

**REQUERIMIENTO ESPECIAL – Acto previo a la liquidación de revisión. Contenido / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Contenido. No se viola el principio de correspondencia si expone mejores argumentos jurídicos / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Permite garantizar el derecho de defensa y audiencia del contribuyente**

Conforme con lo dispuesto en los artículos 703 y 711 del Estatuto Tributario, antes de practicar la liquidación de revisión, la Administración debe proferir un requerimiento especial con todos los puntos que se propone modificar y con las explicaciones en que se sustenta. Las normas indican que la liquidación oficial de revisión se debe contraer exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación. En consecuencia, el requerimiento, la ampliación y la declaración tributaria constituyen el marco dentro del que la Administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente. En virtud de lo anterior, la explicación de los hechos y de las razones expresadas en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión, al igual que el principio de correspondencia, es lo que permite garantizar el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente. En el presente caso, para la Sala no existió la alegada falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues el hecho siempre se refirió al rechazo de la pérdida por siniestro. Además, como lo ha considerado la Sala, los fundamentos de derecho que se han expresado en un requerimiento especial en relación con una determinada partida no pueden constituir para la Administración Tributaria una camisa de fuerza para los futuros actos administrativos que se expidan dentro del proceso de determinación oficial del impuesto, pues, precisamente, el requerimiento especial es un acto previo, pero no el definitivo. Mientras que la liquidación de revisión sí es un acto definitivo que, como cualquier acto definitivo, debe decidir todas las cuestiones planteadas, tanto inicialmente como durante el trámite (artículo 35 del Código Contencioso Administrativo). En consecuencia, no se viola el principio de correspondencia si en la liquidación oficial de revisión, la Administración expone nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener una glosa. Lo que no se permite es que se incluyan nuevos hechos o glosas diferentes a las propuestas en el requerimiento especial.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 711 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 35

**EXPENSAS NECESARIAS – Presupuestos / RELACION DE CAUSALIDAD – Concepto / INJERENCIA – Puede probarse con el ingreso obtenido / NECESIDAD – Aceptación / PROPORCIONALIDAD – Concepto / DEDUCCION POR VIAJES – No procede cuando no se prueba que tiene relación con la actividad productora de renta / CUOTAS DE CLUBES – No son deducibles por no tratarse de gastos necesarias**

En sentencia reciente, la Sala reiteró que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con la actividad generadora de renta, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto). Que el artículo 107 del E.T no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad. Por eso, la Sala considera que la injerencia que tiene el gasto puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no

necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”. Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega. En cuanto a la necesidad, el adjetivo “necesario” conforme su acepción gramatical implica “Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a voluntario y espontáneo.” Y, en cuanto a la proporcionalidad, que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí. En ese contexto, la Sala considera que en este caso no está probado el cumplimiento de los mencionados requisitos en el reembolso del gasto de viaje del gerente de la empresa. Primero, porque según el comprobante de contabilidad visible en el folio 1580 del cuaderno 5 de antecedentes, el gasto fue registrado contablemente como “vacaciones consolidadas” y, segundo, porque, los documentos con los que se pretendió probar la partida no demostraron que se hubiera tratado de un viaje de negocios, pues no se pudo conocer el propósito del viaje y el resultado de la gestión. La Sala observa que según la lista correspondiente al reembolso de gastos de viaje del gerente, ésta hace referencia a servicio de taxi, renta de vehículo y restaurantes en el Hotel Sheraton y Mac Donald’s Miami. Por lo tanto, a juicio de la Sala, no se probó que tales pagos tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta y fueran necesarios para el desarrollo del objeto social. Para la Sala el cargo no está llamado a prosperar, toda vez que en reiteradas oportunidades ha considerado que gastos tales como cuotas de sostenimiento a clubes y gastos en restaurantes no son deducibles, en la medida en que no son gastos necesarios para desarrollar la actividad productora de renta. El hecho de que tales pagos sean convenientes para impulsar una estrategia comercial no justifica el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no los hace indispensables o necesarios para poder desarrollar la actividad productora de renta, hasta el punto de entender que sin ellos no sea posible obtenerla.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107**

**COSTO DE ACTIVOS MOVIBLES – Su determinación se puede hacer a través del juego de inventarios o inventarios permanentes o continuos u otro sistema reconocido / JUEGO DE INVENTARIOS – Determinación del costo de los activos / INVENTARIOS PERMANENTES O CONTINUOS - El costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales para llevar el control permanente de las mercancías / DEDUCCION POR DESTRUCCION DE MEDICAMENTOS – Se prueba con las actas de la empresa / DEDUCCION POR DESTRUCCION DE OTRO TIPO DE BIENES – Es indispensable demostrar el hecho que dio lugar a la pérdida o a la destrucción**

Para efectos de establecer el costo de los activos movibles enajenados, el artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: “juego de inventarios”, “inventarios permanentes o continuos”, o “cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico”, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Tratándose de contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, “deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico...” Para el caso del sistema de “juego de inventarios”, el costo de lo vendido se establece por la suma del inventario inicial, (la determinada a 31 de diciembre del año anterior al gravable), más el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo y, se

sustraer el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final. Mientras que en el sistema de "inventarios permanentes o continuos", el costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, las que hacen parte integrante de la contabilidad, donde se registran las unidades compradas, vendidas, o consumidas, el costo de lo vendido y de lo comprado. Al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias. En el caso de la deducción por destrucción de medicamentos que forman parte del inventario, el hecho de la destrucción estaba plenamente justificado en el acatamiento de las disposiciones legales de tipo sanitario que ordenaban hacer la destrucción. Por eso, se ha exigido como prueba de la destrucción las actas de la empresa que den cuenta de ese hecho. Para el caso de otro tipo de bienes, las circunstancias propias del estado físico de los inventarios, tales como el desuso, la inutilización o la obsolescencia, debidamente demostrados, se encontraron justificables de la pérdida o de la destrucción. En estos eventos, la Sala también ha considerado indispensable valorar las pruebas que se aporten, pues pueden ser de diversa índole, dependiendo del tipo de bienes de que se trate.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 62**

**HURTO – La denuncia no es la prueba del hurto / DEDUCCION DE ACTIVOS MOVIBLES POR HURTO – Para que proceda debe demostrarse la sustracción de los bienes. Improcedencia por aportar sólo la denuncia**

Para el caso concreto, la parte demandante pide la deducción basada en la pérdida por hurto de ciertos computadores que constituían activos movibles de la empresa cuyo costo se estableció por el sistema de inventarios permanentes. En este caso, entonces, a diferencia de los anteriormente anotados, la pérdida ocurre por un hecho de terceros que, además, es constitutivo de una infracción de tipo penal. Entonces, la denuncia es el medio idóneo para promover la actividad del Estado. Y, pese a la seriedad y requisitos con que debe ser presentada no deja de ser un documento informativo de hechos y conductas presumiblemente delictivos. En esa medida, el denunciario no es la prueba del hurto. Las pruebas del hurto serán las que se aduzcan y practiquen en el curso de la investigación penal y que, por supuesto, estarán orientadas a establecer el acaecimiento de las circunstancias de tiempo modo y lugar que el denunciante plasmó en la denuncia y las que sean necesarias para el esclarecimiento de los hechos. Entonces, surge la inquietud de si es necesario que se adelante y concluya el proceso penal para que el contribuyente pruebe a la autoridad tributaria la deducción por pérdida de la mercancía, en casos de hurto. La Sala considera que no, porque el proceso penal, por muchas circunstancias no siempre termina con el fallo de fondo que determine la ocurrencia del hecho delictuoso y el sujeto responsable del mismo. Además, el procedimiento administrativo tributario no contempla la prejudicialidad para someter el proceso de revisión fiscal al proceso penal que se adelante. Para la Sala, entonces, tanto en el procedimiento administrativo tributario como en el judicial que se adelante ante esta jurisdicción, se sigue aplicando el principio de la carga de la prueba, según el cual, "Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. (artículo 177 del C.P.C.). De manera que, el que alega la pérdida de los bienes por hurto debe demostrar, al menos, la sustracción o el apoderamiento por parte de terceros, sin que baste la denuncia penal, pues, conforme se precisó, la denuncia es un simple documento informativo de hechos y conductas presumiblemente delictivos. En esa medida, en el caso concreto, la pérdida no está demostrada, puesto que en el expediente obra la denuncia presentada ante la SIJIN, que narra

que a la empresa demandante le hurtaron en el año gravable 2000 (11 de septiembre), “31 computadores portátiles Compac K6 2-475 n/o 180640-164 adquiridos a COMPAC COMPUTER DE COLOMBIA y veintitrés (sic) (23) maletines en lona para computador portátil –bienes cuyo valor de costo ascendió a la suma de \$97.905.982.”, y los respectivos comprobantes contables que reflejan ese hecho “presunto” (Folios 1284 a 1286). Esas pruebas no le dan certeza a la Sala de la pérdida alegada. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

**SANCION POR INEXACTITUD – Procedencia por la falta de prueba de los costos y deducciones**

Respecto de las demás deducciones, la Sala mantendrá la sanción, pues la discusión no giró en torno a los criterios de interpretación del derecho aplicable, sino en la apreciación incorrecta de algunos gastos de la sociedad como expensas necesarias, que, aún siendo ciertos y reales, no cumplieron o no se probó que cumplieran los requisitos de procedencia del artículo 107 del Estatuto Tributario. En consecuencia, se mantendrá la sanción impuesta en los actos acusados.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., dos (2) de febrero de dos mil doce (2012).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00478-01(16760)**

**Actor: SOFTWARE Y ALGORITMOS S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 21 de junio de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

**“1. ANÚLANSE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642003000190 del 27 de enero de 2004 y la resolución N° 310662004000063 del 23 de noviembre de 2004, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá, respectivamente, mediante las cuales determinó oficialmente a SOFTWARE Y ALGORITMOS S.A. NIT. 800.116.369-3, el impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000.

**2. MODIFÍCANSE** los actos administrativos señalados en el numeral anterior conforme a la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

**3. DENÍEGANSE** las demás súplicas de la demanda.

4. No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas

5. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”

Se pone de presente que el expediente entró al despacho para fallo el día 10 de agosto de 2011, toda vez que el proyecto presentado inicialmente por la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez fue negado en la Sala del día 10 de marzo de 2011. Para el efecto, se tomaron los antecedentes del proyecto inicial y se modificó la parte considerativa en lo pertinente.

## 1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 10 de abril de 2001, la sociedad SOFTWARE Y ALGORITMOS S.A. presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable de 2000, con un saldo a favor de \$295.005.000.

Previo Requerimiento Especial No. 310632003000117 del 14 de mayo de 2003<sup>1</sup> y la correspondiente respuesta, la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000190 del 27 de enero de 2004, mediante la cual rechazó deducciones por \$4.071.983 (gastos de viaje); \$97.905.982 (pérdida por siniestro); \$9.592.000 (afiliación Club El Nogal); \$41.434.299 (gastos de viaje); \$242.827 (gastos diversos) y \$2.774.115 (amortización); desconoció retenciones en la fuente por \$1.507.815 e impuso sanción por inexactitud por \$89.784.000. En consecuencia, determinó un saldo a favor de \$149.106.000<sup>2</sup>.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución No. 310662004000063 del 23 de noviembre de 2004, que decidió el recurso de reconsideración<sup>3</sup>.

## 2. LA DEMANDA

La sociedad SOFTWARE Y ALGORITMOS S.A. solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho pidió que se aceptaran las deducciones solicitadas y se levantara la sanción por inexactitud. En subsidio, solicitó que se modificara la liquidación del impuesto si se encontraba que procedía alguna de las deducciones. Finalmente, pidió que se condenara en costas y agencias en derecho.

Citó como normas violadas los artículos 6, 29, 83 y 228 de la Constitución Política; 104, 107, 120, 148, 647, 745, 746, 772, 776 y 777 del Estatuto Tributario y 2º de la Ley 174 de 1994. El concepto de violación lo desarrolló así:

1. Señaló que los funcionarios de la DIAN se extralimitaron en su función constitucional y legal al rechazar las deducciones a las que, por ley, tenía derecho

<sup>1</sup> Folio 1277 c.a. 2

<sup>2</sup> Folio 1561 c.a. 5

<sup>3</sup> Folio 76 c.ppal.

la sociedad contribuyente. Que la Administración desconoció hechos y documentos que demostraban la licitud de las sumas solicitadas. Así mismo, que hubo extralimitación en cuanto a la sanción por inexactitud, que se estableció para quienes le mienten al fisco, pero no para el caso de errores de apreciación o diferencias de criterios en la interpretación de normas jurídicas. Que no se podía aceptar la sanción cuando el contribuyente aporta todas las pruebas necesarias y conducentes sobre la existencia de los hechos.

Que la DIAN se extralimitó al infringir el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, específicamente en cuanto al desconocimiento de \$97.905.082 (pérdida por siniestro). Que en el requerimiento, la glosa se fundamentó en el hecho de que la aseguradora no había reconocido el siniestro, mientras que en la liquidación de revisión se fundamentó en que los bienes hurtados no eran usados en el negocio o actividad productora de renta y que no se habían dado los hechos de fuerza mayor o caso fortuito. Señaló que cuando el artículo 148 del Estatuto Tributario prohíbe su aplicación a los contribuyentes que llevan el sistema de juego de inventarios, está admitiendo la deducción por la pérdida de activos movibles. Que, por ello, la norma decía que no eran deducibles las pérdidas del activo movable que se hubieran reflejado en el juego de inventarios.

2. Indicó que la Administración infringió el derecho del debido proceso porque desconoció, en contra de la ley, la lógica y la sana crítica, el valor de las pruebas aportadas al proceso y porque desatendió el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Además, dijo que era improcedente la sanción por inexactitud ante la existencia de hechos incontrovertibles.

3. Expresó que el proceso adelantado por la Administración evidenciaba la presunción de la mala fe de la sociedad contribuyente.

4. Dijo que no se tuvo en cuenta la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal en el caso del rechazo de la deducción por la afiliación al Club el Nogal, pues si bien reconoció los laudables propósitos del egreso realizado por la empresa, dijo que esa expensa no tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta, cuando es ésta la que se afecta favorablemente con la realización del gasto.

5. Señaló que se había violado el artículo 107 del Estatuto Tributario, porque a pesar de que los gastos por afiliación al Club El Nogal y los gastos de viaje cumplieron los requisitos de dicha disposición, la DIAN los rechazó. Dijo que el argumento de que los pagos por gastos de viaje correspondían a vacaciones consolidadas del gerente de la empresa, según la contrapartida contable, si bien era discutible no era rechazable, ya que se trataba de un gasto real y tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta.

6. Señaló que de acuerdo con el artículo 148 del Estatuto Tributario procedía la deducción por la pérdida de bienes. Dijo que la DIAN tendría razón si la empresa determinara el costo de las ventas por el sistema de juego de inventarios, pero, por disposición legal, la empresa estaba obligada a llevar el sistema de inventarios permanentes. Que la DIAN ignoró el artículo 62 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 2 de la Ley 174 de 1994, conforme al cual la sociedad debía llevar este sistema porque estaba obligada a presentar la declaración firmada por el revisor fiscal.

Dijo que sí se presentó la fuerza mayor, pues la actora tomó todas las precauciones necesarias para evitar el hurto. Que, sin embargo, ocurrió el siniestro. Además, agregó que la DIAN no cuestionó la existencia del hecho criminal del hurto de los 31 computadores, pero que, con una actitud en extremo fiscalista, no reconoció la deducción que, conforme con el artículo 148 del Estatuto Tributario, era procedente. Señaló que no existía en el ordenamiento tributario un condicionamiento de que fuera reconocida la indemnización de la compañía aseguradora para la procedencia de la deducción.

Indicó que la aplicación de la sanción por inexactitud violó el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues éste expresamente dispone que no se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o por diferencia de criterio entre la Administración y el declarante en cuanto al derecho aplicable, como ocurrió en este caso, en el que se demostró la realidad del siniestro.

Se refirió a los elementos de la fuerza mayor y relató que el hurto fue efectuado por una de las bandas de piratería terrestre que afectaban gravemente las empresas en el país. Que el transporte de la mercancía se ajustó a los parámetros de seguridad y confiabilidad, pero que la actuación de los delincuentes había trascendido todas las previsiones hechas con buen juicio. Señaló que con la respuesta al requerimiento especial se presentó el comprobante de contabilidad certificado por el revisor fiscal que daba cuenta de la veracidad y procedencia del gasto.

7. Reiteró la violación del artículo 647 del Estatuto Tributario al aplicar la sanción por inexactitud sobre todos los valores rechazados, cuando la sociedad no informó hechos o factores falsos, engañosos o fraudulentos y cuando la diferencia se debió a errores de apreciación o diferencias de criterio en relación con el derecho aplicable.

8. Señaló que, según el artículo 745 del Estatuto Tributario, las dudas provenientes de los vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente, en caso de que no exista la posibilidad de eliminarlas. Estimó violado este artículo, porque, según dijo, las dudas se resolvieron a favor de la Administración, específicamente en lo que respecta a la pérdida de bienes. Que la DIAN no valoró las pruebas que presentó para probar que el siniestro había ocurrido por fuerza mayor o caso fortuito.

9. Consideró que no se había desvirtuado la presunción de veracidad de la información tributaria presentada por la sociedad. Que, por el contrario, la DIAN trasladó la carga de la prueba al contribuyente y cambió las exigencias entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

10. Finalmente, sostuvo que se violaron los artículos 772 y 777 del Estatuto Tributario, porque las certificaciones del revisor fiscal y los respectivos soportes internos y externos no fueron tenidos en cuenta como pruebas de cada una de las partidas rechazadas por la DIAN.

## **2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que la debida correspondencia que debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión no supone que en ésta no puedan

plasmarse argumentos distintos a los expuestos en el requerimiento, pues es válido que la Administración complemente o mejore los fundamentos de derecho inicialmente planteados, sobre los hechos que dieron origen a la modificación de la declaración privada.

Señaló que, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario, la necesidad y la proporcionalidad de las expensas deben determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas. Que, en el caso concreto, el pago de la cuota de afiliación al Club El Nogal no estaba dirigido a obtener directa o indirectamente la renta o recibir ingresos para el contribuyente y que tampoco era indispensable ni necesaria esa expensa. Además, porque ese pago no tiene relación causa efecto con la obtención del ingreso ni con la actividad que desarrollaba la empresa.

En cuanto al rechazo de la deducción por concepto de viajes por valor de \$4.071.983, indicó que se debió a la falta de comprobación de la misma, pues se demostró que el comprobante de contabilidad que la respaldaba se registró como un débito en la cuenta de gastos de viaje y un crédito a la cuenta de vacaciones consolidadas.

Que, así mismo, se rechazó el reembolso de los gastos de viaje efectuado por Erwin Grautoff Peña, al comprobarse que éste correspondía al año gravable 2003. Señaló que si se trataban como viáticos, igual el demandante no probó que practicó la retención en la fuente según los artículos 121 y 122 del Estatuto Tributario.

En relación con la presunción de veracidad sobre las declaraciones tributarias, dijo, ante el cuestionamiento sobre la realidad de las cifras o de los conceptos consignados, que correspondía al contribuyente allegar las pruebas que demostraran los derechos reclamados.

Respecto a la deducción por pérdida por siniestro por \$97.905.982 por el hurto de los computadores, señaló que no procedía la deducción conforme con el artículo 148 del Estatuto Tributario, pues estos bienes se clasificaban y contabilizaban como inventarios, es decir, eran activos movibles porque se enajenaban dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, mientras que esa norma se refería a los activos usados en el negocio o actividad productora de renta.

Sostuvo que el artículo 64 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes podían deducir hasta un 5% de la suma del inventario final más las compras, lo que conllevaba que la pérdida fuera tratada como un costo, de ahí que el artículo 148 no permitiera la deducción de las pérdidas de los activos movibles que se llevaran por el sistema de juego de inventarios, pues implicaría un doble beneficio. Señaló que tampoco se habían configurado los elementos propios de la fuerza mayor, porque el hurto en el país era una circunstancia previsible.

Frente al rechazo de \$41.434.299, advirtió que no era aplicable el artículo 777 del Estatuto Tributario, comoquiera que el rechazo no obedeció solo a falencias en la contabilidad de la empresa sino a la carencia de los soportes que demostraran la realidad y concepto de las erogaciones efectuadas, pues la mayoría de los comprobantes allegados correspondían a gastos realizados en una anualidad gravable diferente a la sometida a estudio (folios 126 a 128 y 700 a 728 de los antecedentes).

En cuanto al rechazo de la deducción por \$242.827, que según la actora correspondían a una diferencia en cambio, la Administración verificó que, en la contabilidad de la empresa, este valor correspondía al traslado de saldo entre el sistema Trident y el sistema SAP, y estaba reflejado en la cuenta 51951010 "Libros, Suscripciones y Rev. Técnico" del Libro inventarios y Balances, cuenta que no tenía ninguna relación con la diferencia en cambio. En consecuencia, la sociedad no probó el concepto alegado y su deducibilidad.

Explicó que la contabilidad de la actora no era confiable, ya que no representaba puntualmente las transacciones que pretendía mostrar, además de que omitió los soportes de las mismas y la información no mantenía la equidad.

Se refirió al rechazo de \$2.774.115 por concepto de amortización de abril del gasto diferido por la adquisición del software de contabilidad y de administración empresarial SAP, sobre la que la DIAN solicitó la factura pero la actora no la allegó.

Solicitó que se mantuviera la sanción por inexactitud por reunirse los supuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues la actora pidió deducciones que no fueron comprobadas. Dijo que no tenía cabida la alegada diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, ya que de las normas pertinentes no se podía inferir la procedencia de las deducciones que no fueron demostradas o que fueron inexistentes.

Controvirtió la solicitud de condena en costas por improcedente de conformidad con el numeral 2º del artículo 382 del Código de Procedimiento Civil, concordante con el 171 del mismo y los artículos 332 y 333 del Estatuto Tributario, esencialmente en aplicación del principio de igualdad de las partes.

### **3. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados y practicó una nueva liquidación. Las razones de la decisión se pueden resumir así:

#### **1. Falta de congruencia entre la liquidación de revisión y el requerimiento especial**

El Tribunal consideró que no se había configurado la falta de correspondencia entre estos actos administrativos, pues los hechos planteados en el requerimiento fueron los mismos que sirvieron de fundamento a la liquidación de revisión. Además, porque la liquidación oficial no debía ser necesariamente copia del requerimiento especial.

#### **2. Deducciones por afiliación al Club El Nogal por \$9.592.000 y Gastos de Viajes por \$4.071.983**

El Tribunal negó la procedencia de estas deducciones porque, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario no fueron gastos necesarios para la generación de la renta. Señaló que si bien la afiliación al Club El Nogal podía resultar útil para el contribuyente, la existencia de la misma no traía como consecuencia directa la generación de la renta. Que tampoco era de los normalmente acostumbrados en el desarrollo de la actividad económica, pues no era propio o inherente a ésta.

En cuanto a los gastos de viaje por valor de \$4.071.983, por concepto de reembolsos de pasajes aéreos al exterior, hospedajes y transportes del Gerente de la Empresa ERWIN GRAUTOFF PEÑA, en gestión de los negocios sociales

ante la US AT MICROSOFT COMPANY, concluyó que, según la información contable, no había congruencia entre lo manifestado por la sociedad y lo que demostraba la contabilidad de que correspondía a vacaciones del Gerente. En consecuencia, dijo que tales pagos no podían constituir gastos de representación.

### **3. Pérdidas por siniestro por valor de \$97.905.982**

El Tribunal precisó que las normas tributarias (artículos 62, 64 y 148 del Estatuto Tributario y 25 del Decreto 187 de 1975) autorizaban la disminución del inventario final, que era uno de los factores de determinación del costo de los activos movibles en el sistema de juego de inventarios y no la deducción por pérdidas que pudieran originarse por la destrucción de las mercancías. Por ello, agregó, el inciso final del artículo 148 citado de manera expresa advertía sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas.

Consideró que, conforme con el artículo 14 del Decreto 2650 de 1993, una forma de contabilizar las pérdidas era crear la "provisión" respectiva. Que, por lo tanto, el contribuyente podía registrar en su contabilidad la disminución del valor de sus inventarios producida por la destrucción o pérdida de los mismos, pero que tales provisiones no eran deducibles para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, porque no estaban expresamente establecidas en las normas tributarias. Que sólo se permitían fiscalmente las pérdidas fiscales u operacionales (artículo 147 ibídem) y las pérdidas de capital ocurridas por fuerza mayor (artículo 148).

Que en el caso de la actora, las pérdidas de los bienes movibles (computadores contabilizados como inventarios) no eran deducibles, pues aunque se demostrara la fuerza mayor o caso fortuito, el artículo 148 del Estatuto Tributario sólo permitía la deducción por pérdida de los activos fijos.

### **4. Sanción por inexactitud**

El Tribunal levantó la sanción, porque dijo que había diferencia de criterios sobre el derecho aplicable como causal de exoneración, en el caso de la deducción por pérdidas. En cuanto a las demás deducciones, señaló que la sanción se debía mantener por reunir los presupuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

## **4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

La **DIAN** solicitó revocar la sentencia en lo que se refería a la existencia de diferencia de criterios como exoneración de la sanción por inexactitud, toda vez que no existía congruencia entre las consideraciones expuestas en el fallo en relación con la deducción por pérdidas de inventarios y la decisión de anular la sanción por inexactitud. Señaló que el Tribunal había dado a entender que era claro que la pérdida solicitada como deducción no era procedente. Que, por lo tanto, no tenía fundamento para considerar, posteriormente, que existía diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable.

La **parte demandante** sustentó el recurso de apelación con los siguientes argumentos:

### **1. Principio de correspondencia entre la liquidación de revisión y el requerimiento especial.**

Dijo que del simple cotejo entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión se evidenciaba la violación al artículo 711 del Estatuto Tributario, en

cuanto a la pérdida por siniestros, pues el requerimiento fundó el rechazo en el hecho de que la aseguradora no había reconocido el valor y que no había sido por fuerza mayor o caso fortuito, mientras que en la liquidación de revisión señaló que los bienes no se enmarcaban dentro de los activos usados en el negocio o actividad productora de renta.

Indicó que la sociedad demostró que había hecho todo lo posible para evitar el asalto; que sí se trató de un hecho de fuerza mayor o caso fortuito y que no era causa legal para desconocer la deducción el hecho de que la compañía de seguros cuestionara el pago del siniestro, aspectos sobre los que el Tribunal no se refirió.

En cuanto al argumento expuesto en la liquidación de revisión, sostuvo que, además de no haberse planteado en el requerimiento especial, era ilegal, pues se probó que la mercancía hurtada era clasificada como activo movable, de acuerdo con el artículo 60 del Estatuto Tributario, y, por ello, la deducción era aceptable. Dijo que la sociedad no aplicó el sistema de juego de inventarios, sino el de inventarios permanentes, conforme con el artículo 62 ibídem. Que, en consecuencia, la pérdida de mercancías de ninguna manera podía reflejarse en el juego de inventarios, pero sí en los inventarios permanentes, porque la pérdida no era producto del conteo final de las unidades.

## **2. Aplicación ilegal de la sanción automática por inexactitud**

Manifestó que la sentencia del Tribunal no hizo un análisis de la causa por la que se impuso la sanción y desechó la realidad procesal de que la litis giraba en torno a los criterios de interpretación del derecho aplicable sobre la procedencia de las deducciones.

Dijo que el Tribunal reconoció la diferencia de criterios en cuanto a la deducción por pérdidas. Agregó que, no obstante, se demostró la ocurrencia del siniestro y los hechos declarados fueron completos y verdaderos. Además, porque la DIAN nunca cuestionó la realidad del asalto.

## **3. Rechazo ilegal de las siguientes deducciones:**

- **Gastos de viaje por \$4.071.983:** Señaló que con los comprobantes internos y externos que se anexaron con la respuesta al requerimiento especial se demostró la existencia, relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto, pues correspondió al reembolso de gastos de viaje al exterior del Gerente de la Empresa, en gestión de negocios sociales de gran importancia para la sociedad ante la US AT MICROSOFT COMPANY.

- **Pérdida por siniestro por \$97.905.982:** Dijo que la DIAN aseguró equivocadamente que la pérdida de activos movibles no se reflejaba en el juego de inventarios, sino que para registrar la pérdida de activos movibles era necesario realizar los asientos contables para dar de baja las mercancías hurtadas. Que la DIAN ignoró que la sociedad estaba obligada a llevar el sistema de inventarios permanentes, conforme con el artículo 62 del Estatuto Tributario. Señaló que la sociedad tenía derecho a la deducción y advirtió que las informaciones y soportes estaban amparados con la presunción de veracidad, que no habían sido desvirtuados por la DIAN. Citó el postulado de la buena fe en las actuaciones de

los particulares ante la Administración e invocó el artículo 777 del Estatuto Tributario sobre la suficiencia probatoria de los certificados del contador público.

- **Afiliación al Club El Nogal por \$9.592.000:** Señaló que ante los ingresos declarados por la sociedad, le convenía invertir una pequeña suma en esa afiliación, por ser el lugar en donde se atendían los clientes de la empresa para lograr importantes negocios. Dijo que si no se tenían clientes importantes no se produciría la renta con la que la actora contribuía al sostenimiento del Estado. Por lo tanto, consideró que se daban todos los supuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Invocó la certificación del revisor fiscal, la presunción de veracidad de la información tributaria y el postulado de la buena fe.

- **Gastos de viaje por \$41.434.299:** Señaló que la DIAN tenía razón cuando dijo que los gastos correspondían a otros periodos gravables. Sin embargo, solicitó que se reconocieran, pues, según dijo, fue un error del Departamento de Contabilidad el no precisar con exactitud el período al que correspondían los gastos, razón por la que se ofrecieron disculpas, se corrigió la falta y se anexaron los comprobantes internos y externos correspondientes al año gravable 2000 que respaldaban la deducción. Además, los gastos se realizaron efectivamente y fueron necesarios y proporcionales con la magnitud de la renta, se probaron y certificaron por el revisor fiscal.

- **Amortización por \$2.774.115:** Dijo que este gasto correspondió a la amortización del mes de abril de 2000 del gasto diferido por la adquisición del software de contabilidad y administración empresarial SAP que utilizaba la empresa, el que se encuentra debidamente respaldado con el comprobante de contabilidad 105969 de 2000 y certificado por el revisor fiscal.

## 5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

La **DIAN** solicitó revocar la sentencia, en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud que se levantó y, en su lugar, pidió negar las pretensiones de la demanda.

Dijo que las deducciones solicitadas por la actora no cumplieron los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, además, que no aportó las correspondientes pruebas contables que las respaldaran.

En cuanto a la sanción por inexactitud frente al caso específico de los computadores hurtados, señaló que estos tenían el carácter de mercancía que se adquiere para la venta sin transformarla, es decir, que eran activos movibles, respecto de los que el Consejo de Estado ha considerado que la disminución del inventario final sólo se aplica respecto de las mercancías que se adquieren para venta sin transformarlas. Además, sostuvo que el artículo 148 del Estatuto Tributario dispone que no son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se hubieran reflejado en el juego de inventarios. Que, en consecuencia, las pérdidas por la ocurrencia del citado siniestro jamás podían haber sido tratadas como deducción.

Concluyó que como la pérdida de activos movibles, consecuencia del siniestro, jurídicamente no era posible llevarla como deducción, se suministraron datos equivocados que dieron lugar a un menor impuesto o saldo a pagar y de ahí que se configurara la sanción por inexactitud, sin que se advirtieran errores de

apreciación o diferencia de criterios entre la Administración y la sociedad en relación con las disposiciones aplicables. Que tampoco se aplicó la sanción de manera automática. Que lo que se observó fue un desacato de las normas tributarias.

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara la sentencia y, en su lugar, se negaran las pretensiones de la demandante, dada la improcedencia de las deducciones declaradas y la legalidad de la sanción por inexactitud, por las siguientes razones:

- **La apelación de la DIAN:** Respecto de la improcedencia de la sanción por inexactitud por el rechazo de pérdidas por siniestro, dijo que no se percibía una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, cuando de las normas analizadas por el *a quo* se pudo establecer la improcedencia de la deducción.

- **Apelación de Software y Algoritmos S.A.:** En relación con la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, señaló que la ampliación de los fundamentos que se hizo en la liquidación de revisión, no cambiaba los hechos y presupuestos del requerimiento especial, sino que los complementaba. Que en ambas actuaciones se hizo referencia a la improcedencia de la deducción por pérdida por siniestro, por no cumplir los requisitos de la deducción contemplados en el artículo 148 del Estatuto Tributario, es decir, el hecho fue el mismo.

En relación con el rechazo de los gastos de viaje por \$4.071.983, señaló que la actora no desvirtuó que, según el registro contable de la partida, equivalían a un pasivo de la sociedad por concepto de vacaciones consolidadas, sin que existiera alguna explicación al respecto.

En relación con el rechazo por siniestro por \$97.905.982, manifestó que no entendía la posición de la demandante, pues en ninguna forma desvirtuaba la posición del Tribunal, sino que insistía en señalar que el rechazo no podía obedecer a considerar que la mercancía hurtada no era un activo movable y que no se había reflejado en el juego de inventarios, pues la sociedad no aplicaba este sistema.

En cuanto a la afiliación al Club El Nogal por \$9.592.000, dijo que no bastaba que la demandante afirmara que el gasto era necesario y que tenía relación de casualidad con la actividad productora de renta, sino que era indispensable que se probara que ello fue así, de acuerdo con los negocios generados o los clientes atendidos.

En cuanto a los gastos de viaje por \$41.434.299, advirtió que el Tribunal no se pronunció al respecto. Sin embargo, indicó que la certificación del revisor fiscal no era eficaz para probar la deducción, pues el desconocimiento se debió a la imprecisión de la información suministrada por la actora y la no concordancia entre lo declarado y las pruebas aportadas, sin que el revisor se hubiera referido en forma estricta a los hechos consignados en la contabilidad.

En cuanto a la amortización por \$2.774.115, sobre la que tampoco se pronunció el *a quo*, consideró que no se debía aceptar, toda vez que la DIAN solicitó a la actora que allegara la factura de venta o de prestación de servicio, pues el comprobante de contabilidad no era suficiente. Sin embargo, agregó, esa prueba no fue allegada al proceso.

Finalmente, en relación con la sanción por inexactitud, sostuvo que se debía mantener, pues las deducciones no cumplieron los requisitos exigidos en las normas tributarias para su procedencia, sin que se diera la alegada diferencia de criterios.

## 6. CONSIDERACIONES DE LA SALA

- **Cuestión preliminar**

Previo a decidir de fondo, la Sala observa que la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó estar impedida para conocer del proceso de la referencia, por configurarse la causal prevista en el numeral 5º del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil.

La Sala declarará fundado el impedimento formulado por las razones que pasan a exponerse:

La causal de impedimento invocada en el presente asunto es la prevista en el artículo 150 5 C.P.C., que a la letra dice:

**“Artículo 150.-** Son causales de recusación la siguientes:

*5. Ser alguna de las partes, su representante o apoderado, dependiente o mandatario del juez o administrador de sus negocios.”*

Conforme con dicha causal, se configura impedimento o recusación cuando una de las partes del proceso funge como representante o apoderado, dependiente o mandatario del juez o administrador de sus negocios.

En el caso particular, el impedimento se fundamenta en el hecho de que la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena, que en la actualidad tiene la calidad de Magistrada Auxiliar del despacho de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, actuó en el proceso como apoderada judicial de la DIAN.<sup>4</sup>

En consecuencia, como la doctora Suárez Valbuena, que ahora se desempeña como Magistrada Auxiliar de esta Corporación, actuó en representación de la DIAN, se configura la causal de impedimento en cuestión.

### **ASUNTO DE FONDO.**

Conforme con el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada, la Sala debe establecer la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN formuló liquidación oficial de revisión del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad SOFTWARE Y ALGORITMOS S.A. por el año gravable 2000 e impuso sanción por inexactitud. Para el efecto, la Sala analizará los siguientes aspectos: i) la congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión; ii) la procedencia de las siguientes deducciones: viajes por \$4.071.983; pérdida por siniestro por \$97.905.982 y

<sup>4</sup> Conforme con el poder que le fue otorgado (fl. 346 cp), la doctora Ana Rosa Suárez contestó la demanda, presentó alegatos de conclusión y recurrió la decisión de primera instancia.

afiliación al Club El Nogal por \$9.592.000 y, iii) la procedencia de la sanción por inexactitud por \$89.784.000.

Antes de proceder al estudio de los asuntos mencionados, la Sala considera necesario advertir que si bien el acto liquidatorio rechazó otras deducciones por \$41.434.299 (gastos de viaje); \$2.774.115 (amortización) y \$242.827 (gastos diversos) y desconoció retenciones en la fuente por \$1.507.815, la demanda presentada por la sociedad no cuestionó tales partidas y sólo con el recurso de apelación discutió las dos primeras, proceder que no puede aceptarse ni tenerse en cuenta en esta providencia, pues el recurso de apelación no es la oportunidad para adicionar las pretensiones y cargos expuestos en el libelo introductorio de la demanda.

#### **i) Congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión**

Conforme con lo dispuesto en los artículos 703 y 711 del Estatuto Tributario, antes de practicar la liquidación de revisión, la Administración debe proferir un requerimiento especial con todos los puntos que se propone modificar y con las explicaciones en que se sustenta. Las normas indican que la liquidación oficial de revisión se debe contraer exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación. En consecuencia, el requerimiento, la ampliación y la declaración tributaria constituyen el marco dentro del que la Administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente.

En virtud de lo anterior, la explicación de los hechos y de las razones expresadas en el requerimiento especial y en la liquidación de revisión, al igual que el principio de correspondencia, es lo que permite garantizar el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente.

En el presente caso, para la Sala no existió la alegada falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues el hecho siempre se refirió al rechazo de la pérdida por siniestro.

En efecto, en el requerimiento especial la DIAN dijo que la aseguradora no había reconocido el valor del siniestro y que la pérdida no había ocurrido por fuerza mayor o caso fortuito. Que las pérdidas por siniestros declaradas por el contribuyente no eran deducibles, conforme con el artículo 148 del Estatuto Tributario. En tanto que en la liquidación de revisión, la DIAN citó los artículos 148 y 64 del Estatuto Tributario y concluyó que no había acto que pudiera catalogarse fatalmente como constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, máxime cuando no se tomaron las precauciones básicas y necesarias para prever el hecho delincencial. Además, porque los bienes hurtados no se enmarcaban dentro de los activos usados en el negocio o actividad productora de renta para su deducibilidad y, por lo tanto, no eran deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se hubieran reflejado en el juego de inventarios.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala no es cierto que se haya violado el debido proceso por la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión. Por el contrario, en la liquidación de revisión se analizó la tesis del contribuyente y se mantuvo el rechazo, porque, como se había anunciado, no era procedente conforme con el artículo 148 del Estatuto Tributario. En consecuencia, el hecho propuesto en el requerimiento y ratificado en la liquidación de revisión no varió (la improcedencia de la pérdida por siniestro).

Además, como lo ha considerado la Sala<sup>5</sup>, los fundamentos de derecho que se han expresado en un requerimiento especial en relación con una determinada partida no pueden constituir para la Administración Tributaria una camisa de fuerza para los futuros actos administrativos que se expidan dentro del proceso de determinación oficial del impuesto, pues, precisamente, el requerimiento especial es un acto previo, pero no el definitivo. Mientras que la liquidación de revisión sí es un acto definitivo que, como cualquier acto definitivo, debe decidir todas las cuestiones planteadas, tanto inicialmente como durante el trámite (artículo 35 del Código Contencioso Administrativo). En consecuencia, no se viola el principio de correspondencia si en la liquidación oficial de revisión, la Administración expone nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener una glosa. Lo que no se permite es que se incluyan nuevos hechos o glosas diferentes a las propuestas en el requerimiento especial.

En atención a lo anterior el cargo no está llamado a prosperar.

## ii) Rechazo de deducciones

- **Gastos de viaje por \$4.071.983:** Según la sociedad demandante, el gasto es procedente, pues si bien podría ser discutible la naturaleza del gasto en virtud de que la contrapartida correspondía a vacaciones consolidadas del gerente de la empresa, no se podía rechazar el pago porque fue un gasto real que tuvo relación de causalidad con la actividad productora de renta de la compañía, pues correspondió al reembolso de gastos de viaje al exterior del gerente por la gestión de negocios sociales, como se probó con los comprobantes internos y externos que se anexaron con la respuesta al requerimiento especial.

El Tribunal rechazó la partida por cuanto, según la información contable, no se probó que se tratara de una expensa necesaria o que el gerente de la empresa hubiera viajado por la gestión de los negocios sociales ante la US AT MICROSOFT COMPANY, pues lo que se demostró fue que tales reembolsos correspondieron a vacaciones del ejecutivo y no a gastos de representación.

En sentencia reciente<sup>6</sup>, la Sala reiteró que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con la actividad generadora de renta*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto).<sup>7</sup> Que el artículo 107 del E.T<sup>8</sup> no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad. Por eso, la Sala considera que la *injerencia* que tiene el gasto puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no

<sup>5</sup> Sentencia del 19 de agosto de 2010, exp. 16236. C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

<sup>6</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., Catorce (14) de abril de Dos mil once (2011). Radicación: 230012331000199809137-01. N° Interno: 17261. Demandante: CERRO MATOSO S.A. Demandado: U.A.E. DIAN

<sup>7</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 10 de marzo de 2011. Radicación: 25 000 2327 000 2005 01946 01. No Interno: 17075. Demandante: FILMETEX S.A. Demandado: U.A.E. DIAN. Sentencia del 24 de marzo de 2011. Radicación: 250002327000200700259-01. No Interno: 17286. Demandante: Carbones del Cerrejón Ltda. Demandado: U.A.E. DIAN.

<sup>8</sup> "E.T ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes."

necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de *“Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”*.<sup>9</sup>

Por supuesto, esa circunstancia de hecho hace más complejo el reconocimiento de la deducción a favor de los contribuyentes, por la prueba que, en cada caso, le correspondería aportar a quien la alega.

En cuanto a la necesidad, el adjetivo “necesario” conforme su acepción gramatical implica “Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a *voluntario y espontáneo*.”<sup>10</sup>

Y, en cuanto a la proporcionalidad<sup>11</sup>, que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí.<sup>12</sup>

Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible.<sup>13</sup>

Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. La prueba se debe encauzar a que es una “costumbre normal” hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de la ley no pueden confundirse con la costumbre, como *“Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.”*<sup>14</sup> En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales<sup>15</sup> o de la costumbre mercantil.<sup>16</sup> Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.<sup>17</sup>

En ese contexto, la Sala considera que en este caso no está probado el cumplimiento de los mencionados requisitos en el reembolso del gasto de viaje del gerente de la empresa. Primero, porque según el comprobante de contabilidad visible en el folio 1580 del cuaderno 5 de antecedentes, el gasto fue registrado contablemente como “vacaciones consolidadas” y, segundo, porque, los documentos con los que se pretendió probar la partida no demostraron que se hubiera tratado de un viaje de negocios, pues no se pudo conocer el propósito del viaje y el resultado de la gestión. La Sala observa que según la lista correspondiente al reembolso de gastos de viaje del gerente, ésta hace referencia a servicio de taxi, renta de vehículo y restaurantes en el Hotel Sheraton y Mac Donald’s Miami. Por lo tanto, a juicio de la Sala, no se probó que tales pagos tuvieran relación de causalidad con la actividad

<sup>9</sup> DRAE. Injerir **4. prml**. Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

<sup>10</sup> Idem 1

<sup>11</sup> “DRAE. **1. f.** Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

<sup>12</sup> Idem 1

<sup>13</sup> Idem 1

<sup>14</sup> DRAE. Definición de Costumbre

<sup>15</sup> Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

<sup>16</sup> Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

<sup>17</sup> Idem 1

productora de renta y fueran necesarios para el desarrollo del objeto social<sup>18</sup>, como en este caso, “REALIZAR, DESARROLLAR ACTIVIDADES RELACIONADAS CON LA INGENIERÍA DE SISTEMAS, ELABORACIÓN Y VENTA DE PROGRAMAS PARA COMPUTADOR Y ACCESORIOS PARA LOS MISMOS, CAPACITACIÓN EN EL MANEJO DE COMPUTADORES, MANEJO DE PROGRAMAS, DIAGRAMACIÓN, [...]”<sup>19</sup>. No prospera el cargo.

- **Afiliación al Club El Nogal por \$9.592.000:** El Tribunal rechazó la deducción porque no era un gasto absolutamente necesario para la generación de la renta, aunque pudiera resultar útil para el contribuyente. Consideró igualmente que este tipo de gasto no era de los normalmente acostumbrados en el desarrollo de la actividad económica de la demandante, pues no era propio o inherente a ésta.

Por su parte, la sociedad alegó que se trataba de la inversión de una pequeña suma en un espacio en el que se pudiera atender a los clientes de la empresa para lograr importantes negocios y así producir la renta con la que se contribuiría al sostenimiento del Estado.

Para la Sala el cargo no está llamado a prosperar, toda vez que en reiteradas oportunidades ha considerado que gastos tales como cuotas de sostenimiento a clubes y gastos en restaurantes no son deducibles, en la medida en que no son gastos necesarios para desarrollar la actividad productora de renta. El hecho de que tales pagos sean convenientes para impulsar una estrategia comercial no justifica el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no los hace indispensables o necesarios para poder desarrollar la actividad productora de renta, hasta el punto de entender que sin ellos no sea posible obtenerla.

Si bien pudiera considerarse que tal gasto sirve para mantener buenas relaciones públicas y comerciales, no son necesarios para el desarrollo del objeto social de la empresa. Para la Sala, no es suficiente aducir razones de necesidad o de relación de causalidad con la actividad productora de renta para considerar que un gasto es una expensa necesaria deducible en el impuesto de renta o señalar que dentro del gremio es un gasto acostumbrado. Se deben probar, en cada caso, estas circunstancias, lo que aquí no se cumplió. En consecuencia, como lo decidió el Tribunal a quo, no se acepta esta deducción.

**2.3. Pérdida por siniestro por \$97.905.982:** El Tribunal rechazó la partida porque las normas tributarias no autorizaban la deducción por pérdidas que pudieran originarse por la destrucción de las mercancías. Que el artículo 148 del Estatuto Tributario sólo permitía las pérdidas de capital ocurridas por fuerza mayor o caso fortuito, y que, en este caso, las pérdidas fueron de bienes muebles (computadores contabilizados como inventarios). Que, por lo tanto, esa norma no era aplicable al caso.

Por su parte, la sociedad alegó que la pérdida sí era deducible conforme con el artículo 148 del Estatuto Tributario, pues al prohibir su aplicación para los contribuyentes que llevaran el sistema de juego de inventarios, admitía la deducción por la pérdida de activos muebles. Que como la sociedad no determinaba el costo de las ventas por el sistema de juego de inventarios, sino por el sistema de inventarios permanentes, la norma sí era aplicable. Que, en este caso, se configuró la fuerza mayor, pues, a pesar de que tomó todas las precauciones para evitar el hurto, éste se dio.

<sup>18</sup> Sentencia del 27 de mayo de 2010, Exp. 16800, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>19</sup> Folio 46 c.ppal.

Pues bien, para la Sala la partida solicitada como deducción no es fiscalmente procedente, por las siguientes razones:

Para efectos de establecer el costo de los activos movibles enajenados, el artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: “juego de inventarios”, “inventarios permanentes o continuos”, o “cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico”, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Tratándose de contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, “deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico...”

Para el caso del sistema de “juego de inventarios”, el costo de lo vendido se establece por la suma del inventario inicial, (la determinada a 31 de diciembre del año anterior al gravable), más el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo y, se sustrae el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final.

Mientras que en el sistema de “inventarios permanentes o continuos”<sup>20</sup>, el costo se contabiliza en tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, las que hacen parte integrante de la contabilidad, donde se registran las unidades compradas, vendidas, o consumidas, el costo de lo vendido y de lo comprado. Al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias.

La Sección, en sentencia del 27 de octubre de 2005<sup>21</sup>, precisó que el artículo 64 del Estatuto Tributario autorizaba la disminución del inventario final para los contribuyentes que adoptaran el sistema de juego de inventarios, por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, “hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras” y si se demostraba la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito podían aceptarse sumas mayores, pero no aceptaba la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías. Por ello, el inciso final del artículo 148 ibídem, de manera expresa, advertía sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas, al decir: “No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios”<sup>22</sup>

En dicha oportunidad, la Sala sostuvo que cuando se trataba de contribuyentes que debían adoptar el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no preveía la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues tal concepto se manejaba a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993), la que no era deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

Sin embargo, explicó que “tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de

<sup>20</sup> Regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 30 y 31

<sup>21</sup> Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, acción de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la DIAN.

<sup>22</sup> Independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, sólo son deducibles: Las *pérdidas fiscales u operacionales* (las que se originan en desarrollo de la actividad productora de renta, cuando los costos y gastos superan los ingresos percibidos en un período gravable) y las *pérdidas de capital* (las que se originan por la pérdida de bienes -activos fijos- vinculados a la actividad productora de renta, ocurridas por fuerza mayor)

ninguna manera, ni consumidos, ni usados, podría llegar a admitirse su valor como “expensa necesaria” deducible, siempre y cuando se demuestre, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad; y, además, que el contribuyente demuestre que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo, el caso de los contribuyentes que llevan el sistema de juego de inventarios, donde tal disminución puede ser tratada como costo (art. 64 E. T.)” (Subraya fuera del texto).

La Sala, mediante sentencia del 25 de septiembre de 2006, fortaleció esa posición en cierto caso en el que se estudiaba sobre la procedencia del costo de ventas por destrucción de inventarios en el caso de los contribuyentes obligados a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes<sup>23</sup>. Allí se hicieron las siguientes consideraciones:

*“La Sala considera que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E. T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados.*

*En el caso, está demostrado que la destrucción de mercancías obedeció a conceptos como vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia, es decir, que se adoptó en cumplimiento de disposiciones legales o administrativas, razón por la cual constituyen expensas necesarias en la actividad productora de renta de VECOL S.A.*

*Por tanto, son “expensas” que tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social de la entidad [fabricación, producción, venta y comercialización de productos biológicos, químicos y farmacéuticos para la sanidad humana, animal y vegetal], de manera que los bienes dados de baja dentro del sistema de inventario permanente, representan uno de los conceptos inherentes y necesarios para la entidad en la producción de sus ingresos o renta derivada de tal objeto social, es decir, se involucran en la actividad productora de renta.*

*En efecto, tratándose de productos para la salud humana, animal y vegetal, su producción, venta y comercialización, está sujeta a controles estatales de gran seriedad para determinar la seguridad y efectividad del bien que será distribuido y utilizado, controles que se realizan por lo general antes de ser lanzados al mercado y que en consecuencia si no son superados, los bienes deben ser destruidos por disposición legal, de lo cual es fácil inferir que su tratamiento debe ser el de “expensa necesaria”, siempre que cumplan las condiciones establecidas en la ley, esto es, que tengan relación de causalidad “con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad” [art. 107 E. T.].*

<sup>23</sup> Expediente 15032 C. P. Maria Inés Ortiz Barbosa.

*Resulta entonces válido que en casos como el presente, cuando el contribuyente debe acatar órdenes de autoridades encargadas de controlar esta clase de bienes en pro de la seguridad y salubridad públicas o porque es usual su aplicación en el campo comercial, se vea avocado a destruir parte de su inventario y por ende lo refleje en una disminución de la renta a título de costo (expensa).*

*De otra parte, la apertura económica y la suscripción de tratados comerciales con otros países implica el fortalecimiento de medidas fitosanitarias, de salubridad pública o de cualquier otra índole que obligan a los contribuyentes a dar de baja determinados activos movibles (por vencimiento, deterioro, contaminación, etc), merecen reconocimiento fiscal de expensa en el denuncia rentístico, pues de lo que se trata es de impulsar la producción y no de restringir tributariamente los incentivos previstos en la ley”.*

Aunque la sentencia decidió sobre la procedencia del costo de ventas, las razones expuestas permitieron considerar que cuando se solicitaba por medio de deducción, no debía rechazarse si se demostraban los elementos de las expensas necesarias previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, norma común para costos y deducciones.

Se advierte que si bien la jurisprudencia transcrita y mencionada hizo referencia a medicamentos, también se dijo que nada impedía que en aquellos casos en que los inventarios correspondieran a otro tipo de mercancías, se pudieran aplicar estos criterios de acuerdo con lo que se probara en cada caso.

También es relevante resaltar que en las sentencias referidas se ha insistido en que los hechos que dan lugar a la destrucción o a la pérdida deben estar plenamente justificados y probados.

En el caso de la deducción por destrucción de medicamentos que forman parte del inventario, el hecho de la destrucción estaba plenamente justificado en el acatamiento de las disposiciones legales de tipo sanitario que ordenaban hacer la destrucción. Por eso, se ha exigido como prueba de la destrucción las actas de la empresa que den cuenta de ese hecho.

Para el caso de otro tipo de bienes, las circunstancias propias del estado físico de los inventarios, tales como el desuso, la inutilización o la obsolescencia, debidamente demostrados, se encontraron justificables de la pérdida o de la destrucción.<sup>24</sup> En estos eventos, la Sala también ha considerado indispensable valorar las pruebas que se aporten, pues pueden ser de diversa índole, dependiendo del tipo de bienes de que se trate.

Por supuesto, las anteriores consideraciones también se tienen en cuenta para los casos ocurridos con posterioridad a la Ley 1111 de 2006, toda vez que, si bien a partir de la vigencia de esta ley, cuyo artículo 2º modificó el artículo 64, es procedente deducir las disminuciones ocurridas en mercancías de fácil destrucción o pérdida, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras, en estos casos también es indispensable demostrar el hecho que dio lugar a la pérdida o a la destrucción.

<sup>24</sup> Sobre el particular ver CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Sentencias del veintitrés (23) de febrero dos mil once (2011). Radicación número: 17001-23-31-000-2004-00488-01(17538).. Actor: MABE DE COLOMBIA S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES y del 16 de diciembre de 2011, No. interno 18368, Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA.

Para el caso concreto, la parte demandante pide la deducción basada en la pérdida por hurto de ciertos computadores que constituían activos movibles de la empresa cuyo costo se estableció por el sistema de inventarios permanentes.

En este caso, entonces, a diferencia de los anteriormente anotados, la pérdida ocurre por un hecho de terceros que, además, es constitutivo de una infracción de tipo penal.

Por definición, el hurto implica que determinada persona se apodere de una cosa mueble ajena, con el propósito de obtener provecho para sí o para otro (Artículo 239 C. Penal), y, por tanto, indiscutiblemente implica la pérdida del bien, pero también, la imputación del hecho a quien resulte responsable del delito. Por eso, en estos eventos es necesario que se propicie el inicio de las acciones judiciales pertinentes, mediante la interposición de la denuncia penal.

Conforme lo ha dicho la Corte Constitucional<sup>25</sup> *“La denuncia en materia penal es una manifestación de conocimiento mediante la cual una persona, ofendida o no con la infracción, pone en conocimiento del órgano de investigación un hecho delictivo, con expresión detallada de las circunstancias de tiempo modo y lugar, que le consten. Se trata de un acto constitutivo y propulsor de la actividad estatal en cuanto vincula al titular de la acción penal - la Fiscalía - a ejercerla con el propósito de investigar la perpetración de un hecho punible. Es además un acto formal en el sentido que, aunque carece del rigor de una demanda, convoca una mínima carga para su autor en cuanto exige (i) presentación verbal o escrita ante una autoridad pública; (ii) el apremio del juramento; (iii) que recaiga sobre hechos investigables de oficio; (iv) la identificación del autor de la denuncia; (v) la constancia acerca del día y hora de su presentación; (vi) suficiente motivación, en el sentido que contenga una relación clara de los hechos que conozca el denunciante, de la cual se deduzcan unos derroteros para la investigación; (vii) la manifestación, si es del caso, acerca de si los hechos han sido puestos en conocimiento de otro funcionario. La denuncia es un acto debido en cuanto involucra el ejercicio de un deber jurídico (Art. 95.7 CP) del cual es titular la persona o el servidor público que tuviere conocimiento de la comisión de un delito que deba investigarse de oficio. El acto de denuncia tiene carácter informativo en cuanto se limita a poner en conocimiento de la autoridad encargada de investigar, la perpetración de una conducta presumiblemente delictuosa, con indicación de las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se realizó y de los presuntos autores o partícipes, si fueren conocidos por el denunciante. (...)*

Entonces, la denuncia es el medio idóneo para promover la actividad del Estado. Y, pese a la seriedad y requisitos con que debe ser presentada<sup>26</sup> no deja de ser un documento informativo de hechos y conductas presumiblemente delictivos. En esa medida, el denuncia no es la prueba del hurto. Las pruebas del hurto serán las que

<sup>25</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-1175

<sup>26</sup> Idem: “Son dos los parámetros para determinar el fundamento de una denuncia: (i) Que los hechos revistan las características de un delito, se trata de una exigencia que hace referencia a aspectos meramente descriptivos de la conducta, sin que su constatación involucre elementos valorativos. Es un concepto que responde a lo que en la teoría clásica del delito se ha denominado tipo objetivo, concepto que involucra elementos puramente descriptivos, es decir aquellos componentes de la conducta asequibles a la percepción sensorial, sin que en esa constatación se ingrese en terrenos valorativos. Lo que conduce a afirmar que para la estructuración de este primer elemento de fundamentación basta con que el funcionario investigador constate que la conducta que denuncia se encuentra descrita como delito, perseguible de oficio, sin que le sea permitido ingresar en la consideración de aspectos valorativos. (ii) El segundo parámetro de fundamentación atañe a la suficiente motivación de la denuncia acerca de la existencia del hecho. La expresión “siempre y cuando medien suficientes motivos y circunstancias fácticas que indiquen la posible existencia del mismo” (Art. 250 CP), impone al denunciante una carga informativa que permita inferir razonablemente que el hecho denunciado efectivamente existió.

se aduzcan y practiquen en el curso de la investigación penal y que, por supuesto, estarán orientadas a establecer el acaecimiento de las circunstancias de tiempo modo y lugar que el denunciante plasmó en la denuncia y las que sean necesarias para el esclarecimiento de los hechos.

Entonces, surge la inquietud de si es necesario que se adelante y concluya el proceso penal para que el contribuyente pruebe a la autoridad tributaria la deducción por pérdida de la mercancía, en casos de hurto. La Sala considera que no, porque el proceso penal, por muchas circunstancias no siempre termina con el fallo de fondo que determine la ocurrencia del hecho delictuoso y el sujeto responsable del mismo. Además, el procedimiento administrativo tributario no contempla la prejudicialidad para someter el proceso de revisión fiscal al proceso penal que se adelante.

Para la Sala, entonces, tanto en el procedimiento administrativo tributario como en el judicial que se adelante ante esta jurisdicción, se sigue aplicando el principio de la carga de la prueba, según el cual, "Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. (artículo 177 del C.P.C.). De manera que, el que alega la pérdida de los bienes por hurto debe demostrar, al menos, la sustracción o el apoderamiento por parte de terceros, sin que baste la denuncia penal, pues, conforme se precisó, la denuncia es un simple documento informativo de hechos y conductas presumiblemente delictivos.

En esa medida, en el caso concreto, la pérdida no está demostrada, puesto que en el expediente obra la denuncia presentada ante la SIJIN<sup>27</sup>, que narra que a la empresa demandante le hurtaron en el año gravable 2000 (11 de septiembre), "31 computadores portátiles Compac K6 2-475 n/o 180640-164 adquiridos a COMPAC COMPUTER DE COLOMBIA y veintitrés (sic) (23) maletines en lona para computador portátil –bienes cuyo valor de costo ascendió a la suma de \$97.905.982.", y los respectivos comprobantes contables que reflejan ese hecho "presunto" (Folios 1284 a 1286). Esas pruebas no le dan certeza a la Sala de la pérdida alegada. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

**3. Sanción por inexactitud por \$89.784.000:** El Tribunal levantó la sanción, porque según dijo, en el presente asunto se presentó una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable como causal de exoneración en el caso de la deducción por pérdidas, y la mantuvo respecto de las demás deducciones. Habida cuenta de que en esta oportunidad el desconocimiento de la deducción se mantiene, se restablece la liquidación de la sanción.

Respecto de las demás deducciones, la Sala mantendrá la sanción, pues la discusión no giró en torno a los criterios de interpretación del derecho aplicable, sino en la apreciación incorrecta de algunos gastos de la sociedad como expensas necesarias, que, aún siendo ciertos y reales, no cumplieron o no se probó que cumplieran los requisitos de procedencia del artículo 107 del Estatuto Tributario. En consecuencia, se mantendrá la sanción impuesta en los actos acusados.

En ese orden, la Sala revocará la decisión del Tribunal a quo y negará las pretensiones alegadas.

---

<sup>27</sup> Folio 316 del cuaderno principal.

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,

**F A L L A:**

**1. REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar, **DENIÉGASE** las pretensiones de la demanda.

**2. RECONÓCESE** al abogado Mauricio Eduardo Ossa Zamora como apoderado de la DIAN.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**