

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

**Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá, D. C., nueve (9) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

**Referencia:** 170012333000201200051 01  
**Radicado:** 20391  
**Actor:** DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A.  
**Demandado:** DIAN  
**Renta 2008.**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 5 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que dispuso:

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demandante, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por LA SOCIEDAD D.C.P. AUDITORES Y

REVISORES FISCALES S.A. contra la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL, DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

SEGUNDO: CONDENAR EN COSTAS a cargo de la parte accionante, fijándose como agencias en derecho la suma de \$1.056.000, liquídense las costas por Secretaría una vez ejecutoriada la presente.

TERCERO: Ejecutoriada esta providencia, LIQUÍDENSE los gastos del proceso, DEVUÉLVANSE los remanentes si los hubiere, y ARCHÍVESE el proceso, previas las anotaciones del caso en el Sistema Justicia Siglo XXI<sup>1</sup>.

## **I. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412012000021 del 22 de marzo de 2012, mediante la que modificó la declaración privada de renta presentada por la actora por el año gravable 2008.

## **II. ANTECEDENTES PROCESALES**

### **2.1. LA DEMANDA**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad D.C.P. Auditores y Revisores Fiscales S.A. (en adelante D.C.P.) formuló ante el Tribunal Administrativo de Caldas las siguientes pretensiones:

3.3.1. Se declare la nulidad de la LIQUIDACIÓN OFICIAL, RENTA SOCIEDADES Y/O PERSONAS NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISIÓN No. 102412012000021 del 22 de marzo de 2012, notificada por correo el día 24 del mismo mes y año, acto administrativo proferido por la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional Manizales, División Gestión de Liquidación.

3.3.2. Que a título de restablecimiento del derecho se declare en firme el denunciario rentístico presentado por el contribuyente con respecto al año gravable 2008, la cual se identifica con el número de formulario 1108000029376,

---

<sup>1</sup> Folio 728.

3.3.3. Que como consecuencia de lo anterior se declare que mi representada no se encuentra obligada a pagar suma alguna por los periodos y conceptos a los que se refiere la LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA SOCIEDADES Y/O PERSONAS NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISIÓN No. 102412012000021 del 22 de marzo de 2012<sup>2</sup>.

### **2.1.1. Normas violadas**

La sociedad demandante citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 29, 121 y 122 de la Constitución Política.
- Artículos 107, 688, 730 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículos 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 46 y 47 del Decreto 4048 de 2008.

### **2.1.2. Concepto de la violación**

La demandante presentó los cargos de nulidad por falta de competencia y violación a normas superiores que la Sala resume de la siguiente manera:

#### **2.1.2.1. De la falta de competencia en la expedición de los actos cuestionados**

La parte actora adujo que la funcionaria que suscribió el emplazamiento para corregir 102382009000005 del 13 de octubre de 2009 carecía de competencia porque no es la jefe de la división de fiscalización de la DIAN ni contaba con acto de delegación. Que, según los artículos 47 y 48 del Decreto 4048 de 2008 y 688 del ET, solo los jefes de fiscalización o sus delegados pueden dictar los emplazamientos para corregir.

Explicó que la funcionaria que dictó dicho emplazamiento ocupa el cargo de jefe de grupo interno de trabajo en investigaciones, que si bien está adscrito a la división de

---

<sup>2</sup> Folio 335.

fiscalización, lo cierto es que no otorga competencia para dictar emplazamientos para corregir.

**2.1.2.2. De la procedencia de la deducción por pagos realizados al señor David Ricardo Cano Baena -renglones 52 (\$23.000.000) y 53 (\$133.000.000)**

La demandante aseguró que son necesarios y causales con la actividad productora de renta los costos derivados de los servicios prestados por el contador David Ricardo Cano Baena, en cuantía de \$156.000.000. Que es inaceptable que la DIAN rechace esos costos, toda vez que el señor Cano Baena es un profesional idóneo y necesario para la prestación de los servicios que provee la sociedad actora.

Dijo que el servicio prestado por el señor Cano Baena es necesario, puesto que la asesoría legal sirve para minimizar los riesgos sancionatorios a los que están sometidas las organizaciones. Que el mencionado profesional también es idóneo, toda vez que cuenta con una especialización en legislación tributaria.

Alegó que basta con analizar el listado de clientes de la sociedad actora *«para darse cuenta de la necesidad absoluta de contar con los servicios de una persona que vele por el cabal cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales de los contribuyentes que se asesora»*<sup>3</sup>.

Informó que suscribió un contrato de colaboración empresarial con la sociedad D&D Consultores y Asesores S.A., pero que dicho contrato no incluía el suministro de servicios legales y, por ende, fue necesario contratar al contador Cano Baena. Que, además, la prestación de esos servicios legales hace parte del objeto social de la sociedad actora.

---

<sup>3</sup> Folio 324.

Que la necesidad de contratar al señor Cano Baena también se evidencia en el hecho que la actora no contaba con personal con el mismo nivel de calificación. Agregó que no contratar a dicho profesional podía derivar en el incumplimiento de los contratos de asesoría suscritos con los clientes.

Que, por lo demás, los pagos realizados al contador David Ricardo Cano Baena (\$156.000.000) son proporcionales con el ingreso obtenido (\$1.300.000.000), tal y como también lo exige el artículo 107 del ET.

### **2.1.2.3. De la improcedencia de la sanción por inexactitud -región 82 (\$84.531.000)-**

La parte demandante alegó que la sanción por inexactitud es improcedente, habida cuenta de que es evidente que los pagos realizados al contador Cano Baena son necesarios y proporcionales con el ingreso obtenido. Que también lo es, por el hecho de que la discusión sobre necesidad y proporcionalidad del aludido gasto es meramente interpretativa y obedece a una diferencia de criterios frente al contenido y alcance del artículo 107 del ET.

## **2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

### **2.2.1.1. De la supuesta falta de competencia**

La DIAN explicó que la funcionaria Isabel Cristina Valencia Valencia sí era competente para dictar el emplazamiento para corregir, por virtud del artículo 63 de la Resolución 11 del 4 de noviembre de 2008, que autoriza a las jefaturas de grupos internos de auditoría para proferir dichos emplazamientos.

Que, por consiguiente, es evidente que el emplazamiento para corregir sí interrumpió el término de firmeza de la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2008.

**2.2.1.2. Del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET respecto de los pagos por servicios prestados por el contador David Ricardo Cano Baena**

Preliminarmente, la DIAN informó lo siguiente:

- (i)** Que la sociedad actora suscribió un contrato de colaboración empresarial con la sociedad D&D Consultores y Asesores S.A., cuyo objeto era coordinar la prestación de servicios de asesoría contable, financiera, comercial, tributaria, de revisoría fiscal y todos aquellos relacionados con la contaduría en general.
- (ii)** Que, para la ejecución de ese contrato, la parte demandante aportó: **(i)** el nombre comercial; **(ii)** el establecimiento de comercio; **(iii)** los muebles, enseres y equipos de cómputo, y **(iv)** la infraestructura organizacional requerida. Que, por su parte, D&D Consultores y Asesores S.A. aportó la capacidad intelectual y comercial de su personal.
- (iii)** Que por virtud del contrato de colaboración empresarial, DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A. pagó a D&D Consultores y Asesores S.A. la suma de \$510.000.000, que fueron aceptados como deducibles.
- (iv)** Que el representante legal de la sociedad D&D Consultores y Asesores S.A. es el señor David Ricardo Cano Baena, hijo del señor Duván Cano, que, a su vez, es representante legal de DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A.
- (v)** Que D&D Consultores y Asesores S.A. tenía a su cargo la prestación de los servicios de auditoría, revisoría fiscal, asesoría legal y asesoría contable. Que, no obstante, por los mismos servicios, DCP Auditores y

Revisores Fiscales S.A. realizó pagos al señor David Ricardo Cano Baena, en cuantía de \$156.000.000.

- (vi) Que no existe contrato suscrito entre DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A. y el señor David Ricardo Cano Baena.

La DIAN explicó que no procede la deducción de los pagos efectuados al señor David Ricardo Cano Baena, por cuanto no existe un contrato que soporte los servicios que prestó a la sociedad actora. Que el contrato de colaboración empresarial evidencia que los servicios fueron prestados por D&D y no por el señor Cano Baena.

Que la existencia de facturas y asientos contables a nombre del señor Cano Baena *«no demuestran que dicho señor beneficiario haya prestado dichos servicios, pues como se ha puesto de manifiesto en todos los actos administrativos, dichos servicios fueron prestados por una persona distinta, como es D&D, y en virtud del contrato de colaboración empresarial citado, por los cuales la sociedad demandante canceló la suma de \$510.000.000, y se lo dedujo en su denuncia privado, por lo tanto y con relación a estos servicios no había lugar a ser deducido por otras sumas»*<sup>4</sup>.

Que la calidad profesional del señor Cano Baena no desvirtúa la improcedencia de la deducción por \$156.000.000, por cuanto, en todo caso, el contrato de colaboración empresarial prueba que los servicios de auditoría, revisoría fiscal, asesoría legal y asesoría contable fueron prestados por la sociedad D&D Consultores y Asesores S.A. y no por el señor Cano Baena.

Concluyó, entonces, que no está demostrada la necesidad y la causalidad del pago realizado al señor Cano Baena y que, por ende, no es procedente aceptar la deducción.

### **2.2.1.3. De la sanción por inexactitud**

---

<sup>4</sup> Folio 523.

La DIAN alegó que la sanción por inexactitud sí es procedente, puesto que se demostró la ausencia de sustento causal y de necesidad frente a los pagos realizados al señor David Ricardo Cano Baena.

Agregó que no existe evidencia que dé cuenta de una diferencia de criterios frente a la interpretación del artículo 107 del ET.

### **2.3. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Caldas, mediante sentencia del 5 de julio de 2013, denegó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante, de conformidad con el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

#### **2.3.1. De la competencia en la expedición del emplazamiento para corregir**

El a quo dijo que la funcionaria Isabel Cristina Valencia (jefe de grupo interno de auditoría) sí era competente para dictar el Emplazamiento para Corregir No. 102382009000005 del 13 de octubre de 2009, de conformidad con el artículo 63 (numeral 7) de la Resolución 11 del 4 de noviembre de 2008. Que, según dicha norma, la competencia para dictar emplazamientos para corregir no es de los jefes de fiscalización, sino de los jefes de grupos internos de auditoría, como el caso de la señora Valencia.

#### **2.3.2. De la necesidad y la proporcionalidad de la deducción por pagos realizados al contador David Ricardo Cano Baena**

El Tribunal adujo que no es procedente aceptar la deducción por pagos realizados por la sociedad actora al señor Cano Baena, toda vez que no se evidenció la proporcionalidad y necesidad de ese pago, de conformidad con el artículo 107 del ET.



Que no está demostrado que el señor David Ricardo Cano Baena prestó servicios en nombre de la sociedad demandante, pues:

- (i)** El contrato de colaboración empresarial indica que los servicios de auditoría, de asesoría contable, de asesoría legal y de revisoría fiscal fueron prestados por la sociedad D&D Consultores y Asesores S.A.
- (ii)** La sociedad D&D Consultores y Asesores S.A. contaba con la infraestructura necesaria para prestar dichos servicios y con los demás asociados al asesoramiento en los trámites de investigación tributaria.
- (iii)** Los testimonios de Luis Guillermo Ángel y Guillermo Arango Gutiérrez no demuestran que el señor Cano Baena prestó los servicios de asesoría contable, de auditoría, de revisoría fiscal y de atención a investigaciones tributarias, puesto que se limitan a indicar que esos servicios fueron suministrados directamente por el representante legal de la sociedad DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A., esto es, el señor Duván Cano.
- (iv)** En el expediente no obran los conceptos que el señor Cano Baena debía reportar en cumplimiento del supuesto servicio de asesoría.

Agregó que la sociedad actora debía demostrar que el señor Cano Baena prestó los servicios asociados al pago que reclama como deducible, pues,

según el precedente fijado por el Consejo de Estado<sup>5</sup>, el contribuyente debía acreditar la veracidad de los hechos económicos que declaró.

Dijo que la relación de parentesco entre el señor Duván Cano (padre) y el señor David Ricardo Cano Baena (hijo) también constituía un indicio de que el pago por \$156.000.000 no tuvo como fuente la prestación de ningún servicio.

### **2.3.3. De la incidencia de las pruebas de la etapa de devolución en la determinación oficial del impuesto**

El a quo dijo que, en los alegatos de conclusión de primera instancia, la parte actora explicó que las pruebas de la etapa de devolución fueron ilegalmente tenidas en cuenta en el trámite de determinación oficial del impuesto a cargo.

Que, no obstante, no era procedente estudiar dicho argumento, toda vez que no fue expuesto en la demanda ni fue debidamente sustentado.

## **2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia. Para tal fin, expuso los siguientes puntos de disconformidad:

### **2.4.1. De la procedencia de la deducción por pagos realizados al señor David Ricardo Cano Baena –renglones 52 y 53-**

La sociedad actora alegó que la contabilidad evidencia los pagos realizados al señor David Ricardo Cano Baena y, por ende, sí es procedente la

---

<sup>5</sup> El tribunal citó la sentencia del 13 de marzo de 2003, expediente 08001233100019960882-01 (12946).

deducción derivada de esos pagos. Que no puede desconocerse el valor probatorio de la contabilidad de la actora, pues el revisor fiscal certificó que está se llevaba en debida forma y esto constituye prueba a favor del contribuyente, de conformidad con lo previsto en el artículo 772 del ET.

Que, además, el pago realizado al señor Cano Baena cumple con el criterio de asociación, previsto en el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993.

Adujo que los servicios del señor Cano Baena eran necesarios para atender la demanda de asesorías en conflictos tributarios. Que esas asesorías no hicieron parte del contrato de colaboración suscrito con la sociedad D&D y, por eso, debió acudir al señor Cano Baena.

Que el a quo no valoró adecuadamente los testimonios rendidos en el proceso, pues sí evidencian que el señor Cano Baena prestó el servicio de asesoría en conflictos tributarios. Que es obvio que los clientes reconozcan al señor Duván Cano Pérez como proveedor de los servicios, pues es el representante legal de la sociedad que contrataron, esto es, DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A.

Que al plenario también fue aportada una certificación expedida por la DIAN, que evidencia que varios clientes de la sociedad DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A. tuvieron conflictos de carácter tributario. Que lo anterior demuestra la necesidad de contratar al señor Cano Baena.

Que la valoración conjunta de la contabilidad, las facturas y el certificado de revisor fiscal evidencian que el señor Cano Baena sí prestó los servicios cuyo costo fue declarado como deducible. Que, de hecho, el señor Cano Baena

rindió testimonio en el proceso y explicó de manera detallada en qué consistió el servicio que suministró.

Agregó que la DIAN no tachó de falsedad las facturas expedidas a favor del señor Cano Baena y, por ende, debía otorgárseles pleno valor probatorio y tenerlas como evidencia de la necesidad y proporcionalidad de la deducción.

Aseguró que la relación familiar entre los señores Duván Cano (padre) y David Ricardo Cano Baena (hijo) no puede justificar el rechazo de la deducción, pues, en todo caso, está demostrada la razonabilidad y necesidad de esa deducción, de conformidad con el artículo 107 del ET.

Adujo que si bien puede existir duda en materia probatoria, lo cierto es que debe ser resuelta a favor del contribuyente, de conformidad con el artículo 745 del ET.

#### **2.4.2. De la sanción por inexactitud**

La sociedad demandante dijo que la sanción por inexactitud es improcedente, puesto que la DIAN no demostró que el pago al señor Cano Baena fuera inexistente.

#### **2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

**La DIAN** insistió en los argumentos que expuso en la respuesta a la demanda, referidos a la improcedencia de la deducción por pagos al señor Cano Baena y la procedencia de la sanción por inexactitud.

## **2.6. Concepto del Ministerio Público**

**El Ministerio Público** no rindió concepto.

### **III. CONSIDERACIONES**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 5 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que denegó las pretensiones de la demanda.

De acuerdo con lo expuesto en el recurso de apelación, a la Sala le corresponde resolver los siguientes problemas jurídicos:

- (i) ¿Es procedente la deducción por pagos realizados en el año 2008 al señor David Ricardo Cano Baena (\$156.000.000, declarados en los renglones 52 y 53)?
- (ii) ¿Es procedente la sanción por inexactitud?

Conviene aclarar que la Sala no estudiará el tema de la competencia en la expedición del emplazamiento para corregir, puesto que no fue materia del recurso de apelación interpuesto por la parte actora.

A continuación, la Sala procede a resolver, separadamente, los problemas jurídicos planteados.

#### **1. De la procedencia de la deducción por pagos a David Ricardo Cano Baena -\$156.000.000, renglones 52 (\$23.000.000) y 53 (133.000.000)-**

##### **1.1. De las pruebas obrantes en el expediente**

En el expediente, la Sala encuentra demostrados los siguientes hechos:

- Que, de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal del 24 de octubre de 2012, DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A. tiene, textualmente, el siguiente objeto social:

LA SOCIEDAD TIENE POR OBJETO SOCIAL PRINCIPAL, LA PRESTACION DE SERVICIOS Y ASESORIAS RELACIONADAS CON LA CONTADURIA PUBLICA LA ADMINISTRACION DE EMPRESAS, SISTEMAS DERECHOS INGENIAS, INDUSTRIA Y DE PRODUCCION, PARA LO CUAL PODRA PRESTAR SERVICIOS Y ASESORIAS DIRECTAMENTE O POR MEDIO DE LA (sic) DELEGADOS, ASI MISMO DE LOS SERVICIOS DE CONTABILIDAD Y ELABORACION Y PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS, AUDITORIA, REVISORIA FISCAL, AUDITORIA DE SISTEMAS, ANALISIS DE RIESGOS E INCONSISTENCIAS EN EL PROCESAMIENTO ELECTRONICO DE DATOS, AUDITORIA DE SERVICIOS, ASESORIAS Y SERVICIOS EN SISTEMAS CONTABLES Y OPERACIONALES, ASESORIAS Y SERVICIOS LEGALES, ASESORIAS TRIBUTARIAS, ASESORIAS Y SERVICIOS DE CONTROL DE GESTION, MONITOREO DE EMPRESAS, PLANIFICACION Y REORGANIZACION DE PLANTA ORGANICA, PLANEACION ESTRATEGICA, DESARROLLO DE SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS, PREPARACION DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES. ORGANIZACIÓN Y METODOS, ESTUDIOS DE INGENIERIA INDUSTRIAL, ESTUDIOS ECONOMICOS, ESTUDIOS DE DESARROLLO ORGANIZACIONAL, CONSULTORIOS, AUDITORIAS, ELABORACION DE PROYECTOS, EVALUACION DE PROYECTOS, EVALUACION DE EMPRESAS, ESTUDIOS DE FACTIBILIDAD, ESTUDIOS DE DIAGNOSTICO, ESTUDIOS DE MERCADEO Y MERCADO, ANALISIS INTERPRETACION Y PROYECCION DE ESTADOS FINANCIEROS, ANALISIS Y EVALUACION DE CARTERA, PORTAFOLIO DE INVERSIONES, ANALISIS Y EVALUACION DE INVERSIONES ESTUDIOS ACTUARIALES, FUSION DE EMPRESA, DESARROLLO DE SISTEMAS DE INFORMACION, REINGENIERIA, CALIDAD TOTAL Y EN GENERAL TODA CLASE DE SERVICIOS Y ASESORIAS EN EL AREA CONTABLE, TRIBUTARIA, LEGAL, DE SISTEMAS DE PRODUCCION, MEDIO AMBIENTE Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS. EN CUMPLIMIENTO DEL OBJETO SOCIAL LA SOCIEDAD PODRA: A) ADQUIRIR Y ENAJENAR A CUALQUIER TITULO, ARRENDAR, GRAVAR, O ADMINISTRAR TODA CLASE DE BIENES MUEBLES O INMUEBLES. B) CELEBRAR TODA CLASE DE CONTRATOS Y OPERACIONES DE CREDITO, DE SEGUROS, CON TITULOS VALORES, DAR O RECIBIR DINERO EN MUTUO O INTERES EN TODAS SUS MODALIDADES, CON GARANTIA O SIN ELLA. C) ADQUIRIR, ORGANIZAR, ABRIR, ADMINISTRAR, ENAJENAR ESTABLECIMIENTOS DE COMERCIO TENDIENTES A DESARROLLAR EL OBJETO SOCIAL DE LA EMPRESA, ABRIR SUCURSALES O AGENCIAS CUANDO ASI LO DETERMINE LA JUNTA DE SOCIOS, D) PARTICIPAR COMO GESTORA, PROMOTORA, ACCIONISTA O SOCIA EN TODA CLASE DE SOCIEDADES MERCANTILES, PUDIENDO OBSERVAR SOCIEDADES O FUSIONARSE CON ELLAS, CONFORMAR CONSORCIOS O UNIONES TEMPORALES CON OTRAS SOCIEDADES. E) CELEBRAR TODA CLASE DE CONTRATOS CON PERSONAS NATURALES O JURIDICAS RELACIONADAS CON SU OBJETO SOCIAL. F) SOMETER A DECISIONES ARBITRALES LOS CONFLICTOS QUE NO SE SUSCITEN Y EN LAS QUE TENGAN INTERES LA SOCIEDAD. G) Y EN GENERAL TODA CLASE

DE ACTOS O CONTRATOS CUYA FINALIDAD SEA EJERCER LOS DERECHOS O CUMPLIR LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA EXISTENCIA DE LA SOCIEDAD<sup>6</sup>.

- Que el señor Duván Cano es el representante legal de la sociedad DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A.<sup>7</sup>
- Que las sociedades DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A. y D&D Consultores y Asesores S.A. suscribieron el contrato de colaboración empresarial No. 01-2009, cuyo objeto era la realización de una «alianza para la prestación de servicios de asesoría y consultoría contable, comercial, financiera y tributaria, auditorías, revisorías fiscales y todo lo relacionado con la contaduría en general, con el fin de lograr un crecimiento en el mercado nacional y posicionamiento en la prestación de los servicios que ofrecen las sociedades firmantes»<sup>8</sup>.
- Que, durante el año 2008, el señor David Ricardo Cano Baena cobró a la sociedad DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A. la suma de \$156.000.000 (más IVA), por concepto de servicios sin especificar<sup>9</sup>. En efecto, se trata de 6 facturas expedidas por el señor David Ricardo Cano Bahena, discriminadas así, que no describen el servicio prestado:

Número	Fecha	Subtotal	IVA	Cuantía total
111	29 de febrero de 2008	\$23.000.000	\$3.680.000	\$26.680.000
118	28 de abril de 2008	\$23.000.000	\$3.680.000	\$26.680.000
125	27 de junio de 2008	\$23.000.000	\$3.680.000	\$26.680.000
134	30 de agosto de 2008	\$30.000.000	\$4.800.000	\$34.800.000
144	30 de octubre de 2008	\$32.000.000	\$5.120.000	\$37.120.000
154	31 de diciembre de 2008	\$25.000.000	\$4.000.000	\$29.000.000
Total		\$156.000.000	\$24.960.000	\$180.960.000

- Que, el 15 de abril de 2009, la sociedad DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A. presentó la declaración de renta correspondiente al año

<sup>6</sup> Folios 380 a 382 del cuaderno principal.

<sup>7</sup> *Ibíd.*

<sup>8</sup> Folios 56 a 60 del cuaderno 1 de pruebas.

<sup>9</sup> Folios 394 a 399 del cuaderno 2 de pruebas.

gravable 2008, en la que incluyó deducciones por un monto total de \$876.478.000 y un saldo a favor por \$36.258.000<sup>10</sup>.

- Que David Ricardo Cano Baena, es hijo del señor Duván Cano<sup>11</sup> y, para el año 2008, figuraba como representante legal de la sociedad D&D Consultores y Asesores S.A.<sup>12</sup>.
- Que, previa investigación tributaria, la DIAN expidió el emplazamiento para corregir 102382009000005 del 13 de octubre de 2009<sup>13</sup>, que señaló que en la declaración privada de renta presentada por el año gravable 2008 no podían incluirse como deducibles, entre otros, los pagos efectuados al señor David Ricardo Cano Baena (\$156.000.000).
- Que, el 13 de noviembre de 2009, la sociedad demandante respondió el emplazamiento para corregir, en el sentido de manifestar que los pagos realizados al señor Cano Baena tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta<sup>14</sup>. En lo que interesa, dijo:

*Como puede observarse son muchos los trabajos que el Contador Público David Ricardo Cano Baena, desarrolla dentro de la Sociedad y teniendo en cuenta su preparación profesional y la clase de trabajos que realiza, consideramos que el valor de \$156.000.000 pagados durante todo el año gravable 2008 por la realización de las labores enunciadas anteriormente, se ajusta a los condicionamientos de necesidad, causalidad y proporcionalidad que son los requisitos que se exigen para que los costos y deducciones sean procedentes<sup>15</sup>.*

- Que la DIAN profirió el Requerimiento Especial 102382011000046 del 29 de junio de 2011, en el que propuso modificar la declaración de renta del contribuyente por el año gravable 2008. En lo que interesa, planteó

---

<sup>10</sup> Folios 23, 24 y 65.

<sup>11</sup> Folio 14 del cuaderno 3 de pruebas (registro civil de nacimiento).

<sup>12</sup> Folio 30 de cuaderno 3 de pruebas (certificado de existencia y representación legal).

<sup>13</sup> Folios 64 a 68.

<sup>14</sup> Folios 81 a 86.

<sup>15</sup> Folio 217 del cuaderno 1.



la eliminación de la deducción por pagos al señor Cano Baena (\$156.000.000) y la imposición de sanción por inexactitud<sup>16</sup>.

Las modificaciones a la declaración privada fueron las siguientes:

RENLÓN	CONCEPTO	VALOR DECLARADO	VALOR PROPUESTO	DIFERENCIA
52	Gastos operacionales de administración	94.152.000	67.057.000	27.095.000
53	Gastos operaciones de ventas	774.373.000	641.373.000	133.000.000
56	Total deducciones	876.478.000	716.383.000	160.095.000
57	Renta líquida ordinaria	257.413.000	417.508.000	-160.095.000
60	Renta líquida	257.413.000	417.508.000	-160.095.000
64	Renta líquida gravable	257.413.000	417.508.000	-160.095.000
69	Impuesto sobre la renta líquida gravable	84.946.000	137.778.000	-52.832.000
71	Impuesto neto de renta	84.946.000	137.778.000	-52.832.000
74	Total impuesto a cargo	84.946.000	137.778.000	-52.832.000
78	Otras retenciones	121.204.000	121.204.000	0
79	Total retenciones	121.204.000	121.204.000	0
81	Saldo a pagar por impuesto	0	16.574.000	16.574.000
82	Sanciones	0	84.531.000	84.531.000
83	Total saldo a pagar	0	101.105.000	101.105.000
84	Total saldo a favor	36.258.000	0	36.258.000

También interesa poner de presente que en la liquidación oficial la DIAN explicó lo siguiente:

[...] se pudo establecer que la propuesta modificatoria de la declaración de renta del año gravable 2008 autoadhesivo No. 9100006669144-5 del 15 de abril de 2009, consistió básicamente en la disminución de las deducciones por gastos operacionales de administración en la suma de \$27.095.000 por concepto cuenta 512510 cuotas de administración por \$4.095.000 y concepto cuenta 51359501 servicios a David Cano Baena por \$23.000.000.

De igual manera el reglón 53 gastos operacionales de ventas se rechazaron \$133.000.000 por concepto cuenta 52359595 por \$103.000.000 y 52959505 por \$30.000.000 servicios a nombre del mismo David Cano.

<sup>16</sup> Folios 201 a 212.

- Que, el 27 de septiembre de 2011, la demandante respondió el requerimiento especial<sup>17</sup>.
- Que, el 22 de marzo de 2012, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 102412012000021, en la que modificó la declaración presentada por la contribuyente, en las condiciones propuestas en el aludido requerimiento especial<sup>18</sup>.
- Que en el proceso judicial se rindieron los siguientes testimonios:

**(i) Luis Guillermo Ángel** (representante legal de una sociedad cliente de la actora).

Al ser indagado sobre los servicios prestados por la actora, dijo «D.C.P. nos asesoró en un litigio que tenemos con la administración de Impuestos Nacionales, litigio que aún está vigente que está en este momento en consideración del Consejo de Estado, y que está siendo objeto del desarrollo de la nueva Ley Tributaria de una conciliación»<sup>19</sup>.

Cuando se le preguntó sobre los servicios que la demandante suministró en el 2008, sostuvo: «estábamos empezando todo el trámite administrativo de ese problema»<sup>20</sup>.

Sobre la persona que prestó la asesoría, señaló: «todo el tema de asesoría contable y tributaria nos la realiza directamente la persona con más relación tenemos nosotros, con el doctor Duván Cano»<sup>21</sup>.

**(ii) Guillermo Arango Gutiérrez** (representante legal de una sociedad cliente de la actora). En lo que interesa, dicho testigo dijo: «Sí,

---

<sup>17</sup> Folios 214 a 224.

<sup>18</sup> Folios 241 a 258.

<sup>19</sup> DVD que obra a folio 23 del cuaderno 3 de pruebas.

<sup>20</sup> *Ibíd.*

<sup>21</sup> *Ibíd.*

*nosotros tuvimos una diferencia con la DIAN, el año 2008, y los servicios nos lo prestó la firma de Duván Cano [...] y nos atendió DCP Auditores y Revisores Fiscales a través de sus delegados y específicamente al principio más que todo con el señor Duván Cano, representante de la firma»<sup>22</sup>.*

Al ser indagado sobre si conoce al señor David Ricardo Cano Baena, contestó: "Yo sí lo conozco [...] Lo conozco porque es hijo de Duvan Cano, y tiene una firma, tengo entendido que tiene otra firma de esas de asesorías y esas cosas, pero directamente con él yo no tengo trabajos, es a través de la firma DCP o de las personas que trabajan en DCP»<sup>23</sup>.

## **1.2. De las expensas deducibles al tenor del artículo 107 del ET. Reiteración jurisprudencial<sup>24</sup>**

El artículo 107 del ET dispone:

ARTÍCULO 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

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

**\*-Adicionado-** En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las

---

<sup>22</sup> *Ibíd.*

<sup>23</sup> *Ibíd.*

<sup>24</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. SENTENCIAS DEL ONCE (11) DE JULIO DE DOS MIL TRECE (2013). RADICACIÓN: 25000-23-27-000-2006-00757-01. NO. INTERNO: 17422. DEMANDANTE: PAVCO S.A. DEMANDADO: U.A.E. DIAN. RENTA 2001 Y DEL VEINTIOCHO (28) DE AGOSTO DE DOS MIL CATORCE (2014). RADICACIÓN: 250002327000200700248 01. NO. INTERNO: 17706. ASUNTO: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO. DEMANDANTE: MALTERÍA TROPICAL S.A. DEMANDADO: U.A.E. DIAN. CONSEJERO PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. BOGOTÁ, D.C.

autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán solicitar la correspondiente devolución o solicitar una compensación, de conformidad con las reglas contenidas en este Estatuto y según los términos establecidos, los cuales correrán a partir de la ejecutoria de la providencia o acto mediante el cual se determine que la conducta no es punible (Resalta la Sala).

Para precisar el alcance de la norma transcrita, la Sala considera pertinente partir de lo que ha dicho respecto de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET, que se deben cumplir para tener una expensa como deducible<sup>25</sup>.

Respecto del requisito de relación de causalidad, la Sala ha dicho que «*la relación de causalidad significa que los gastos deben guardar una relación causal, de origen-efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa-efecto*»<sup>26</sup>.

Fíjese que la jurisprudencia citada restringe la deducción del costo o del gasto a que haya una relación de causalidad entre la expensa y el ingreso.

En una posición un poco más amplia, la Sala consideró<sup>27</sup> que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con la actividad generadora de renta, o

---

<sup>25</sup> Se parte del análisis hecho por María del Pilar Abella Mancera y María Clara Montalvo Forero en: “El Criterio Comercial en la aceptación o rechazo de las expensas necesarias” y “Costos Imputables a la renta”, en: “Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria”. ICdT. ERNST & YOUNG. Bogotá. Noviembre de 2011. Páginas 87 a 107 y 157 a 169.

<sup>26</sup> Entre otras, las sentencias (25, septiembre, 1998). Exp. 9018. C.P. Delio Gómez Leyva; (13, octubre, 2005). Exp. 13631. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; (2, agosto, 2006). Exp. 14549. C.P. Ligia López Díaz; (12, diciembre, 2007). Exp. 15856. C.P. María Inés Ortiz Barbosa y (24, Julio, 2008) Exp. 16302. C.P. Ligia López Díaz.

<sup>27</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., sentencias del Diez (10) de marzo de dos mil once (2011). Radicación: 250002327000200600841-01, 250002327000200600830-01, 250002327000200601231, 250002327000200700186-01. N° Interno: 17492, 17366, 17549, 17703 (ACUMULADOS). Demandante: HOCOL S.A. Demandado: U.A.E. DIAN.Y Radicación 25 000 2327 000 2005 01946 01. No Interno: 17075. Demandante: FILMTEX S.A. Demandado: U.A.E. DIAN.

mejor, con la productividad de la empresa, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto)<sup>28</sup>.

La Sala precisó que el artículo 107 del E.T no exige que, a instancia del gasto, se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, la Sala consideró que la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero que esa no necesariamente era la única prueba de la injerencia.

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

En cuanto a los requisitos de la necesidad y la proporcionalidad de la expensa, la Sala ha sido del criterio uniforme de que estos requisitos deben medirse con criterio comercial, porque así lo dispone el artículo 107 del E.T.

Sin embargo, valorar si una expensa es necesaria «*con criterio comercial*» no ha resultado sencillo.

De hecho, del precedente judicial de la Sección Cuarta se aprecia que la Sala ha acudido a una serie de calificativos frente a las expensas para rechazarlas, ora porque son meramente útiles y convenientes pero no son necesarias, ora porque son superfluas o suntuarias, ora porque no son

---

<sup>28</sup> Entre otras, ver sentencias de 25 de septiembre de 1998, exp. 9018, C.P. Delio Gómez Leyva; de 13 de octubre de 2005, exp. 13631, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, exp. 14549, C.P. Ligia López Díaz; de 12 de diciembre de 2007, exp. 15856, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 24 de julio de 2008, exp. 16302, C.P. Ligia López Díaz y de 1 de octubre de 2009, exp -16286 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

forzosas sino de mera liberalidad; o para aceptarlas porque tienen una injerencia positiva en la productividad de la empresa<sup>29</sup>.

Para el caso del servicio de restaurante y de alojamiento, la Sala ha dicho, incluso, que así se aporten pruebas, este tipo de gastos no reúnen los requisitos establecidos en los artículos 107 ET<sup>30</sup>. También ha considerado que los gastos en restaurantes no son deducibles, en la medida en que no son gastos necesarios para desarrollar la actividad productora de renta. Que el hecho de que tales pagos sean convenientes para impulsar una estrategia comercial no justifica el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues no los hace indispensables o necesarios para poder desarrollar la actividad productora de renta, hasta el punto de entender que sin ellos no sea posible obtenerla<sup>31</sup>.

También ha acudido a criterios auxiliares como la obligatoriedad de la expensa en virtud de disposición legal, o en virtud del cumplimiento de obligaciones empresariales, o porque, simple y llanamente, la expensa se hace por costumbre mercantil, pues dada la particularidad y complejidad de cada caso, los criterios generales que orientan al juez para dictaminar si la expensa es normalmente acostumbrada en el mercado que le es propio no resultan absolutamente objetivos y fáciles de aplicar. De ahí que la Sala

---

<sup>29</sup> María del Pilar Abella Macera Op. Cit. 21, cita las siguientes sentencias: “Consejo de Estado, Sección cuarta, sentencia del 13 de octubre de 2005, Exps. 13631 y 14122; sentencia de 3 de junio de 2010, Exp. 17037, sentencia de 26 de noviembre de 2009, Exp. 16877 y 13 de octubre de 2005, Exp. 14122, sentencia de 26 de octubre de 2009, Exp. 16767; Sentencia 13 de agosto de 2009; sentencia del 27 de mayo de 2010, Exp. 16800; sentencia del 7 de octubre de 2010, Exp. 16951; sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075; sentencia del 11 de marzo de 2011, Exp. 17286.

<sup>30</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ. Bogotá D.C., primero (1) de marzo de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01326-01(17666). Actor: PETROBRAS COLOMBIA LIMITED. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

<sup>31</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., dos (2) de febrero de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00478-01(16760). Actor: SOFTWARE Y ALGORITMOS S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

haya dicho que el contribuyente debe probar que la expensa era forzosa y que repercutió o tuvo injerencia en la productividad de la empresa.

Habida cuenta de que el «*criterio comercial*» implica partir de lo «*normalmente acostumbrado*» en la práctica mercantil, la Sala precisó que la prueba se debería encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Y, que lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales<sup>32</sup> o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como «*Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto*»<sup>33</sup>. Que, por lo tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

En ese contexto, se torna compleja la valoración que le corresponde hacer al juez respecto de cada expensa que los contribuyentes llevan en sus denuncios de renta como deducibles, pues el artículo 107 del ET lo conmina a valorar las expensas con criterio comercial, de tal manera que, el juicio, discernimiento, parecer o dictamen que haga debe estar justificado.

En la práctica judicial se aprecia que, normalmente, los demandantes aportan las pruebas del pago de la expensa. Prueba que, generalmente, no resulta suficiente. En el mejor de los casos, aportan las pruebas que demuestran la injerencia o repercusión que tuvo la expensa en el ingreso o en la actividad productiva de la empresa, o, por lo menos, las partes en el proceso se fundamentan en las máximas o reglas de la experiencia, esto es,

---

<sup>32</sup> Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

<sup>33</sup> DRAE. Definición de Costumbre

aquellas reglas que orientan el criterio del juzgador directamente o indirectamente<sup>34</sup>.

En el caso de las expensas hechas para atender los negocios de la empresa que pueden consistir en pagos por servicio de restaurante, de viajes, de alojamiento, de atención a clientes, etc., lo corriente es que no se aporte la prueba de la injerencia o repercusión de la expensa en la actividad productiva de la empresa. Lo común es que se apele a argumentos que expliquen la motivación del gasto y los beneficios que se derivan de los mismos. Pero también es común que se pruebe el gasto y que se aporten pruebas que permitan inferir su existencia, su veracidad, su realidad. Estas pruebas, además, valoradas en sana crítica podrían llevar al juez al convencimiento razonable de que la motivación del gasto está probada, a menos de que exista prueba que desvirtúe la realidad del mismo. De manera que, para efectos de probar la injerencia que el gasto tuvo en la actividad productora de renta de la empresa, no se requiere que se pruebe un ingreso correlativo, basta que se pruebe que el gasto incide, de manera razonable, en esa actividad productora de renta.

Ahora bien, para el efecto, es menester tener en cuenta que el artículo 107 del ET está estructurado a partir de tres conceptos jurídicos indeterminados<sup>35</sup> como son la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad, que le permiten a la administración decidir con cierto «*margen de apreciación*»<sup>36</sup> —no con margen de

---

<sup>34</sup> “directamente (cuando son de conocimiento general y no requieren, por lo tanto, que se les aplique, ni que se dictamine si tienen aplicación al caso concreto) o indirectamente a través de las explicaciones que le den los expertos o peritos que conceptúan sobre los hechos del proceso (cuando se requieren conocimientos especiales)”. Hernando Devis Echandía. Compendio de Derecho Procesal. Tomo II. Editorial ABC 1984. Bogotá

<sup>35</sup> Eduardo García de Enterría. Democracia, jueces y control de la Administración. Páginas 137 y 138. Civitas Ediciones, S.L. (2005). Ver también. Eduardo García de Enterría y Tomás –Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Páginas 439 a 446. Temis. (2008), y Eduardo García de Enterría. La Lucha contra las inmunidades del poder. Páginas 7 a 30. Civitas Ediciones, S.L. 1995.

<sup>36</sup> “tesis germánica (...) que se diseña para permitir que la Administración pueda arribar a una solución justa dentro del “halo conceptual” del concepto jurídico indeterminado, mediante un proceso de cognición o interpretativo.” En: LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA. Juan Carlos Cassagne: <http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/Cassagne/La%20discrecionalidad%20administrativa-ult.%20versi%C3%B3n-LL-03-09-08.pdf>. Y en: La técnica de los conceptos jurídicos indeterminados como



discrecionalidad— si las expensas o erogaciones hechas por los contribuyentes inciden en la actividad productora de renta de la empresa y, para eso, el análisis debe hacerse con criterio comercial, concepto este, también jurídico de carácter indeterminado.

De manera que, cuando el juez debe decidir con fundamento en normas contentivas de conceptos jurídicos indeterminados, como el artículo 107 del ET, debe partir del presupuesto de que ese tipo de normas de textura abierta le dan a la administración un «*margen de apreciación*»<sup>37</sup> no muy amplio, dentro del «halo conceptual» que le permite elegir la decisión que se ajuste a la norma de donde deriva la competencia.

García de Enterría<sup>38</sup> explica que los conceptos jurídicos indeterminados pueden corresponder a conceptos de experiencia o a conceptos de valor, pues el control de legalidad de los actos de la administración dependerá de esa diferencia. Precisa el autor:

---

mecanismo de control judicial de la actividad administrativa. Allan R. Brewer-Carías: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/12.pdf>

<sup>37</sup> “tesis germánica (...) que se diseña para permitir que la Administración pueda arribar a una solución justa dentro del “halo conceptual” del concepto jurídico indeterminado, mediante un proceso de cognición o interpretativo.”

En: LA DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA. Juan Carlos Cassagne:

<http://www.cassagne.com.ar/publicaciones/Cassagne/La%20discrecionalidad%20administrativa-ult.%20versi%C3%B3n-LL-03-09-08.pdf>. Y en: La técnica de los conceptos jurídicos indeterminados como

mecanismo de control judicial de la actividad administrativa. Allan R. Brewer-Carías: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/12.pdf>

Conforme lo explica García de Enterría: “Aquí procede establecer, con todo, una distinción, según que los conceptos jurídicos indeterminados sean conceptos de experiencia o conceptos de valor; respecto de los primeros, que se ventilan en la apreciación de los hechos, la competencia de control del juez es ilimitada <sup>[169]</sup>; los segundos, que no se controlan exclusivamente por la apreciación de los hechos, sino que implican juicios de valor, que pueden ser técnicos (<<impacto ambiental>>) o políticos (<<interés público>>, <<utilidad pública>>) proporcionan a la primera y decisoria apreciación por la Administración una cierta presunción a favor de su juicio, que se entiende realizado, en principio desde una posición formalmente objetiva y en virtud de medios técnicos y de criterios políticos que, en la práctica, sólo negativamente, cuando el error o la arbitrariedad pueden ser positivamente demostrados, pueden ser controlados por el juez. Esta es una forma simple de explicar la doctrina (en la que no nos detendremos) del <<margen de apreciación >> de que se beneficia la apreciación administrativa de estos conceptos de valor, margen que otorga una cierta presunción de acierto dentro del <<halo del concepto>>, pero aunque no llega hasta excluir la entrada del juez en su control directo (el problema sigue siendo <<una cuestión jurídica>>), sí limita la posibilidad de una apreciación inmediata y propia por el juez de su efectividad y prima la ventaja posicional de la Administración respecto a la corrección de su apreciación. ...”

Eduardo García de Enterría. Democracia, jueces y control de la Administración. Páginas 137 y 138. Civitas Ediciones, S.L. (2005). Ver también. Eduardo García de Enterría y Tomás –Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Páginas 439 a 446. Temis. (2008), y Eduardo García de Enterría. La Lucha contra las inmunidades del poder. Páginas 7 a 30. Civitas Ediciones, S.L. 1995.

<sup>38</sup> Idem 9.

Aquí procede establecer, con todo, una distinción, según que los conceptos jurídicos indeterminados sean conceptos de experiencia o conceptos de valor; respecto de los primeros, que se ventilan en la apreciación de los hechos, la competencia de control del juez es ilimitada <sup>[169]</sup>; los segundos, que no se controlan exclusivamente por la apreciación de los hechos, sino que implican juicios de valor, que pueden ser técnicos (<<impacto ambiental>>) o políticos (<<interés público>>, <<utilidad pública>>) proporcionan a la primera y decisoria apreciación por la Administración una cierta presunción a favor de su juicio, que se entiende realizado, en principio desde una posición formalmente objetiva y en virtud de medios técnicos y de criterios políticos que, en la práctica, sólo negativamente, cuando el error o la arbitrariedad pueden ser positivamente demostrados, pueden ser controlados por el juez. Esta es una forma simple de explicar la doctrina (en la que no nos detendremos) del <<margen de apreciación >> de que se beneficia la apreciación administrativa de estos conceptos de valor, margen que otorga una cierta presunción de acierto dentro del <<halo del concepto>>, pero aunque no llega hasta excluir la entrada del juez en su control directo (el problema sigue siendo <<una cuestión jurídica>>), sí limita la posibilidad de una apreciación inmediata y propia por el juez de su efectividad y prima la ventaja posicional de la Administración respecto a la corrección de su apreciación [...].

Para García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández «*la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo*», porque por el hecho de que la decisión se fundamente en el «*halo conceptual*» es posible derivar una «*unidad de solución justa (...) a la que se llega mediante una actividad de cognición, objetivable por tanto, y no de volición*»<sup>39</sup>.

Se tiene, entonces, que en tanto la DIAN interprete de manera razonable lo que debe entenderse por relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, esa aplicación razonable del margen de apreciación de los conceptos jurídicos indeterminados proporciona a la decisión de la administración la presunción de legalidad a favor de su juicio.

De manera que en este tipo de casos no basta la exposición de criterios acertados y razonables de lo que debe entenderse por relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. También es indispensable subsumir los hechos de cada caso concreto al entendimiento de lo que es necesario, proporcional y que guarda

---

<sup>39</sup> Eduardo García de Enterría. Tomás –Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Página 440. Temis. Palestra. (2008). Los autores manifiestan que tratándose de conceptos jurídicos indeterminados la pregunta es: "o se da o no se da el concepto; o hay buena fe o no la hay; o es precio es justo o no lo es; o se ha faltado a la probidad o no se ha faltado".

relación de causalidad con la actividad productora de renta. Los hechos, además, deben estar probados mediante pruebas pertinentes, conducentes y útiles.

Para el efecto, es menester tener en cuenta que el estatuto tributario regula los presupuestos a tener en cuenta para cuando se trata de fundamentar la veracidad de la información suministrada en los denuncios tributarios. Entre esas reglas está la prevista en el artículo 771-2 del E.T. que dispone que para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del estatuto tributario. Y que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, caso en el cual, tales documentos deben cumplir los requisitos mínimos que el gobierno nacional establezca.

Valga precisar que en el análisis de los casos concretos es frecuente que la administración y el contribuyente se limiten al alegato teórico de si la expensa cumple los requisitos del artículo 107 del ET sin que se valoren, siquiera, las pruebas aducidas al expediente, si es que se aportan, se reitera.

Esto desfavorece a las partes, pues lo propio es que el contribuyente aporte la prueba de su dicho, o mejor, de lo declarado en sus declaraciones tributarias, para que la autoridad competente pueda hacer la tarea de comprobación de los hechos económicos declarados<sup>40</sup>, y el juez, a su vez, pueda ejercer el control de legalidad de los actos demandados a partir del alegato planteado.

---

<sup>40</sup> Palao Taboada, citado por Juan Zornoza Pérez, afirma que la actividad de la Administración en los procedimientos tributarios es “una actividad de comprobación y no de prueba en sentido técnico”[6], resaltando así que cuando la Administración aplica las normas tributarias y exige el cumplimiento de las obligaciones correspondientes, no prueba los hechos que justifican el dictado del acto de liquidación, sino que comprueba que han tenido lugar los presupuestos que lo legitiman, por lo que en el procedimiento administrativo sólo podría hablarse de “prueba en sentido impropio”[7]. Juan Zornoza Pérez. La prueba en el Derecho Tributario. Trigésimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tomo II.

No basta que la expensa esté probada. Es menester que la prueba permita inferir que la expensa sí se subsume en los criterios de necesidad, de proporcionalidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta.

De manera que, atendiendo los anteriores criterios, la Sala procede a analizar el caso concreto.

### **1.3. De la solución al primer problema jurídico**

Para decidir si los pagos realizados al señor David Ricardo Cano Baena son deducibles, por satisfacer los requisitos del artículo 107 del ET, la Sala considera pertinente valorar en sana crítica las pruebas aportadas al proceso. Conviene recordar que la DIAN rechazó la deducción porque no encontró demostrada la prestación del servicio por parte del señor Cano Baena. Es decir, la DIAN desestimó la necesidad del gasto, toda vez que no encontró demostrada la contraprestación.

Es menester partir de dejar claro que en el sub lite están demostrados los pagos al señor David Ricardo Cano Baena, tal como se puede evidenciar de las respectivas facturas y de los reportes contables aportados por la parte demandante. Sin embargo, ese pago no es suficiente para tener por demostrados los requisitos del artículo 107 del ET, pues no dan cuenta de la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto cuya deducibilidad es reclamada.

Ahora bien, según el respectivo certificado de existencia y representación legal, la empresa demandante tiene como objeto social la prestación de servicios de asesoría y consultoría en temas contables, tributarios, organizacionales y legales. Para efecto de desarrollar sus actividades, la actora suscribió un contrato de colaboración empresarial con la sociedad D&D Consultores y Asesores S.A., cuyo objeto era efectuar una alianza para la prestación de los servicios de asesoría y consultoría y lograr un crecimiento en el mercado.

Además, la Sala resalta que no es posible realizar un estudio de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad toda vez que las facturas no dan cuenta del tipo de servicio que habría prestado el señor Cano Baena. Como se vio en el acápite de pruebas, las facturas señalan el concepto de «servicio», pero no especifican a qué tipo de servicio se refiere el cobro. Para efectuar un análisis de los requisitos del artículo 107 del ET sería necesario tener certeza sobre el tipo de servicio prestado por el señor Cano Baena.

Sumado a lo anterior, la Sala advierte que el señor David Ricardo Cano Baena, para el año 2008, era representante legal de la sociedad D&D Consultores y Asesores S.A. Por consiguiente, en atención al contrato de colaboración, no era razonable que prestara los servicios en nombre propio, sino que debía suministrarlos en nombre de la sociedad que representaba y de conformidad con el objeto de dicho contrato.

También llama la atención de la Sala que los clientes de DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A. no reconocieran al señor David Ricardo Cano Baena como prestador de servicios de asesoría legal. Los testimonios rendidos por Luis Guillermo Ángel y Guillermo Arango Gutiérrez son reiterativos en señalar que el señor Duvan Cano fue el encargado de las asesorías legales en conflictos tributarios con la administración.

Otro aspecto a tener en cuenta es la ausencia del producto propio de las asesorías, esto es, los conceptos o dictámenes, memoriales o demandas que podrían haberse expedido por los servicios presuntamente contraídos. Si la parte actora pretendía demostrar la efectiva prestación del servicio por parte del señor Cano Baena, lo procedente era que mostrara el correspondiente producto entregado al cliente.

Como se ve, las pruebas aportadas no logran ofrecer el convencimiento que se requiere para decidir en favor de la parte actora.

En ese contexto, la Sala estima que la DIAN justificó razonablemente el rechazo de la deducción por pagos al señor Cano Baena y, por ende, el cargo no prospera.

## 2. De la procedencia de la sanción por inexactitud

La Sala ha señalado que la sanción prevista en el artículo 647 del ET tiene naturaleza accesoria, pues deviene como consecuencia de la comprobación de los presupuestos allí señalados<sup>41</sup> para su imposición, y que se relacionan directamente con los datos e información contenida en la declaración, vale decir con los factores sobre los que se calcula el impuesto y del que se deriva el saldo a pagar o a favor, según corresponda<sup>42</sup>.

El mismo artículo 647, *ibídem*, señala que no habrá lugar a imponer la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar devenga de errores de apreciación o diferencias de criterio relativos al derecho aplicable.

Sobre este particular, la Sala ha señalado que la discrepancia entre el fisco y el contribuyente que da lugar a la exoneración de la sanción por inexactitud debe consistir en una argumentación sólida, que, aunque equivocada, permita concluir que la interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de una apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup>**Artículo 647.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. (...).

<sup>42</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14016, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>43</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C. 22 de marzo de 2011. Número de radicación: 250002327000200700144 01. Número interno: 17205. Actor: COMUNICACIÓN CELULAR S.A. COMCEL. Demandado: DISTRITO CAPITAL

Lo anterior implica que cuando el artículo 647 del ET se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a «*la interpretación del derecho propiamente dicha*», lo que excluye la valoración sobre los hechos discutidos<sup>44</sup>.

Como se vio anteriormente, la Sala no resolvió sobre la interpretación del artículo 107 del ET, sino que hizo un análisis probatorio para determinar si los pagos realizados al señor Cano Baena eran pasibles de ser deducidos de la base gravable del impuesto de renta del año gravable 2008. El análisis fue eminentemente probatorio y terminó por desvirtuar la necesidad de dichos pagos, por no estar demostrada la prestación del correlativo servicio.

Esto permite descartar que entre las partes existiera un conflicto sobre la interpretación del artículo 107 del ET. La discusión versó sobre los hechos que fundamentaron la glosa hecha por la DIAN a la deducción por pagos al señor Cano Baena y no sobre la interpretación de dicha norma. Por tanto, la inexactitud en los valores declarados por la demandante no tiene origen en una diferencia de criterio.

En consonancia con lo anterior, la Sala no encuentra justificado revocar la sanción por inexactitud impuesta en los actos cuestionados. Se reitera, cuando el artículo 647 del ET se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a la interpretación del derecho propiamente dicha y no a la valoración sobre los hechos discutidos.

Por lo tanto, tampoco prospera el cargo propuesto contra la sanción por inexactitud.

---

<sup>44</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de marzo de 2011. Número de radicación: 250002327000200600841 01. Número interno: 17492. Actor: HOCOL S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

No obstante, en este caso resulta pertinente aplicar el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>45</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el parágrafo 5, que *“El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”*

La citada norma se aplica en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819, que modificó el artículo 647 del E.T, pero mantuvo como inexactitud sancionable la omisión de ingresos y la inclusión de costos inexistentes siempre que de estas conductas se derive un menor impuesto a cargo, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario y redujo al 100% la sanción general por inexactitud<sup>46</sup>.

Es de anotar que aunque el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 derogó expresamente el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, tal derogatoria no impide aplicar la sanción por inexactitud del 100%, esto es, la más favorable, pues, como se

---

<sup>45</sup> "POR MEDIO DE LA CUAL SE ADOPTA UNA REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL, SE FORTALECEN LOS MECANISMOS PARA LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL, y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES"

<sup>46</sup> **LEY 1819 DE 2016, ARTÍCULO 287°.** Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

[...]

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos e carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos."

**ARTÍCULO 288°.** Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

**ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con 110 señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

[...]"



advirtió, la Ley 1819 de 2016 ratificó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, aun cuando la ley favorable sea posterior.

Por tanto, se anularán parcialmente los actos cuestionados, en cuanto a la sanción por inexactitud, y será ajustada al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Sala y el determinado por el demandante. La liquidación quedará así:

RENLÓN	CONCEPTO	VALOR DECLARADO POR EL CONTRIBUYENTE	VALOR PROPUESTO POR LA DIAN	VALOR DETERMINADO POR LA SALA
52	Gastos operacionales de administración	94.152.000	67.057.000	67.057.000
53	Gastos operaciones de ventas	774.373.000	641.373.000	641.373.000
56	Total deducciones	876.478.000	716.383.000	716.383.000
57	Renta líquida ordinaria	257.413.000	417.508.000	417.508.000
60	Renta líquida	257.413.000	417.508.000	417.508.000
64	Renta líquida gravable	257.413.000	417.508.000	417.508.000
69	Impuesto sobre la renta líquida gravable	84.946.000	137.778.000	137.778.000
71	Impuesto neto de renta	84.946.000	137.778.000	137.778.000
74	Total impuesto a cargo	84.946.000	137.778.000	137.778.000
78	Otras retenciones	121.204.000	121.204.000	121.204.000
79	Total retenciones	121.204.000	121.204.000	121.204.000
81	Saldo a pagar por impuesto	0	16.574.000	16.574.000
82	Sanciones	0	84.531.000	52.832.000
83	Total saldo a pagar	0	101.105.000	69.406.000
84	Total saldo a favor	36.258.000	0	0

### 3. Condena en costas

El a quo condenó en costas a la actora, que incluye las agencias en derecho. La Sala revoca la condena en costas a la demandante, por las siguientes razones:

El artículo 188 del C.P.A.C.A prevé que:

**Condena en costas.** *Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.*

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que «*las costas están integradas por **la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho.** Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes*».

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

**1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto.** Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

**3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.**

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

**8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.**

9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción (Se destaca).

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente<sup>47</sup>:

La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365<sup>48</sup>. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366<sup>49</sup>, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, **siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley.** De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra (Subraya la Sala).

En este caso, respecto a la primera instancia nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012) para la procedencia de la condena en costas contra la demandante, pues fue la parte vencida en el proceso. Y respecto a la segunda instancia, en el evento del numeral 3 del mismo artículo, por cuanto se confirma la decisión apelada. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala<sup>50</sup>, estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que «**Solo habrá lugar a costas**

---

<sup>47</sup> Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el parágrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

<sup>48</sup> Se transcribe el artículo 365 del CGP.

<sup>49</sup> Se transcribe el artículo 366 del CGP.

<sup>50</sup> Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

*cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, no procede la condena en costas en ambas instancias.

En consecuencia, la sentencia apelada también será revocada en lo relacionado con la condena en costas.

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

### **FALLA**

- 1. REVOCAR** la sentencia del 5 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que denegó las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho promovida por DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A. contra la U.A.E. DIAN. En su lugar:
- 2. DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412012000021 del 22 de marzo de 2012, en cuanto impuso sanción por inexactitud por el 160 % de la diferencia entre el saldo a favor declarado por el contribuyente y el impuesto determinado por la DIAN.
- 3.** A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la liquidación del impuesto de renta del año 2008 queda así:

REGLÓN	CONCEPTO	VALOR DETERMINADO POR LA SALA
--------	----------	-------------------------------

52	Gastos operacionales de administración	67.057.000
53	Gastos operaciones de ventas	641.373.000
56	Total deducciones	716.383.000
57	Renta líquida ordinaria	417.508.000
60	Renta líquida	417.508.000
64	Renta líquida gravable	417.508.000
69	Impuesto sobre la renta líquida gravable	137.778.000
71	Impuesto neto de renta	137.778.000
74	Total impuesto a cargo	137.778.000
78	Otras retenciones	121.204.000
79	Total retenciones	121.204.000
81	Saldo a pagar por impuesto	16.574.000
82	Sanciones	52.832.000
<b>83</b>	<b>Total saldo a pagar</b>	<b>\$69.406.000</b>

**4. ABSTENERSE** de condenar en costas a la parte demandante.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al tribunal de origen y cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
**Presidente**

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**