**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Bogotá, D.C., cuatro (04) de noviembre de dos mil veintiuno (2021)**

**Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación: 25000-23-37-000-2016-01264-01 (24444)**

**Demandante: Bingos Codere S.A.**

**Demandado: DIAN**

**Temas: Renta. 2012. Deducciones. Gastos operacionales de administración. Utilidad del partícipe oculto. Gastos de recreación y deporte.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 16 de noviembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió (ff. 294 y 295 cp2):

**Primero:** Declarar la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412014000138 del 11 de diciembre de 2014, por medio del cual la DIAN modificó la declaración privada presentada por la sociedad Bingos Codere S.A., correspondiente al impuesto sobre la renta del año 2012; y de la Resolución No. 000145 del 14 de enero de 2016, confirmatoria del acto anterior.

Se advierte que la declaratoria anterior únicamente procede respecto de la reliquidación de la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**Segundo:** En lo demás, negar las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000138, del 11 de diciembre de 2014, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora por el período gravable 2012, en el sentido de rechazar gastos operacionales de administración, correspondientes a las utilidades pagadas al partícipe oculto de un contrato de cuentas en participación y a actividades deportivas y recreativas, e impuso sanción por inexactitud (ff. 1630 a 1653 caa). La decisión fue confirmada en la Resolución nro. 000.145, del 14 de enero de 2016 (ff. 2019 a 2039 caa).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 7 cp1):

A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión Resolución No. 312412014000138 del 11 de diciembre de 2014 y la Resolución No. 000145 del 14 de enero de 2016, proferidas por la Dian.

B. A título de restablecimiento del derecho, solicito que se reconozca la validez y firmeza de la declaración privada presentada por Bingos Codere el 12 de abril de 2013 con autoadhesivo No. 9100173270962, correspondiente al año gravable 2012.

C. Complementariamente, a título de restablecimiento del derecho, solicito se ordene devolver o continuar con el proceso de devolución activado mediante solicitud No. DI 2012-2013-1875 del 10 de septiembre de 2013, el cual fue suspendido por la liquidación oficial impugnada.

En este sentido, solicitamos que se ordene el pago de los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar. Teniendo en cuenta que el proceso se originó en un proceso de devolución, solicito se ordene a la Dian el reconocimiento y pago de los intereses corrientes sobre el capital exigible, que en el presente caso lo constituye el saldo a favor cuestionado y no devuelto, desde el 26 de marzo de 2014, fecha en que fue notificado el requerimiento especial (folio 1426 vuelto del expediente administrativo) y hasta la fecha en que se resuelva en forma definitiva la procedencia del saldo a favor cuestionado; y a partir de allí, intereses moratorios, hasta la fecha de pago, conforme a las reglas contempladas en el [artículo 863](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1073) del Estatuto Tributario.

D. Subsidiariamente, en caso de no acceder a la petición A, se modifique la liquidación oficial de revisión excluyendo la sanción por inexactitud.

E. Que se condene en costas al demandado en virtud de la ilegalidad de los actos, y en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se condene en costas a la parte demandante, comoquiera que la presente acción corresponde al ejercicio legítimo de defensa frente a unas actuaciones contrarias a derecho que han sido proferidas por la Dian.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 23, 29, 83, 95.9 y 228 de la Constitución; 507 a 510 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); [26](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56), [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155), [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) y [746](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del ET (Estatuto Tributario); 21 de la Ley 50 de 1990; 1.º, 3.º y 137 del CPACA; 3.º de la Ley 1562 de 2012; 193 y 197 de la Ley 1607 de 2012; 30 del Decreto 614 de 1984; y 10 de la Resolución 1016 de 1989, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 14 a 53 cp1):

Relató que en el año revisado celebró un contrato de cuentas en participación en calidad de partícipe gestor con el objeto de explotar, junto con el partícipe oculto, instrumentos de juego, suerte y azar. Manifestó que, en desarrollo del acuerdo, declaró todos los ingresos, costos y gastos derivados del negocio y que, una vez liquidado el contrato, la utilidad que le correspondió a su contraparte contractual la registró como una expensa. Explicó que el requerimiento especial y el acto de liquidación desconocieron esa erogación porque, interpretó la autoridad de impuestos que de acuerdo con el PUC (Plan Único de Cuentas, Decreto 2650 de 1993), el partícipe gestor debía declarar los ingresos derivados del contrato pero en proporción a su participación, de manera que era improcedente registrar como un gasto la utilidad del oculto; mientras que el acto en el que se resolvió el recurso de reconsideración mantuvo la glosa porque la expensa no quedó contabilizada en una cuenta de orden específica para el contrato de colaboración empresarial, por lo cual su naturaleza y cuantía no estaría demostrada en el plenario. Sostuvo que este acto violó el debido proceso porque cambió la justificación del rechazo de la erogación. Agregó que, en cualquier caso, los reproches de la demandada eran en exceso formalistas, al punto que desatendían el mandato de primacía del derecho sustancial sobre el formal, siendo que ni el Código de Comercio ni la legislación tributaria preveían los requisitos echados en falta por la autoridad. Alegó la procedencia del gasto, por cuanto registró contablemente los hechos económicos derivados del acuerdo en partidas contables especiales (*i.e.*centros de costos), que tenían la misma función que una cuenta de orden, estaban respaldadas en documentos internos y externos que la Administración valoró indebidamente, y cumplían con las exigencias de la técnica contable y de la doctrina de la Superintendencia de Sociedades y de la DIAN[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42858" \l "_ftn1" \o "). Añadió que desconocer el gasto en cuestión equivaldría a gravar dos veces el mismo ingreso, pues el partícipe oculto lo había declarado a título de ingreso en su autoliquidación, lo cual vulneraría el principio de equidad tributaria.

Defendió y argumentó la deducibilidad de las expensas para recreación y deporte de sus empleados, por cuanto tenían relación de causalidad con su actividad productiva; eran obligatorias en virtud de la legislación laboral (al punto que su incumplimiento implicaría sanciones administrativas); y acostumbradas en compañías con un nivel de operación similar, por lo que en suma se cumplirían los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del ET.

Por último, negó haber incurrido en una inexactitud sancionable y que, de haberlo hecho, sería a consecuencia de un error de apreciación sobre el derecho aplicable.

**Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 151 a 178 cp1), para lo cual partió de negar la vulneración al debido proceso alegada por su contraparte, habida cuenta de que el requerimiento especial, la liquidación oficial y el acto que resolvió el recurso de reconsideración rechazaron la misma expensa, porque el sujeto pasivo la contabilizó erróneamente, lo que ponía en duda que en efecto se tratara de un gasto incurrido en ejecución de un contrato de cuentas en participación. Planteó que, a partir de las pruebas obrantes en el plenario, era imposible determinar si el gasto objetado ocurrió en desarrollo del referido contrato, porque las cuentas de orden de la demandante no evidenciaban movimiento alguno, pese a que allí debían registrarse las operaciones derivadas de ese tipo de negocios. Agregó que la contabilidad de la actora no ofrecía certeza sobre la naturaleza de la expensa debatida, por lo que se debía desconocer.

Con fundamento en la sentencia del 12 de marzo de 2012 (exp. 18172, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), sostuvo que las erogaciones por recreación y deporte eran innecesarias, pues no derivaron de obligaciones legales, empresariales y tampoco de la costumbre mercantil. Cuestionó que tuvieran relación con la actividad productiva de la actora, porque ese tipo de gastos eran ajenos a la administración y operación de juegos de suerte y azar, de modo que incumplían los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del ET a efectos de su deducibilidad. Finalmente, señaló que había lugar a sancionar por inexactitud, dado que la demandante autoliquidó deducciones improcedentes en la declaración revisada.

**Sentencia apelada**

El tribunal anuló parcialmente los actos acusados para reducir la multa impuesta en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionadora, sin pronunciarse sobre las costas. Juzgó que el acto preparatorio, la liquidación oficial y el que la confirmó cuestionaron el mismo gasto y por argumentos idénticos, por lo cual no observó ninguna violación al debido proceso de la demandante. Estimó que, en los acuerdos de cuentas en participación, corresponde al gestor llevar las cuentas del contrato de forma separada, de manera que no se confundan con aquellas de su propio negocio. Así concluyó que el gasto por pago de utilidades al participe oculto era improcedente, porque la actora lo registró en las mismas cuentas en que llevaba los resultados de sus propios negocios, lo que impidió verificar la certeza de los valores contabilizados como consecuencia de la ejecución del referido contrato de colaboración empresarial. Citando precedentes de esta Sección (sentencia del 12 de marzo de 2012, exp. 18172, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), estimó que las expensas por recreación y deporte eran innecesarias y no guardaban relación de causalidad con la actividad del sujeto pasivo, por lo que convalidó su rechazo. Por tanto, avaló la sanción impuesta en los actos acusados, pero redujo el valor de la multa por favorabilidad (ff. 258 a 295 cp2).

**Recurso de apelación**

La parte demandante apeló la sentencia del tribunal (ff. 303 a 318), para lo cual manifestó que no se consideró el reproche que planteó en contra del acto que resolvió el recurso de reconsideración en cuanto a que este introdujo un argumento diferente a los expuestos en los actos precedentes. Reiteró que el tribunal vulneró el principio constitucional de primacía del derecho sustancial sobre el formal e incurrió en error de hecho, dado que rechazó el gasto por utilidades pagadas al partícipe oculto en el contrato de cuentas en participación, a pesar de que cumplía con todos los requisitos para su deducción. Insistió en que el desconocimiento de esa erogación generaría doble tributación. Replicó que los gastos por recreación y deporte cumplían con los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del ET. Agregó que el juez de primera instancia vulneró su derecho de la defensa al negar la práctica de la prueba pericial que solicitó en la demanda. Por último, repitió los reproches en contra de la sanción por inexactitud impuesta.

**Alegatos de conclusión**

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (ff. 336 a 347 y 348 a 365 cp2). El ministerio público conceptuó que el gasto en que incurrió el obligado tributario en el marco del contrato de cuentas en participación debía ser rechazado, pues quedó contabilizado erróneamente; señaló que las erogaciones por recreación y deporte no eran indispensables, por lo que era preciso desconocerlas. Finalmente, defendió la multa impuesta. Por todo ello solicitó que se confirmara la sentencia apelada (ff. 366 a 369 cp2).

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primer grado, que anuló parcialmente los actos acusados. En esos términos, corresponde determinar si incluir argumentos nuevos al fallar el recurso de reconsideración causa la nulidad del procedimiento enjuiciado. En caso negativo, se estudiará si está acreditado que el gasto rechazado por la demandada correspondió al pago de utilidades a favor del partícipe oculto en un contrato de cuentas en participación; si las expensas por recreación y deporte asumidas por la demandante guardan relación de causalidad y necesidad con su actividad lucrativa; y, de ser necesario, se decidirá sobre la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta. En cambio, no se emitirá pronunciamiento sobre el planteamiento de la contribuyente relativo a que el *a quo*vulneró el debido proceso al negar la prueba pericial que solicitó en la demanda, dado que esa decisión fue adoptada en la audiencia inicial y no fue apelada por la actora, por lo cual quedó en ejecutoriada (f. 210 cp2).

2- En primer lugar, plantea la apelante que, al fallar el recurso de reconsideración, la demandada agregó un «*argumento*» nuevo, no propuesto en la liquidación oficial de revisión, según el cual el gasto por la utilidad que le corresponde al partícipe oculto en el contrato de cuentas en participación es improcedente porque no se contabilizó por parte de la actora en una cuenta contable separada; y que con ese proceder se le conculcó el debido proceso porque no pudo controvertirlo en el procedimiento de revisión.

2.1- Sobre ese particular, la jurisprudencia de la Sección ha señalado que la Administración tiene vedado fallar el recurso de reconsideración a partir de hechos distintos a los que sustentaron el acto definitivo[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42858" \l "_ftn2" \o "). Así, esta judicatura ha entendido que se vulnera el debido proceso cuando el acto que pone fin a la actuación enjuiciada se basa en «*hechos*» distintos a los presentados en la liquidación oficial; de manera que esos hechos se concreten en «*glosas*» diferentes a las que el contribuyente tuvo oportunidad de controvertir[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42858" \l "_ftn3" \o "). Esto, sin perjuicio de que pueda mejorar su argumentación inicial, respecto de los cuestionamientos planteados en la liquidación oficial recurrida, siempre que tales argumentos se dirijan a defender los mismos cuestionamientos descritos en el acto de liquidación.

2.2- Partiendo de ese criterio, observa la Sala que lo que reprocha la demandante es que su contraparte haya incluido «*argumentos*» nuevos en el acto que resolvió el recurso de reconsideración. Sin embargo, como quedó explicado, nada obsta para que la autoridad pueda mejorar su argumentación en el curso del procedimiento de determinación oficial del impuesto. Así, en vista de que la Administración mantuvo la discusión respecto de la misma glosa, concluye la Sala que no introdujo hechos nuevos al resolver el recurso de reconsideración, de manera que no se configuró la violación del debido proceso alegada por la demandante. No prospera el cargo de apelación.

3- Definida esa cuestión, pasa la Sala a estudiar la deducibilidad del gasto por pago de utilidades al partícipe oculto en el marco de un contrato de cuentas en participación. Sobre el particular, la demandada sostiene que, de conformidad con la técnica contable, la actora debió registrar en cuentas de orden las operaciones realizadas en desarrollo del contrato, pero, en su lugar, contabilizó el valor solicitado como deducción en cuentas de balance y en el estado de resultados, como si los ingresos y erogaciones provenientes de la ejecución del contrato fuesen operaciones propias. Concluyó que ese error en la contabilización de los hechos económicos hace que sea incierto si el gasto en discusión correspondió efectivamente a la utilidad del partícipe inactivo, de modo que hay lugar a rechazarlo. En contraposición, la actora plantea que los argumentos que justifican las glosa son en extremo formalistas, al punto que desatienden el derecho sustancial, y que, de todas formas, registró las operaciones derivadas del acuerdo en partidas contables especiales (centros de costos), que acreditan la utilidad emanada del negocio y demuestran la realidad de la expensa en cuestión.

En ese orden de ideas, las partes no discuten que, en el marco de un contrato de cuentas en participación, el pago que haga el partícipe gestor a favor del oculto para repartir las utilidades del negocio constituye un gasto deducible para aquel. Por el contrario, el pronunciamiento que demandan de esta judicatura consiste en establecer, a la luz de los registros contables de la actora y de las demás pruebas obrantes en el plenario, si es posible establecer que el gasto discutido corresponde al pago de utilidades para el partícipe inactivo en un negocio jurídico de esa naturaleza.

3.1- Con miras a desatar la *litis*planteada, la Sala parte de precisar que el de cuentas en participación es un contrato típico en el ordenamiento mercantil, al punto que cuenta con una regulación autónoma e independiente en los artículos 507 y siguientes del Código de Comercio. Este negocio jurídico colaborativo, que no da lugar a una persona jurídica, tiene como objeto que dos o más sujetos integrados en sus extremos por el gestor y el partícipe oculto o inactivo, tomen «*interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida*», conforme a lo preceptuado por la legislación mercantil (Sentencia del 15 de octubre de 2020, exp. 23618, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Así, como elemento esencial de este tipo contractual, el partícipe gestor debe «*rendir cuenta*» y repartir entre las partes del contrato «*las ganancias o pérdidas*».

Respecto a las consecuencias impositivas en materia del impuesto sobre la renta de este contrato, antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, el ordenamiento fiscal no preceptuaba un tratamiento específico, como sí lo hace actualmente el [artículo 18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42) del ET. Así, para la época de los hechos, los efectos tributarios se asignaban a partir de las consecuencias que las normas generales que regulan el hecho imponible del impuesto en discusión proyectaban sobre las disposiciones que de este contrato prevé el código de comercio. En ese sentido, la Sala destaca que, conforme a la legislación mercantil (artículo 507 del CCo), es el gestor quien ejecuta bajo su propio nombre y crédito personal el objeto de la cuenta en participación, de manera que los efectos jurídicos y económicos de la determinada operación mercantil desarrollada a través del mencionado contrato, se concentran exclusivamente en ese sujeto negocial. En contraste, el partícipe inactivo asume solamente la ganancia o pérdida que le corresponda según la proporción convenida. En ese contexto, el gestor es reputado único dueño del negocio (artículo 510 del CCo) y, al recibir del partícipe oculto un determinado aporte, concede a este, en contraprestación, una parte de las ganancias o pérdidas.

En línea con los anteriores planteamientos, la técnica contable vigente para la época de los hechos preveía que los partícipes debían registrar en su activo «*el valor del aporte efectuado*», que, a su vez, debía ser contabilizado por el gestor en cuentas de orden (código 9135), al igual que los ingresos, costos y gastos generados en ejecución del objeto contractual; mientras que, ante liquidaciones totales o parciales de la participación, era deber del gestor contabilizar como un ingreso las utilidades que fueran de él y como un pasivo aquellas que le correspondieran a las demás partes del contrato, según la proporción acordada (artículos 14 y 15 del Decreto 2650 de 1993). En desarrollo de esas disposiciones, la Circular Externa nro. 115-006, del 23 de diciembre de 2009, proferida por la Superintendencia de Sociedades precisó que, para determinar los resultados del negocio, el gestor debía saldar las cuentas de orden afectadas y distribuir la utilidad entre los partícipes, para lo cual afectaría las cuentas del ingreso (para las utilidades propias) y las del pasivo (respecto de las utilidades de los demás partícipes). En esa medida, el partícipe gestor solo afectaba las cuentas de resultado al realizar liquidaciones totales o parciales del contrato.

3.2- De otra parte, advierte la Sala que, sin perjuicio de los casos en los que la ley exija una comprobación especial, los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, por disposición expresa del [artículo 772](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960) del ET. Sin embargo, esa misma norma preceptúa que la aptitud probatoria de la contabilidad está supeditada a que sea llevada «*en debida forma*», lo cual implica (i) observar los mandatos del Código de Comercio y de las demás normas que la regulen (ii) reflejar completamente la situación del ente económico; (iii) contar con comprobantes internos y externos que la respalden; y (iv) no haber sido desvirtuada con otros medios probatorios (artículos [773](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=961) y [774](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962) *ibídem*y 50 del CCo). Así, en el caso juzgado, para que la contabilidad contara con la eficacia probatoria pretendida, debía constar en libros que reflejaran cronológicamente el asiento de las operaciones mercantiles, aludiendo a sus comprobantes (artículo 125 del Decreto 2649 de 1993); estos, por su parte, debían indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de los negocios del comerciante, las cuentas afectadas con el asiento (artículo 124 *ejusdem*) y tener anexos los documentos que los justificaran, como soportes, de origen interno o externo, fechados y autorizados, que cumplieran los requisitos legales aplicables al tipo de acto del que se trate (artículo 123 *ibídem*). Además, la contabilidad solo probará los hechos alegados si, entre otros requisitos, los respectivos libros contables están respaldados por soportes documentales, que se pondrán a disposición de la autoridad fiscal cuando esta lo requiera para constatar los hechos con relevancia tributaria, aun si media certificación de revisor fiscal.

3.3- Con miras a establecer si el gasto en que incurrió la actora corresponde al pago de utilidades a favor del partícipe inactivo con ocasión de un contrato de cuentas en participación, se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos:

(i) El 19 de mayo de 2011, en calidad de partícipe gestora, la contribuyente suscribió un contrato de cuentas en participación con el objeto de llevar a cabo la «*explotación comercial de los instrumentos de juego que se identifican y relacionan plenamente en el Anexo 1… bajo el exclusivo nombre y crédito del partícipe gestor*». Esto, en nueve casinos de propiedad del gestor. El acuerdo indica que «*la liquidación de las cuentas en participación se realizará de manera anual de acuerdo con el resultado obtenido en la operación…se procederá a hacer la distribución de los resultados en la proporción siguiente: el cincuenta y siete por ciento (57%) para el partícipe inactivo y el cuarenta y tres por ciento (43%) para el partícipe gestor…el partícipe gestor llevará en su contabilidad el estado de pérdidas y ganancias por centro de costo asociado a cada sala de juego y el 31 de diciembre del respectivo año, se hará el corte y la elaboración del acta de liquidación de utilidades al cierre*» (ff. 1492 a 1505 caa).

(ii) Las partes del antedicho contrato suscribieron dos documentos titulados «*liquidación cuentas en participación*». El primero, con corte al 30 de septiembre de 2012, indica los ingresos y gastos de la cuenta en participación en cada uno de los locales donde operó y un «*resultado neto*» total de $4.527.336.000, de los cuales $2.580.582.000 corresponden al partícipe oculto, que están sujetos a retención en la fuente de $90.320.000, con lo cual la cuenta por pagar a favor del inactivo queda en $2.490.261.000 (ff. 445 caa y 126). El segundo, sin discriminar los ingresos por local, señala que la «*utilidad a 31 de diciembre de 2012*» ascendió a $1.491.228.070, de los cuales $850.000.000 son del partícipe inactivo, que están sujetos a retención en la fuente de $29.750.000, de manera que la cuenta por pagar queda en $820.250.000 (f. 451 caa).

(iii) En el año revisado, la demandante registró lo siguiente en su contabilidad:

(a) El estado de resultados evidencia ingresos operacionales por $44.406.482.000 de los cuales $33.443.913.000 provienen de «*ingreso de máquinas*», $3.820.737.000 de «*ingreso de bingos*» y $6.370.976.000 de «*ingreso de casinos*» (ff. 62 y 83 caa). El mismo estado financiero enseña que los gastos operacionales de administración de la actora ascendieron a $37.374.352.000 y la nota nro. 21 revela que, de esa suma, $3.430.582.000 corresponden a la «*liquidación de cuentas en participación de acuerdo con contrato suscrito*…*el 19 de mayo de 2011*» (ff. 62 y 84 caa).

(b) El auxiliar de la «*cuenta mayor otros gastos 629082*» registra una expensa de $2.580.582.000 por «*liquidación cuentas en participación BGCO-CCOL a 30 septiembre*» y otra de $850.000.000 por «*liquidación cuentas en participación BGCO-CCOL a 30 diciembre*» (f. 423 caa).

(c) En la cuenta contable nro. 2310 (cuentas por pagar a casa matriz) acreditó $2.490.262.000 por concepto de «*liquidación cuentas en participación BGCO- CCOL a 30 septiembre*»*;*y $90.320.000 en la cuenta nro. 6290 (pasivo retención en la fuente). Esas anotaciones tuvieron una contrapartida en las cuentas del gasto por valor de $2.580.582.000 (f. 426 caa).

(d) En la cuenta contable nro. 2310 (cuentas por pagar a casa matriz) acreditó $820.250.000 por concepto de «*liquidación cuentas en participación BGCO- CCOL a 31 diciembre*»*;*y $29.750.000 en la cuenta nro. 2365 (pasivo retención en la fuente). Esas anotaciones tuvieron una contrapartida en las cuentas del gasto por valor de $850.000.000 (f. 426 caa).

(iv) El 25 de junio de 2014, al responder el requerimiento especial expedido en la actuación administrativa acusada, la contribuyente aportó los siguientes documentos de la contabilidad del partícipe oculto:

(a) Conciliación contable y fiscal, que se registra ingresos por $4.639.440.969 en la cuenta contable nro. 417095, denominada «*ingresos por otras actividades*» (ff. 1565caa).

(b) En la cuenta nro. 4170 (ingresos por otras actividades) a crédito $2.582.000.000 por concepto de «*liquidación cuentas en participación BGCO- CCOL a 31 septiembre*». Esa anotación tuvo contrapartidas de $2.490.262.000 en la cuenta nro. 1320 (cuentas por cobrar a vinculados económicos) y de $90.320.000 en la cuenta 1355, anticipo de impuestos (f. 1583 caa).

(c) En la cuenta nro. 4170 (ingresos por otras actividades) a crédito $850.000.000 por concepto de «*liquidación cuentas en participación BGCO- CCOL a 31 diciembre*». Esa anotación tuvo contrapartidas de $825.250.000 en la cuenta nro. 1320 (cuentas por cobrar a vinculados económicos) y de $29.750.000 en la cuenta 1355, anticipo de impuestos (f. 1581 caa).

(v) Con ocasión del recurso de reconsideración que formuló en contra de la liquidación oficial acusada, la demandante allegó un certificado expedido por el revisor fiscal del partícipe inactivo que indica que este «*registró ingresos por concepto de otras ventas – otras compañías, del tercero Bingos Codere S.A. por valor total de $3.430.582.000, por concepto de cuentas en participación*…*en el renglón Ingresos Brutos 42*[de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al 2012] *fue incluido el valor de los ingresos por cuentas en participación indicados en el párrafo anterior*» (f. 1704 caa).

(vi) La demandante no registró en cuentas de orden las operaciones derivadas del contrato en mención (f. 86 caa).

3.4- De ese recuento fáctico, la Sala extrae que durante el año revisado la actora fue partícipe gestora en un contrato de cuentas en participación que tenía por objeto explotar económicamente instrumentos de juego, suerte y azar. El partícipe inactivo tenía una participación del 57%, mientras que el restante le correspondió a la demandante. Como consecuencia de la ejecución de ese negocio, el 30 de septiembre y el 31 de diciembre de 2012, las partes negociales suscribieron sendos documentos de liquidación de cuentas, que evidencian que la participación dejó utilidades de $4.527.336.000, entre enero y septiembre del 2012 y de $1.491.228.070, entre octubre y diciembre del mismo año. De conformidad con la participación acordada, $2.587.982.550 eran del partícipe gestor y $3.430.582.000 de su contraparte contractual. Con fundamento en lo anterior, la actora pagó al partícipe oculto las utilidades que le correspondieron y registró ese pago como una deducción en el impuesto debatido. Ahora, aunque la demandante no contabilizó las operaciones derivadas del acuerdo en cuentas de orden -como ordenaba la técnica contable vigente para la época de los hechos-, sus estados financieros, los auxiliares de cuentas contables que aportó, las actas de liquidación de cuentas, la contabilidad del partícipe oculto y el certificado del revisor fiscal de este dan cuenta de que la erogación en disputa correspondió efectivamente a la utilidad de su contraparte contractual en el acuerdo de colaboración empresarial ejecutado durante el año objeto de revisión. Por consiguiente, a la luz del material probatorio obrante en el expediente, encuentra la Sala que la demandante sí demostró que la expensa correspondía a la remuneración del participe oculto en un contrato de cuentas en participación, por lo que procede su deducción. En definitiva, la Sala avala la deducción en disputa y prospera el cargo de apelación.

4- En el debate sobre la procedencia de los gastos por recreación y deporte declarados por la contribuyente en cuantía de $304.306.000, expone la demandante, y apelante única, que esas erogaciones se incurrieron en desarrollo de mandatos de la legislación laboral y repercuten directamente en el bienestar de sus empleados, lo que, a su vez, tiene efectos positivos en la ejecución de su actividad empresarial, por lo que defiende su deducibilidad. Su contraparte en cambio sostiene de manera general, y así lo avaló el tribunal, que ese tipo de expensas no son forzosas desde el punto de vista legal, empresarial o mercantil, y que no guardan relación con la actividad productiva del obligado tributario; a lo cual agrega que, aunque pueden mejorar el ambiente laboral, esa característica o no las hace deducibles, pues no están relacionadas con el objeto social de la entidad, de modo que no son deducibles en los términos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del ET.

Consecuentemente, el objeto de la presente controversia y, de suyo, la decisión que compete a la Sala se concreta en determinar si está probado que las expensas incurridas por la demandante satisficieron las exigencias de causalidad y necesidad que demanda el mencionado [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155).

4.1- Aunque en litigios previos, con supuestos fácticos similares a los discutidos en el *sub lite*, esta Sección consideró que no eran deducibles los gastos para la recreación y deporte de los empleados del contribuyente (sentencia del 12 de marzo de 2012, exp. 18172, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), en esta ocasión el juicio de la Sala debe atender las reglas de unificación jurisprudencial sobre la deducibilidad de expensas que fijó esta Sección en la sentencia de unificación nro. 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza). Según los criterios jurídicos de unificación jurisprudencial establecidos, «*tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta*», sin que «l*a obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo*» sean determinantes a efectos del nexo causal (regla 1.ª); y cumplen el requisito de necesidad las expensas que «*realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*», circunstancia que puede valorarse a partir de «*criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros*» (regla 2.ª).

Ahora, sobre la prueba del cumplimiento de esos requisitos en casos concretos, la regla 4.ª de unificación *ejusdem*determina que:

Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.

En la sentencia de unificación esta judicatura juzgó que la mayor concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del ET, tendrá como correlato la exigencia de un mayor despliegue probatorio y argumentativo por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga explicativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.

4.2- A fin de determinar si las expensas incurridas cumplieron los requisitos de necesidad y causalidad que fueron reprochados y motivados por la demandada, la Sala encuentra relevantes las siguientes circunstancias:

(i) Durante el año revisado, en la cuenta contable nro. 510566 (gastos de personal, deportivos y de recreación), la actora registró erogaciones por $166.669.356. En la cuenta nro. 5195 (gastos operacionales de administración diversos) contabilizó expensas en cuantía de $137.636.777 para un total de $304.306.133. Esto, por concepto de boletas de participación maratón matamoros, cumpleaños empleados, fiesta de fin de año, bienestar al personal, almuerzos y otros gastos de recreación para sus trabajadores (ff. 129 a 175 y 419 a 424 caa).

(ii) Por medio de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000138, del 11 de diciembre de 2014 la demandada rechazó esas expensas (ff. 1630 a 1653 caa). Al efecto, expuso que «*los gastos solicitados como deportivos y de recreación y diversos no son necesarios ni indispensables para la producción de la renta del período fiscal*» (ff. 1640 y 1641 caa).

(iii) El 16 de febrero del 2015, la actora presentó recurso de reconsideración contra la antedicha liquidación oficial (ff. 1658 a 1698 caa). Manifestó que los gastos debatidos: encuentran su origen en dos fuentes diferentes que los hace necesarios y obligatorios para mi representada a saber: i) En las obligaciones laborales previstas en el Código Sustantivo del Trabajo y ii) En las políticas de salud ocupacional a nivel nacional e internacional… El artículo 21 de la Ley 50 de 1990 establece la obligación a cargo de las compañías que tengan más de 50 trabajadores, consistente en desarrollar actividades recreativas y deportivas para los trabajadores, a su cargo. Lo anterior implica que las actividades recreativas y deportivas a cargo de BINGOS son verdaderas obligaciones laborales y son de imperativo cumplimiento por parte de la compañía…los gastos por concepto de actividades recreativas y deportivas son necesarios para Bingos en cuanto, además de ser forzosos y obligatorios …se acostumbran no solo en el giro ordinario de los negocios de Bingo, sino de todas las compañías pertenecientes a estos calidades empresariales…estos gastos no solo resultan necesarios para las labores diarias de los empleados de la Compañía, pues como se vio, se encuentra legalmente incluido en la jornada laboral, sino que se constituyen como indispensables en el momento de garantizar un adecuado ambiente laboral que permita la constante generación de trabajo, manteniendo como fin último la salud física y mental de los empleados que se enfrentan cada día a una jornada laboral de especiales características por razón de la actividad que desarrolla Bingos…El hecho de que este gasto aumente la productividad de las empresas es un hecho reconocido por la doctrina internacional…una práctica deportiva y de recreación puede suponer grandes y variados beneficios para las empresas.

(iv) En la misma oportunidad, a efectos de acreditar sus afirmaciones, aportó como pruebas los siguientes documentos:

(a) Documento suscrito por el «*Jefe administración de personal*» de la demandante, que señala que «*la compañía realiza inversión en materia de seguridad y salud en el trabajo y en las actividades recreativas con la finalidad de garantizar la salud física y mental de sus colaboradores…teniendo en cuenta y dando cumplimiento a la legislación vigente en materia laboral*» (ff. 1702 y 1703 caa).

(b) Artículo académico titulado «*Plan integral para la actividad física y el deporte. Deporte en el ámbito laboral*», según el cual «*Numerosos estudios…demuestran una clara correlación entre práctica deportiva y mejora de la productividad en el puesto de trabajo*» (ff. 1914 a 2012 caa).

(c) Artículo académico titulado «*La recreación como factor de productividad laboral*», que menciona que «*el éxito de la productividad laboral depende de las actividades recreativas como una implementación en el crecimiento empresarial. Además, la recreación es una necesidad indispensable para poder convivir socialmente*» (ff. 2013 a 2015 caa).

(d) Certificación suscrita por el «*jefe de administración de personal*» de la demandante, que indica que «*al mes de diciembre de 2012 se encontraban vinculados 548 trabajadores*» (f. 1546 caa).

(v) Al hilo de lo anterior manifestó que los gastos cuestionados «*representan frente a los gastos operacionales de administración un 0,86% y frente a los ingresos de la compañía un 0,62% lo que demuestra que la inversión efectuada en recreación y deporte no es material frente a los gastos o los ingresos del período*» (ff. 1663 y 1664 caa).

(vi) Con la Resolución nro. 000.145, del 14 de enero de 2016, la demandada resolvió el recurso formulado por su contraparte (ff. 2019 a 2039 caa). Sobre el asunto señaló que «*la sociedad solicitó en la declaración de renta gastos por concepto de participación en maratón, tortas de cumpleaños, fiesta de fin de año, recordatorio día de la madre, rubros que evidentemente no guardan relación de causalidad con el objeto social que desarrolla…no son gastos que de manera forzada deba incurrir la sociedad para poder ejercer su actividad…Además en el expediente no se prueba de ninguna manera que tales erogaciones hayan servido en la productividad y la obtención de renta*» (ff. 2027 vto. y 2028 caa).

4.3- Conforme con ese recuento se observa que en el procedimiento de revisión, la demandada reprochó expresamente la falta de causalidad y de necesidad de los gastos debatidos. En concreto, censuró que no eran indispensables para la generación de ingresos y que escapaban del objeto social de la actora. A su turno, a efectos de defender la procedencia de la deducción rechazada en los actos acusados, la apelante única explicó, de un lado, que incurrió en las erogaciones objetadas en desarrollo del mandato del artículo 21 de la Ley 50 de 1990, según el cual debía conceder a sus trabajadores dos horas de la jornada laboral para «*actividades recreativas, culturales, deportivas o de capacitación*» y, de otro, que esas expensas repercutían en mayor productividad y bienestar para sus empleados, de modo que beneficiaban su actividad lucrativa. En línea con lo anterior, aportó al plenario dos certificados expedidos por sus jefes de personal que dan cuenta que al cierre del año revisado tenía más de 500 empleados y que llevaba a cabo actividades recreativas «*con la finalidad de garantizar la salud física y mental de sus colaboradores*». Asimismo, allegó documentos académicos que respaldan lo que afirmó en cuanto a que el deporte y la recreación incrementan el bienestar y la productividad de los trabajadores.

4.4- 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, ni la generación de ingresos ni el objeto social del sujeto pasivo son determinantes 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 los gastos en disputa sí guardaron una relación causal con la actividad generadora de renta, toda vez que la actora incurrió en ellos como consecuencia de su desarrollo empresarial, lo cual se evidencia en que la erogación fue en favor de su planta de personal y se corresponde con una carga legal en materia laboral asociada a la ejecución de su actividad lucrativa. Por tanto, está acreditada la relación de causalidad echada en falta en los actos demandados.

4.5- De otra parte, en lo que respecta a la necesidad de las expensas, advierte la Sala que el extremo activo de la litis presentó argumentos y pruebas tendentes a demostrar que los gastos objetados obedecieron a una circunstancia de mercado, pues, considerando las específicas características de los horarios que deben cumplir sus trabajadores, se dirigen «*de manera real o potencial*» a impedir «e*l 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 «*garantizar un adecuado ambiente laboral que permita la constante generación de trabajo, manteniendo como fin último la salud física y mental de los empleados*». En cambio, la Administración no controvirtió las alegaciones o las evidencias de su contraparte, ni requirió pruebas adicionales sobre los programas de salud ocupacional desplegados; al contrario, se limitó a afirmar en términos abstractos que los gastos por recreación y deporte no eran admisibles sin cuestionar ni indagar sobre comprobaciones adicionales a los planteamientos de la actora. Así, en vista de que la demandante explicó que los gastos por recreación y deporte ayudaban a mantener la productividad de un elemento esencial en su fuente generadora de ingresos (*i.e.*el talento humano) y que aportó pruebas que respaldaban esa afirmación, la autoridad fiscal debió, cuando menos, refutar los argumentos concretos expuestos por la contribuyente o solicitar comprobaciones adicionales a efectos de juzgar la necesidad de las expensas, como los planes y programas de salud ocupacional del sujeto pasivo, encuestas de satisfacción a sus empleados, fotografías o videos de las actividades de recreación llevadas a cabo, el plan de beneficios para trabajadores, etc. Desde esa perspectiva, concluye la Sala que la contribuyente sí cumplió con su carga de demostrar que incurrió en las erogaciones en cuestión para desarrollar, conservar y mantener la fuente productiva.

4.6- En suma, atendiendo a los dictados de las reglas de unificación, se encuentran acreditados, en el presente caso, los requisitos generales exigidos legalmente para deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta los gastos por recreación y deporte de la demandante. Procede el cargo de apelación.

5- Afirmada la juridicidad de las deducciones solicitada por la demandante, devino en atípica la conducta desplegada por la demandante, por lo cual no hay lugar a reproche punitivo alguno. En consecuencia, se anula la sanción por inexactitud impuesta.

6- Dada la deducibilidad de los gastos debatidos y la ausencia de conducta infractora, la Sala modificará la sentencia apelada para anular los actos demandados y declarar, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración revisada. Sin embargo, no es procedente ordenar «*devolver o continuar con el proceso de devolución activado mediante solicitud nro. DI 2012-2013-1875, del 10 de septiembre de 2013*», como solicitó la actora, puesto que esa petición escapa del objeto del *sub lite*. Como la Sala encontró suficientes razones para declarar la nulidad de los actos acusados, se releva del estudio de los demás cargos de apelación.

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

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

**FALLA**

1. **Modificar**la sentencia apelada, la cual quedará así:

***Primero.******Declarar****la nulidad de los actos demandados, por las razones expuestas en la sentencia de segunda instancia.*

***Segundo.****A título de restablecimiento del derecho,****declarar****en firme la declaración presentada por Bingos Codere S.A. el 12 de abril de 2013.*

***Tercero.******Negar****la solicitud de devolución formulada por la demandante, de conformidad con lo considerado en la sentencia de segunda instancia.*

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente

(Firmado electrónicamente)

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42858" \l "_ftnref1" \o ") Citó la Circular externa nro. 115-000006, del 23 de diciembre de 2009, de la primera entidad y el Oficio nro. 077256, del 11 de septiembre de 2006, de la última.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42858" \l "_ftnref2" \o ") Sentencias del 13 de diciembre de 2017 (exp. 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 22 de febrero de 2018 (exp. 21453, CP: *ibídem*) y del 08 de marzo del 2019 (exp. 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=42858" \l "_ftnref3" \o ") Sentencias del 09 de diciembre de 2004 (exp. 14307, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 05 de octubre de 2016 (exp. 19366, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 13 de diciembre de 2017 (exp. 20858, CP: *ibídem*) y del 14 de junio de 2018 (exp. 20821, CP: Milton Chaves García).