



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

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

| | |
|-------------------|--|
| Referencia | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación | 76001-23-33-000-2015-00777-01 (27041) |
| Demandante | RIOPAILA CASTILLA S.A. |
| Demandado | DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN |
| Tema | Impuesto sobre la renta año gravable 2010. Deducción por depreciación- contratos de lease back. Renta líquida por recuperación de deducciones. Deducción de costos y gastos – artículo 107 Estatuto Tributario. Error aritmético. Reintegro de saldo a favor. Sanción por inexactitud. |

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 28 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Oralidad, que dispuso¹:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, la cual comprenderá únicamente los renglones descritos en el párrafo 92 de esta providencia, de acuerdo a las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DISPONER** que los renglones anulados queden en la forma prevista en el párrafo 93 de esta providencia.

TERCERO. ORDENAR al contribuyente que reintegre a la Dian la suma de \$89'204.000, debidamente ajustada en la forma prevista por el inciso final del artículo 186 de la ley 1437 de 2011.

CUARTO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda, según lo expuesto en la parte motiva.

QUINTO: NO CONDENAR en costas, por lo expuesto en la parte considerativa.

SEXTO: En firme la presente decisión, **ARCHIVAR** el expediente, previas las anotaciones de rigor.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 13 de abril de 2011 Riopaila Castilla S.A. presentó la declaración de renta del año gravable 2010, en la cual registró un saldo a favor, el cual fue solicitado en devolución y/o compensación el 28 de junio de 2011. El 6 de enero de 2012 la declaración fue corregida, reduciéndose el saldo a favor, el cual fue compensado contra el saldo a pagar del período dos del impuesto sobre las ventas del año 2011, mediante Resolución Nro. 022 del 17 de enero de 2012.

Previa emisión del requerimiento especial y su respuesta², el 14 de febrero de 2014, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 21241201400004 que modificó la declaración de renta del año 2010, en los siguientes aspectos: rechazó costos de ventas, desconoció gastos operacionales de administración, incrementó el impuesto sobre la renta, impuso sanción por inexactitud a la tarifa del 160% y liquidó en consecuencia un saldo a pagar a cargo de la actora

¹ Samai. Índice 2. PDF " ED_SENTENCIA_13SENTENCIADDELTRI (.pdf) NroActua 2"

² El requerimiento especial fue expedido el 27 de mayo de 2013 y la respuesta fue presentada el 23 de agosto de 2013.



El 14 de abril de 2014, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en la Resolución Nro. 900.193 del 9 de marzo de 2015, que modificó la liquidación oficial de revisión al aceptar parcialmente gastos operacionales de administración, manteniendo el rechazo de los costos de venta, y liquidando ajustado el saldo a pagar por impuesto y la sanción por inexactitud al 160%.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el demandante formuló las siguientes pretensiones³:

“VII. PETICIÓN

1. *Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412014000004 del 14 de febrero de 2014, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá.*
2. *Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900.193 del 9 de marzo de 2015, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión jurídica de la DIAN.*
3. *Que como consecuencia de las declaraciones anteriores a título de restablecimiento del derecho, se declare que RIOPAILA CASTILLA S.A. – NIT 900.087-414-4, no está obligada a pagar el mayor impuesto sobre la renta, ni la sanción por inexactitud liquidados oficialmente, y se declare la firmeza de la declaración de corrección presentada por la sociedad el 6 de enero de 2012 mediante formulario N° 1101603087097 por el impuesto sobre la renta del año gravable 2010.”*

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 13, 29 y 363 de la Constitución Política; 107, 127-1, 128, 131, 134, 135, 139 y 647 del Estatuto Tributario; 57 (numeral 6) y 128 del Código Sustantivo del Trabajo; 17 de la Ley 344 de 1996; 2 y 6 del Decreto 3019 de 1989.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

1. Procedencia del costo de ventas declarado.

1.1. Costo de ventas declarado por depreciación de bienes objeto de leasing.

Relató que el costo de ventas rechazado está relacionado con el contrato de leasing suscrito el 30 de abril de 2010 entre la actora, en calidad de proveedor y arrendatario locatario, y Leasing Bancolombia, como arrendador, respecto de maquinaria industrial compuesta por calderas, turbogenerador y molinos, que fue evaluada por la firma Anthony Halliday Beron Ltda.

Transcribió los artículos 2 y 3 del Decreto 913 de 1993 para explicar que, en virtud del contrato de leasing, vendió la maquinaria industrial a Bancolombia, quien luego se la arrendó, pactándose un canon mensual. Se refirió al artículo 128 del Estatuto Tributario para indicar que la sociedad depreció la maquinaria utilizada en su actividad productora de renta, calculando la alícuota necesaria para amortizar el costo de los bienes durante su vida útil.

A partir del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, concluyó que la norma no restringe la posibilidad de depreciar los activos fijos que han sido objeto de contratos de leasing bajo la modalidad de lease back, pues la norma fija la forma cómo se deprecian los activos, independiente de que se hubieran depreciado previamente, utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien fuera de propiedad del arrendatario.

³ Samai. Índice 2.
PDF “ED_DEMANDA_03DEMANDA(.pdf) Nro Actua 2” y “ED_REFORMADD_06REFORMADELADEM(.pdf) NroActua 2”.



Precisó que, con base en el artículo 139 del Estatuto Tributario, el adquirente de un bien usado puede calcular razonablemente el resto de la vida útil del activo para amortizar su costo de adquisición, y que esa vida útil puede ser igual o superior a la señalada en el reglamento, es decir ese cálculo se puede realizar sin consideración de su anterior propietario y del hecho de que haya sido depreciado en su totalidad previamente. Indicó que, la única restricción que impone dicha norma es que la vida útil calculada para el activo por el contribuyente, más la transcurrida anteriormente, no sea inferior a la de un bien nuevo.

Advirtió que, según lo establecido en el artículo 131 del Estatuto Tributario, la base para el cálculo de la depreciación es el precio de adquisición, monto que fue cancelado por la actora a través del pago de los cánones. Agregó que, sobre dicha base calculó la depreciación, dado que los bienes no son inutilizables o desechables, y la ley reconoce el desgaste del activo, independiente de que se adquiriera mediante leasing⁴.

Dijo que la afirmación de la DIAN, según la cual los bienes depreciados anteriormente que hayan sido adquiridos bajo contratos de leasing no pueden depreciarse por parte del nuevo adquirente queda desvirtuada, pues es de la naturaleza del lease back que el bien haya sido usado por el anterior propietario, por lo que la norma fiscal permite la depreciación de bienes usados durante su vida útil y durante el tiempo que presten servicio, y la depreciación de bienes adquiridos mediante lease back no está prohibida.

En lo que respecta a la vida útil de los bienes objeto de depreciación, anotó que tuvo en cuenta el término de diez años, a partir del artículo 2 del Decreto 3019 de 1989, y el método de reducción de saldos aceptado por el artículo 134 del Estatuto Tributario, disposición que tampoco distingue un sistema especial de depreciación para bienes que hayan sido adquiridos mediante leasing, y que puede usar libremente el contribuyente sin autorización de la DIAN.⁵

Explicó la fórmula usada en el método de reducción de saldos, para resaltar que la cuota de depreciación resulta mayor en los primeros años, sin que ello viole la ley ni el principio de asociación. Citó los Conceptos DIAN 35325 de 2002 y 001488 de 1995 y sostuvo que, para la época de los hechos, no existía límite al valor de salvamento, tal como fue establecido posteriormente en el artículo 159 de la Ley 1607 de 2012.

Ilustró el cálculo de la fórmula para cada activo objeto del contrato de lease back y el cómputo del valor a depreciar. Agregó que, tal como se acredita con certificado de revisor fiscal, la depreciación total de los bienes fue llevada al costo de ventas, circunstancia confirmada por el dictamen de contador público emitido el 6 de noviembre de 2015 por KPMG Advisory Services S.A.S.

Indicó que, el anterior dictamen también da cuenta de que la sociedad no depreció fiscalmente en su totalidad los seis activos en el primer año de adquisición, ni utilizó la depreciación acelerada, ni por obsolescencia, y verifica la forma de depreciación utilizada por la actora. Con base en la página 6 del mismo documento, se opuso a los argumentos de la DIAN, por cuanto no aplicó la depreciación acelerada, sino el método de reducción de saldos en turnos normales, que genera un gasto mayor en los primeros años.

Señaló que tampoco hizo uso de la depreciación por obsolescencia pues no depreció los activos totalmente en el primer año de adquisición, el valor de los bienes del leasing era superior a 50 UVT, y la maquinaria no era obsoleta, lo que explica la celebración del contrato, conclusión refrendada por el perito. Anotó que

⁴ Citó la sentencia del 18 de julio de 2013, exp. 19184 del Consejo de Estado.

⁵ Al efecto, trajo a colación la sentencia del 1 de octubre de 2009, exp. 16379 del Consejo de Estado.



sobre la presunta aplicación del artículo 129 del Estatuto Tributario y los argumentos esgrimidos en contra, la DIAN guardó silencio en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Adujo que la DIAN tampoco motivó la aplicación del método de depreciación de línea recta para calcular el gasto, lo cual deriva en la nulidad de la liquidación oficial de revisión⁶ y, en todo caso, al aplicar dicho método la Administración Tributaria confirmó que los activos del contrato de leasing sí podían depreciarse, desde la fecha de suscripción del acuerdo, y que el término de vida para el cálculo era de diez años. Reiteró que el método de depreciación podía ser elegido libremente por la sociedad, sobre lo cual solicitó tener en cuenta la sentencia del 1 de octubre de 2009, exp. 16379 del Consejo de Estado y la opinión del perito.

Cuestionó que la demandada solo aceptara que tres de los seis activos pudieran depreciarse, siendo que todos se adquirieron en una misma fecha, bajo un mismo contrato y antes de la transacción habían sido depreciados entre el 93% y el 100%, sin que ello sea un impedimento para considerar la depreciación a partir de la nueva adquisición.

Controvirtió la presunta aplicación de la sentencia del 6 de abril de 2006, exp. 14013 del Consejo de Estado, pues estimó que se trataba de una situación de hecho distinta a la del presente caso. Invocó como aplicable la sentencia del 18 de julio de 2013, exp. 19184 del Consejo de Estado.

1.2 Costo de ventas declarado- otros conceptos.

Sobre la suma rechazada por derechos inciertos, sostuvo que si existía soporte pues aportó el acta de conciliación y pago no. 2138 GTE-SS-ELR de 17 de febrero de 2010 suscrita entre la sociedad, como empleadora, y una ex trabajadora, en donde se deja constancia del pago de indemnización por “derechos inciertos”, a causa de la terminación del contrato de trabajo, y de la entrega del cheque a la trabajadora.

Resaltó que, igualmente, en el expediente administrativo obra la liquidación de prestaciones sociales de la ex empleada, en donde consta que lo recibido fue la suma de \$71.921.160, de los cuales \$66.899.448 corresponden a derechos inciertos y/o conciliación, de suerte que el rubro está demostrado.

Frente a los pagos por permiso calamidad doméstica, se refirió al artículo 57 numeral 6 del Código Sustantivo del Trabajo y al concepto de grave calamidad doméstica definido en el concepto 203539 del 12 de diciembre de 2011 del Ministerio de Protección Social, para acotar que es una obligación especial a cargo del patrono pues su fuente productora de renta son sus empleados, lo que acredita la causalidad de la expensa, sin perjuicio de su proporcionalidad, dado que corresponde al 0,00000032% de los ingresos brutos.

En cuanto a los pagos por costos deportivos y recreación, adujo que las expensas destinadas por el empleador para incentivar a los trabajadores son deducibles, por cuanto contribuyen al aumento de la capacidad laboral y la producción de la empresa, como reseña la sentencia del 22 de marzo de 2013, exp. 19002 del Consejo de Estado.

2. Procedencia de gastos operacionales.

Presentó cuadro con los gastos desconocidos, las razones del rechazo y se pronunció frente a cada uno como sigue:

⁶ Se refirió a la sentencia del 12 de agosto de 2014, exp. 19570 del Consejo de Estado.

- **Bonificaciones por compensación variable:** Sobre la compensación variable, explicó que el artículo 107 del Estatuto Tributario no condiciona la deducibilidad de las bonificaciones por mera liberalidad a que el destinatario sea un empleado del área productiva, excluyendo los del área administrativa, pues los empleados de esta área están relacionados con el buen funcionamiento de la sociedad. Anotó que la bonificación por compensación variable se pagó en virtud de una política general plasmada en el Plan Compensación Variable a Corto Plazo Basado en Valor Económico Agregado, aprobado por la junta directiva, según consta en actas y certificación del secretario general de la empresa, lo cual cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.⁷

Agregó que, si bien la DIAN en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración aceptó la deducibilidad de las bonificaciones por mera liberalidad, para mantener el rechazo adujo un nuevo hecho no contemplado en la liquidación oficial, cual es que el pago realizado por este concepto es habitual, de suerte que no se demostró el pago de aportes parafiscales. Esto violó el debido proceso de la contribuyente. Aclaró que, en todo caso, dichos pagos no constituyen salario, tal como dispone el Plan de Compensación, y no son base para el pago de aportes parafiscales al existir pacto no salarial comprobado, con base en los artículos 128 del Código Sustantivo del Trabajo y 17 de la Ley 344 de 1996. Adicionó que practicó las retenciones en la fuente sobre dichos pagos, como acreditan los certificados de ingresos y retenciones, la liquidación de nómina y el certificado del revisor fiscal.

- **Otras bonificaciones laborales:** Expuso que estas fueron **pagadas** con ocasión de la convención colectiva suscrita entre la actora y sus sindicatos, específicamente el artículo 83, reiterando los argumentos frente a la deducibilidad y la ausencia de obligatoriedad en el pago de parafiscales.
- **Incapacidad no reconocida por la EPS:** Advirtió que la DIAN, en la liquidación oficial, se limitó a transcribir conceptos sin pronunciarse sobre los argumentos plasmados en la respuesta al requerimiento especial, lo cual viola el debido proceso. Argumentó que, con base en el artículo 1 del Decreto 2400 de 1968, los tres primeros días de incapacidad están a cargo del empleador como permiso remunerado, mientras que de ahí en adelante es cubierta por la EPS, por lo cual el pago de esta incapacidad es obligatorio para el funcionamiento de la empresa y, por ende, deducible.
- **Medicamentos:** Sostuvo que la DIAN rechazó dos veces este rubro y que, a pesar de que en la resolución que resolvió la reconsideración se aceptó la **deducción**, no se enmendó el yerro en el cálculo. Solicitó tener en cuenta la sentencia del 27 de marzo de 2014, exp. 76001-23-31-000-2004-03765 del Consejo de Estado.
- **Derechos inciertos:** Señaló que la DIAN aceptó la deducibilidad de este gasto, pero que no se incluyó en cifras, y que, para efectos de probar su deducibilidad aportó el Acta de Conciliación 01004 GTE-SS de 29 de marzo de 2010 suscrita entre la actora y un ex trabajador, en donde consta la indemnización por derechos inciertos, que excede la suma rechazada por la DIAN.
- **Auxilio cultural:** Relató que este pago es obligatorio en virtud del artículo 70 de la Convención Colectiva de la empresa, resaltando que los cursos de alfabetización aumentan la capacidad de trabajo de los empleados, y que las convenciones colectivas son de obligatorio cumplimiento, conforme con los artículos 467 y 476 del Código Sustantivo del Trabajo.
- **Elementos deportivos y gastos deportivos y de recreación:** Dijo que los

⁷ Al respecto citó la sentencia del 22 de marzo de 2013, exp. 19002 del Consejo de Estado.



gastos por elementos deportivos sí fueron rechazados, a pesar de que la DIAN había señalado otra cosa, y que estas expensas contribuyen al aumento de la capacidad laboral y la producción, de suerte que son deducibles. Frente a la deducción de gastos deportivos, acotó que la DIAN no se pronunció en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, por lo que se entienden aceptados.

- **Pagos no gravables:** Comentó que este rubro corresponde a bonos de dotación a los empleados, que es un pago deducible que no requiere de acreditación de pago de parafiscales.
- **Pago a ex empleado por terminación del contrato de trabajo:** Indicó que este es un pago acostumbrado y proporcional, conforme con el concepto DIAN 11104 de 2004, y adjuntó la liquidación de prestaciones sociales de un ex empleado (EE) como prueba del mismo.

3. Sanción por inexactitud

Argumentó que no se configuró hecho sancionable alguno pues los costos y gastos cuestionados existieron, y no se incluyeron datos y/o factores equivocados en la declaración. Agregó que en la liquidación oficial se tipificó como hecho sancionable la improcedencia del costo o gasto y en la resolución que resolvió el recurso se varió la tipificación a su inexistencia. Advirtió que se configuró una diferencia de criterios como causal exculpatoria de la sanción⁸.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la actora⁹ argumentando lo siguiente:

Preliminarmente, manifestó que la violación al debido proceso no está prevista como causal de nulidad de los actos administrativos en materia tributaria, a partir del Concepto DIAN 008474 de 2011, y se refirió a la falta de motivación y a la motivación sumaria, con base en los artículos 42 y 80 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 712 del Estatuto Tributario¹⁰, para advertir que los actos impugnados fueron motivados seria, adecuada y suficientemente, resumiendo el fundamento de los mismos.

Precisó el concepto de falsa motivación con base en doctrina y jurisprudencia y realizó un recuento de las diligencias adelantadas en el curso de la investigación y las pruebas recaudadas, entre otras, el contrato de leasing, la información de los activos, y el avalúo, para descartar la falta de motivación, por cuanto los actos se fundamentaron en hechos reales y probados, con base en las normas vigentes.

Frente a la **procedencia del costo de ventas por la depreciación de los bienes objeto de leasing**, citó los artículos 127, 127-1, 128, 131, 131-1, 134, 135, 137, 139 y 140 del Estatuto Tributario, 2 y 6 del Decreto 3019 de 1989 y comentó que los bienes del contrato hacen parte de la estructura física del área de producción, están fijados a la factoría donde se desarrolla la actividad productora del contribuyente, han sido repotenciados y se les han aplicado reajustes fiscales y gastos por depreciación, los cuales han sido deducidos fiscalmente.

Definió el concepto de lease back y precisó que lo que impide la depreciación de los bienes entregados bajo este es el hecho de que estos han sido de propiedad de la actora desde su adquisición en 1989, cuando inicialmente formaron parte de su

⁸ Invocó las sentencias del 25 de noviembre de 2014, exp. 2006-00333, del 29 de agosto de 2014, exp. 17706, y del 21 de agosto de 2014, exp. 18751 del Consejo de Estado.

⁹ Samái. Índice 2. PDF "ED_CUADERNO4_09CONTESTACIONDEMAND(.pdf) NroActua 2"

¹⁰ Citó las sentencias C-371 de 1999, T-460 de 1992 de la Corte Constitucional, de 7 de julio de 1995, C.P. Delio Gómez Leyva y de 25 de octubre de 2006, exp. 14651, C.P. Ligia López Díaz, del 10 de abril de 2008, exp. 15204, y del 9 de julio de 2009, exp. 15846 del Consejo de Estado.



activo, y fueron depreciados desde entonces y en forma total. Señaló que no existe una norma tributaria ni contable que permita que bienes que han sido totalmente depreciados, al ser nuevamente readquiridos bajo el lease back, se les vuelva a aplicar la depreciación como si fueran bienes nuevos.

Trajo a colación el principio de asociación contable y destacó que el contribuyente no actuó con apego a las reglas de estimación de la vida útil del bien, al pretender deducir el 100% del valor del bien dentro del mismo año de su adquisición, pues por un lado reconoce que obtendrá beneficios futuros de los bienes por lo menos durante cinco años del contrato, pero, por otro, causa un gasto por depreciación desproporcionado en el año de adquisición de los bienes. Adujo que el contribuyente pareciera aplicar la depreciación de activos inferiores a 50 UVT o la obsolescencia de bienes depreciables, normas no aplicables al caso.

Afirmó que la sociedad interpretó el lease back como una adquisición de un activo nuevo, usando el método de depreciación acelerada, calculando como valor por obsolescencia \$19.613.913.028, siendo que los bienes ya estaban totalmente depreciados. Anotó que los bienes realmente nunca dejaron de ser propiedad del contribuyente, pues forman parte de su estructura productiva en la fabricación de azúcar, y que el contrato de lease back es una figura financiera de capitalización que transfiere solo formalmente los bienes a cambio de capital de trabajo.

Acotó que, si bien el artículo 140 del Estatuto Tributario fundamenta correctamente la depreciación acelerada de los activos, el contribuyente no podía depreciar un bien que ya había depreciado totalmente, dado que fue propietario de estos por un período entre 21 a 33 años, y, en todo caso, tampoco demostró las condiciones para tener derecho a la depreciación. Cuestionó la interpretación del contribuyente porque la misma puede generar un círculo vicioso, configurando nuevas depreciaciones a partir de contratos de lease back.

Destacó que de los seis activos objeto del contrato, tres están totalmente depreciados y el resto tienen un promedio de depreciación del 94%, al haber sido adquiridos en 1989, contemplando una vida útil mayor de 20 años, siendo que la maquinaria y equipo tiene vida útil de 10 años, conforme con el artículo 2 del Decreto 3019 de 1989.

Explicó que la depreciación en línea recta es el método a utilizar debido al tipo de bien mueble, tal como señaló el Consejo de Estado en sentencia 14013 de abril 6 de 2006. Explicó que, está desvirtúa la procedencia de la depreciación, dada: *i)* la desproporción del costo, *ii)* la omisión de la vida útil de los bienes, debido al registro del 100% de la depreciación en un solo año, *iii)* el tratamiento de los bienes como una nueva adquisición, *iv)* la fecha de adquisición de los bienes, que denota que ya habían sido depreciados al haberse poseído por 21 años, *v)* el uso de la depreciación para activos inferiores a 50 UVT y la obsolescencia del artículo 129 del Estatuto Tributario, *vi)* la violación del principio de asociación, *vii)* la falta de acreditación de los requisitos del artículo 140 del Estatuto Tributario, y, *viii)* la utilización del método de reducción de saldos, que no admite la depreciación acelerada. Para esto citó el Concepto DIAN 035325 de 2002.

Sobre la **procedencia del costo de ventas por otros conceptos**, indicó que la sociedad no demostró que el registro de derechos inciertos fuera por concepto de indemnizaciones laborales, ni que tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Frente al pago por **calamidad doméstica**, resaltó que esta erogación no es necesaria bajo criterio comercial, pues el contribuyente fabrica azúcar, y el empleado no laboró ni prestó sus servicios durante ese tiempo, lo que desvirtúa un nexo causal. En cuanto a los pagos **por costos deportivos y recreación**, también



cuestionó la habitualidad de la expensa para efectos de la actividad de fabricación del azúcar, con base en la sentencia del 10 de marzo de 2011, exp. 16966.

Sobre el **desconocimiento de gastos operacionales de administración**, advirtió, que, en el caso de **las bonificaciones por mera liberalidad** el contribuyente debe probar que no forman parte del salario y acreditar el pago de parafiscales, según la sentencia 17586 del 30 de agosto de 2012, C.P. Carmen Teresa Ortiz y los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo. Anotó que, en las actas allegadas, se advierte que los pagos fueron habituales, por lo que no está probado que las bonificaciones no fueran parte del salario y, por tanto, debía acreditarse el pago de aportes parafiscales. Reiteró los mismos argumentos para **otras bonificaciones laborales**.¹¹

En torno a **la incapacidad no reconocida por la EPS**, reseñó que la DIAN no guardó silencio, como se desprende del cuadro a folios 982 a 983, y que, en todo caso, los empleados no se encontraban laborando durante los días de incapacidad, lo cual descarta la necesidad de la expensa, al no generar ingreso. Frente a la **deducción por medicamentos**, señaló que no se cumplen los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y trajo a colación las sentencias del 27 de marzo de 2014, exp. 76001-23-31-000-2004-03765 y del 12 de marzo de 2012, exp. 18172.

Con relación **al auxilio cultural**, reiteró que el mismo no se considera necesario ni tiene relación de causalidad con la actividad de la compañía.¹² En lo que respecta a los **gastos de elementos deportivos**, insistió en su ausencia de deducibilidad a partir de la sentencia del 10 de marzo de 2011, exp. 16966 del Consejo de Estado.

Sobre los **otros pagos no gravable**, reiteró que no se comprobó que dichos pagos fueran ocasionales y no habituales, con lo cual se requería cumplir con las cotizaciones. Por último, en cuanto al **pago realizado al ex empleado**, explicó que no se aportó prueba de las bonificaciones alegadas ni se demostró la necesidad de la expensa.

En relación con la **sanción por inexactitud**, comentó que el contribuyente contó con conocimiento y voluntad al registrar los datos inexactos en su declaración, y que no se configuró diferencia de criterios pues se aplicó indebidamente el derecho.¹³

Advirtió que la entidad no podía ser condenada en costas por cuanto los asuntos tributarios son de interés público y la actuación estuvo desprovista de temeridad y conductas dilatorias.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Oralidad, declaró la nulidad parcial de los actos impugnados¹⁴ con fundamento en los siguientes planteamientos:

¹¹ Al respecto citó las sentencias del 07 de octubre de 2010, exp. 16951, y del 10 de noviembre de 2010, exp. 16942, C.P. Hugo Fernando Bastidas del Consejo de Estado.

¹² Invocó la sentencia del 7 de octubre de 2010, exp. 16951, C.P. Carmen Teresa Ortiz del Consejo de Estado.

¹³ Trajo a colación las sentencias del 23 de febrero de 1996, exp. 7262, C.P. Delio Gómez Leyva, del 31 de mayo de 1996, exp. 7650, C.P. Delio Gómez Leyva, del 5 de mayo de 2011, exp. 17306, C.P. Hugo Fernando Bastidas, del 11 de julio de 2013, exp. 19246, del 3 de julio de 2013, exp. 18395, C.P. Hugo Fernando Bastidas, del 26 de enero de 2009, exp. 15984, C.P. Héctor Romero, del 2 de febrero de 2001, exp. 11020, C.P. Juan Ángel Palacio, del 5 de octubre de 2001, exp. 12084, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, de 22 de marzo de 2011, exp. 17286, del 5 de mayo de 2011, exp. 17306. C.P. Hugo Fernando Bastidas, del 24 de noviembre de 2000, exp. 10654, C.P. Daniel Manrique Guzmán, del 3 de julio de 2013, exp. 18395, C.P. Hugo Fernando Bastidas del Consejo de Estado.

¹⁴ Samai. Índice 2. PDF " ED_SENTENCIA_13SENTENCIADELTRI (.pdf) NroActua 2"



1. Procedencia de la depreciación con base en el valor total de adquisición de bienes previamente depreciados

Relacionó los activos objeto del contrato de lease back y su fecha de adquisición, precisando que las calderas y el turbogenerador fueron depreciados en un 100%, mientras que los molinos fueron reajustados fiscalmente por concepto de inflación.

Reseñó el avalúo de la firma Anthony Halliday Berón Ltda., de abril de 2010, que se utilizó para efectos del contrato de lease back, que se suscribió el 30 de abril de 2010, con Leasing Bancolombia S.A. y comentó que la sociedad no registró ganancia ocasional gravada con ocasión de la venta de los activos, en virtud de ese contrato, sin perjuicio de que reconoció un ingreso por recuperación de deducciones a raíz de esa venta (por efectos de determinar la utilidad a partir de la diferencia entre el valor comercial y el precio de venta de todos los activos), hecho que fue puesto de presente por la DIAN.

Definió el concepto de depreciación y trajo a colación los artículos 127-1, 128, 131, 134, 139, 195 y 196 del Estatuto Tributario, y la sentencia del 22 de septiembre de 2016, exp. 20293 del Consejo de Estado, para resaltar que la deducción por depreciación es susceptible de recuperación y constituye renta líquida por recuperación de deducciones, cuando se enajena el activo por valor superior al costo fiscal, revirtiéndose la deducción por depreciación que en el pasado favoreció al contribuyente, circunstancia que ocurrió con los activos del lease back en este caso, de suerte que los bienes recobraron un costo fiscal que podía ser objeto de una nueva depreciación.

En lo que respecta al sistema de depreciación, estimó que el contribuyente podía elegir libremente entre el de línea recta y el de reducción de saldos, sin que existiera norma, para 2010, que estipulara un valor de salvamento mínimo del activo en el último sistema, pues esta limitación entró en vigor en 2012. Adujo que la DIAN no desvirtuó el argumento relativo a que la depreciación iba a ser mayor en los primeros años de vida útil del activo y tampoco controvertió el dictamen pericial aportado por la actora en la audiencia de pruebas. En consecuencia, por todo lo anterior, estimó que era procedente depreciar los activos que se encontraban bajo lease back.

2. Rechazo de los demás costos de ventas y de los gastos operacionales de administración

Aclaró que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se produjo una inconsistencia en la aceptación de los gastos correspondientes al **auxilio de medicamentos**¹⁵, por lo que el rechazo correspondiente a gastos operacionales de administración debe entenderse realmente en \$1.469.519.141.

Se refirió a la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, exp. 21329 del Consejo de Estado y aceptó la deducibilidad de los siguientes costos y gastos:

- i) los pagos por **calamidad doméstica**, ya que la DIAN no exigió prueba de la existencia del hecho y de su pago, y se cumplen los requisitos de deducibilidad;
- ii) la **incapacidad no reconocida por la EPS**, dado que se cumplen los requisitos de causalidad, al ser un pago derivado de la relación laboral, y es necesaria para mantener al empleado en la empresa;
- iii) las **bonificaciones por compensación variable**, que cumplen los requisitos de causalidad y necesidad, pues los pagos derivaban de la ejecución de la

¹⁵ El Tribunal en el párrafo 76 hace referencia al auxilio de medicamentos y la diferencia entre los \$8.922.746 y \$8.524.423. Este último valor aparece nuevamente como Derechos Inciertos en el párrafo 78 y la parte demandante en su apelación interpone cargo por el valor de los Derechos Inciertos.

actividad de la empresa para mejorar sus perspectivas económicas, y que, la causalidad no exige que los pagos se hagan al personal que directamente está relacionado con la obtención de ingresos, sino que lo relevante es la actividad. Anotó que los pagos eran por mera liberalidad y no se requería acreditar el pago de parafiscales, conforme con el Plan de Compensación;

- iv) el **auxilio cultural**, pues cumple los requisitos de deducibilidad por cuanto la capacitación favorece el aprendizaje de los trabajadores para entender el rol de la compañía y las implicaciones de su trabajo;

En consecuencia, aceptó costos de \$217.379 y gastos operacionales de \$1.399.655.011.

Mantuvo el rechazó de la deducibilidad de los siguientes costos y gastos:

- i) de los **derechos inciertos**, porque el valor a justificar no correspondía al valor de la indemnización registrada en el Acta de Conciliación y Pago aportada y no se demostró la necesidad de la expensa, con apoyo en la sentencia del 23 de febrero de 2017, exp.20347 del Consejo de Estado;
- ii) de la **bonificación por mera liberalidad**. La demandante no acreditó quién fue el destinatario de la bonificación, su papel en la empresa y la causa que generó el pago, incumpliendo su carga probatoria;
- iii) de las **bonificaciones por retiro**, pues no se acreditó la necesidad de la expensa;
- iv) de los **costos y gastos deportivos y de recreación**¹⁶, porque no se advierte la relación de causalidad con la actividad productora de renta, ni la necesidad, dado que no se acreditaron las condiciones de mercado;
- v) de **otros pagos laborales**. El pago no consistía en bonos de dotación, pues en la demanda se refiere a un pago por mera liberalidad categorizado como bono, y tampoco se expuso la causa concreta y verificable del pago ni el fundamento del mismo, pues en la convención no aparecen bonos de dotación;
- vi) **de otra de las bonificaciones**, pues la demandante no acreditó quién fue el destinatario de la bonificación, su papel en la empresa y la causa que generó el pago;
- vii) y, de **elementos deportivos**, pues no se advierte la relación de causalidad con la actividad productora de renta, ni la necesidad.

Sobre la **sanción por inexactitud**, estimó que era procedente pues la sociedad incluyó deducciones que no cumplían los requisitos de deducibilidad o carecían de soporte, y descartó la diferencia de criterios por este hecho. No obstante, aplicó el principio de favorabilidad a la sanción a la tarifa del 100%.

Atendiendo la compensación del saldo a favor previa, ordenó el reintegro de \$89.204.000 por parte de la sociedad a la DIAN y no condenó en costas, al desestimar parcialmente las pretensiones de la demanda.

Recursos de apelación

La **demandante** recurrió la sentencia de primera instancia¹⁷, con base en los siguientes argumentos:

Preliminarmente, afirmó que, a pesar de que el Tribunal reconoció la inconsistencia en los actos frente al rechazo de los gastos operacionales, mantuvo el error en la liquidación de la sentencia, pues debió considerar la suma de \$8.524.423 en lugar

¹⁶ En costo de ventas se registró por este concepto una suma por \$20.895.331, y en gastos operacionales de administración la suma de \$36.606.310

¹⁷ Samai. Índice 2. PDF "ED_RECURSOAP_16MEMORIALDERECUR (.pdf) NroActua 2"



de \$8.922.746, e, igualmente, incurrió en error aritmético al totalizar los gastos rechazados, lo que da lugar a que el total rechazado ascienda a \$80.262.000 y no a \$69.863.989, como se advirtió en la parte motiva, lo cual conllevó a determinar un mayor impuesto a cargo y una mayor sanción por inexactitud.

Sobre el **rechazo de costos y gastos operacionales de administración**, trajo a colación el artículo 107 del Estatuto Tributario y la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329 del Consejo de Estado y señaló:

- Sobre los derechos inciertos: insistió en las pruebas aportadas a lo largo del proceso¹⁸, para acreditar su deducibilidad. Comentó que, a pesar de que el Tribunal reconoció que el pago estaba acreditado, incluso por mayor valor, decidió mantener el rechazo, con base en argumentos violatorios del debido proceso, pues no limitó su análisis a la única causal de rechazo invocada por la DIAN que era la falta de prueba de pago, configurándose un fallo *extra petita*.¹⁹ Argumentó que los requisitos de causalidad y necesidad se cumplen toda vez que el pago obedeció a terminaciones de los contratos laborales sin justa causa, sumas que tienen origen en la relación laboral, al igual que la bonificación por retiro que remuneró un servicio prestado a la sociedad.

Anotó que el despido tiene justificación desde la actividad productora de renta pues los cargos de los empleados despedidos se tornaron innecesarios para la organización e incluso los trabajadores no estaban desarrollando cabalmente sus labores, lo que redundaba en un desarrollo más eficiente de la actividad.

Agregó que la decisión del despido se tomó para hacer más eficiente el gasto de nómina, siendo las indemnizaciones laborales parte del giro normal de la actividad, tal como confirma el Consejo de Estado²⁰, lo cual desvirtúa el argumento jurisprudencial del Tribunal. Manifestó que actuó al amparo del Concepto DIAN 94762 del 2000 que acepta la deducibilidad de las indemnizaciones laborales, y que su reconocimiento es usual en el mercado.

Precisó que las terminaciones de los contratos laborales buscan hacer más competitivo el personal de la sociedad y garantizar que los trabajadores contribuyan realmente con la actividad productora de renta, al igual que en la bonificación se retribuye la fuerza de trabajo.

Anotó que la proporcionalidad no fue cuestionada, pero que, en todo caso, se trata de gastos frecuentes en cualquier sector económico y que representan apenas el 0,00061909% del total de los ingresos brutos.

- Frente a los **costos y gastos deportivos, de recreación y los elementos deportivos**, explicó que estos preservan el talento humano de la empresa, a partir del cual se generan los ingresos, a través de su motivación con el llamado “salario emocional”, que vela por el bienestar del empleado y su familia. Acotó que las actividades deportivas desarrollan habilidades sociales para trabajar en equipo y forjar vínculos, lo cual demuestra la causalidad.²¹

En torno a la necesidad, insistió en que el gasto busca evitar el deterioro de la fuerza productora de renta, siendo usual en el mercado, y transcribió el artículo 21 de la Ley 50 de 1990, reglamentado por el Decreto 1127 de 1991, que

¹⁸ Actas de Conciliación y Pago 2138 GTE-SS ELT de 17 de febrero de 2010 y 01004 GTE-SS de 29 de marzo de 2010 y liquidaciones de prestaciones sociales.

¹⁹ Sobre el principio de congruencia citó las sentencias del 29 de abril de 2020, exp. 22085 y del 1 de agosto de 2019, exp. 24074 del Consejo de Estado.

²⁰ Invocó la sentencia del 6 de agosto de 2020, exp. 22979 del Consejo de Estado.

²¹ Trajo en cita artículo de la revista empresarial y la sentencia del 22 de marzo de 2013, exp. 19002 del Consejo de Estado.



imponen la obligación de desarrollar actividades recreativas para los trabajadores, sin restricciones. Citó varios artículos de revistas digitales sobre la relación entre la recreación y el mejoramiento de la productividad.

Sobre la proporcionalidad, indicó que, si bien no fue cuestionada, en todo caso, se trata de gastos que representan apenas el 0,000830641% del total de los ingresos brutos. Se refirió a las sentencias del 4 de noviembre de 2021, exp. 24444, que solicitó aplicar, y del 15 de septiembre de 2016, exp. 20194 del Consejo de Estado.

- En cuanto a las **bonificaciones por mera liberalidad y las bonificaciones**, reiteró que el Tribunal violó la congruencia de la sentencia al aducir una nueva causal de rechazo no contemplada en los actos demandados y guardó silencio frente a los argumentos de la actora, en especial la inclusión de nuevos argumentos en la resolución que resolvió el recurso. Reiteró que las bonificaciones pagadas a trabajadores del área administrativa son deducibles, pues su labor incide en el buen funcionamiento de la sociedad.

Reiteró que las bonificaciones se pagaron en virtud de la convención colectiva de trabajo que establece su naturaleza no salarial, de suerte que no hacían base para liquidar aportes parafiscales. Sobre la necesidad y causalidad, argumentó que las bonificaciones reconocieron la prestación de servicios a la empresa, en virtud de un contrato de trabajo, lo que redundó en un aumento de productividad. Frente a la proporcionalidad, indicó que, si bien no fue cuestionada, en todo caso, se trata de gastos que representan apenas el 0,00083461% del total de los ingresos brutos.

- En lo que toca a los **pagos laborales no gravables**, correspondientes a los bonos de dotación, afirmó que son pagos realizados por mera liberalidad que mejoran la productividad, por lo que hay una relación de causalidad. Reiteró lo expuesto sobre el pago de parafiscales frente a la naturaleza no salarial.

En cuanto a la **sanción por inexactitud**, insistió en el error aritmético de la liquidación de la sentencia que dio como resultado una sanción liquidada de \$44.602.000, siendo la suma correcta \$41.170.000, a partir de la diferencia de \$10.398.000 registrada en el total deducciones. Comentó que hay ausencia del hecho sancionable, pues las deducciones improcedentes no estaban tipificadas como conducta sancionable para 2010, pues la redacción aludía a “inexistentes” y que, en todo caso, los costos y gastos fueron probados y son deducibles, argumento sobre el cual guardó silencio el Tribunal. Reiteró que se configuró una diferencia de criterios.²²

En torno a la **devolución ordenada por la sentencia de primera instancia**, expresó que la sentencia violó el principio de congruencia pues la DIAN no solicitó el reintegro del menor saldo a favor, el cual está siendo discutido en proceso ante el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Mencionó que el único mecanismo para exigir el reintegro del saldo a favor es la imposición de la sanción del artículo 670 del Estatuto Tributario.²³ Cuestionó que se fundamentara la orden de reintegro en el artículo 186 de la Ley 1437 de 2011 que regula el uso de medios electrónicos en procesos judiciales y exigió que, si se confirma la orden de reintegro, se ajuste el monto a devolver.

La **demandada**²⁴ presentó recurso de apelación en los siguientes términos:

Controvirtió la **aceptación del costo de depreciación de los activos del contrato**

²² Citó las sentencias del 10 de marzo de 2022, exp. 21640, del 17 de marzo de 2022, exp. 25627, y del 9 de septiembre de 2021, exp. 24282 del Consejo de Estado.

²³ Se apoyó en la sentencia del 17 de marzo de 2022, exp. 23367 del Consejo de Estado.

²⁴ Samai. Índice 2. PDF “ED_RECURSOAP_16MEMORIALDERECUR (.pdf) NroActua 2”



de lease back, previa definición de los elementos del contrato y con base en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario. Reiteró que los bienes fueron adquiridos desde hace tiempo y fueron totalmente depreciados en períodos anteriores por la demandante, sin perjuicio de que hacen parte de la infraestructura industrial de esta y han sido objeto de mejoras y reparaciones.

Precisó el alcance de los gastos por depreciación para anotar que no es admisible que a través del lease back el contribuyente se beneficie de la deducción por depreciación respecto de bienes por los cuales ya hizo uso de la misma.

A partir del principio de asociación contable, reprochó que el contribuyente hubiese depreciado totalmente los activos readquiridos, siendo que esta opción solo es viable para bienes que no superen las 50 UVT, y adujo que el gasto por depreciación es desproporcionado al tomarlo completo en el mismo año de adquisición, sin considerar los periodos en que se espera recibir beneficios del activo, lo cual desequilibra la relación entre el aporte del bien a la obtención de la renta y el deterioro del mismo. Afirmó que el contribuyente tomó la depreciación como si se tratara de un activo nuevo y que no cumplió los requisitos del artículo 140 del Estatuto Tributario.

Frente a la inclusión de la renta líquida por recuperación de deducciones que advirtió el Tribunal, manifestó que la inclusión de esta en el denuncia era procedente y era deber del contribuyente reconocerla. Explicó el origen de la suma reconocida como renta líquida por recuperación de deducciones y sostuvo que la DIAN no debía glosar dicho valor, que fue un asunto no discutido en la demanda y que se aparta de la discusión.

En cuanto al **rechazo de las demás deducciones**, consideró que los pagos: *i)* por permiso por calamidad doméstica no cumplen el criterio comercial del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no son necesarios o forzosos para la fabricación de azúcar, y, en todo caso, la persona no prestó servicios a la empresa, *ii)* de incapacidades no reconocidas por las EPS, expuso que no se puede determinar la estabilidad laboral de un empleado de los recursos que destine el empleador para cubrir gastos de seguridad social, sufragando trabajadores que no están prestando sus servicios, *iii)* bonificación por compensación variable no son deducibles pues no se demostró que en el plan de compensación que los pagos no fueran habituales y salariales, por lo que debía acreditarse el pago de parafiscales, y *iv)* de auxilio cultural, en donde no se advierte la necesidad ni la causalidad, con base en la sentencia del 7 de octubre de 2010, exp. 16951, C.P. Carmen Teresa Briceño de Valencia.

Por último, en torno a la **sanción por inexactitud**, solicitó su ajuste conforme se acepten los argumentos del recurso.

Oposición al recurso

La demandante presentó oposición al recurso de apelación de la DIAN²⁵ y estimó que la demandada no apeló la sentencia por cuanto no controvertió la elección del método de depreciación, ni el dictamen pericial aportado, ni tampoco la inclusión de la renta por recuperación de deducciones, reiterando los argumentos de la demanda. Frente al desconocimiento de los demás costos, los gastos operacionales de administración y la sanción por inexactitud, ratificó los argumentos de la demanda y de la apelación.

La demandada se opuso al recurso de apelación de la actora²⁶ y reiteró los

²⁵ Samai. Índice 13. PDF "RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRONICO_RIOPAILAC_RIOPAILACASTILLAS NroActua 13"

²⁶ Samai. Índice 14. PDF "RECIBEMEMORIALES POR CORREO ELECTRONICO_DIAN_DIAN27041(.pdf) NroActua 14"



argumentos de la contestación de la demanda.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En atención a los cargos de apelación presentados por las partes demandante y demandada contra la sentencia de primera instancia, la Sala debe determinar si: *i)* procedía la deducción por depreciación respecto de los bienes objeto del contrato de lease back; *ii)* se cumplen los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario respecto de los demás costos rechazados y los gastos operacionales de administración, *iii)* si la liquidación de la sentencia adolece de error aritmético, *iv)* si procede el reintegro del saldo a favor ordenado por el Tribunal y *v)* si era viable imponer la sanción por inexactitud.

1. Deducción de la depreciación derivada del contrato de lease back

La sentencia de primera instancia aceptó la procedencia de la deducción por depreciación de los bienes objeto del contrato de lease back, suscrito entre la actora y Leasing Bancolombia en abril del 2010, al estimar que la depreciación reconocida por la contribuyente, cuando era propietaria de los activos, fue recuperada mediante el reconocimiento de la renta líquida por recuperación de deducciones. La demandada, en el recurso de apelación, insistió en que la actora no podía acceder a la deducción más de una vez -cuando fue propietaria y posteriormente arrendataria de los bienes-, y que se violó el principio de asociación contable. Afirmó que nunca cuestionó la renta líquida por recuperación de deducciones.

Para resolver, debe tenerse en cuenta que el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, regulaba el tratamiento del leasing financiero, incluyendo la modalidad de lease back. Para esos efectos, el parágrafo 1º de la citada norma precisaba que el contrato de “lease back” o retroarriendo es aquel en que, el proveedor del bien objeto de arrendamiento y el arrendatario del bien son la misma persona, y, el activo objeto de arrendamiento financiero tiene la naturaleza de activo fijo para el proveedor.

De acuerdo con esta definición, en el caso del contrato de lease back el arrendatario, demandante de recursos financieros, actúa como proveedor (enajenante) de los activos para la entidad de leasing, quien a su vez lo provee de recursos, financiando el uso y goce de los bienes objeto del contrato. Conforme con lo anterior, en el contrato de lease back concurre, inicialmente, una operación de compraventa y una de arriendo, todo con fines de financiación.

En concordancia con lo expuesto, la norma vigente disponía que el arrendatario financiero debía activar el bien objeto del contrato, y, en consecuencia, tenía derecho a depreciar los activos arrendados como si estos fueran de su propiedad, considerando su vida útil. En ese sentido, las reglas de depreciación contenidas en los artículos 131, 134, 135, y 139 del Estatuto Tributario tenían plena aplicación para quienes ostentaran la calidad de arrendatarios, en este tipo de contratos. A partir de estas disposiciones, se tiene que:

- i)* Se consideran bienes depreciables los activos fijos tangibles, cuyo costo corresponde al precio de adquisición, incluyendo los impuestos y gastos efectuados para ponerlos en funcionamiento.
- ii)* El contribuyente podía elegir libremente el método de depreciación, bien fuera por el sistema de línea recta, el de reducción de saldos o cualquier sistema de



reconocido valor técnico. Las limitaciones al valor de salvamento en el sistema de reducción de saldos se incorporaron hasta la expedición de la Ley 1607 de 2012.

- iii) Tratándose de bienes usados, el adquirente debía calcular razonablemente el resto de vida útil probable para la amortización del costo, que, sumada a la transcurrida para anteriores propietarios, no podía ser inferior a la que fija el reglamento.

De acuerdo con lo anterior y para establecer si en el caso se cumplen los presupuestos fiscales del lease back, venta y arriendo con opción de compra y si bajo este leasing se tenía derecho a la depreciación por reducción de saldos, la Sala encuentra los siguientes hechos y pruebas

- De conformidad con las hojas de trabajo de la declaración de renta²⁷, se advierte que la sociedad actora fue propietaria de los siguientes bienes, hasta el 30 de abril de 2010, cuando fueron transferidos a Leasing Bancolombia S.A. en virtud del contrato de lease back:

| Activo | Fecha de adquisición | Precio de venta |
|---|----------------------|-----------------------|
| Caldera combustión #1 Marca Babcoc & Wilcox | 01/03/1989 | 4.676.758.500 |
| Caldera combustión #2 Marca Babcoc & Wilcox | 01/10/1977 | 4.676.758.500 |
| Turbogenerador #1 Westinghouse | 31/12/1980 | 2.187.660.966 |
| Molino Fletcher and Steward No. 3 | 15/03/1989 | 5.644.193.922 |
| Molino Fletcher and Steward No. 4 | 15/03/1989 | 4.513.228.904 |
| Molino Fletcher and Steward No. 6 | 15/03/1989 | 3.301.399.208 |
| Total | | 25.000.000.000 |

Respecto de estos bienes, la contribuyente reconoció deducciones por depreciación durante el tiempo en que ejerció como propietaria hasta antes de la transferencia en 2010.

- La utilidad que arrojó la transacción de venta²⁸, fue reconocida en renglón 43 *Ingresos brutos no operacionales*, en la suma de \$16.034.615.506 como renta líquida por recuperación de deducciones, así:

| Activo | Recuperación depreciación |
|---|------------------------------------|
| Caldera combustión #1 Marca Babcoc & Wilcox | 4.676.758.500 |
| Caldera combustión #2 Marca Babcoc & Wilcox | 4.676.758.500 |
| Turbogenerador #1 Westinghouse | 2.187.660.966 |
| Molino Fletcher and Steward No. 3 | 2.501.335.510 |
| Molino Fletcher and Steward No. 4 | 1.376.268.463 |
| Molino Fletcher and Steward No. 6 | 358.198.533 |
| Ajuste al 75% del valor comercial | 257.615.034²⁹ |
| Total | 16.034.615.506³⁰ |

- Acorde con las reglas previstas en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, el contrato de arrendamiento financiero leasing Nro. 110421 del 30 de abril de 2010 con Leasing Bancolombia S.A.,³¹ suscrito por \$25.000.000.000³², permitió registrar nuevamente los bienes como activos fijos de la compañía.
- La sociedad registró costos por depreciación de los activos recomprados en cuantía de \$19.613.913.028³³, aplicando el método del sistema de reducción

²⁷ Caa 3. Fl. 504.

²⁸ 3 Fl. 504. Caa 1. Fl. 168.

²⁹ Este valor deviene de la diferencia entre el avalúo comercial ajustado al 75%, en aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario, y el precio final de venta del turbogenerador, que se reconoció como renta líquida. Para los demás activos, el avalúo y el precio de venta coincidieron.

³⁰ Tomado de la hoja de trabajo declaración de renta visible a folio 504 Caa 1 y Folio 168

³¹ Previo avalúo de los bienes por parte de la firma Anthony Halliday Berón Ltda, Caa 2. Fls. 268 a 280.

³² Caa 2. Fls. 261 a 267.

³³ Caa 3 Fls. 584 y 596-



de saldos, calculando una vida útil de diez años y un valor de salvamento de 0,00000001%.

- Con la reforma a la demanda, la actora aportó dictamen pericial emitido el 6 de noviembre de 2015 por la firma KPMG Advisory Services S.A.S., el cual no fue controvertido por la DIAN, ni en primera instancia ni en sede de apelación. La opinión técnica concluyó que: *i)* la sociedad utilizó el método de reducción de saldos para depreciar los activos objeto del contrato, sin incluir el concepto de obsolescencia³⁴, *ii)* que el gasto por depreciación se calculó en concordancia con la fórmula técnica contable³⁵, y, que el reconocimiento de la mayor parte del gasto en 2010 obedeció a la aplicación de la fórmula técnica y reflejaba de forma más razonable la realidad financiera de los activos³⁶; y *iii)* que la actora no aplicó el método de depreciación acelerada en la declaración de corrección.³⁷

A partir de lo anterior, la Sala advierte que los cuestionamientos relativos al método de depreciación aplicado y la determinación de la depreciación no fueron reiterados por la Administración Tributaria en sede del recurso de apelación y, en todo caso, fueron justificados a través del dictamen pericial allegado por la demandante, que no fue controvertido en ninguna de las etapas procesales por la DIAN. En ese sentido, está debidamente probado que el contribuyente aplicó el método de reducción de saldos para el cálculo de la depreciación, sin limitación al valor de salvamento, a partir de la normativa vigente en el 2010, y con una vida útil proyectada para los activos de diez años, siguiendo los lineamientos del marco normativo expuesto previamente, que se desprende del artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

Así, la discusión propuesta por la demandada, como apelante en esta instancia, se centra en controvertir el hecho de que el contribuyente duplicó el derecho a deducir la depreciación, en violación, además del principio de asociación contable.

Tal como señaló la sentencia de primera instancia, si bien está acreditado que Riopaila S.A. registró la depreciación de los activos, que eventualmente fueron objeto del contrato de lease back, mientras ostentó la titularidad del derecho de dominio sobre estos, también está demostrado que reconoció una renta líquida por recuperación de deducciones en el año 2010, con ocasión de la venta de la maquinaria ocasionada por el contrato.³⁸

De lo anterior, contrario a lo señalado por la Administración Tributaria, la sociedad no se benefició más de una vez de la depreciación de los activos, por cuanto para efectos del impuesto sobre la renta se recuperó la depreciación detrída cuando la demandante ostentaba la propiedad de la maquinaria, vía renta líquida por recuperación de deducciones, de suerte que, al depreciarse los activos en el marco del contrato de lease back no se está duplicando una deducción, y en todo caso es preciso indicar que la operación de leasing financiero permite que los activos objeto de recompra sean depreciados como activos fijos.

Adicionalmente, es importante resaltar que la demandada no cuestionó que la sociedad hubiese reconocido la renta por recuperación de deducciones, ni su cómputo, limitándose a afirmar que no glosó dicho renglón de la declaración. Luego, no desvirtuó el hecho de que se recuperó la depreciación reconocida en vigencias

³⁴ Samai, índice 2, PDF: "ED_REFORMADD_06REFORMADELADEM(.pdf) NroActua 2". Fls. 36 y 37.

³⁵ *Ibidem*. Fl. 49.

³⁶ *Ibidem*. Fl. 46.

³⁷ *Ibidem*. Fl. 51.

³⁸ Tal como estableció el Tribunal, la cifra de depreciación sumada al valor restante por depreciar de los molinos 3, 4 y 6 (\$9.222.999.528), equivale al costo total de \$25.000.000.000 (precio de adquisición).



anteriores a través de este mecanismo, con lo cual se torna inocuo el argumento según el cual ya se había llevado como deducible la depreciación de esos activos.

Ahora bien, en torno a la presunta vulneración del principio de asociación contable por reconocer casi la totalidad de la depreciación en el primer año, el dictamen pericial allegado justificó dicha circunstancia con base en la aplicación de la fórmula técnica y la intención de la sociedad de reflejar la realidad financiera del activo fehacientemente, argumentos que tampoco fueron controvertidos por la DIAN, quien debió discutir la aplicación de la fórmula técnica y las conclusiones del dictamen, sin limitarse simplemente a advertir una presunta falta de proporcionalidad.

En síntesis: *i)* como la arrendataria de los bienes, Riopaila S.A. tenía derecho a detraer la depreciación de la maquinaria, en virtud del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, al tratarse de activos fijos sobre la base del precio de adquisición, *ii)* la sociedad eligió aplicar el método de reducción de saldos para calcular la depreciación, procedimiento que fue avalado por el dictamen pericial (no controvertido), estimando una vida útil de diez años, documento que justificó, además, la cuantía tomada para el año 2010 en torno a la realidad financiera del activo, y *iii)* se recuperó la depreciación detraída por la contribuyente en vigencias anteriores, no prosperan los argumentos de la apelación de la demandada.

2. Desconocimiento de costos de ventas y gastos operacionales de administración.

La DIAN desconoció (i) costos de venta por concepto de; derechos inciertos, permiso por calamidad doméstica, y expensas deportivas y de recreación; y (ii) gastos operacionales de administración correspondientes a; bonificaciones por mera liberalidad, compensación variable y retiro, incapacidades no reconocidas por la EPS, gastos deportivos y de recreación, otros pagos laborales no gravables, derechos inciertos, auxilio cultural y elementos deportivos; todo lo anterior al estimar que no cumplían los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario.

El Tribunal aceptó la deducción de los permisos por calamidad doméstica de \$217.379, la incapacidad no reconocida por la EPS por valor de \$9.340.999, las bonificaciones por compensación variable de \$1.385.130.039 y el auxilio cultural por \$2.873.556, y mantuvo el rechazo de los demás conceptos.

Previo al análisis de los cargos de apelación de las partes, para resolver, la Sala trae a colación la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que estableció las reglas de decisión frente al alcance del artículo 107 del Estatuto Tributario:

- “1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.*
- 2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.*
- 3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora*



conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.

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

Como se advierte, el contribuyente tiene la carga de la prueba para demostrar el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, por lo cual se procede al análisis de las mismas para cada expensa:

Costos de ventas

- **Derechos inciertos:** La demandante insiste en que este rubro corresponde a indemnizaciones por terminación del contrato de trabajo, correspondientes a los pagos a una ex trabajadora, sobre lo cual aportó Acta de Conciliación y Pago No. 2.138 GTE-SS-ELR de 17 de febrero de 2010³⁹ y la liquidación de prestaciones sociales⁴⁰, documentos que, presuntamente, demuestran la procedencia de la expensa.

Al efectuar la verificación de las pruebas allegadas, teniendo en cuenta que la DIAN no discutió la deducibilidad de las indemnizaciones laborales en general, sino el soporte de la expensa, se advierte que el valor registrado en la declaración (\$33.999.482) no coincide con los plasmados en el Acta de Conciliación, ni en la liquidación de prestaciones (\$71.921.160, con derechos inciertos de \$66.899.448), ni existe explicación por parte del contribuyente, aunque sea sumaria, de cómo, a partir de los documentos aportados se deriva el registro contable y fiscal de \$33.999.482, razón por la cual la sociedad incumplió su carga procesal de demostrar la procedencia del costo, debido a que estos documentos no soportan el valor deducido, por lo cual debe mantenerse el rechazo propuesto.

- **Permiso calamidad doméstica:** La DIAN, en la apelación, controvertió la necesidad de la expensa, al considerar que no es indispensable para la actividad de fabricación de azúcar y, en todo caso, el trabajador no presta sus servicios durante el tiempo de la licencia.

Al respecto, se resalta que el numeral 6 del artículo 57 del Código Sustantivo del Trabajo impone en cabeza de los empleadores conceder licencias por grave calamidad doméstica, que, en virtud de la sentencia C-930 de 2009 de la Corte Constitucional, deben ser remuneradas, esto es, asumidas económicamente por el empleador. De lo anterior se desprende que el pago de las licencias por calamidad doméstica emana de una obligación de carácter legal, que, de incumplirse, acarrearía consecuencias adversas para el empleador. Así, resulta natural que, bajo criterio comercial, las empresas cumplan con las obligaciones de carácter laboral para con sus empleados, sin que sea exigible que, en este caso, el trabajador preste el servicio, pues precisamente la licencia responde a la necesidad de atender un suceso que impide la cabal ejecución de la labor contratada. En ese sentido, la necesidad se cumple y no proceden los reparos de la DIAN.

- **Gastos deportivos y de recreación:** La Administración Tributaria cuestionó la causalidad y necesidad de la expensa, argumento que compartió el Tribunal al considerarla una erogación de recreo sin relación con la actividad de

³⁹ Samai, Índice 2, PDF: “ED_ANEXOS_02ANEXOS NroActua 2” Fls. 503 y 505

⁴⁰ *Ibidem*. Fl. 506.



fabricación de azúcar. La demandante aduce que las actividades deportivas redundan en beneficio del ente económico, al ser un incentivo para los empleados, sobre lo cual, además, trajo a colación la Ley 50 de 1990 y el Decreto 1127 de 1991, que impone la obligación a los empleadores de organizar actividades recreativas y deportivas para los trabajadores.

Al efecto, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia del 27 de octubre de 2022, Exp. 25037, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, conforme con el cual los: “ (...) «Gastos deportivos y de Recreación», no corresponden a un mero objeto del lujo, de recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos, por el contrario, su propósito es mejorar el desarrollo de su actividad productora de renta, todo, porque es un hecho incontrovertible que el factor humano es uno de los elementos fundamentales en las actividades de la empresa. En este orden, tales gastos relacionados con los beneficios a la fuerza laboral deben considerarse una **expensa necesaria**.” De suerte que le asiste razón a la apelante frente a la necesidad del costo, si se considera, además, que es una obligación de carácter legal para el empleador.

Ahora bien, frente al requisito de causalidad, entendiendo por este el vínculo o correspondencia que debe establecerse entre el gasto y la actividad que desarrolla el contribuyente, debe resaltarse que, como el anterior precedente también lo señala, este tipo de actividades incide en el mejoramiento de la actividad productora de renta, además de ser una actividad exigida de acuerdo con lo previsto en la Ley 50 de 1990.

Así las cosas, y considerando que la DIAN no objetó la realidad del gasto en el proceso de determinación del impuesto, sino simplemente su necesidad y causalidad, las cuales han sido probadas conforme a lo anterior, la Sala procede aceptar la deducibilidad del mismo.

Gastos operacionales de administración

- **Bonificaciones por mera liberalidad, y otras bonificaciones:** La DIAN desconoció el gasto por cuanto estimó que, de los rubros correspondientes a los pagos rechazados “no fueron realizados a trabajadores relacionados directamente con la obtención de renta”, es decir, que en su concepto los pagos, si eran bonificaciones entregadas por mera liberalidad (no constitutivas de salario) debían corresponder a personal relacionado directamente con la actividad productora, y no con personal administrativo. En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, adicionalmente, se planteó que la demandante estaba llamada a demostrar la naturaleza no salarial de la expensa y el pago de aportes parafiscales, correspondiente a cada uno de los destinatarios. El Tribunal rechazó el gasto y advirtió que la sociedad no demostró, bajo los propios argumentos y pruebas que presentó sobre la relación de causalidad, quienes eran los destinatarios de estas bonificaciones

En la apelación, Riopaila S.A. reprochó la exigencia de la sentencia relativa a la demostración de los destinatarios, mientras que guardó silencio frente al hecho nuevo de la exigencia del pago de aportes parafiscales en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Explicó que la deducibilidad no se limita a los pagos a trabajadores del área productiva de la empresa, que las bonificaciones tenían naturaleza extra salarial en virtud de la Convención Colectiva y que se cumplían los requisitos de necesidad y causalidad.

En primera medida, se advierte que, en efecto, la exigencia de acreditación del pago de aportes parafiscales solo fue incorporada hasta la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.⁴¹ A pesar de que el hecho económico glosado -rechazo de gastos operacionales de administración- no fue objeto de

⁴¹ Ibídem. Fls. 344 a 346.



variación, requerir una nueva prueba en el escenario procesal que termina el proceso administrativo es contrario al debido proceso y, en particular, al derecho de defensa, por cuanto el contribuyente no tuvo oportunidad de allegar la prueba exigida en ninguna etapa procesal, partiendo del supuesto de que el requerimiento fuera procedente. En ese sentido, le asiste razón a la demandante, en cuanto no tenía la obligación de acreditar el pago de aportes parafiscales para demostrar la deducibilidad del gasto, al ser esta una exigencia planteada en la culminación del proceso administrativo.

Aunado a lo anterior, el argumento de los actos de determinación referente a que los pagos a personal no vinculado directamente a la actividad productiva no son deducibles carece de fundamento, pues, en general, todo el personal de una empresa contribuye al desarrollo del objeto social, con independencia de la función que desempeñe. A partir de un criterio comercial, es lógico que la remuneración de labores de administración sea indispensable para la cabal ejecución de la actividad económica, de suerte que los pagos laborales al personal administrativo son necesarios y cumplen con el nexo de causalidad exigido por la Ley.

Con todo, a pesar de lo anterior, la Sala advierte que el Tribunal no vulneró el principio de congruencia al exigir prueba de la causa y la identificación de los destinatarios del pago. En efecto, el plantear el rechazo, desde la Liquidación Oficial de Revisión, la DIAN hizo una “diferenciación” entre los tipos de empleados con el fin de negar el pago de las bonificaciones y, en respuesta a esto la demandante señaló que la cifra rechazada correspondía a bonificaciones que habían recibido esos empleados, derivadas de la Convención Colectiva de Trabajo y por tanto cumplían con el requisito de causalidad del artículo 107 del Estatuto. Así las cosas, para demostrar esto, la sociedad aportó como prueba la Convención Colectiva de Trabajo, pero el demandante no relacionó de ninguna medida esta prueba con los pagos rechazados. No se observa más allá del documento contentivo de la Convención que el rubro señalado correspondiera efectivamente a lo causado en la contabilidad de la demandante y recibido por trabajadores cubiertos por la Convención, en los términos del artículo 15 de esta.⁴²

Conforme a lo anterior, tanto el Tribunal, como esta Sala, no pudo establecer la trazabilidad o conexión entre la prueba presentada por la demandante y los pagos rechazados y esto no es un requerimiento adicional realizado dentro del proceso judicial, sino precisamente hace parte de la carga procesal probatoria en cabeza la demandante, como parte de los argumentos que presentó. Más allá de que conceptualmente era cierto que no le asistía la razón a la DIAN, según lo afirmado por la demandante durante todo el proceso administrativo y judicial, y explicado líneas atrás por la Sala, en materia probatoria la conducencia de la prueba exige que el medio aportado sea idóneo para demostrar lo que se quiere probar, y en esa medida quien lo aporta debe tener la capacidad precisamente de conectar el medio probatorio con el hecho que esta demostrando.

- **Incapacidades no reconocidas por la EPS:** Inicialmente la Autoridad Tributaria consideró que los gastos por este concepto no eran deducibles por cuanto el sistema de seguridad social debía asumir dicha carga prestacional. En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración agregó que los pagos no eran necesarios porque los trabajadores no laboraban durante la incapacidad. El Tribunal aceptó la deducción al considerarla necesaria y

⁴² Ibídem. Fl. 443.



respetuosa de la causalidad, dado que el pago de emolumentos derivados de la relación laboral es indispensable para desarrollar la actividad.

La DIAN, en la apelación, insiste en el argumento de la resolución que resolvió el recurso y afirma que la estabilidad de los empleados en estos pagos es incierta.

El artículo 40, parágrafo 1 del Decreto 1406 de 1999, establece que serán de cargo de los empleadores las prestaciones económicas correspondientes a los tres primeros días de incapacidad laboral originada por enfermedad laboral. En virtud de lo anterior, se advierte que el empleador tiene la obligación legal de pagar la incapacidad durante los tres primeros días, so pena de incurrir en incumplimientos y, eventualmente, en sanciones. A partir de lo anterior, se evidencia que el cumplimiento de las obligaciones laborales contribuye al desarrollo de la actividad productora de renta, pues bajo criterio comercial, es natural que el empleador cumpla con las cargas impuestas por ley respecto de sus trabajadores. Así mismo, no cumplir con las obligaciones laborales que le asisten al empleador puede devenir en consecuencias negativas para la actividad productora de renta.

Por lo anterior no es procedente concluir que el hecho de que el trabajador no preste el servicio durante su incapacidad es un argumento para rechazar la deducción, por cuanto precisamente la incapacidad médica le impide cumplir con sus labores, sin que ello desvirtúe la necesidad y causalidad de la expensa, pues el desarrollo del objeto social de la demandante involucra la contratación de personal, al cual deben garantizársele las prestaciones de ley, para no solo mantenerlo en la empresa, sino preservar la cabal ejecución de la actividad económica, con independencia de la estabilidad del empleado en la compañía. La magnitud de la expensa tampoco resulta desproporcionada al examinar la situación financiera de Riopaila S.A., cumpliéndose el requisito de proporcionalidad. Así, no prosperan los argumentos de la demandada.

- **Bonificaciones por compensación variable:** Inicialmente, el rechazo obedeció a que los pagos se efectuaron a personal no relacionado directamente con la actividad productora de renta. En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración de Impuestos exigió demostración de que se trataba de pagos no salariales o la acreditación de los pagos de aportes parafiscales. La sentencia de primera instancia aceptó la deducibilidad de la expensa, al estimar que se cumplían los requisitos de necesidad y causalidad, resaltando que el pago no era constitutivo de salario, de conformidad con el Plan de Compensación Variable de Corto Plazo. La demandada, en la apelación, insiste en que, de las pruebas allegadas, puede concluirse que los pagos fueron habituales y no está probada su naturaleza no salarial, de modo que el contribuyente debió acreditar el pago de aportes parafiscales. Determinó que se incumplen los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad.

En primera medida, la Sala advierte, nuevamente, que la DIAN cometió una violación al debido proceso y al derecho de defensa al exigir una prueba nueva no requerida en etapas procesales anteriores, en sede del recurso de reconsideración, por lo cual el contribuyente no estaba en la obligación de acreditar la naturaleza no salarial del pago ni el pago de aportes parafiscales.

En segunda medida, contrario a lo expresado por la DIAN, el Plan de Compensación Variable sí establece expresamente que los bonos pagados son por mera liberalidad y no constituyen salario⁴³, y, a partir de la

⁴³ Caa 6. Fl. 1118.

certificación⁴⁴ y las actas de junta directiva⁴⁵, se advierte la trazabilidad de los pagos a partir de la evaluación de las matrices de indicadores señaladas en el Plan de Compensación, sin que el hecho de que se hubieren pagado los bonos en varias ocasiones desvirtúe el pacto expreso contenido en el Plan. De suerte que, no prosperan los argumentos de la recurrente.

En todo caso, el pago de bonificaciones a los empleados contribuye al mejoramiento de la actividad productora de renta y, por supuesto, tiene relación de causalidad con esta, pues el empleador puede motivar su fuerza de trabajo, a través de retribuciones económicas. La magnitud de la expensa tampoco resulta desproporcionada al examinar la situación financiera de Riopaila S.A., cumpliéndose el requisito de proporcionalidad, desestimándose el argumento de apelación.

- **Bonificaciones por retiro:** La DIAN argumentó el rechazo de la bonificación en la ausencia de correlación con la obtención de la renta, de necesidad y de prueba de su pago. El Tribunal, por su parte, consideró que el contribuyente no probó la necesidad de la expensa, a pesar de aportar prueba del pago. La demandante estima que desvirtuó la única causal aducida en los actos impugnados que fue la falta de prueba de la expensa, mientras que la sentencia de primera instancia añadió dos causales nuevas de rechazo, correspondientes a la ausencia de necesidad de la expensa y la no deducibilidad de las indemnizaciones laborales, produciéndose un fallo *extra petita*.

Contrario a lo expuesto por la demandante, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración sí introdujo como argumento para el rechazo de la expensa, la ausencia de necesidad en los siguientes términos⁴⁶: “No se aporta prueba con el recurso del pago de las bonificaciones alegadas, además que no se puede predicar que sea indispensable y forzoso para la obtención de las renta declarada(…)” De suerte que no se advierte una violación al principio de congruencia de la sentencia, pues el Tribunal retomó el argumento de la demandada para resolver. Ahora bien, tampoco asiste razón a la sociedad cuando afirma que el “Tribunal reconoce que se encuentra acreditado el pago, incluso por un mayor valor al solicitado”, pues la sentencia únicamente advirtió que “el contribuyente aportó las pruebas para demostrar el pago a favor del señor (EE) con la demanda” (p. 32), sin entrar a valorarlas.

Considerando las pruebas aportadas, en la liquidación de prestaciones sociales allegada al plenario⁴⁷ consta como valor a pagar por concepto de bonificación la suma de \$54.376.132, suma que no coincide con la registrada en la declaración ni en los auxiliares contables que se aportaron como prueba en la etapa administrativa, razón por la cual la sociedad incumplió su carga procesal de demostrar la procedencia del gasto, debido a que el documento no soportan o explica en sí mismo el valor deducido, el cual no puede ser inferido por esta Sala, por lo cual debe mantenerse el rechazo propuesto, sin perjuicio de que se haya admitido la necesidad y causalidad de los pagos por indemnizaciones laborales.⁴⁸

- **Gastos deportivos y elementos deportivos:** La demandante planteó idénticos argumentos a los reseñados en el rechazo del costo por “gastos deportivos y de recreación”, sobre lo cual la Sala se remite a lo expuesto en líneas precedentes, frente al cumplimiento de los requisitos de necesidad y

⁴⁴ Caa 6. Fl. 1121

⁴⁵ Caa 6. Fls. 1122 a 1135.

⁴⁶ Ibídem. Fl. 350.

⁴⁷ Ibídem. Fl. 513.

⁴⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de agosto de 2022. Exp. 25453. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



causalidad. En consecuencia, el desconocimiento de este rubro no se mantiene.

- **Auxilio cultural (obreros sindicato):** El gasto fue cuestionado por cuanto no se acreditaron los requisitos de necesidad y causalidad, los cuales si fueron justificados en concepto del Tribunal. La DIAN apeló la decisión y asevera que la expensa no es necesaria, forzosa ni indispensable, ni tiene relación con la producción de azúcar.

Frente al primer reparo, la Sala advierte que la obligación de organizar los cursos para capacitación surge de la Convención Colectiva de Trabajo (Artículo 70)⁴⁹, por lo cual, ante el imperativo cumplimiento de una obligación contractual laboral, la sociedad debe incurrir en la expensa, como lo haría cualquier compañía en situación similar de mercado. En ese sentido, el gasto es necesario, además de que el entrenamiento y capacitación del cuerpo de trabajo mejora la actividad productora de renta, pues permite que la empresa cuente con trabajadores con mejores aptitudes y habilidades.

En cuanto al segundo reparo, esto es, la relación de causalidad, debe recordarse que la descripción del objeto social de la empresa es meramente indicativo, y no puede tomarse como única referencia para el rechazo, y, en todo caso, la capacitación de los trabajadores contribuye al desarrollo de la actividad productora de renta, pues estarán mejor preparados para atender sus funciones. Por lo cual, se descartan los argumentos de la DIAN.

- **Otros pagos no gravables:** La Administración Tributaria desconoció este rubro al no estar claro ni justificada su deducción, además de exigir la demostración de que se trataba de pagos no salariales o la acreditación de los pagos de aportes parafiscales en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. El Tribunal desconoció el gasto al no encontrar el fundamento de los pagos, pues en la Convención Colectiva no figuran bonos de dotación, denominación utilizada por Riopaila S.A. En la apelación, la actora explica que se trata de bonos de dotación entregados a los empleados por mera liberalidad que deriva en el mejoramiento de la productividad y reitera los argumentos sobre el pago de parafiscales expuesto en las bonificaciones.

La Sala se remite a lo expuesto previamente frente a la improcedencia del requerimiento probatorio del pago de aportes parafiscales en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

No obstante, en cuanto a otras exigencias para aceptar la deducibilidad, no se advierte la acreditación de las circunstancias fácticas y de mercado de la expensa, pues no figuran los destinatarios del pago, ni su fundamento, ni mucho menos que fueran efectivamente recibidos por los trabajadores. Se reitera que este no es un requerimiento adicional, sino precisamente parte de la carga procesal probatoria en la demostración de que la erogación se hubiese destinado a la actividad productora de renta, en este caso, a remunerar a los trabajadores de la compañía, por tanto, se confirma el rechazo.

- **Derechos inciertos:** La demandante explica que este rubro corresponde a indemnizaciones por terminación del contrato de trabajo, correspondientes a los pagos de un ex trabajador, sobre lo cual aportó Acta de Conciliación y Pago No. 01004 GTE-SS de 29 de marzo de 2010⁵⁰, documento que, presuntamente, demuestra la procedencia de la expensa.

⁴⁹ Caa 6. Fl. 1167.

⁵⁰ Ibídem. Fls. 508 a 512.



Al efectuar la verificación de la prueba allegada, teniendo en cuenta que la DIAN no discutió la deducibilidad de las indemnizaciones laborales en general sino el soporte de la expensa, se advierte que los valores registrados en la declaración (\$8.524.423 y \$1.892.072, de los cuales la primera cifra no se incluyó en la demanda presentada) no coinciden con el plasmado en el Acta de Conciliación (\$30.718.390), ni existe explicación de cómo se derivan los primeros valores a partir del segundo, razón por la cual la sociedad incumplió su carga procesal de demostrar la procedencia del gasto, debido a que el documento no es soporte necesario del valor deducido.

En virtud de lo expuesto, se desestiman los argumentos de las partes demandante y demandada, confirmando el análisis del Tribunal sobre la procedencia de los costos y gastos operacionales de Administración.

3. Sobre el error aritmético

La actora adujo, en el recurso de apelación, que, pese a la aceptación que hizo el Tribunal sobre el yerro de la DIAN en el rechazo de gastos operacionales de administración que, en realidad correspondía a \$1.469.519.141, la liquidación obrante en la sentencia incurrió en error aritmético pues no tuvo en cuenta dicha cifra y, adicionalmente, incluyó \$10.000.000 adicionales en el total de las deducciones, lo cual conllevó a una errada determinación del saldo a favor y de la sanción por inexactitud.

Para resolver, se advierte que la demandada no cuestionó el yerro que reconoció el Tribunal, por lo cual el rechazo planteado se fija en \$1.469.519.141. Ahora bien, la sentencia de primera instancia aceptó la deducibilidad de los siguientes gastos operacionales de administración, confirmados en esta instancia: *i)* incapacidad no reconocida por la EPS por valor de \$9.340.999, *ii)* bonificaciones por compensación variable en cuantía de \$1.385.130.039, *iii)* auxilio cultural de \$2.873.556, y *iv)* incapacidad no reconocida por la EPS por \$2.310.417. Lo anterior totaliza un valor aceptado de \$1.399.655.011. En consecuencia, la diferencia entre el valor glosado y el valor aceptado asciende a la suma de \$69.863.989, como acertadamente lo expone la demandante y erradamente lo registró el Tribunal en la liquidación.

A partir de lo anterior, y de los cargos aceptados en esta providencia, la Sala reliquidará el impuesto, no sin antes advertir que también se comprueba el error aritmético incurrido en el total de deducciones:

| Concepto | Declaración corrección | Resolución recurso de reconsideración | Tribunal | Consejo de Estado |
|-----------------------------|------------------------------|---------------------------------------|-----------------|-------------------|
| Total ingresos netos | 713.110.061.000 | 713.110.061.000 | 713.110.061.000 | 713.110.061.000 |
| Costos de venta | 561.043.722.000 | 542.271.694.000 | 560.988.828.000 | 561.009.723.331 |
| Total costos | 561.043.722.000 | 542.271.694.000 | 560.988.828.000 | 561.009.723.331 |
| Gastos oper. de adm. | 33.127.414.000 | 31.657.497.000 | 33.057.152.000 | 33.096.248.180 |
| Gastos oper. de ventas | 39.397.633.000 | 39.397.633.000 | 39.397.633.000 | 39.397.633.000 |
| Deducción inv act. fijos | 10.791.560.000 | 10.791.560.000 | 10.791.560.000 | 10.791.560.000 |
| Otras deducciones | 31.506.813.000 | 31.506.813.000 | 31.506.813.000 | 31.506.813.000 |
| Total deducciones | 114.823.420.000 | 113.343.503.000 | 114.743.158.000 | 114.792.254.180 |
| Renta líquida del ejercicio | 37.242.919.000 | 57.494.594.000 | 37.378.075.000 | 37.308.083.489 |
| Renta presuntiva | 6.314.727.000 | 6.314.727.000 | 6.314.727.000 | 6.314.727.000 |
| Renta líquida gravable | 37.242.919.000 | 57.494.594.000 | 37.378.075.000 | 37.308.083.489 |
| Impuesto sobre la renta | 12.290.163.000 | 18.973.216.000 | 12.334.765.000 | 12.311.668.000 |
| Total imp a cargo | 12.290.163.000 | 18.973.216.000 | 12.334.765.000 | 12.311.668.000 |
| Anticipo del año grav. | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Autorretenciones | 16.547.161.000 | 16.547.161.000 | 16.547.161.000 | 16.547.161.000 |
| Retenciones otros conceptos | 94.449.000 | 94.449.000 | 94.449.000 | 94.449.000 |
| Total retenciones año grav. | 16.641.610.000 ⁵¹ | 16.641.810.000 | 16.641.810.000 | 16.641.610.000 |
| Anticipo año gravable ss. | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Saldo a pagar por impuesto | 0 | 2.331.406.000 | 0 | 0 |
| Saldo a favor | 4.351.647.000 | | 4.307.045.000 | 4.329.942.000 |
| Sanciones | 191.122.000 | 10.577.892.000 | 235.724.000 | 212.827.000 |
| Total saldo a pagar | | 12.909.298.000 | | |
| Total saldo a favor | 4.160.525.000 | | 4.071.321.000 | 4.117.115.000 |

⁵¹ Este es el valor incluido en la declaración de corrección presentada el día 6 de enero de 2012, y es el resultado de sumar las Autorretenciones y las Retenciones por Otros Conceptos, sin embargo, en los actos administrativos demandados y en la liquidación del Tribunal se cometió un error tipográfico al incluir la cifra de \$16.641.810.000 (error en el 8).



4. Reintegro del menor saldo a favor

La actora reprocha la orden de reintegro del menor saldo a favor que emana del ordinal tercero de la sentencia de primera instancia, por cuanto el fallo es *extra petita*, toda vez que la DIAN no solicitó el reintegro en los actos impugnados y, en todo caso, está en curso el proceso ante la jurisdicción sobre la sanción por devolución y/o compensación improcedente, sin perjuicio del errado fundamento legal de la orden.

Sobre la congruencia de las sentencias, la Sala trae a colación el criterio expuesto en la sentencia de 10 de junio de 2021, Exp. 25210, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterado en la sentencia de 1 de diciembre de 2022, Exp. 26734, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello:

“(...) la Sala ha entendido el principio de congruencia como la armonía que debe existir entre la parte motiva y la resolutive de la sentencia (congruencia interna, art. 187 CPACA) y como la correlación entre la litis planteada por las partes en su demanda, contestación y lo decidido por el juez (congruencia externa, art. 281 CGP). Esa correspondencia cumple el objetivo de que los extremos procesales obtengan una decisión acorde con el debido proceso y que resuelva acertadamente la controversia que le plantearon al juzgador sin incurrir en órdenes que excedan o menoscaben las pretensiones o desatiendan las excepciones formuladas por el extremo pasivo.”

A partir de lo anterior, se advierte que el objeto de la litis planteada por las partes en el *sub examine* es la procedencia de los costos y gastos rechazados por la Administración y de la sanción por inexactitud, más no el reintegro del saldo a favor, que no fue exigido por la DIAN en los actos impugnados, lo cual resulta natural pues, tal como ha señalado esta Sección⁵², la actuación administrativa relacionada con dicho reintegro comprende un trámite distinto y autónomo.

En ese sentido, y en sujeción a los principios de justicia rogada y de congruencia de la sentencia, el Tribunal no podía ordenar el reintegro del saldo a favor, pues este no fue un hecho discutido en sede administrativa. Por lo cual, se modificará la sentencia en consecuencia, prescindiendo del estudio de los demás argumentos al respecto.

5. Sanción por inexactitud

En la sentencia de primera instancia se mantuvo la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, pero se reliquidó con la declaratoria de nulidad parcial de los actos.

El demandante apeló la decisión, alegando la improcedencia de la sanción y la existencia de diferencias de criterios.

En el caso analizado, la Sala encuentra que debe mantenerse la sanción por inexactitud toda vez que está demostrado que el contribuyente declaró costos y deducciones inexistentes, lo cual derivó en un menor impuesto a cargo. Además, no se configura una diferencia de criterios, por cuanto el desconocimiento de los valores declarados no se originó en un error interpretativo del contribuyente, sino porque su existencia fue desvirtuada por el incumplimiento de la carga probatoria en cabeza de la demandante. Se advierte que el Tribunal aplicó la tarifa del 100%, incorporada por la Ley 1819 del 2016, a la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad.

Frente a la presunta inexistencia del hecho sancionable, por cuanto en la liquidación

⁵² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 09 de diciembre del 2010. Exp. 17385. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



oficial de revisión se hizo referencia a deducciones “improcedentes”, la Administración hizo alusión al artículo 647 del Estatuto Tributario cuya redacción se refería a deducciones “inexistentes”⁵³, por lo cual adecuó correctamente la conducta típica a la norma, sin que se advierta una violación al principio de legalidad. En todo caso, el hecho de que la deducción sea improcedente deriva en su inexistencia, en razón a que se desvirtúa el derecho a la deducción.

No obstante, la sanción se ajustará teniendo en cuenta el error aritmético comprobado por la Sala:

| Concepto | Valor |
|--|--------------------|
| Saldo a favor determinado por el Consejo de Estado | 4.329.942.000 |
| Saldo a favor determinado por la demandante en la corrección provocada | 4.351.647.000 |
| Base sanción | 21.705.000 |
| Tarifa de la sanción | 100% |
| Sanción por inexactitud | 21.705.000 |
| Sanción por corrección provocada pagada por la actora | 191.122.000 |
| Total sanciones | 212.827.000 |

En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), no se ordenará en esta instancia por cuanto, conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 28 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Oralidad.

2. En su lugar:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 21241201400004 de 14 de febrero de 2014 y de la Resolución Nro. 900.193 del 9 de marzo de 2015, proferidas por la DIAN, en los términos expuestos en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2010 de la sociedad RIOPAILA CASTILLA S.A., la efectuada por el Consejo de Estado en la parte motiva de la presente providencia.

TERCERO: NO CONDENAR en costas, por lo expuesto en la parte motiva.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

⁵³ Samai, Índice 2, PDF: “ED_ANEXOS_02ANEXOS NroActua 2” Fl. 192.