

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., cuatro (4) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2019-00481-01 (26891)
Demandante	SERVIENTREGA S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta. Año 2014. Deducibilidad de indemnizaciones por pérdidas o daños. Transporte de carga. Aplicación del precedente judicial en el tiempo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 10 de febrero de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A¹ que decidió lo siguiente:

*«Primero: **DECLARAR LA NULIDAD** de la(sic) **La Liquidación Oficial de Revisión no. 312412018000019 de 09 de marzo de 2018**, a través de la cual la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, modificó la Declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente a la vigencia fiscal 2014 y **la Resolución no. 002040 de 19 de marzo de 2019**, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, confirmó la anterior al desatar el Recurso de Reconsideración; por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.*

***Segundo:** A título de restablecimiento de derecho **DECLARAR** la firmeza de la Declaración Privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2014, presentada por el contribuyente.*

***Tercero:** No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.*

(...)»

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 27 de abril de 2015, Servientrega S.A. presentó la declaración del impuesto a la renta del año gravable 2014, en la que liquidó un saldo a pagar de \$11.514.101.000.

Previo requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412018000019 del 09 de marzo de 2018², mediante la cual desconoció gastos operacionales de venta por concepto de indemnizaciones pagadas por la actora a favor de sus clientes, a causa de hurto, pérdida o daño en la mercancía transportada.

En consecuencia de lo anterior, la Administración determinó un mayor impuesto a cargo de \$1.812.697.000 e impuso sanción por inexactitud por ese mismo valor.

¹ Fl. 562 vto. y siguientes

² Fls. 67 a 79.

Servientrega S.A. presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, el cual fue resuelto por la DIAN por medio de la Resolución Nro. 002040 del 19 de marzo de 2019³, en el sentido de confirmar el acto impugnado.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

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

«A. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000019 del 09 de marzo de 2018 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en virtud de la cual, se modificó la declaración privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente a la vigencia fiscal 2014 presentada por Servientrega S.A., y de la Resolución No. 002040 del 19 de marzo de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, “por la cual se decide un recurso de reconsideración”.

*B. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que **SERVIENTREGA**, presentó en debida forma la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios de la vigencia fiscal 2014; razón por la cual, la misma se encuentra en firme, no habiendo lugar a la determinación de un mayor impuesto, así como tampoco a la imposición de una sanción por inexactitud a su cargo».*

Invocó como normas violadas los artículos 83, 95 (numeral 9) y 363 de la Constitución Política, 107, 647, 683, 742 del Estatuto Tributario, 193 (numeral 1, 2, 3 y 6) y 197 (numeral 5) de la Ley 1607 de 2012.

Los cargos de nulidad expuestos por la parte demandante en el concepto de violación de la demanda se resumen así⁴:

Señaló que se aparta de la interpretación de la Administración Tributaria, según la cual, los pagos por indemnizaciones de daños, averías, saqueos y hurtos de mercancía asumidos por Servientrega son eventualidades predecibles que se presentan por falta de cuidado de la actora. Anotó que, para una empresa cuyo objeto social es el transporte de mercancía, carga o cosas en general, la eventualidad de sufrir un accidente de tránsito, averías o daños a la mercancía es un riesgo inherente al desarrollo de sus actividades, y que, la contingencia de sufrir un hurto *«es inherente a la realidad socio cultural del país, aspectos sobre los cuales la empresa no se puede sustraer».*

Después de describir sus principales servicios (mensajería expresa y transporte de carga) y especificar que dichas actividades son objeto de vigilancia por dos autoridades diferentes (MINTIC y Superintendencia de Puertos y Transporte), expresó que en la actividad que lleva a cabo juega un papel importante una suma de factores externos y ajenos a ella, entre estos, las condiciones climáticas, el estado actual de la malla vial local y nacional y las condiciones de seguridad. En ese sentido, dijo que son contingencias acaecidas en el giro ordinario de los

³ Fls. 80 a 91.

⁴ Fls. 11 y siguientes

negocios y no tienen origen en la falta de gestión y controles administrativos de la sociedad, como erróneamente lo señaló la Administración, sino a factores que en ocasiones escapan de la órbita de control de la sociedad por más gestión administrativa y control que ejerza.

Resaltó entonces que cualquier indemnización derivada del desarrollo de la actividad de transporte de cosas, mercancía o carga se convierte en una erogación directamente relacionada con la generación de la renta, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues si la demandante no indemniza a los terceros perjudicados, estos no volverán a acudir a la empresa para contratar sus servicios, y esta *«podrá verse involucrada en una campaña de desprestigio, en espacios tan influyentes en la opinión ciudadana como las redes sociales; y si ello, llegare a ocurrir, evidente y lógicamente produciría una disminución en sus ingresos»*.

Teniendo en cuenta lo anterior, destacó que, visto desde su realidad económica y comercial, la pérdida de mercancía, hurto, avería son un riesgo que, además de ser propio al desarrollo de la actividad transportadora, son reconocidos por la ley (artículo 25 de la Ley 1369 de 2009 que establece el régimen de servicios postales en Colombia), de manera que son consecuencia del normal desarrollo del objeto social, de ahí que las indemnizaciones pagadas por concepto de éstos sean una expensa necesaria y relacionada con la generación de la renta, *«pues mal se haría en asumir que si Servientrega no indemniza a sus clientes, podrá mantener sus ingresos y no verá afectada su imagen»*.

Agregó que el margen de error en el proceso logístico se reconoce también en los artículos 6 y 7 de la Resolución Nro. 3095 de 2011, expedida por la Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC), pues no es posible concebir una empresa transportadora sin riesgo latente e inminente de tener que responder económicamente por las consecuencias del desarrollo de su actividad, porque esto es de la naturaleza del servicio. Puso de presente que, en todo caso, la debida diligencia de Servientrega se demuestra con los comentarios que sobre este particular ha hecho la CRC en documentos publicados en la página web de dicha entidad. No obstante, dijo que todo esto fue desconocido convenientemente por la Administración.

Señaló que, según la DIAN, para que una expensa sea deducible esta debe participar directamente en la actividad generadora de renta, lo cual no responde a un análisis con criterio comercial e individualizado que debe ser ejecutado por la demandada y, en todo caso, aceptar esas tesis significaría que para que una indemnización fuese deducible una empresa debería dedicarse profesionalmente a realizar o generar daños antijurídicos. Todo lo cual es contrario a la misma posición de la DIAN, expuesta en el Concepto Nro. 94762 del 2000, así como a lo previsto en el artículo 148 del Estatuto Tributario.

Con fundamento en varios pronunciamientos del Consejo de Estado⁵, adujo que se cumplen las condiciones del artículo 107 del Estatuto Tributario para solicitar los gastos operacionales descritos como deducibles. Añadió que además ha tomado todas las medidas necesarias para disminuir la ocurrencia de hechos que la Administración le atribuye por falta de gestión, por lo que procedió a describirlas.

Explicó que se aplicó indebidamente la sentencia del 5 de mayo de 2011 (exp. 17888) del Consejo de Estado porque los supuestos de hecho allí analizados no se

⁵ Entre ellos sentencias del 31 de marzo de 1995, expediente 6023, del 6 de septiembre de 1996, expediente 7844, y del 16 de marzo de 2001, expediente 11607.

ajustan a la situación fiscal de la actora, en cuanto que el servicio que ésta presta sí conlleva necesariamente la ocurrencia de hechos ajenos a la voluntad de los contratantes.

Expresó que la ley impone la obligación de asumir una póliza de seguros para este tipo de siniestros, sin embargo, dichas pólizas en ningún escenario cubrirían el 100% del valor de todas las indemnizaciones en las que debe incurrir una empresa del tamaño de Servientrega; *«so pena de que su reputación y buena imagen, se vea afectada por estos hechos y, como consecuencia de ello, los ingresos obtenidos por Servientrega disminuyan significativamente»*. En esa medida, sostuvo que no basta con afirmar que los pagos por indemnizaciones asumidos directamente por la demandante no son deducibles, si se tiene que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha indicado que el operador jurídico debe revisar la procedencia de la aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario en cada asunto puntual y, en este caso, este tipo de pagos guardan relación con la actividad de la actora.

Respecto a la sanción por inexactitud, esgrimió que se está en presencia de las circunstancias señaladas en el parágrafo 2 del artículo 647 del Estatuto Tributario para que no se configure la misma. Esto, porque el mayor valor a pagar o el menor saldo a favor determinado por la DIAN se origina de una diferencia de criterios por la interpretación razonable de cada una de las partes sobre la procedencia de una expensa a la luz del artículo 107 del Estatuto Tributario. Y agregó que las cifras consignadas en su declaración de renta son reales, *«tan es así, que una vez adelantada una rigurosa inspección tributaria por parte de la DIAN, la glosa que a través del presente proceso se discute, es el único elemento de la declaración objeto de revisión y modificación por parte de la DIAN»*. Todo lo cual confirma que no realizó la conducta sancionable por la penalidad bajo análisis.

Oposición de la demanda

La parte demandada controvertió las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos⁶:

Afirmó que los gastos por indemnizaciones que la demandante tomó como deducibles en su declaración privada no tienen relación directa con su renta y no se demuestra que sean necesarios para obtenerla. Además, dijo que dichos gastos apenas representan el 1.3% de los ingresos, de manera que su incidencia no es representativa para la obtención de la renta del ente económico, por lo que no cumplen los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Se refirió al objeto social de la actora y afirmó que la actividad de resarcir el daño causado no es una de las actividades principales que tiene para producir renta, de ahí que las erogaciones que realice por este concepto no se pueden entender directamente relacionadas con su actividad productora de renta (transporte de cosas, mercancía o carga). Al respecto, sostuvo que sólo los gastos directamente vinculados con la actividad productora de renta son deducibles, de manera que las indemnizaciones que a bien tenga pagar la actora por los daños ocasionados a sus clientes no forman parte de esta categoría, por lo que no pueden ser deducibles a la luz del artículo 107 del Estatuto Tributario. Sobre este particular, citó las sentencias del 19 de agosto de 2010 (exp. 16988), del 5 de mayo de 2011 (exp. 17888) y del 30 de agosto de 2012, (exp.17586) del Consejo de Estado.

⁶ Fls. 158 a 164.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, accedió a las pretensiones de la demanda⁷ y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración privada de la sociedad actora, sin condenar en costas, por no encontrarse probadas en el expediente.

Teniendo en cuenta las reglas de unificación dispuestas en la sentencia de unificación CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020 del Consejo de Estado (C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), consideró que las indemnizaciones pagadas por la actora guardan total relación de causalidad y necesidad con su actividad productora de renta. Lo anterior, porque para desempeñar la actividad de transporte de carga nacional e internacional la actora debe brindar el mejor servicio, para que la demanda de estos, en el mercado en el que actúa, esté en constante crecimiento, *«o al menos se mantenga y de manera proporcional esto se refleje en los ingresos generados en su actividad»*.

Resaltó que el hecho de que la actividad de indemnizar no esté descrita en el objeto social de la demandante no implica que se incumpla con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues, conforme con la sentencia de unificación señalada, el objeto social es un dato meramente indicativo de la actividad desarrollada, por lo que no puede entenderse como *«una limitante para establecer la actividad productora de renta respecto de la cual se elabora el nexo causal»*.

Destacó que tanta es la relación directa entre la obligación de indemnizar y la actividad generadora de renta de la demandante que el artículo 1030 del Código de Comercio impone al transportador la obligación de responder por la mercancía objeto del contrato. Agregó que la expensa es proporcional porque constituye una obligación del transportista y es una erogación que normalmente debe garantizar para que el servicio que ofrece sea contratado. Sobre este particular, citó la sentencia del 12 de agosto de 2021 (exp. 25152, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez).

En lo que respecta a la decisión de la actora de hacerse responsable directamente de la indemnización de los daños causados a sus clientes, a pesar de haber contratado pólizas todo riesgo, resaltó que sobre este asunto la DIAN no se pronunció en el escrito de oposición de la demanda, pero que, en todo caso, *«las consideraciones relativas a si se estaba constreñido al gasto por una razón legal o contractual son ajenas a determinar si se supera o no el requisito de necesidad con criterio comercial (...)»* pues dichos gastos se hacen ineludibles para coadyuvar a la producción de la renta o al menos prevenir el deterioro de esta.

Agregó que si bien, en providencias anteriores, para un caso idéntico con las mismas partes procesales, el Tribunal había adoptado la posición de desconocer los gastos enjuiciados, por considerar incumplidos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cierto es que para la fecha de esa decisión (19 de septiembre de 2019), el Consejo de Estado no se había pronunciado en sentencia de unificación, razón por la cual, atendiendo los nuevos criterios establecidos por el Consejo de Estado, modificó su posición *«para adecuar el análisis del presente caso a los postulados considerados por la Alta Corporación»*.

Por último, frente a la sanción por inexactitud, manifestó que no era procedente por haberse despachado favorablemente las pretensiones de la demanda.

⁷ Fls. 553 y siguientes

Recurso de apelación

La **demandada** solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, que se nieguen las pretensiones de la demanda.

En primer lugar, dijo que el fallo de primera instancia vulneró sus derechos al debido proceso, igualdad, confianza legítima y seguridad jurídica por cuanto aplicó en forma retroactiva pronunciamientos jurisprudenciales vigentes al momento de la expedición de la sentencia, que modificaron el precedente del Consejo de Estado existente al momento de proferirse los actos administrativos acusados. Todo, en desconocimiento de la sentencia SU-406 de 2016 de la Corte Constitucional.

En segundo lugar, sostuvo que no existe prueba de la necesidad de realizar el gasto por concepto de indemnizaciones, teniendo en cuenta la existencia de un contrato de seguro contra todo riesgo suscrito por la actora y MAPFRE Colombia. En ese sentido, dijo que el fallo del Tribunal adolece de un defecto fáctico. Al respecto, manifestó que mal podría considerarse una expensa necesaria cuando se encuentra probado que la demandante ya contaba con una póliza que podía ser utilizada sin tener que pagar el 100% de los siniestros a sus clientes a título de indemnización, *«pudiendo ampliar la cobertura de la misma si es que esta no cubría todos los aspectos requeridos, o pagando solo la diferencia entre la cobertura de la póliza y el valor restante para cumplirle a sus clientes, en vez de pagar el 100% de los siniestros de forma directa, pues se denota un doble gasto innecesario por un mismo concepto»*. Así las cosas, afirmó que existió un doble gasto; por un lado, la demandante sufragó las primas de seguro con las cuales pretendía amparar los riesgos de la transportación de la mercancía y, por el otro, las indemnizaciones pagadas directamente a sus clientes.

En tercer lugar, dijo que, si bien en la providencia impugnada se aplicaban las reglas de unificación, en la misma se desconoció la referida a la carga de la prueba que tiene el contribuyente para demostrar que una expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional. Señaló que la demandante no ha probado por qué no hizo uso de la póliza de seguro y asumió el pago del 100% de las indemnizaciones de los siniestros ocurridos en 2014.

Por último, expuso que la imposición de la sanción por inexactitud sí es procedente, en la medida en que una de las conductas sancionables es la inclusión de deducciones improcedentes y, en todo caso, no se presenta la alegada diferencia de criterios, *«pues lejos de realizar una interpretación razonada de las disposiciones que regulaban la materia, lo que hizo fue desconocerlas para obtener un beneficio tributario»*.

Oposición al recurso de apelación

La **demandante**⁸ contravirtió los cargos de apelación formulados por la demandada manifestando que en el ordenamiento jurídico no existe la figura de la irretroactividad de los precedentes jurisprudenciales, en tanto que ello sólo se predica de la ley tributaria. Agregó que no existe vulneración del principio a la igualdad, en la medida en que los órganos judiciales de cierre pueden cambiar el precedente aplicable, mientras expongan con suficiencia las razones jurídicas para ello, tal y como ocurrió en este caso. Al respecto, citó las sentencias SU-406 de 2016 de la Corte Constitucional y del 26 de enero de 2012 del Consejo de Estado (C.P. Susana Buitrago Valencia).

⁸ Índice 11 de Samai.

Resaltó que la DIAN presentó acción de tutela en contra de una sentencia de segunda instancia en la que el Consejo de Estado decidió una controversia similar a la que aquí se analiza⁹, utilizando los mismos argumentos que usa en la apelación, la cual fue resuelta de manera desfavorable para la Administración en providencia del 22 de abril de 2022 (C.P. José Roberto Sáchica Méndez)¹⁰. Añadió que la sentencia de unificación utilizada por el Tribunal determinó expresamente que era aplicable en los procesos que estaban pendientes de resolver en vía administrativa y judicial, tal y como ocurre con el presente caso, de ahí que era obligatorio que el *a quo* siguiera las reglas de unificación allí previstas.

Señaló que la Administración de Impuestos no puede aducir violación de su debido proceso a causa de un cambio en el precedente jurisprudencial, si se tiene en cuenta que, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, únicamente puede actuar con base en la ley y en su propia doctrina.

Adicionalmente, destacó que en el proceso judicial fueron analizados los argumentos de las partes, así como el material probatorio, asunto frente al que, en todo caso, la demandada ni siquiera se refirió en la contestación de la demanda.

Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda y, en consecuencia, anuló los actos administrativos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó oficialmente la declaración de renta de la actora, correspondiente al año gravable 2014.

Atendiendo estrictamente a los términos del recurso de apelación, los problemas jurídicos a resolver en esta instancia consisten en determinar:

- (i) Si la sentencia apelada aplicó retroactivamente la sentencia de unificación CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020 del Consejo de Estado (C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), exp. 21329, con lo cual vulneró el debido proceso, la igualdad, confianza legítima y seguridad jurídica de la parte demandada (ahora apelante);
- (ii) Si los requisitos de causalidad y necesidad exigidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario se encuentran debidamente probados, conforme a la cuarta regla de unificación establecida en la sentencia CE-SUJ-4-005 antes citada, en especial, teniendo en cuenta que la actora suscribió un contrato de seguro que amparaba los riesgos por pérdida o daños en la mercancía transportada. En este punto se aclara que, la Administración no cuestionó la proporcionalidad del gasto¹¹, y en todo caso en la oposición a la demanda

⁹ Sentencia del 12 de agosto de 2021, exp. 25152, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁰ Exp. 11001-03-15-000-2022-01488-00.

¹¹ En la Liquidación Oficial de Revisión (página 16) la Administración señala que las propuestas al renglón 53 de Gastos Operacionales de Ventas se propusieron «*considerando que no cumplen con los requisitos de relación de causalidad y necesidad con la actividad generadora de renta, establecidos en el artículo 107 del*

señala que el gasto no es representativo, con lo cual se establece que

considera que el mismo es proporcional¹²;

(iii) Y, por último, si la sanción por inexactitud resulta procedente.

Para resolver estos problemas jurídicos, la Sala reiterará, en lo pertinente, lo expuesto en la sentencia proferida por esta Sección el 12 de agosto de 2021, exp. 25152 (C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), que resolvió una controversia similar al caso bajo examen, entre las mismas partes, frente al impuesto a la renta del año gravable 2012.

1. La aplicación del precedente judicial en el tiempo

Las reglas de decisión fijadas por el Consejo de Estado en todas sus providencias, incluidas las de unificación, son vinculantes de manera general e inmediata, tanto para los jueces y tribunales administrativos, a título de precedente vertical, como para el mismo Consejo de Estado, a título de precedente horizontal. Sin embargo, la fuerza vinculante de la jurisprudencia del Consejo de Estado no significa que esta sea inmodificable y que, por lo mismo, no pueda variar. Por el contrario, *«resulta posible, por parte de los órganos de cierre, cambiar el precedente aplicable, siempre y cuando se cumpla con la carga argumentativa de demostrar las razones que justifican dicho cambio»*¹³.

En la sentencia SU-406 de 2016¹⁴, reiterada, entre otras, en la sentencia T-044 de 2022¹⁵, la Corte Constitucional se refirió al cambio de precedente y su aplicación en el tiempo. En estas providencias, la Corte resaltó que el cambio de una determinada posición jurisprudencial resulta aplicable de manera general y automática para los casos pendientes de decisión, es decir, con efectos retrospectivos, considerando que constituyen situaciones no consolidadas, sin perjuicio de que los jueces, atendiendo a las particularidades de cada caso, deban valorar si la aplicación de la nueva regla jurisprudencial sacrifica *«intensamente»* las garantías procesales y sustanciales de alguna de las partes. Esta clase de afectaciones pueden ocurrir, según la Corte, en situaciones en las que la *«modificación supone imponer nuevas cargas procesales, argumentativas o probatorias, así como también cuando esta tiene incidencia directa en los términos procesales, notificaciones que se están surtiendo o términos que ya habrían empezado a correr, entre otros eventos en los que se ha creado para las partes y terceros una expectativa de actuar de una determinada manera o de no hacerlo»*¹⁶.

En el *sub examine*, la apelante única alega que el Tribunal de primera instancia aplicó retroactivamente la sentencia de unificación CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado (C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), que modificó la posición jurisprudencial de esta Corporación sobre el alcance de los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad para la procedencia de las deducciones en el impuesto sobre la renta y que se encontraba vigente al momento de la expedición de los actos administrativos demandados y que fue determinante para la decisión adoptada por la DIAN. A estos

Estatuto Tributario; teniendo en cuenta que la actividad económica desarrollada por el contribuyente corresponde al código 4923 “Transporte de carga por carretera».

¹² En el Folio 161, contestación de la demanda la DIAN señala que «Sin embargo, estas “indemnizaciones” como las llama, no tienen relación directa con la renta, y no se demuestra en modo alguno su necesidad para obtenerla y, apenas si tienen alguna representatividad dentro del conjunto total de sus gastos como quiera que ellos apenas son el uno (1%) por ciento del ingreso total de la compañía por el año 2014 (...)»

¹³ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia SU-406 de 2016. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

¹⁴ M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

¹⁵ M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹⁶ Corte Constitucional. Sala Quinta de Revisión. Sentencia T-044 de 2022. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

efectos, la apelante se refirió a las sentencias del 19 de agosto de 2010 (exp. 16988,

C.P. William Giraldo Giraldo) y del 30 de agosto de 2012 (exp. 17586, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), en las que el Consejo de Estado, bajo la posición anterior, negó la deducibilidad de gastos por concepto de indemnizaciones por incumplir el requisito de necesidad del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Para la Sala, el cargo de la apelación no está llamado a prosperar. En primer lugar, porque la aplicación efectuada por el Tribunal de las reglas de decisión contenidas en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 está acorde con los efectos retrospectivos de los cambios jurisprudenciales del Consejo de Estado, como órgano de cierre y máxima autoridad de la justicia administrativa, sobre casos pendientes de decisión en sede judicial y que, por lo mismo, constituyen situaciones jurídicas no consolidadas. Y, en segundo lugar, porque a partir de las particularidades de este proceso y de la argumentación presentada por la apelante, no se desprende una afectación «intensa» de las garantías fundamentales de la DIAN.

Sobre la primera de las anteriores razones jurídicas, debe tenerse en cuenta que la quinta regla de unificación contenida en la ya mencionada sentencia CE-SUJ-4-005 establece que: «5. Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos». En esa medida, es claro que el Tribunal estaba en la obligación de aplicar tales reglas para resolver este asunto, puesto que se trataba de una controversia pendiente de resolver en sede judicial, es decir, de una situación jurídica no consolidada al momento de la expedición de la sentencia de unificación.

A lo expuesto, cabe agregar que el Tribunal también se encontraba obligado a aplicar las reglas de unificación porque el caso que aquí se discute gira en torno al cumplimiento de los requisitos generales de deducibilidad establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir, sobre la disposición legal sobre la cual, precisamente, se sentaron las reglas de unificación.

En cuanto a la segunda razón expuesta, la Sala observa que, del expediente y la argumentación referida por la DIAN en el recurso de apelación, no se evidencia que la aplicación del nuevo criterio jurisprudencial unificado haya derivado en una «intensa» afectación del debido proceso, confianza legítima y seguridad jurídica de la Administración de Impuestos, que hiciera necesario no aplicar el cambio del precedente judicial. Esto, porque tal modificación no supuso para la apelante la imposición de nuevas cargas procesales, argumentativas o probatorias, ni mucho menos cambios en los términos procesales o notificaciones que pudieran impedir el acceso al derecho a la administración de justicia.

En armonía con lo expuesto, es claro para la Sala que tampoco existía en cabeza de la DIAN ninguna *expectativa legítima* que obligara al Tribunal a mantener la decisión contenida en los actos administrativos demandados, por haberse fundamentado en el anterior criterio jurisprudencial asumido por esta Corporación (en concreto, en las sentencias del 19 de agosto de 2010, exp. 16988, C.P. William Giraldo Giraldo y del 30 de agosto de 2012, exp. 17586, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). Lo anterior, si se tiene en cuenta que los jueces de la República y, en especial, el Consejo de Estado, como órgano de cierre de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, están legitimados para modificar sus criterios

jurisprudenciales, siempre que expongan una carga argumentativa que justifique la modificación, tal y como ocurrió en este caso concreto.

Al respecto, nótese que en la sentencia de unificación CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, esta Corporación expuso las razones por las cuales era necesario unificar la jurisprudencia respecto a la aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario, así:

«(...) el carácter indeterminado de los conceptos de causalidad, necesidad y proporcionalidad que involucra la disposición del artículo 107 ibidem para reglar las expensas deducibles de la base gravable del impuesto sobre la renta y, de esa forma, concretar el principio constitucional de capacidad económica en la tributación. Tal formulación del precepto del artículo 107 deriva en un alto volumen de litigios en la vía administrativa y en la judicial que tienen por objeto establecer si las expensas cuestionadas superan las exigencias de los requisitos mencionados».

A su vez, en la sentencia apelada el Tribunal de primera instancia explicó las razones por las cuales modificaba su posición en relación con la deducibilidad de los gastos por indemnizaciones en el impuesto a la renta, así:

«En este punto, es preciso anotar que esta Subsección en providencias anteriores a esta, para un caso idéntico, con los mismos sujetos procesales, adoptó la posición de desconocer los gastos operacionales de venta, teniendo en consideración el incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E.T, no obstante, para la fecha de decisión -18 de septiembre de 2019- no se había pronunciado el Consejo de Estado en sentencia de Unificación, razón por la cual y atendiendo los nuevos criterios establecidos por el Alto Tribunal, la Sala modificará su posición para adecuar el análisis del presente caso a los postulados considerados por la Alta Corporación».

Finalmente, debe señalarse que la existencia del criterio jurisprudencial mencionado en los actos acusados y que, según la apelante, constituyó la base fundamental de la decisión administrativa (sentencias del 19 de agosto de 2010, exp. 16988, C.P. William Giraldo Giraldo y del 30 de agosto de 2012, exp. 17586, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), no suponía *per se*, que fuese aplicable al caso concreto. Esto, porque comoquiera que el requisito de necesidad de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario debe analizarse con criterio comercial, lo cual es específico de cada caso, no por el hecho de que, a otro contribuyente, se le hubiera negado la deducción de gastos por indemnizaciones, esa misma decisión debía ser replicada, automáticamente, por el juez en otro caso.

Lo anterior se hace evidente en este caso concreto, puesto que la contribuyente explicó las razones por las cuales el precedente existente no resultaba aplicable a su situación fiscal y a las condiciones en las que desarrolla su actividad productora de renta. En efecto, nótese que la actora alegó que, a diferencia de la actividad llevada a cabo por el demandante en la sentencia del 5 de mayo de 2011, exp. 17888, el servicio que Servientrega presta sí conlleva necesariamente la ocurrencia de hechos dañosos ajenos a la voluntad de la actora y de los contratantes del servicio de transporte de carga, de ahí que sus condiciones fuesen diferentes a la del contribuyente cuya situación fiscal fue definida mediante la providencia en comento.

Por todo lo expuesto, no prospera el cargo de apelación.

2. El cumplimiento de los requisitos generales de deducibilidad previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario

En el recurso de apelación, la DIAN dijo que la actora no demostró el cumplimiento de los requisitos de relación de causalidad y necesidad previstos en el artículo 107

del Estatuto Tributario, frente a las indemnizaciones pagadas directamente a sus clientes por daño, hurto o pérdida de la mercancía transportada, si se tiene en

cuenta que había contratado una póliza de seguro que amparaba esa clase de siniestros. En adición, afirmó que la actora realizó dos pagos por un mismo concepto, uno por la póliza de seguro y otro por las indemnizaciones y, adicionalmente, que, sin perjuicio de su discusión sobre la aplicación de la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, el Tribunal de primera instancia desconoció la cuarta regla de unificación, considerando que el «juez carecía de apoyo probatorio que permita dar aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario».

Para decidir estas cuestiones, la Sala reiterará lo señalado en la sentencia del 12 de agosto de 2021 (exp. 25152, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), en la que se resolvió la misma controversia, entre las mismas partes, pero frente al impuesto a la renta del año gravable 2012, así:

«4.1- Primero, la Sala debe cotejar esa situación con la regla de decisión unificada en la providencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), relacionada con los criterios de apreciación del requisito causalidad de los gastos exigido para su deducibilidad. De acuerdo con ella, la generación de ingresos no es determinante para estudiar el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, porque cumplen el requisito de causalidad «todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta». En esos términos, juzga la Sala que las indemnizaciones sobre las que se discute, pagadas por la demandante a consecuencia del incumplimiento de sus obligaciones como transportador, sí guardaron una relación causal con la actividad lucrativa, porque incurrió en ellas para desempeñar en el mercado la oferta de servicios en la que consiste su actividad empresarial. Por tanto, estaría acreditada la relación de causalidad echada en falta en los actos demandados.

4.2- De otra parte, dadas sus obligaciones como transportadora, es lo cierto que la actora estaba obligada a indemnizar a sus clientes por el daño, pérdida o robo de las mercancías transportadas, al margen de su culpa o diligencia al ejecutar la labor contratada. En este orden, valga traer a colación que, con carácter perentorio, el artículo 1030 del Código de Comercio prescribe que «el transportador responderá de la pérdida total o parcial de la cosa transportada, de su avería y del retardo en la entrega»; para lo cual se contemplan indemnizaciones por pérdida o retardo (artículo 1031 ibidem) y por avería (artículo 1032 ejusdem), así como los mecanismos de reclamo o protesta que están a disposición de los contratantes frente a los incumplimientos en la prestación del servicio de transporte contratado (artículo 1028 ibidem). Consecuentemente, los gastos debatidos obedecen a una circunstancia de mercado, pues, considerando las específicas características de los negocios de transporte de carga, se dirigen «de manera real o potencial» a impedir «el deterioro de la fuente productiva, ya sea preservándola, adaptándola a una situación de mercado u optimizándola» (segunda regla de unificación jurisprudencial), porque, como lo puso de presente la apelante, le correspondía «asumir las indemnizaciones generadas, so pena de perder credibilidad y perjudicar el desarrollo de la actividad por la pérdida de clientes» (f. 270). Tanto así, que la renuencia a pagar las reparaciones debidas habría generado consecuencias adversas para la empresa, pues no solo habría implicado la pérdida de clientes y la afectación de la posición de mercado, sino que eventualmente habría acarreado la imposición de condenas judiciales o de sanciones administrativas.

Desde esa perspectiva, estima la Sala que el gasto en cuestión es necesario para realizar la actividad generadora de renta, aun cuando la operación comercial pudiera continuar sin incurrir en él. (...). Esta conclusión (...) reconoce el tratamiento fiscal que cabe darle a una contingencia inherente a la prestación de servicios de transporte en el mercado.

4.3. Finalmente, se discute la procedencia fiscal de la deducción, siendo que se tenían contratadas pólizas de seguro para cubrir los riesgos por los cuales se optó por pagar directamente las indemnizaciones. Sobre el particular, la apelante, honrando la carga a la que se refiere la cuarta regla de unificación jurisprudencial –de acuerdo con la cual los contribuyentes del impuesto sobre la renta deben poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado por las cuales sería deducible el gasto cuestionado–, explicó que las indemnizaciones pagadas obedecían a riesgos no cubiertos por la póliza contratada o a montos de indemnización que resultaban

inferiores a la cuantía que, con fundamento en el artículo 1103 del Código de Comercio y en lo pactado con la aseguradora, tendría que asumir en calidad de parte asegurada. Estos argumentos ni los consideró, ni los desvirtuó la demandada, pues se limitó a plantear, con

carácter absoluto, la improcedencia de la deducibilidad de las indemnizaciones que llegase a pagar quien por otra parte haya contratado pólizas de seguros, tesis que no es acorde con las reglas de decisión establecidas en la citada sentencia de unificación».

Revisado el expediente se observa que:

- En el expediente administrativo, y como producto de información entregada dentro de requerimientos ordinarios e inspección tributaria, reposa, entre otros, el Manual de Funciones del Proceso de Compensaciones y Lineamientos de Decisiones del Comité Económico¹⁷, en donde se observan los procedimientos y documentos exigidos para las reclamaciones y las indemnizaciones a los clientes. Así mismo como copia de ciertos PQR, a través de los cuales se evidencia las indemnizaciones solicitadas por los clientes¹⁸. También se observa los auxiliares contables con el detalle de ingresos recibidos por Servientrega por pago de indemnizaciones por asegurados del año 2014¹⁹ y los soportes contables del gasto por indemnización pagado a clientes, según la conciliación contable y fiscal y el balance de comprobación.²⁰
- Respuesta al requerimiento ordinario presentada por Servientrega²¹, en donde este le indica a la Administración de Impuestos que sí le ha entregado información (refiriéndose a los PQR como cartas de reclamo), y que para mayor facilidad le describirá el proceso de reclamaciones y los documentos involucrados en cada parte. En esta descripción se observa que la actora le informó a la DIAN, que el Asegurado, Tomador y Beneficiario del seguro de transporte de mercancías era Servientrega, cuáles eran los deducibles por tipo de riesgo asegurado o siniestro, mostrando los mismos en porcentaje de la pérdida y en salarios mínimos mensuales legales vigentes por siniestro, que la indemnización es cancelada por la aseguradora a Servientrega y que *«dentro del giro ordinario del negocio es normal que parte del costo sea asumido directamente por el operador logístico y otra por el seguro contratado, dependiendo de las condiciones pactadas en el contrato de seguro»*.
- En la Liquidación Oficial de revisión, después de enunciar las pruebas que reposaban en el expediente la DIAN señaló que la División de Gestión de Fiscalización concluye que *«el contribuyente sí recibió reclamaciones por pago de indemnizaciones por inconformidad en el servicio prestado, siendo éstas reconocidas y pagadas, con las pruebas obtenidas (...)»*. Así mismo, indicó que esa División consideró que no se cumplía con el artículo 107 pues *«no corresponde a eventos relacionados con la actividad productora de renta de la sociedad y no tiene injerencia alguna para obtenerla, precisando que el contribuyente adquirió pólizas de seguros con la aseguradora MAPFRE SEGUROS GENERALES DE COLOMBIA S.A.(...) »* Acto seguido, sobre la deducibilidad de ese gasto indicó que *«Este despacho considera que el contribuyente al reconocer a sus clientes indemnizaciones por pérdida y daños de la mercancía objeto de transporte, conceptos que no son necesarios e indispensables para el desarrollo de la actividad productora de renta de la sociedad, como lo pretende SERVIENTREGA S.A., no son gastos que den origen del (sic) ingreso, ni gastos normales y*

¹⁷ Folio 1210

¹⁸ Folios 2523

¹⁹ Folio 121

²⁰ Folios 55 reverso y Folio 233

²¹ Empezando en el Folio 1527

acostumbrados que faciliten la generación de la renta, pues dichas indemnizaciones no ayudan a obtenerla.»

- En el recurso de reconsideración, la actora reitera los aspectos mencionados en la respuesta al requerimiento sobre cómo se realiza el procedimiento de las indemnizaciones a los clientes y aclara que, *«Servientrega hace uso de los seguros contratados en la medida que las condiciones contractuales pactadas se cumplan para solicitar el pago de una indemnización.»*, además de reiterar que el costo de las indemnizaciones es asumido en parte por el operador logístico y en otra por el seguro.

De lo anterior se evidencia la entrega de información por parte de la actora a la DIAN relacionada con detalles sobre el gasto y el por qué incurre en el mismo, y que el cuestionamiento del cumplimiento de los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario realizado por la DIAN estuvo dirigido atacar la causalidad y necesidad del gasto por indemnizaciones bajo el argumento de que esto no es parte del objeto social de la actora y el gasto no facilita la obtención de la renta, pues las indemnizaciones no lo ayudan a obtener la misma y, por tanto, no era necesario, y que, si bien se citan las pruebas que demuestran que la actora tenía una póliza de seguros con MAPFRE Colombia, no se observa que en ese momento la DIAN hubiera señalado que eso implicaba un doble pago (uno por la póliza de seguro por hurto, pérdida o daño de las mercancías y otro por el pago de las indemnizaciones a favor de sus clientes con ocasión de la ocurrencia de dichos siniestros), como lo indica ahora la demandada.

Así las cosas, encuentra la Sala que, de acuerdo con la cuarta regla de unificación, es el contribuyente quien debe poner en conocimiento a las autoridades de las circunstancias fácticas y de mercado que lleven a probar que el gasto es deducible. En el presente caso, esto se encuentra probado en el expediente toda vez que se observa que Servientrega entregó información a la DIAN sobre las circunstancias fácticas del gasto y así mismo que explicó durante la investigación administrativa como el pago de las indemnizaciones contribuía a conservar la actividad generadora de renta, porque, además de ser una obligación legal con sus clientes como transportista, mostró los efectos que implicaría en el mercado no responderle a los mismos, dentro de los cuales señaló que la sociedad *«podrá verse involucrada en una campaña de desprestigio, en espacios tan influyentes en la opinión ciudadana como las redes sociales; y si ello, llegare a ocurrir, evidente y lógicamente produciría una disminución en sus ingresos»*.

Adicionalmente se observa que la actora explicó que la indemnización no necesariamente es cubierta en un 100% con la póliza de seguros, que ese costo es compartido por la compañía aseguradora y la compañía como operador logístico, mostrando los deducibles por tipo de siniestros e indicando que no siempre se podía acudir a la póliza de seguro. Así mismo se encuentra probado en el expediente, con los detalles de las cuentas contables, que la demandante recibe ingresos por indemnizaciones (en conexión con que es el beneficiario de la póliza) y es ella quien realiza pago a los clientes, dentro del proceso de reclamaciones, respecto del cual adjunta manuales y ejemplos de las reclamaciones, además de los que fueron obtenidos por la DIAN, en los cruces con terceros.

En línea con lo anterior, debe recordarse, de acuerdo con la sentencia de unificación, y como bien lo mencionó el Tribunal que el objeto social es un dato meramente indicativo que no puede entenderse como *«una limitante para*

establecer la actividad productora de renta respecto de la cual se elabora el nexo

causal». Así las cosas, la causalidad en este caso no está dada por la descripción del objeto social y el tipo de gasto que se realiza, sino porque el gasto contribuye a mantener niveles de servicio esperados por los clientes, y en esa medida a preservar la actividad productora de renta, ya que, de no incurrir en el pago de indemnizaciones podría no sólo representar un incumplimiento legal, específicamente de las obligaciones contenidas en el artículo 1030 del Código de Comercio, sino en la pérdida de mercado y consecuente disminución de los ingresos.

Así mismo, en cuanto a la necesidad, el Tribunal había señalado que el gasto por indemnizaciones es una erogación que normalmente debe garantizar la actora para que el servicio que ofrece sea contratado, citando además como soporte la sentencia del 12 de agosto de 2021 (exp. 25152, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez).

De acuerdo con lo anterior, no comparte la Sala lo indicado por la demandada en el sentido de que hay un defecto fáctico en la sentencia de primera instancia ya que el juez carecía de apoyo probatorio para aplicar el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Por otra parte, se reitera que no puede concluirse que en sede administrativa se hubiera alegado el doble pago o gasto, de acuerdo con lo que se muestra en el expediente, de manera que no puede ser objeto de estudio por esta Judicatura. Respecto de la improcedencia de discutir en esta instancia aspectos que no fueron objeto de debate en sede administrativa, esta Sección se pronunció en sentencia del 12 de mayo de 2022 (exp. 24155, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Conforme con lo expuesto, el cargo de apelación no prospera.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Confirmada la juridicidad de la deducción solicitada por la demandante, desapareció el fundamento de la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, esto es, tomar deducciones improcedentes, porque es atípica la conducta desplegada al no existir inexactitud alguna en la declaración revisada.

4. Costas

Por no estar probada su causación en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. Confirmar** la sentencia del 10 de febrero de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
- 2.** Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

<i>(Firmado electrónicamente)</i> MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Presidenta	<i>Firmado electrónicamente)</i> STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO Ausente con permiso
<i>Firmado electrónicamente)</i> MILTON CHAVES GARCÍA	<i>(Firmado electrónicamente)</i> WILSON ORLANDO RAMOS GIRÓN