualmente, el artículo 87-1 del Estatuto Tributario señala: [...].

En consecuencia, **dadas las normas anteriores, y al no constatare dentro del expediente, la prueba de pago de la retención en la fuente a éstas personas no son aceptables como deducción por concepto de bonificaciones la suma de \$12.456.000».** (Se resalta)

De lo expuesto se evidencia que los motivos expuestos en el requerimiento especial difirieron de los indicados en la liquidación oficial de revisión, toda vez que en el primero se propuso desconocer, de acuerdo con los artículos 108 y 664 del ET, la deducción por salarios (\$25.870.000) en cuanto se cuestionó la base y el pago de aportes parafiscales, mientras que en la liquidación oficial de revisión, con fundamento en el artículo 87-1 del ET, no se aceptó como deducción por concepto de bonificaciones la suma de \$12.456.000 por no haberse demostrado el pago de la retención en la fuente, con lo cual hay un cambio de argumentación y fundamento jurídico, que desconoce el artículo 711 del ET, y los derechos de defensa y contradicción de la contribuyente.

La falta o el indebido entendimiento por parte de la Administración de los motivos expuestos en la respuesta al requerimiento especial no puede llevar a concluir que quien originó el cambio del fundamento normativo para rechazar la deducción fue el mismo contribuyente a partir de la respuesta dada al mismo.

Se precisa además que no le asistió la razón cuando en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración afirmó que la liquidación oficial de revisión no incluyó ningún hecho económico nuevo sino que **«reiteró la carencia de un pago de la retención en la fuente (...) para reforzar el incumplimiento de los requisitos legales de la solicitada erogación (...)»** pues sobre este hecho no hizo alusión alguna en el requerimiento especial, por lo que no le era dable sostener que mejoró o amplió los argumentos que llevaron a la proposición de la glosa en el acto preparatorio porque, de haber sido así, no solo hubiera controvertido y presentado mejores argumentos frente a lo manifestado por la sociedad sobre la no inclusión de las bonificaciones en la base para el pago de aportes parafiscales, sino que hubiera confirmado el valor propuesto (\$25.870.000), sin

referirse a la no verificación del pago de la retención en la fuente sobre dos bonificaciones, aspecto sobre el cual debió proferir una ampliación al requerimiento.

En ese contexto, la Sala comparte lo concluido por el *a quo* en el sentido de que no hubo correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión frente a la glosa en estudio, razón por la cual no es procedente el rechazo de la deducción en la suma de \$12.456.000.

2.2. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

2.2.1. Rechazo de la deducción por la suma de \$26.062.220. El Tribunal desconoció esta erogación porque se demostró que algunos de los documentos que se aportaron para soportar la adquisición de los activos, no cumplieron con el requisito de fecha cierta previsto en el artículo 767 del ET, o no se allegó soporte alguno.

La demandante considera que el *a quo* vulneró el derecho de defensa, el debido proceso y el principio de congruencia porque expuso un argumento a partir de una norma no invocada en la vía administrativa, ni en la judicial. Reiteró que los artículos 107, 617, 618 y 771-2 del ET no son aplicables a la deducción especial, la cual se rige por lo dispuesto en el artículo 158-3 del ET y en el Decreto 1766 de 2004, normas que no exigen una prueba especial para acreditar la adquisición del activo fijo, el cual solo debe participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.

Para resolver este cargo, la Sala reitera, en lo pertinente, el criterio expuesto en la sentencia del 13 de agosto de 2020⁶⁴, según el cual la factura es el mecanismo probatorio idóneo para acreditar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta⁶⁵.

Al amparo de la tesis jurídica que ahora se reitera, el artículo 618 del ET obliga a los adquirentes de bienes y servicios a «*exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la Administración Tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan*»; junto a lo cual el artículo 771-2 ib., condiciona la «*procedencia de costos y deducciones*» a que la operación respectiva encuentre respaldo en una factura expedida «*con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del ET*».

De ahí que la **comprobación de la deducibilidad de las expensas no sea un asunto cobijado por el principio de libertad probatoria**, pues, inevitablemente, debe acreditarse mediante factura⁶⁶.

Bajo ese parámetro, **para que sea admitida fiscalmente, toda deducción debe constar en una factura que satisfaga los requisitos legales**. De lo contrario, será improcedente la deducción de la expensa, salvo que entre en juego otra previsión normativa que de manera expresa exima al proveedor del contribuyente del deber de

⁶⁴ Exp. 22650, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶⁵ Esa ha sido la tesis adoptada, entre otras, en las sentencias del 9 de febrero de 2012, exp. 18249, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, del 23 de septiembre de 2013, exp. 18752, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 1 de agosto de 2018 y del 18 de julio de 2019, exps. 21881 y 22557, CP: Milton Chaves García, y del 7 de mayo del 2020, exp. 22858, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶⁶ Sentencias del 28 de febrero de 2019, exp. 20844, CP: Milton Chaves García; del 9 de mayo de 2019; y del 19 de febrero de 2020, exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez, porque corresponde a una exigencia legal a cargo del contribuyente interesado; entre otras, sentencias del 9 de mayo de 2019, Exp. 22464, CP: Jorge Octavio Ramírez; y del 30 de mayo de 2019, exp. 23072, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



emitir factura o se trate de una transacción que no deba ser facturada.

En lo que respecta al deber de emitir las facturas que se exigen como requisito a efectos de la deducibilidad de costos y gastos, el artículo 615 del ET dispone que *«todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes ... deberán expedir factura o documento equivalente»* por *«cada una de las operaciones que realicen»*. En la misma línea, el artículo 616-1 del mismo cuerpo normativo (antes de la modificación introducida por el artículo 308 de la Ley 1819 de 2016) establece que la factura de venta se expide *«en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales»*.

Destaca la Sala que si bien es cierto la regulación particular de la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos no estableció, ni en la ley ni en el Decreto Reglamentario 1766 de 2004, mecanismos específicos para acreditar la erogación, esas transacciones de compra se encuentran sometidas a las reglas que de modo general rigen la demostración de las expensas. De hecho, cabe advertir que el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 remite a la técnica contable para cuantificar el beneficio, la cual, a su vez, exige que los hechos económicos se registren con fundamento en comprobantes externos, como facturas⁶⁷.

En conclusión, la normativa fiscal no exceptúa a los comerciantes del deber formal de facturar las operaciones por lo que, correlativamente, el **adquirente del activo requiere, para acreditar su costo o las deducciones que de tal inversión deriven, contar con la correspondiente factura.**

Como quedó explicado, salvo disposición legal en contrario, las operaciones que dan lugar a costos y deducciones deben quedar reflejadas en facturas que satisfagan el contenido previsto en los artículos 617 y 618 del ET, so pena del rechazo del beneficio en los términos del artículo 771-2 *ejusdem*.

En el caso concreto, la Administración desconoció la suma de \$26.062.220 correspondiente a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos porque *«no se presentaron soportes, los soportes no poseen fecha, las facturas corresponden al año gravable 2008, el concepto de la factura no es claro»*. Puntualmente, la demandada cuestionó⁶⁸:

⁶⁷ Arts. 56, 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993, vigentes para la época de los hechos

⁶⁸ Fl. 1248 c.a. 7



FACTURA	DETALLE	COSTO ADQUISICIÓN	(...)	OBSERVACIÓN
6073	TABLAS AMPLIACIÓN PROCESO (folio 42)	121.000		No se presentó el soporte
cta cobro	CEMENTACIÓN SALA DE PROCESO (folio 60)	2.600.000		Documento soporte no posee fecha
cta cobro	RETEIVA - CEMENTACIÓN SALA DE PROCESO (folio 60)	208.000		Documento soporte no posee fecha
62238	AMPLIACIÓN AREA PROCESO (folio 42)	269.500		No se presentó soporte
62238	MATERIALES CONSTRUCCIÓN PISO CONCRETO	84.700		No se presentó soporte
461	TECHADA Y SOPORTE TANQUE (Folio 42)	75.000		Se inscribió en el Rut posterior a la fecha documento soporte
76	ACOMETIDA ELECTRICA MOTOBOMBA ALGIVE (folio 121)	2.200.000		Factura corresponde al año 2008
77	AUTOTRANSFORMADOR (folio 122)	8.000.000		Factura corresponde al año 2008
195	GABINETE BREKER (Folio 126)	5.800.000		Factura sin fecha
196	INSTALACIÓN ELECTRICA AIREADORES (folio 127)	5.000.000		Factura sin fecha
194	INSTALACIÓN ELECTRICA FERRI (folio 179)	5.850.000		Factura sin fecha
532	MOTOR FB 9,9 YAMAHA (Folio 179)	4.896.000		No se aportó factura se soporta con Nota de contabilidad No. L-001-0000422
290163	ACOMETIDA GAS PROCESO (folio 225)	7.459.928		Factura corresponde al año 2008
36851	REGISTRO CREDITO CTA 151650 (folio 241)	8.664.573		Contabilizan devolución Fra. 36851, no procede 40% deducción
27247	REGISTRO CREDITO CTA 154495 (folio 284)	416.797		Reversan Fra 27247. No procede 40% deducción
191	CONSTRUCCIÓN VÍA CARRETEABLE	13.510.051		Concepto de la factura no es claro
TOTAL		65.155.549		
		40%		
VALOR NO DEDUCIBLE		26.062.220		

De las compras reseñadas se advierte que se incumple la previsión del referido artículo 771-2 de estar soportadas en facturas (respecto de las que no se allegó soporte), o la de reunir los requisitos establecidos en el artículo 617 [e y f] del ET (en cuanto algunas no indicaron la fecha de expedición o la descripción específica del bien), razones que conllevan al rechazo de la deducción en los términos propuestos en los actos acusados.

Y frente a las compras efectuadas en el año 2008 no procede la deducción especial pues conforme al artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 esta se debe declarar en el período en que se realizó efectivamente la inversión, es decir, en el año fiscal en que se llevó a cabo la adquisición del activo fijo, sin referirse a cuándo debía integrarse a la actividad generadora de renta del contribuyente, pues la ley no previó como requisito que el activo se utilice o genere renta en el mismo año de la inversión.

Si bien es cierto que a lo largo de la discusión no se hizo alusión al artículo 767 del ET, también lo es que el Tribunal fundamentó la improcedencia de la deducción en la ausencia de facturas soporte o en la falta de requisitos de los mismos conforme a lo exigido por la ley cuando afirmó: «[...] si bien para los gastos o costos que son expensas necesarias puede demostrarse con documentos u otra prueba, pues no existe solemnidad al respecto, lo cierto es que **lo aportado por el contribuyente, no tenían las formalidades legales**, entre ellas la fecha cierta y respecto de los otros costos, no aportó fundamento probatorio. [...]. En consecuencia, **no se demostró la vulneración de los artículos 617, 771 y 107 del E.T.**». (Se resalta)

Así las cosas, se descarta la alegada vulneración del derecho de defensa, el debido proceso y el principio de congruencia. Por lo tanto, la Sala confirmará la decisión del Tribunal en el sentido de rechazar la deducción discutida.

2.2.2. Rechazo de la deducción por 148.059.847. Frente a este rubro corresponde establecer si la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos de bienes adquiridos mediante leasing financiero se debía solicitar, como lo sostiene la DIAN, en la declaración de renta de 2008, año gravable en el que se suscribieron los contratos, o en el 2009, año en el que iniciaron los contratos y se efectuaron los primeros pagos, como lo concluyó el Tribunal.

El *a quo* señaló que se demostró que los contratos de leasing suscritos en el 2008 se ejecutaron en el 2009 en cuanto en estos se pactaron como fechas de inicio los días 5



y 29 de marzo de 2009, y que los primeros pagos se efectuaron los días 5 y 27 de abril de 2009, sin que se entienda que la inversión se realizó en el año de suscripción del contrato.

Para resolver este cargo, la Sala reitera, en lo pertinente, el criterio expuesto en la sentencia del 14 de agosto de 2019⁶⁹, en la que se concluyó que el locatario en un contrato de leasing financiero tiene la opción de pedir la deducción especial del artículo 158-3 del ET en el periodo gravable en el que hace la inversión (que es cuando se da inicio al contrato y se registra el activo en su patrimonio), o en el año gravable en el que suscribe el contrato.

El artículo 158-3 del ET establecía que los contribuyentes del impuesto sobre la renta podían deducir el valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004.

El porcentaje de la deducción era del 30% para los años gravables 2004 a 2006 y del 40% a partir del 1 de enero de 2007⁷⁰. Con la Ley 1430 de 2010 se prohibió hacer uso de esta deducción a partir del año gravable 2011⁷¹.

El artículo 158-3 del ET fue reglamentado por el Decreto 1766 del 2004, norma que, en su artículo 2 señaló que los activos fijos reales productivos son «*los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente*».

Respecto a la **oportunidad de la deducción**, el artículo 3 del mismo decreto determinó que se «*deberá solicitar en la declaración del Impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al **año gravable en que se realiza la inversión**, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien*».

Por su parte, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 dispone que «*cuando la **inversión** en activos fijos reales productivos se efectúe **mediante el sistema de leasing**, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. El arrendatario **podrá deducir** de la renta del **período en el cual se suscribe el contrato** el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6º del presente decreto. [...]*»

Al analizar la legalidad de algunos apartes del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, la Sección, además de hacer la distinción entre el leasing operativo y el leasing financiero, estableció que a los contratos de leasing financiero debe darse el tratamiento tributario y contable del artículo 127-1 [2.a] del ET y señaló que ese tratamiento es compatible con la deducción especial del artículo 158-3 de la misma normativa⁷².

Así pues, al regular la deducción especial por inversión en activos fijos, el artículo 158-3 del ET se refiere al leasing financiero y no al operativo, lo que implica que desde el inicio del contrato de leasing el bien hace parte del patrimonio del arrendatario para fines contables y tributarios, pues, de lo contrario, no sería una inversión sino un gasto.

⁶⁹ Exp. 22671, CP. Milton Chaves García.

⁷⁰ Artículo 8 de la Ley 1111 de 2006.

⁷¹ Artículo 1 de la Ley 1430 de 2010.

⁷² Sentencia de 4 de noviembre de 2015. Exp. 21151, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

De esta manera, solo es posible la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos si los bienes se registran como un activo del contribuyente. En lo pertinente, en sentencia de 4 de noviembre de 2015⁷³, esta Sección precisó:

«[...] Por tanto, para efectos de la deducción especial debe tenerse en cuenta el tratamiento establecido en el artículo 127-1 numeral 2 literal a) del Estatuto Tributario pues solo los contratos de leasing allí previstos son considerados como inversión efectiva que da derecho a la deducción especial del artículo 158-3 del E.T.

*Conforme con lo anterior, a partir del momento en que los bienes adquiridos mediante leasing financiero ingresan al patrimonio del arrendatario, esto es, **al inicio del contrato**, debe entenderse realizada la inversión.*

El artículo 12 del Decreto 2649 de 1993⁷⁴ establece que solo pueden reconocerse hechos económicos realizados.

[...]

*Es por ello que el artículo 3 Decreto 1766 de 2004 estableció que la deducción especial del artículo 158-3 del E.T **debe** solicitarse en la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable en el cual se **realiza la inversión**.*

*Por su parte, el artículo 4 del mismo decreto previó que “Cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra” Y que “El arrendatario **podrá** deducir de la renta del período **en el cual se suscribe el contrato** el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato.”*

*Es de anotar que el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 constituye la regla general sobre la oportunidad en que debe solicitarse la deducción especial del artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Por ende, todos los contribuyentes que deseen acogerse a la deducción especial en mención **deben solicitar la deducción en la declaración de renta del periodo en el cual se realiza la inversión**.*

*Esta regla cubre tanto a los bienes que se adquieren de manera directa como a los que se adquieren bajo la modalidad de leasing financiero. Sin embargo, **cuando la inversión se hace mediante leasing financiero**, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 establece, además, **la opción o posibilidad** de que el contribuyente (locatario) solicite la deducción especial en la declaración de renta del periodo en el que suscribió o firmó el contrato. (Se resalta)*

*Lo anterior significa que el locatario en un contrato de leasing financiero puede pedir la deducción especial del artículo 158-1 del Estatuto Tributario en el periodo gravable en el que hace la inversión (que es **cuando se da inicio al contrato y se registra el activo en su patrimonio**) o en **el año gravable en el que suscribe el contrato**.*

*Ello, por cuanto **no necesariamente la suscripción del contrato de leasing financiero coincide con la iniciación de este**, pues, por lo general, se pacta como fecha de inicio del contrato la del inicio del plazo para el pago del canon. Y, se reitera, es **la fecha de inicio** la que determina los efectos tributarios y contables del contrato de leasing financiero, por cuanto es a partir de ese momento que la ley tributaria (artículo 127-1 numeral 2 literal a) del E.T), permite que los activos se incorporen al patrimonio del locatario, sin ser dueño, debido a que le da el tratamiento de inversión».*

La expresión “podrá” del artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 implica el ejercicio de una opción o facultad, por lo que el contribuyente puede o no hacer uso de esta en el periodo gravable en el cual suscribió el contrato de leasing.

⁷³ Sentencia de 4 de noviembre de 2015. Exp. 21151, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; sentencia de 28 de septiembre de 2016, Exp. 20362, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁷⁴ Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

En el caso concreto se encuentra probado que los días 19 y 21 de agosto de 2008 la demandante suscribió con Leasing de Occidente SA los contratos de leasing financiero 180055386 y 180055436 sobre una “*máquina de hielo en escama*” y una “*máquina descabezadora*” por \$160.080.000 y \$210.069.619, con plazos de 49 y 50 meses y periodicidad de pago mensual, respectivamente⁷⁵, en los cuales se establecieron como fechas de iniciación los días 5 y 27 de marzo de 2009⁷⁶.

Como quedó demostrado, los contratos de leasing financiero se suscribieron en el año gravable 2008. En consecuencia, la actora podía solicitar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en la declaración de renta de dicho periodo gravable, pues el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 le otorgaba esa facultad.

No obstante, los contratos iniciaron en el año gravable 2009, por lo que es en ese año cuando se entiende realizada la inversión, ya que es al inicio del contrato cuando los bienes se deben registrar en el patrimonio del contribuyente, de acuerdo con el artículo 127-1 [2.a] del ET.

Por consiguiente, de conformidad con el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la actora podía solicitar la deducción especial en la declaración de renta del periodo gravable 2009, como lo hizo, pues en este periodo realizó la inversión.

En consecuencia, no le asiste razón a la demandada cuando afirma que la deducción especial debió solicitarse en la declaración de renta del periodo en el cual se suscribieron los contratos de leasing (2008), pues, conforme con lo precisado, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 no establece de manera imperativa esa obligación y, se insiste, en el caso, fue en el año 2009 cuando la inversión se realizó.

Así las cosas, como lo concluyó el fallador de primera instancia, no procedía el rechazo de la deducción solicitada por inversión en activos fijos mediante leasing financiero.

2.2.3. Rechazo de la deducción por \$95.358.000. La demandada señaló que, aunque el *a quo* confirmó el rechazo de esta deducción, frente a la cual la demandante no expuso inconformidad, en la liquidación efectuada en primera instancia se aceptó la erogación. En consecuencia, la Sala descontará el referido valor de la liquidación efectuada en esta instancia.

2.3. Desconocimiento de otras deducciones por \$4.843.000. El Tribunal desestimó esta glosa ya que con el anexo de gastos de nómina y las facturas allegadas con el recurso de reconsideración, se demostró que corresponde a gastos médicos, que se derivan de la responsabilidad social de la actora con sus trabajadores, fuente central del proceso productivo.

Para la DIAN la expensa no cumple con los requisitos previstos en el artículo 107 del ET para su deducibilidad, en especial, con el de necesidad, para el desarrollo de la actividad de la empresa.

⁷⁵ Fls. 606 a 617 c.a. 4

⁷⁶ Fls. 613 y 606 c.a. 4



Al respecto se precisa que esta Sección, en sentencia del 26 de noviembre de 2020⁷⁷, decidió **unificar** la jurisprudencia sobre el entendimiento y alcance del artículo 107 del ET. Sobre el requisito de necesidad, adoptó la siguiente regla:

«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». (Se resalta)

En el *sub examine*, la DIAN desconoció los siguientes gastos:

CUENTA	VALOR
720584	2.616.325
520584	146.100
510584	2.080.780
TOTAL	4.843.205

Verificados los soportes allegados con el recurso de reconsideración⁷⁸ se advierte que los mismos corresponden a pagos por compras de medicamentos y a la realización de exámenes médicos a los trabajadores de la empresa, expensas necesarias, puesto que los empleadores deben velar por las condiciones de salud de sus colaboradores, por ser parte de la fuerza productiva de la misma⁷⁹. En efecto, las expensas por concepto de gastos médicos guardan estrecha relación con la actividad generadora de renta y resultan necesarios y proporcionales para este propósito.

En consecuencia, como lo advirtió el Tribunal, es procedente la deducción por este concepto.

3. Disminución de las retenciones en la fuente

El a *quo* mantuvo el desconocimiento de las retenciones por \$746.000 porque, aunque la actora sostuvo que declaró un menor valor, no desvirtuó la diferencia establecida por la Administración.

El demandante insiste en la inexistencia de tal diferencia, ya que probó que las retenciones en la fuente que le practicaron y le certificaron en el año gravable 2009, ascendieron a la suma de \$114.108.742, y declaró \$113.854.000, por lo que le asiste el derecho a solicitar lo certificado.

El artículo 373 ET dispone que en las liquidaciones privadas *«los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido»*.

⁷⁷ Sentencia 2020CE-SUJ-4-005, Exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.
⁷⁸ Fls. 1309 a 1316 c.a. 7
⁷⁹ Sentencia de 2 de abril de 2009, Exp. 16595, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia: *«el carácter laboral del gasto, permite igualmente afirmar que existe un nexo causal frente a la actividad productora de renta, puesto que la fuerza laboral constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta, y por la misma razón, resulta necesario el gasto, para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto incide de manera directa en la productividad de la empresa»*.





Por su parte, el artículo 374 del mismo estatuto prevé que el impuesto retenido será acreditado a cada contribuyente en la liquidación oficial del tributo «con base en el certificado que le haya expedido el retenedor».

En el expediente, se encuentran probados los siguientes hechos:

- En la declaración de renta del año gravable 2009 presentada el 13 de abril de 2012 la sociedad denunció en el renglón “Total retenciones año gravable 2009” la suma de \$113.854.000⁸⁰.
- En el requerimiento especial la Administración propuso disminuir las retenciones declaradas en \$2.510.000, teniendo en cuenta que⁸¹:

«(...) En renglón 79 del denuncia rentístico del año gravable 2009 la sociedad contribuyente registra retenciones practicadas por valor de \$113.854.000 (folio 928)

En la cuenta 135515 (retenciones) el contribuyente contabiliza por este concepto el valor de \$107.672.370 (folio 679) y **presenta fotocopia de los certificados de retención y relación totalizada por \$113.854.000**, se revisan los certificados aportados y se encontró: (folio 522 a 573)

Relación certificados	113.854.000
(menos) Valor relacionado y no soportado	2.007.000
(menos) Certificado de Shirley Arciniegas que se llevó un mayor valor al certificado	413.280
(menos) Certificado Germán Farfán - corresponde Reteiva	14.582
(menos) Certificado Inversiones Lehal S.A. Aparece con dos razones sociales y dos nit	75.615
VALOR CERTIFICADOS PROCEDENTES	\$ 111.343.523

- Con la respuesta al requerimiento especial la sociedad allegó una relación y los certificados de retención en la fuente expedidos por los distintos agentes retenedores por un valor total de \$114.108.742⁸².
- En la liquidación oficial de revisión, la Administración manifestó⁸³:

«[...] Constatado el expediente, se observa a folio 522 la relación de las retenciones en la fuente y en la mencionada lista se registra las siguientes inconsistencias: [...]»

Total - rechazado: 2.510.477

Seguidamente **se muestra el listado relacionado a folio 522 del expediente y lo cotejamos con el listado enviado con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, así:**

Nit.	Nombre o razón social	Valor inicial	Valor respuesta a requerimiento
(...)	(...)	(...)	(...)
Totales		114.854.296 *	114.108.742
* El valor inicial que se relacionó en el fl. 522 c.a. 3 fue el de \$113.854.000, que corresponde al declarado, y no el de \$114.854.256, transcrito por la DIAN.			

⁸⁰ Fl. 928 c.a. 5
⁸¹ Fl. 1051 c.a. 6
⁸² Fls. 1167 c.a. 6 a 1220 c.a. 7
⁸³ Fl. 1256 c.a. 7



Analizando el anterior cuadro, se tiene lo siguiente:

- 67.012.106 Shirley Arciniegas, **se relacionó conforme fue expedido el certificado** (Folio 1178)
- 12.109.246 Farfán Germán, **no se incluyó la retención que figura como (Reteica)**
- 900.016.780 Inversiones Lehal, **se reemplazó el certificado por uno correcto por el mismo valor** (Folio 1211)
- **Se relacionaron cuatro (4) Nuevos agentes retenedores por un valor de \$2.689.307** (Folios 1186, 1191, 1216, 1219 y 1220) con los cuales **se reemplaza la cifra no relacionada por valor de \$2.007.000**, y otras diferencias».

En consecuencia, las **retenciones en la fuente aceptadas corresponden a la suma de \$114.108.742**, quedando por tanto una diferencia por demostrar en la suma de \$745.554 que constituye la nueva glosa rechazada». (Se resalta)

- Frente al desconocimiento por la suma de \$745.554, en el recurso de reconsideración la sociedad señaló lo siguiente⁸⁴:

«La **División de Liquidación** de la Dian Neiva, **aceptan retenciones en la fuente por valor de \$114.108.742**, las **retenciones** en la fuente correspondientes a la **declaración de corrección (...)** presentada el 13 de abril de 2012 (...) **ascienden a \$113.854.000** es decir el funcionario **al momento de transcribir este valor en la liquidación oficial de revisión pág. 50 erró el valor** y para efectos del cálculo del mismo **tomó el valor de \$114.854.000**.

Piscícola New York S.A. **demostró certificaciones de retefuente por valor de \$114.108.742** lo que quiere decir que **está totalmente demostrado el pago de la renta respecto de las retenciones y que el valor solicitado es inferior** al total de las retenciones que se nos practicaron como anticipo de renta.

Para tal fin, **solicito sean aceptadas las retenciones** no habiendo lugar a glosa alguna». (Se resalta)

- Y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, dijo la Administración:

«Esgrime que el funcionario al momento de transcribir este valor en la liquidación oficial de revisión pág. 50 erro el valor y para efectos del cálculo del mismo tomó el valor de \$114.854.000.

A folio 1256 **la liquidación de revisión hace un cotejo entre lo relacionado a folio 522 del expediente con el listado enviado con ocasión a la respuesta al requerimiento especial encontrando una diferencia de 746.000, entre el valor inicial de \$114.854.296 y lo señalado con el requerimiento de \$114.108.742**.

En consecuencia no hay ningún error como lo manifiesta el recurrente y por lo mismo se confirma el valor de rechazo en cuantía de \$746.000»

Con la demanda, la actora acompaña nuevamente los certificados de retención en la fuente expedidos por los distintos agentes retenedores, por el año gravable 2009, por un valor total de \$114.108.742, así:

⁸⁴ Fl. 1294 c.a. 7



AGENTE RETENEDOR	VALOR CERTIFICADO	FLS.
Luis Ernesto Forero	1.722.048	1168 c.a. 6; 154 c.p. 1
Ricardo Alberto Cano Salazar	901.424	1169 c.a. 6; 155 c.p. 1
Germán Farfán Tejada	635.922	1170 c.a. 6; 156 c.p. 1
José Enio Valencia Díaz	259.595	1171 c.a. 6; 159 c.p. 1
Javier Aya Puentes	1.551.202	1172 c.a. 6; 160 c.p. 1
Víctor Raúl Aya Vanegas - Pacífico Azul	4.882.286	1173 c.a. 6; 161 c.p. 1
Alba María Barón Gutiérrez	395.830	1174 c.a. 6; 162 c.p. 1
Gina Leonor Molina Balbin	107.441	1175 c.a. 6; 163 c.p. 1
Esperanza Bonilla Oliveros	2.168.253	1176 c.a. 6; 164 c.p. 1
Distribuidora Olas Azul	462.195	1177 c.a. 6; 165 c.p. 1
Shirley Arciniégas Cardozo	1.109.306	316 c.p. 2
Comercializadora Paisamar	173.250	1179 c.a. 6; 167 c.p. 1
Edgar Moreno - Pesquera El Delfín Rosado	522.450	1180 c.a. 6; 168 c.p. 1
Javier Cardozo	136.920	1181 c.a. 6; 169 c.p. 1
Miguel Ángel Forero Sánchez	142.095	1182 c.a. 6; 170 c.p. 1
Supertiendas y Drogerías Olímpica SA	1.711.987	1183 c.a. 6; 171 c.p. 1
CI Antillana SA	222.923	1184 c.a. 6; 172 c.p. 1
Fiduciaria de Occidente SA	7.322	1185 c.a. 6; 173 c.p. 1
Paesa SA	768.076	1186 c.a. 6; 174 c.p. 1
Comercializadora de Pescados y Mariscos Arpe Ltda	1.659.927	1187 c.a. 6; 175 c.p. 1
Fruticola de Colombia SA	495.000	1188 c.a. 6; 176 c.p. 1
Copesma Ltda	2.016.197	1189 c.a. 6; 177 c.p. 1
Cooperativa Multiactiva Surcolombiana de Inversiones	1.453.598	1190 c.a. 6; 178 c.p. 1
Asociación de Voluntarios para el Servicio Social	1.166.095	1191 c.a. 6; 179 c.p. 1
Pacific Sea Food SAS	757.790	1192 c.a. 6; 180 c.p. 1
Pacific Sea Food SAS	349.716	1193 c.a. 6; 181 c.p. 1
Grandes Superficies de Colombia SA	39.864.100	1194 c.a. 6; 182 c.p. 1
La Granja Marina EU	51.525	1195 c.a. 6; 183 c.p. 1
Prodismar Ltda	1.332.465	1196 c.a. 6; 184 c.p. 1
Fish Market La Fragata SA	84.254	1197 c.a. 6; 185 c.p. 1
Pronaca Colombia SA	2.704.254	1198 c.a. 6; 186 c.p. 1
Distribuidora de Pescados y Mariscos Alzate Ltda	239.439	1199 c.a. 6; 187 c.p. 1
Carulla Vivero SA	3.158.522	1200 c.a. 6; 188 c.p. 1
Gun Club	18.657	1201 c.a. 6; 189 c.p. 1
Carbone Rodríguez y Cía SCA	1.124.415	1202 c.a. 7; 190 c.p. 1
Caja de Compensación Familiar Compensar	4.162.915	1203 c.a. 7; 191 c.p. 1
La Fragata Norte Ltda	63.177	1204 c.a. 7; 192 c.p. 1
Sociedad de Comercialización Internacional Pez a Mar Ltda	1.253.083	1205 c.a. 7; 193 c.p. 1
Almacenes Éxito SA	18.540.172	1206 c.a. 7; 194 c.p. 1
Contegral SA	3.845.928	1207 c.a. 7; 195 c.p. 1
Proceal SA	3.873.145	1208 c.a. 7; 196 c.p. 1
Caja de Compensación Familiar del Huila	39.552	1209 c.a. 7; 197 c.p. 1
Compañía Avícola Casa Blanca SA	392.490	1210 c.a. 7; 198 c.p. 1
Inversiones Lehal SA	75.615	1211 c.a. 7; 199 c.p. 1
Mariscos Atlantic SA	670.350	1212 c.a. 7; 200 c.p. 1
Tilapias del Huila Ltda	461.273	1213 c.a. 7; 201 c.p. 2
Piscícola Marpez Ltda	52.680	1214 c.a. 7; 202 c.p. 2
Evelmar Ltda	1.452.002	1215 c.a. 7; 203 c.p. 2
Asesorías y Suministros de Colombia Ltda - Asecol	269.598	1216 c.a. 7; 204 c.p. 2
Piscícola Botero SA	3.091.305	1217 c.a. 7; 205 c.p. 2
Inversiones Alzate Ltda	1.023.439	1218 c.a. 7; 206 c.p. 2
Comercializadora de Tilapias y Pescados SAS	196.350	1219 c.a. 7; 207 c.p. 2
Comercializadora de Tilapias y Pescados SAS	289.188	1220 c.a. 7; 208 c.p. 2
Valor total certificado:	114.108.740	



Conforme a lo expuesto, le asiste razón a la demandante cuando sostiene que no existió la referida diferencia pues, como quedó evidenciado, en la liquidación oficial de revisión la Administración erró al referirse al valor declarado por la sociedad (\$114.854.256), en cuanto el mismo correspondió a \$113.854.000.

Ahora bien, aunque la actora probó, con base en los certificados expedidos por los agentes retenedores, que el valor de las retenciones practicadas durante el año gravable 2009 ascendió a la suma de \$114.108.742⁸⁵, lo cierto es que solo declaró la suma de \$113.854.000, por lo que se mantendrá el valor declarado.

4. Imposición de sanciones

4.1. Sanción por no enviar información por \$19.620.000. En la sentencia apelada se consideró que la imposición de esta sanción desconoció lo dispuesto en los artículos 11 y 44 de la Ley 962 de 2005, y 9 [4] del CPACA, toda vez que la Administración ya tenía la información de los activos fijos reales productivos del año 2008.

La DIAN insiste en que la sociedad es acreedora de esta sanción porque no remitió la información que se le solicitó mediante el requerimiento ordinario 132382011000335 de 3 de mayo de 2011, consistente en la descripción específica de cada uno de los activos fijos reales productivos adquiridos en el año 2008, lo que le impidió a la entidad establecer sobre qué activos se tomó la deducción especial y verificar que no se hubiera tomado nuevamente en el año 2009.

Anotó que no se vulneró el artículo 44 de la Ley 962 de 2005 porque la información que se reportó en medios magnéticos en cumplimiento del artículo 631 del ET, no correspondía con la solicitada mediante el referido requerimiento.

Mediante requerimiento ordinario 132382011000335 del 3 de mayo de 2011, se le solicitó a la contribuyente allegar, entre otra, la siguiente información⁸⁶:

*«Descripción específica de cada uno de los **activos fijos reales productivos** de la empresa, independientemente de la modalidad de adquisición, indicando por cada uno: Factura de compra, costo de adquisición, clase, marca, modelo, seriales, número de matrícula (de las partes), dirección de ubicación, en los **años gravables 2008 y 2009** (Anexar fotocopia de la factura de compra).*

*Si son activos en montaje indicar: Fecha de adquisición de las partes, factura de compra de las partes, costo de adquisición, clase, marca, modelo, seriales, número de matrícula, ubicación del bien en **2008 y 2009** ((Anexar fotocopia de las facturas de compra).*

*Si son activos construidos por el contribuyente anexar cuadro resumen explicativo con indicación del concepto y valor de todos los rubros que hacen parte del costo del respectivo activo fijo real productivo (año **2008-2009**)».*

Con la respuesta al requerimiento ordinario, la actora aportó la información relacionada con los activos fijos reales productivos del año gravable 2009, sin aportar la solicitada por el año 2008⁸⁷.

⁸⁵ Fls. 1168 c.a. 6 a 1213 c.a. 7

⁸⁶ Fl. 30 c.a. 1

⁸⁷ Fls. 39 a 45 c.a. 1

Por Oficio 01-13-238-416-0724 de 12 de abril de 2012 la Administración le solicitó a la sociedad, en desarrollo de la inspección tributaria, aportar la siguiente información⁸⁸: **«Relación de los activos fijos tomados como deducción en el año gravable 2008 por valor de \$392.409.000 con la descripción específica de cada uno de los activos fijos reales productivos, indicando la modalidad de adquisición e informando por cada uno la factura de compra, costo de adquisición, clase, marca, modelo, seriales, número de matrícula, dirección donde se ubica el activo, determinación del cálculo de la depreciación (indicando su vida útil y saldo a 31-12-2008) y auxiliar contable a nivel de terceros donde se documente la compra de los activos (anexar las facturas de compra)».**

Con la respuesta al anterior oficio la sociedad allegó el auxiliar de los activos fijos del año gravable 2008, sin aportar la descripción detallada de los activos, en la forma como se la solicitó la Administración⁸⁹.

Por lo anterior, en el requerimiento especial y en los actos acusados, se determinó la sanción por no enviar información en \$19.620.000, correspondiente al 5% del valor total de la información (\$392.409.000)⁹⁰, frente a la cual la actora manifestó que *«La posición de la DIAN de que no se le entregó información sobre el año 2008, es equivocada, porque (...) mediante oficio No. 7029 del 16 de abril de 2012, se envía el libro auxiliar de los activos fijos del año 2008. Además, ya se había entregado la información en medios magnéticos en anterior oportunidad (...) por lo tanto no era posible que la DIAN solicitara nuevamente la información que ellos ya tenían en su poder. Lo antedicho se deduce de la lectura del artículo 44 de la Ley 962 de 2005».* (Se resalta)

Se precisa que una es la información exógena que con fundamento en el artículo 631 del ET presentan las *«personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes»* obligadas, que contiene **datos generales** sobre las operaciones realizadas en determinado periodo para estudios y cruces de información, y otra la **información detallada** que la Administración puede solicitar en ejercicio de sus facultades de fiscalización *«para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales»*, que incluye *«d.- Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones»*⁹¹.

Con fundamento en lo expuesto, la Sala considera que la actora no presentó la información solicitada en el requerimiento ordinario y en el oficio emitido en virtud de la inspección tributaria (*descripción específica de cada uno de los activos fijos reales productivos adquiridos en el año 2008*), ni subsanó dicha omisión, por lo que es procedente la sanción por no informar establecida en el artículo 651 del ET.

La Sala advierte que no se vulneraron las disposiciones a las que aludió el a quo, en especial, el artículo 44 de la Ley 962 de 2005 que prevé *«la Administración Tributaria no podrá requerir informaciones y pruebas que hayan sido suministradas previamente por los respectivos contribuyentes y demás obligados a allegarlas»* porque en el momento en el que se configuró el supuesto de hecho sancionable, la información requerida no reposaba en la entidad, con lo cual se concretó la infracción.

Ahora bien, para efectos de la graduación de la sanción establecida en el referido artículo 651 ib., la sentencia de unificación del 14 de noviembre de 2019⁹², precisó lo siguiente:

⁸⁸ Fl. 604 c.a. 4

⁸⁹ Fls. 605 y 622 a 651 c.a. 4

⁹⁰ Valor tomado del renglón 54 *“Deducción inversiones en activos”* de la declaración de renta del año 2008. Fl. 21 c.a. 1

⁹¹ Art. 684 ET

⁹² Exp. 22185, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

«- Las expresiones «hasta el 5%» y «hasta el 0.5%», contenidas en el artículo 651 del ET, le otorgan a la Administración un margen para graduar la sanción por no informar; pero «esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria», le corresponde al funcionario fundamentar su decisión con argumentos que deben atender a los criterios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad de la sanción. Así, aunque las infracciones al deber de informar potencialmente afectan la gestión administrativa tributaria que debe adelantar la autoridad, la jurisprudencia ha precisado que tales omisiones no ameritan la misma consecuencia punitiva en todos los casos.

- La oportunidad con la que se cumple el deber de informar permite evidenciar la actitud de colaboración o de autoregularización del obligado tributario para brindarle a la autoridad tributaria la información que precisa para que ejerza sus funciones dirigidas a «velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos» (ordinal 20 del artículo 189 constitucional). De ahí que, al resolver casos concretos, la jurisprudencia haya graduado la multa a imponer, dentro del marco previsto en el artículo 651 del ET, aplicando distintos porcentajes sobre la base de cálculo de la sanción, en función del momento en el que el infractor aporte la información debida. (...)

- La regla jurisprudencial unificada, aplicable para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, es la siguiente:

- i) El 0,5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.
- (ii) El 1% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.
- (iii) El 3% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.
- (iv) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.
- (v) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora.

Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016)». (Se subraya).

En esas condiciones, de acuerdo con la regla de unificación señalada y teniendo en cuenta que la actora no subsanó la infracción cometida, la sanción se debió tasar, como lo hizo la Administración, en la suma de \$19.620.000 correspondiente al 5% del valor de la información no entregada (\$392.409.000)⁹³, razón por la cual se confirmará este valor.

4.2. Sanción por inexactitud. De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, «Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en

⁹³ Valor tomado del renglón 54 “Deducción inversiones en activos” de la declaración de renta del año 2008. Fl. 21 c.a. 1

las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable».

Como lo concluyó el Tribunal, la sanción por inexactitud impuesta a la actora es procedente, pues en la declaración de renta del año 2009 se omitieron ingresos y se incluyeron deducciones improcedentes, datos de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo, lo que constituye inexactitud sancionable.

Se precisa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁹⁴, fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁹⁵, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, al igual que el Tribunal, la Sala, en desarrollo del artículo 29 de la CP dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100%, y no el 160% impuesto en los actos demandados.

Por lo tanto, se modificará el ordinal segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada para fijar, a título de restablecimiento del derecho, el impuesto a cargo, el valor de las sanciones por no enviar información y de inexactitud y el saldo a pagar por el año gravable 2009 a cargo de la actora, conforme a la liquidación practicada en esta instancia. En lo demás, se confirmará.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, en la cual:

- Adicionará los ingresos no declarados de los terceros Positiva (\$2.309.746) y Hernán González (\$2.000.000), y no incluirá los de Suramericana de Seguros SA, Comepez SA y Shirley Arciniegas;
- Incluirá el costo aceptado por la Administración con ocasión del recurso de reconsideración por valor de \$315.214.000, en virtud de una operación que generó una adición de ingresos (no operacionales) por el mismo valor;
- Aceptará las deducciones por *salarios* y otras (gastos médicos);
- Rechazará las deducciones por inversión en activos fijos reales productivos por las sumas de \$26.062.220 y \$95.357.750, y aceptará la solicitada a través de contratos leasing financiero;
- Mantendrá la suma de \$113.854.000 correspondiente a las retenciones en la fuente declaradas y,
- Mantendrá las sanciones por no enviar información y de inexactitud, esta última calculada en el 100% conforme a la nueva determinación del impuesto:

⁹⁴ «Artículo 647. Sanción por inexactitud. [...]»

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente».

⁹⁵ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.



PISCÍCOLA NEW YORK SA					
RENTA - AÑO GRAVABLE 2009					
CONCEPTOS	LIQUIDACIÓN PRIVADA	RESOLUCIÓN RECONSIDERACIÓN	CONSEJO DE ESTADO	DIFERENCIA	NOTAS
Total costos y gastos de nómina	1.155.530.000	1.155.530.000	1.155.530.000		
Aportes al sistema de seguridad social	199.754.000	199.754.000	199.754.000		
Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	68.387.000	68.387.000	68.387.000		
Efectivo, bancos, otras inversiones	409.094.000	409.094.000	409.094.000		
Cuentas por cobrar	2.934.110.000	2.934.110.000	2.934.110.000		
Acciones y aportes	250.000.000	250.000.000	250.000.000		
Inventarios	3.052.067.000	3.052.067.000	3.052.067.000		
Activos fijos	6.490.379.000	6.494.039.000	6.494.039.000	3.660.000	1
Otros activos	27.892.000	27.892.000	27.892.000		
Total patrimonio bruto	13.163.542.000	13.167.202.000	13.167.202.000		
Pasivos	7.127.482.000	7.127.482.000	7.127.482.000		
Total patrimonio líquido	6.036.060.000	6.039.720.000	6.039.720.000		
Ingresos brutos operacionales	27.826.573.000	27.906.847.000	27.830.883.000	4.310.000	2
Ingresos brutos no operacionales	451.276.000	766.490.000	766.490.000	315.214.000	3
Intereses y rendimientos financieros	349.754.000	349.754.000	349.754.000		
Total ingresos brutos	28.627.603.000	29.023.091.000	28.947.127.000		
(-) Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	275.109.000	275.109.000	275.109.000		
(-) Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	11.289.000	11.289.000	11.289.000		
Total ingresos netos	28.341.205.000	28.736.693.000	28.660.729.000		
Costo de ventas	19.634.882.000	19.634.882.000	19.634.882.000		
Otros costos	0	315.214.000	315.214.000	315.214.000	3
Total costos	19.634.882.000	19.950.096.000	19.950.096.000		
Gastos operacionales de administración	1.035.703.000	1.035.703.000	1.035.703.000		
Gastos operacionales de ventas	3.874.620.000	3.862.164.000	3.874.620.000		
Deducción inversiones en activos fijos	1.271.904.000	1.002.424.000	1.150.484.000	121.420.000	4
Otras deducciones	1.098.726.000	1.093.883.000	1.098.726.000		
Total deducciones	7.280.953.000	6.994.174.000	7.159.533.000		
Renta líquida ordinaria del ejercicio	1.425.370.000	1.792.423.000	1.551.100.000		
O pérdida líquida del ejercicio	0	0	0		
Compensaciones	0	0	0		
Renta líquida	1.425.370.000	1.792.423.000	1.551.100.000		
Renta Presuntiva	115.224.000	115.224.000	115.224.000		
Renta Exenta	0	0	0		
Rentas gravables	0	0	0		
Renta líquida gravable	1.425.370.000	1.792.423.000	1.551.100.000		
Ingresos por ganancias ocasionales	0	0	0		
Costos por ganancias ocasionales	0	0	0		
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	0	0	0		
Ganancias ocasionales gravables	0	0	0		
Impuesto sobre la renta líquida gravable	470.372.000	591.500.000	511.863.000		
Descuentos tributarios	0	0	0		
Impuesto neto de renta	470.372.000	591.500.000	511.863.000		
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0		
Impuesto de remesas	0	0	0		
Total impuesto a cargo	470.372.000	591.500.000	511.863.000		
(-) Anticipo renta por el año gravable 2009	110.479.000	110.479.000	110.479.000		
(-) Saldo a favor año 2008 sin solicitud de devolución o compensación	0	0	0		
(-) Autorretenciones	0	0	0		
(-) Otras retenciones	113.854.000	113.108.000	113.854.000		5
Total retenciones año gravable 2009	113.854.000	113.108.000	113.854.000		
(+) Anticipo renta año gravable 2010	234.829.000	234.829.000	234.829.000		
Saldo a pagar por impuesto	480.868.000	602.742.000	522.359.000		
Sanciones	1.092.000	215.710.000	62.203.000		6
Total saldo a pagar	481.960.000	818.452.000	584.562.000		
O total saldo a favor			0		

NOTAS	
1	Glosa propuesta en el requerimiento especial, no objetada
2	Adición de los ingresos no declarados en las sumas de \$2.309.746 (Positiva) y \$2.000.000 (Hernán González)
3	Adición de \$315.214.000 con la aceptación del costo por el mismo valor, conforme a lo decidido en la resolución que resolvió recurso de reconsideración
4	Rechazo de las deducciones por \$26.062.220 y \$95.357.750
5	Retenciones en la fuente declaradas
6	Sumatoria de las sanciones por corrección, no enviar información e inexactitud





CÁLCULO SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN	
Valor información no suministrada	392.409.000
Porcentaje	5%
Sanción por no enviar información	19.620.000

CÁLCULO SANCIÓN POR INEXACTITUD	
Saldo a pagar declaración privada	480.868.000
Saldo a pagar Consejo de Estado	522.359.000
Base sanción	41.491.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	41.491.000

Finalmente se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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 del 25 de septiembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila. En su lugar, se dispone:

***SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** a cargo de PISCÍCOLA NEW YORK SA, el impuesto sobre la renta del año gravable 2009 en \$511.863.000, la sanciones por no enviar información en \$19.620.000 y por inexactitud en \$41.491.000, y el saldo a pagar en la suma de \$584.562.000, conforme a la liquidación practicada en esta providencia.*

2.- **CONFIRMAR** en lo demás la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

4.- Reconocer personería al abogado Pablo Nelson Rodríguez Silva, como apoderado de la entidad demandada, conforme con el poder que obra en el folio 515 del c.p. 3.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto parcial

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ





Radicado: 41001-23-33-000-2014-00170-01 (24283)
Demandante: Piscícola New York S.A.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	41001-23-33-000-2014-00170-01 (24283)
Demandante	PISCÍCOLA NEW YORK SA
Demandado	DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Con mi acostumbrado respeto por la decisión mayoritaria, salvo parcialmente el voto en la providencia del proceso en referencia, en cuanto aceptó la deducción por activos fijos reales productivos adquiridos mediante leasing en un período diferente al de la suscripción del contrato y, además por haber reconocido retenciones en la fuente adicionales a las que habían sido declaradas por la parte demandante.

Para el año 2009, época de los hechos, la oportunidad para tomar el beneficio por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos mediante leasing se encontraba expresamente regulada en el Decreto Reglamentario 1766 de 2004 y correspondía al año gravable en el que se suscribiera el contrato de Leasing.

Concreta y literalmente señalaba esta norma reglamentaria en su artículo 4º que:

*“Cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de **leasing**, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. **El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato ...**”*

Si bien como plantea la providencia comentada, la expresión “podrá” implica el ejercicio de una “opción”, esta se encontraba referida al tratamiento de la erogación como una deducción (es decir la opción para hacer uso o no del beneficio) que no al período gravable de ejercicio de la opción.

Si bien no era obligatorio que se tratara la expensa como una deducción, lo que podía elegir cada contribuyente, dependiendo de sus particulares condiciones tributarias, sí era perentorio que, si se optaba por ese tratamiento, la deducción se tomara en el período gravable en el cual se hubiera suscrito el correspondiente contrato de leasing. Por tanto, considero que haber tomado el beneficio en el año siguiente a aquel en que fue suscrito el contrato de leasing (2008) no era procedente. Es esta la razón por la cual me aparto de la decisión.



Radicado: 41001-23-33-000-2014-00170-01 (24283)
Demandante: Piscícola New York S.A.

El otro aspecto del cual me aparto es que se reconozca retención en la fuente por un valor mayor al que fue declarado por la parte actora, pues esto excede el objeto litigioso.

Ciertamente, los mayores valores que eventualmente pudo haber tomado el contribuyente pero que no declaró en su oportunidad y que por la misma razón no pudieron ser verificados dentro del proceso de determinación adelantado por la Administración, superarían el estricto marco del debate jurisdiccional. El reconocimiento de las retenciones en la fuente debió contraerse al valor objeto de cuestionamiento y hasta el valor que fue declarado por la actora.

En los anteriores términos, sustento mi salvamento parcial de voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO