



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de mayo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2013-01416-01 (29238)
Demandante: Cueros y Diseños S.A.
Demandado: UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Tema: Impuesto de renta – año gravable 2008. Costos por financiamiento de leasing y por compras a personas naturales no responsables del IVA. Deducciones por honorarios a personas no registradas en el RUT al régimen simplificado, por impuestos e intereses corrientes y moratorios. Costo fiscal en ganancia ocasional.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 25 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Oralidad, que resolvió¹:

“PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412012000060 del 10 de abril de 2012 y de la Resolución No. 900.024 del 6 de mayo de 2013, expedidas por la dirección de impuestos y aduanas nacionales –DIAN -. Lo anterior, por las razones expuestas en esta sentencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de la anterior declaración, a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la dirección de impuestos y aduanas nacionales – DIAN – tener por modificado el artículo 2° de la Resolución No. 900.024 del 6 de mayo de 2013 que quedará de la siguiente manera:

“Artículo 2°. FIJAR en la suma de novecientos treinta y ocho millones, quinientos cincuenta y cuatro mil pesos (\$938.554.000), el total del saldo a pagar por el contribuyente CUEROS Y DISEÑOS S.A.S. NIT 811.009.358-4 por impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008.

TERCERO: Denegar las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: El cumplimiento de la sentencia se sujetará a lo indicado en los artículos 189, 192 y 195 del C.P.A.C.A., debiendo la entidad condenada, atender las órdenes ahí señaladas.

QUINTO: Sin condena en costas de primera instancia. (...)”

ANTECEDENTES

El 2 de abril de 2009, la sociedad Cueros y Diseños S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008², corregida el 30

¹ Samai Tribunal, índice 27.

² Samai CE, índice 1, 1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2. Primera instancia, «C2 002Pruebas», pp.11.



de abril siguiente³, en la que liquidó ingresos brutos no operacionales por \$132.160.000, costos por \$7.667.307.000, deducciones de \$5.920.855, costos por ganancias ocasionales de \$830.107.000, y un impuesto a cargo de \$27.930.0004.

Previo requerimiento especial y su respuesta, el 10 de abril de 2012, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 112412012000060, en la cual modificó la declaración privada para adicionar ingresos brutos no operacionales por \$4.121.000; desconocer costos por \$245.539.000; rechazar deducciones por \$433.821.000 y costos por ganancias ocasionales por \$830.107.000. Así, fijó un mayor impuesto a cargo por \$471.079.000, impuso sanción por inexactitud del 160% en cuantía de \$753.726.000 y determinó el saldo a pagar de \$1.224.805.000⁵.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, decidido en la Resolución 900.024 de 6 de mayo de 2013, que aceptó costos por ganancias ocasionales por \$40.626.000. Así, mantuvo la sanción por inexactitud en el 160%, pero disminuida a \$728.499.000, con lo cual el saldo a pagar quedó establecido en \$1.211.741.000⁶.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante CPACA), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁷:

“PRIMERA.- Que se declare la NULIDAD de la Resolución LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 112412012000060 del diez (10) de abril de dos mil doce (2012), por medio de la cual se fijó (sic) un mayor valor de impuesto a pagar por valor de \$471.079.000 y una sanción por inexactitud por valor de \$753.726.000 y de la Resolución Número 900.024 del seis (6) de mayo de dos mil trece (2013), notificada el día ocho (8) del mismo mes y año, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración oportunamente presentado.

SEGUNDA.- Que como consecuencia de la anterior declaración se restablezca el derecho, reconsiderando y aceptando los valores desconocidos por la DIAN en la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios por el año dos mil ocho (2008).

TERCERA.- Que la condena respectiva sea actualizada de conformidad con lo previsto el artículo 178 del C.C.A. y se ordene el reconocimiento de los intereses legales desde la fecha de desvinculación hasta cuando se le dé cabal cumplimiento a la sentencia que le ponga fin al proceso.

CUARTA.- La parte demandada dará cumplimiento a la sentencia en los términos de los artículos 176 y 177 del C.C.A.⁸.

QUINTA.- Que se condene en costas y agencias en derecho.”

Invocó como normas vulneradas los artículos 2, 4, 6, 15, 25, 53, 83, 125 y 209 de la Constitución Política (CP); 781 del Estatuto Tributario (ET); 41 y 42 de la Ley 443 de 1998; 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156 y 157 del Decreto 1572 de

³ Samai, CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2», demanda, pp.197,

⁴ Samai, CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2», demanda, pp.197.

⁵ *Ibidem*, pp.65 a 87.

⁶ *Ibidem*, pp. 315 a 338

⁷ *Ibidem*, pp. 33 y 34.

⁸ La demanda se radicó el 9 de septiembre de 2013, es decir, luego de la entrada en vigencia del CPACA, conforme a su artículo 308 (2 de julio de 2012).



1998; 7, 8, 9, 10 y 11 del Decreto 2604 de 1998; el Decreto 1876 de 1994, y la Ley 1437 de 2011 (CPACA);

1. Alegó que no procede la **adición de ingresos** por \$4.121.000, toda vez que los ingresos no operacionales fueron declarados en su totalidad por la suma de \$132.160.000, como consta en el libro mayor con corte al 31 de diciembre de 2008.

2. Cuestionó el **desconocimiento de costos** (sic) «por arrendamiento de maquinaria y compra de pieles», por valor de \$245.539.000. Del arrendamiento de maquinaria, señaló que los pagos por valor de \$40.339.000 derivaron de un contrato de leasing financiero con opción de compra, cuya parte correspondiente a intereses se encuentra soportada con el plan de pagos y es deducible conforme al artículo 127-1, numeral 2°, literal c) del ET; asunto sobre el cual la administración no emitió pronunciamiento.

Respecto de la compra de pieles por \$205.200.000, reprochó la falsa motivación de los actos acusados al desconocer dichos costos con fundamento en una presunta falta de inscripción en el RUT de los proveedores, lo cual adujo desvirtuar con los certificados que acreditan su inscripción como responsables del régimen simplificado del IVA desde el 3 de junio de 2008. Explicó que la Administración fundamentó el desconocimiento de los costos en los literales a) y b) del artículo 177-2 del ET, que utilizan como referencia un umbral de \$60.000.000 fijado para el año base 2004. Indicó que ese límite debía actualizarse conforme al artículo 499 *Ibid.*, aplicando las 3.300 UVT con el valor vigente para 2008 (\$22.054), lo que arrojaba un límite de \$72.778.200. Afirmó que las cuentas de cobro no superaban este monto, de modo que la DIAN incurrió en error al aplicar el valor de 2004 en la liquidación oficial de revisión.

3. Objetó el **desconocimiento de deducciones** en cuantía de \$432.450.000. En relación con (i) el impuesto de timbre y el impuesto de vehículos, cuya deducción ascendía a \$10.720.000, sostuvo que la DIAN le reconoció implícitamente tales erogaciones como deducibles en otras de sus declaraciones tributarias, lo que reveló un trato inconsistente y discrecional que desconoció los principios constitucionales de buena fe y seguridad jurídica, y el derecho a la igualdad.

Frente a los (ii) gastos operacionales de administración por honorarios, por valor de \$46.200.000, advirtió que los actos demandados incurrieron en falsa motivación al afirmar que el gasto relativo al abogado Carlos Mario Tabares Chaves carecía de relación de causalidad con la actividad económica. Señaló que aportó el certificado de inscripción en el RUT del citado profesional, vigente desde el 4 de mayo de 2005, dando así cumplimiento al requisito previsto en el artículo 177-2 del ET y añadió que las erogaciones corresponden a agencias en derecho ordenadas en un proceso ejecutivo promovido para la recuperación de acreencias, todo lo cual evidencia la satisfacción de los requisitos exigidos por el artículo 107 *Ibid.*, en tanto es una obligación comercial de la empresa propender por su defensa judicial.

Respecto de las (iii) deducciones por \$375.530.000 a título de intereses corrientes y moratorios a favor del señor Carlos Arturo Valencia Cárdenas, indicó que la Administración se limitó a desconocerlas alegando que los cinco primeros pagos se efectuaron durante la vigencia fiscal de 2008 y no satisficieron los criterios del ya citado artículo 107 del ET, sin valorar que tales intereses se originaron en una obligación cuyo capital e intereses fueron determinados mediante sentencia judicial



proferida ese mismo año. Preciso que el documento citado por la DIAN contenía únicamente la forma de pago pactada, pero no desvirtuaba que los valores reclamados estuvieran plenamente determinados por la mencionada decisión judicial.

4. La parte actora reprochó que la DIAN haya **desconocido los costos por ganancia ocasional** por la suma de \$830.107.000, pese a que, al resolver el recurso de reconsideración, la propia entidad admitió la existencia de la Escritura Pública 1906 de 14 de agosto de 2008, allegada como prueba del precio de adquisición de uno de los inmuebles enajenados. A su juicio, dicho documento era idóneo para acreditar el costo fiscal de ese bien conforme al artículo 69 del ET, y su desestimación con fundamento en la ausencia de documentos respecto de los demás inmuebles constituyó una valoración parcial de la prueba, pues la Administración tomó en cuenta los ingresos derivados de la enajenación de los inmuebles, pero omitió valorar los costos de adquisición acreditados mediante las escrituras públicas aportadas.

Admitió que incurrió en una imprecisión técnica derivada de la interpretación errónea de los artículos 26 y 90 del ET, en virtud de la cual depuró la renta bruta por la enajenación de un inmueble declarando únicamente la utilidad de la venta, esto es, la diferencia entre el precio de enajenación y su costo fiscal, sin discriminar expresamente el ingreso y el costo asociados. Sin embargo, reiteró que dicho costo existe y puede determinarse conforme a los criterios establecidos en el artículo 69 *Ibid*, dado que obran en el expediente documentos que acreditan tanto el precio de adquisición como las mejoras efectuadas.

Sostuvo que, conforme al principio de prevalencia de la realidad económica sobre las formas, debía reconocerse el costo fiscal del activo, que estaba debidamente soportado en la contabilidad de la sociedad y agregó que, al adicionar ingresos sin considerar el costo correlativo, la Administración desnaturalizó la estructura legal de la renta y de la ganancia ocasional, vulnerando el principio de justicia tributaria.

Concluyó que el acto demandado carece de sustento normativo, por cuanto, pese a que la sociedad llevó en debida forma sus libros contables —los cuales, conforme al artículo 781 del ET, constituyen prueba «reina» en materia tributaria—, la DIAN inadmitió los costos alegando que solo se aportó un anexo, sin realizar ningún esfuerzo investigativo para recopilar la información del costo fiscal del bien inmueble objeto de venta.

5. Sostuvo que la **sanción por inexactitud** impuesta por la Administración careció de proporcionalidad, al haber sido calculada con base en hechos que no fueron debidamente acreditados ni sustentados en el expediente, considerando que se puede comprobar la existencia de un ingreso y del costo asociado al mismo, lo que desaparece el condicionamiento de la norma sancionatoria. Así, la actuación de la DIAN desconoció los artículos 647, 651 y 683 del ET, así como el deber de motivar debidamente la graduación de la sanción conforme a la jurisprudencia aplicable. Sostuvo que no se acreditó daño alguno al fisco, ni se justificó de manera razonable la afectación al principio de veracidad de la información, lo que impide configurar la conducta sancionable. En ese contexto, solicitó revocar íntegramente los actos administrativos o, en subsidio, reconocer el costo fiscal del activo enajenado y eliminar la **sanción por inexactitud**.



OPOSICIÓN

1. La DIAN⁹ indicó que el cargo relativo a la **omisión de ingresos** fue superado en el curso de la actuación administrativa, al verificar, con ocasión del recurso de reconsideración, que la sociedad declaró debidamente sus ingresos operacionales y no operacionales. Lo anterior, con fundamento en el libro mayor, los balances a 31 de diciembre de 2008 y copia de la declaración de renta en la que se reportó la suma de \$132.160.000 en el renglón 43, documentos que condujeron a desmontar la respectiva glosa.

2. Sobre el **rechazo de gastos de financiación** en contratos de arrendamiento financiero, refirió que no procede el costo fiscal de \$40.339.000, por cuanto la contribuyente no demostró el cumplimiento de los requisitos del parágrafo 3° del numeral 1° del artículo 127-1 del ET, ya que, para poder deducir los cánones de arrendamiento de una maquinaria adquirida mediante contrato de leasing, el monto de los activos totales de la sociedad a 31 de diciembre del año gravable anterior (2007), no podía superar las 610.000 UVT¹⁰ (\$12.794.140.000), límite exigido para ser considerada mediana empresa de conformidad con la Ley 905 de 2004. Sin embargo, afirmó que conforme el balance general, dichos activos ascendieron a \$14.486.727.000, razón por la cual la demandante debió someterse al tratamiento dispuesto en el numeral 2 *Ibid*, en el sentido de tomar los bienes en arriendo como activos fijos, sin deducir sus cánones.

Asimismo, manifestó que los costos por compra de pieles frescas por valor de \$205.200.000 fueron debidamente rechazados, al comprobarse que los proveedores no estaban inscritos en el RUT como responsables del régimen común ni del régimen simplificado del IVA, pese a que enajenaban productos gravados. Indicó que, contrario a lo afirmado por la sociedad, los RUT aportados demuestran que dichos terceros solo ostentan la responsabilidad en renta y complementarios, mas no en IVA, en contravención de lo dispuesto en el artículo 177-2 del ET. Añadió que por la misma razón rechazó las deducciones por valor de \$46.200.000 por concepto de honorarios pagados al señor Carlos Mario Tabares, pues las cuentas de cobro aportadas no desvirtuaban esa omisión para la procedencia del gasto.

3. En lo concerniente al **rechazo de la deducción** por valor de \$10.720.000 correspondiente a los impuestos de timbre -\$1.154.051- y de vehículos -\$9.565.900-, confirmó su decisión por no estar aquellos tributos expresamente autorizados en el artículo 115 del ET, entonces vigente, el cual solo permitía deducir los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros, y predial. Señaló que aquellos no podían analizarse bajo los criterios generales del artículo 107 *Ibid*, pues dada su naturaleza legal, no pueden determinarse con criterio comercial.

Frente a las deducciones en cuantía de \$375.530.000, correspondientes a los intereses pagados al señor Carlos Arturo Valencia Cárdenas, afirmó que estos se causaron con ocasión de un proceso ejecutivo promovido contra la sociedad por una obligación de \$1.000.000.000. Preciso que, si bien dicha suma fue objeto de acuerdo junto con sus intereses, la obligación litigiosa era ajena al objeto social y al giro ordinario de los negocios del contribuyente, de modo que no cumplía los requisitos previstos en el artículo 107 del ET, lo que justificaba su rechazo.

⁹ Samai CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2. Primera instancia, Principal, 009ContestaciónDeLaDemanda.pdf».

¹⁰ Artículo 2 de la Ley 905 de 2004. Modificado por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006.



4. Explicó que mantuvo el **rechazo de los costos por ganancia ocasional** por un total de \$830.107.000, al considerar que, durante el proceso de investigación tributaria, no fueron exhibidos los soportes de orden interno y externo que dieran cuenta de los costos inherentes a los ingresos por ganancias ocasionales tales como escrituras de adquisición, facturas de compraventa, o avalúos catastrales, que pudieran evidenciar la procedencia de lo declarado.

Refirió que, si bien el actor aportó copias de las escrituras públicas para acreditar el costo fiscal de los bienes enajenados, dichas pruebas, por sí solas, no lo demuestran en los términos de los artículos 69, 70, 72, 90 y 300 del ET. Sostuvo que, para establecer dicho costo, la ley exige acudir a la contabilidad del contribuyente (art. 774 del ET), dado que allí deben estar registrados los ajustes por inflación causados antes de 2006, las mejoras, las contribuciones por valorización y la depreciación fiscal.

Indicó que, conforme al balance de prueba a 31 de diciembre de 2008 se acreditó la enajenación del inmueble «*Casa y Local en El Retiro*» tanto por la escritura pública como por los asientos contables, los cuales reflejaron la salida del activo y de sus respectivos ajustes por inflación, con un saldo débito a final del año en cero \$0. A partir de dicha prueba, se estableció un costo -de adquisición más ajustes por inflación- del inmueble enajenado de \$65.577.807, y en atención al recurso de reconsideración, reconoció parcialmente dicho valor, aceptando como procedente el costo solicitado por el actor por \$40.626.000.

5. En cuanto a la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET, además de confirmar la procedencia de su imposición al no acreditarse por el contribuyente la procedencia de costos y deducciones reflejados en la declaración de renta, adujo que su proporcionalidad no fue objeto de debate en la vía administrativa, y fue impuesta al advertir que la inclusión de costos y deducciones improcedentes generaron un menor impuesto a cargo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia declaró la nulidad parcial de los actos demandados, para aplicar el principio de favorabilidad sobre la sanción por inexactitud reduciéndola hasta el 100%¹¹. Negó las demás pretensiones de la demanda.

1. En cuanto a los **ingresos no operacionales**, advirtió que este debate perdió su objeto comoquiera que la DIAN, mediante la Resolución 900.024 del 6 de mayo de 2013, reconoció que los \$132.160.000 fueron correctamente declarados, desmontando la glosa inicialmente formulada.

2. Sostuvo que, le asiste razón a la DIAN, respecto a la **no deducibilidad de los intereses derivados del contrato de leasing**, al no cumplirse los requisitos exigidos en el numeral 1° del artículo 127-1 del ET, que condiciona la procedencia de la deducción a que el contrato disponga un plazo igual o superior a 24 meses. Refirió que, aunque la sociedad aportó un documento en el que constaba un término de 48 meses y siete cuotas correspondientes al año 2008, este no era idóneo, pues carecía de cláusulas contractuales y de la identificación y firma de las partes, por lo

¹¹ Índice 27, Samai, Tribunal.



que el actor omitió su carga de probar el cumplimiento de los supuestos de hecho de las normas aplicables.

Sobre el **rechazo de los costos** por compras de pieles frescas por \$205.200.000 y honorarios pagados por \$46.200.000, el *a quo* acogió la tesis de la Administración tras constatar que los proveedores no estaban inscritos en su RUT como responsables del IVA, en contravención del artículo 177-2 del ET. Consideró que la sola inscripción en el RUT con responsabilidad en renta no bastaba para sustentar la deducción de pagos gravados con IVA, como los realizados por concepto de bienes e insumos o asesorías jurídicas.

3. Asimismo, no avaló la **deducción por el pago de impuestos de timbre y vehículos**, argumentando que dichos tributos no se encontraban enlistados como deducibles en el artículo 115 del ET, y el hecho de que hubiesen sido aceptados en otras declaraciones no constituía argumento válido, considerando que el objeto del litigio se acotó a la declaración de renta del año gravable 2008, por lo que las declaraciones previas están por fuera del problema jurídico actual.

En relación con la deducción por intereses corrientes y moratorios pagados en virtud de una deuda objeto de cobro judicial, indicó que no se acreditaron los pagos efectivos por los \$375.530.000 pretendidos, ni se observan registros contables que respaldaran tal erogación, más allá del acuerdo de pago adosado al expediente. En consecuencia, y habida inobservancia del artículo 117 del ET confirmó la improcedencia de la deducción.

4. En cuanto al desconocimiento de la suma de \$830.107.000, por concepto de **costos asociados a la ganancia ocasional**, precisó que la decisión de la administración se encuentra justificada, en la medida que las ventas de los inmuebles se realizaron antes de la vigencia fiscal del año 2008 objeto de análisis. No obstante, aclaró que la DIAN sí avaló el costo por la venta del inmueble que realizó el demandante durante el mencionado año gravable por valor de \$40.626.000, con base en el asiento contable reflejado en el balance de prueba y los ajustes correspondientes.

Finalmente, señaló que la sanción por inexactitud fue discutida desde el recurso de reconsideración, y por ello la redujo al 100 % del valor base, conforme al artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 y a la jurisprudencia del Consejo de Estado¹². Se abstuvo de condenar en costas dada la prosperidad parcial de las pretensiones.

RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante interpuso recurso de apelación¹³. Solicitó revocar la sentencia de primera instancia y, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

1. Adujo que el *a quo* no efectuó un análisis de fondo sobre la procedencia de la deducción por \$14.918.795, correspondiente a los **intereses derivados del contrato de leasing**, con fundamento en el numeral 2°, literal c), del artículo 127-1 del ET, teniendo en cuenta el término del contrato y la prueba allegada para su

¹² Citó la sentencia de 18 de noviembre de 2021, radicado No. 25000-23-37-000-2017-01307-01(25474), MP. Milton Chaves García.

¹³ Samai Tribunal, índice 30.



acreditación. Además, sostuvo que la sentencia desconoció que dicho contrato ya se encontraba reconocido y probado desde la etapa administrativa, y por ende, la controversia se limitaba a determinar si dichos intereses eran o no deducibles.

Alegó la desestimación del testimonio rendido por la señora Diana Patricia Giraldo en audiencia de pruebas, quien afirmó que el rechazo de los cánones carecía de fundamento, porque la DIAN basó su conclusión en una cifra de activos que incluía valorizaciones contables, las cuales no integran el valor fiscal¹⁴. Por tanto, descontadas dichas partidas, los activos de la sociedad se mantenían dentro del umbral previsto en la Ley 905 de 2004 para calificar como mediana empresa y, procedía el tratamiento de un leasing operativo, máxime si su duración fue de 48 meses, superior a los 36 exigidos por el numeral 1° del artículo 127-1 del ET.

Respecto de la **deducción de compra de pieles** (sic), refirió que el *a quo* no valoró integralmente las pruebas documentales y el testimonio rendido por Diana Patricia Giraldo, quien adujo que los señores Carolina, Jessica y Moisés Toledo Chica — accionistas de la sociedad— estaban inscritos en el RUT como responsables del régimen simplificado del IVA desde junio de 2008; asimismo, omitió que las operaciones se documentaron mediante cuentas de cobro que cumplían los requisitos del artículo 617 del ET, y por un valor de \$68.400.000, suma inferior a 3.300 UVT en el 2008.

Agregó que las pieles fueron recibidas como parte de pago de un inmueble vendido a la sociedad PSH —proveedor habitual de Cueros y Diseños—, quien las facturó a cada uno de los accionistas de la sociedad demandante, e ingresaron al proceso productivo de la sociedad. Asimismo, destacó haber acreditado que dicha operación era una actividad asimilada a la ganadería, frente a la cual se expidió el documento equivalente a la factura, conforme el literal f) del artículo 437 del ET, y refirió que los señores Toledo Chica no se dedicaban ordinariamente a la venta de pieles y cueros; por consiguiente, su enajenación no constituía un hecho generador del IVA, conforme los artículos 420 y 177-2 *Ibid*.

Finalmente, argumentó que los pagos no superaron el umbral de 3.300 UVT fijado para 2008 (\$72.778.200), por lo que, de acuerdo con una interpretación armónica de los artículos 499 y 177-2 del ET, literales a) y b) no era exigible la inscripción de los proveedores en el régimen común y debía aceptarse el costo declarado.

2. En lo relativo al pago de honorarios, cuestionó el rechazo de la deducción por \$46.200.000 registrada en la partida contable 511095 como gasto operacional, bajo el argumento de que el señor Carlos Mario Tabares Chaves no contaba con RUT ni existía relación de causalidad con la operación. Señaló que tal afirmación era infundada, pues el pago se originó en una sentencia proferida en el marco de un proceso ejecutivo promovido contra la sociedad, circunstancia acreditada con la copia del expediente del Juzgado Promiscuo Municipal de El Retiro. Señaló que el señor Tabares, en su testimonio, precisó que no existió relación comercial con la actora y sostuvo que el pago de las agencias resultó obligatorio, pues su incumplimiento habría dado lugar al embargo y secuestro de bienes y cuentas de la sociedad, comprometiendo la continuidad de su operación.

3. Sostuvo que la sentencia de primera instancia desconoció la legalidad de la deducción por \$375.530.000 correspondiente a los intereses corrientes y

¹⁴ Según el artículo 85 del Decreto 2649 de 1993.



moratorios causados a favor del señor Carlos Arturo Valencia Cárdenas, derivados de un proceso ejecutivo, con ocasión del endoso de una factura emitida por la sociedad Agroganaderas Unidas S.A., proveedor habitual de pieles. Alegó que la obligación, tanto de capital como de intereses, fue determinada en una sentencia proferida en 2008, con base en la cual se suscribió un acuerdo de pago en 24 cuotas, varias de las cuales fueron efectivamente desembolsadas durante la vigencia fiscal discutida.

Con ello, sostuvo que el Tribunal desconoció el principio de realización consagrado en el artículo 59 del ET y en el artículo 15 del Decreto 2649 de 1993, al concluir que los intereses no eran deducibles por haber sido pagados mediante acuerdo en cuotas posteriores, pese a que fueron jurídicamente causados en la misma vigencia. Resaltó que la DIAN no cuestionó la realidad de las erogaciones y que las pruebas documentales y testimoniales acreditan la procedencia del gasto. Finalmente, indicó que la necesidad y causalidad de la expensa deben analizarse conforme a criterios comerciales y atendiendo a su vinculación con la actividad productora de renta, los cuales se satisfacen en este caso.

4. Refirió que la DIAN desconoció los **costos por ganancia ocasional** asociados a la enajenación de varios inmuebles, pese a que reconoció los ingresos correlativos en esta misma vigencia. Sostuvo que el *a quo* no se pronunció respecto del testimonio de la señora Diana Patricia Giraldo, el cual señala la procedencia de la deducción de los intereses y costos de la ganancia ocasional y, respecto del cual, afirmó que no se tuvo en cuenta el valor del costo fiscal de la enajenación del bien inmueble, para lo cual aportó las escrituras públicas; subsidiariamente, solicitó el desconocimiento de los ingresos correlativos a los costos.

Mencionó que en la sentencia de primera instancia no analizó la depuración de la renta bruta conforme a «los lineamientos consagrados en el artículo 90, llevando a la declaración única y exclusivamente la utilidad de la venta, generada por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado, depuración que debió realizarse. También es importante advertir a la dependencia oficial que no solo, en el artículo 26, sino también en el artículo 90, y en el mismo artículo 300, en el cual se fundamenta la propuesta de modificación del denuncia rentístico de la sociedad por el año gravable 2008, se consagra expresamente el concepto de costo fiscal del activo».

5. Señaló que si bien el *a quo* disminuyó el monto de la sanción, no se realizó ningún pronunciamiento respecto de la solicitud de revocatoria de la misma, por lo que, a su juicio, el cargo no fue suficientemente motivado.

PRONUNCIAMIENTOS EN SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, al considerar que su actuación se ajustó a las disposiciones legales vigentes, y además, porque los argumentos de la apelación son insuficientes, en tanto se enfocan en una interpretación sin respaldo normativo o probatorio que no desvirtúa la legalidad de los actos demandados¹⁵.

El Ministerio Público no conceptuó.

¹⁵ Índice 11, Samai, CE.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide la legalidad de los actos demandados, que determinaron el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de Cueros y Diseños S.A., para el año gravable 2008 e impusieron sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante¹⁶ -apelante única-, le corresponde al Despacho estudiar si procede **i)** la valoración de la prueba testimonial solicitada por la apelante; **ii)** el rechazo de la deducción de intereses pagados con ocasión de un contrato de arrendamiento financiero; **iii)** el rechazo de los costos por la compra de pieles y de las deducciones por pago de honorarios, por la falta de inscripción en el RUT de terceros en el régimen común o simplificado; **iv)** el desconocimiento de las deducciones por pagos de intereses corrientes y de mora causados con ocasión de una sentencia judicial; **v)** el rechazo de los costos asociados a la ganancia ocasional por enajenación de bienes inmuebles y, **vi)** la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

Alcance de la valoración de la prueba testimonial en segunda instancia

En el recurso de apelación, la demandante adujo que el *a quo* incurrió en un defecto de valoración probatoria, al omitir en su decisión el análisis del testimonio rendido por la señora Diana Patricia Giraldo¹⁷.

Específicamente, sostuvo que su declaración era relevante para establecer: **i)** frente a la deducción de los intereses derivados del contrato de leasing, que los activos totales considerados por la Administración incluían valorizaciones contables sin incidencia fiscal, que de ser desestimadas, ubicaban a Cueros y Diseños S.A. dentro del umbral legal de una mediana empresa que podía dar a su contrato el tratamiento de un leasing operativo, conforme el numeral 1.º del artículo 127-1 del ET; **ii)** frente al rechazo de costos por compra de pieles, que los señores Carolina Toledo Chica, Jessica Toledo Chica y Moisés Toledo Chica eran accionistas de la sociedad demandante y que las pieles fueron entregadas por una proveedora de la compañía como parte de pago de un activo fijo; y **iii)** frente al desconocimiento de costos asociados a la ganancia ocasional por la enajenación de bienes inmuebles, que la DIAN aceptó los ingresos derivados de dichas operaciones, pero omitió reconocer los costos fiscales de adquisición y los gastos directamente vinculados a ellas, por lo que, a su juicio, si no admitía los costos asociados a las enajenaciones, debía desconocer también los ingresos correlativos.

No obstante, aunque le asiste razón en que el Tribunal relacionó dicho testimonio en el acápite denominado «Verificación probatoria de cara a la nulidad solicitada»¹⁸, sin realizar una valoración sustantiva de su contenido, debe precisarse que el alcance

¹⁶ Debe referirse, en la apelación, en lo concerniente al rechazo del costo por compra de pieles, Cueros y Diseños S.A. adujo que la venta de pieles de ganado es una actividad asimilada a la ganadería, la cual se encontraba debidamente soportada en los documentos equivalentes a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del ET y que no configuraba un hecho generador del IVA, conforme a lo previsto en los artículos 60 y 420 del ET. Sin embargo, conforme al principio de congruencia, que supone la armonía entre las partes motiva y resolutive del fallo (congruencia interna), y la conformidad entre la decisión y lo pedido por el demandante y el demandado (congruencia externa) y, en estos términos, protege el derecho de los sujetos procesales a obtener una decisión judicial ajustada al debate, así como su derecho al debido proceso, este argumento se excluirá del análisis realizado por la Sala.

¹⁷ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf)», C003, Medios, MM004. Auxiliar contable de Cueros y Diseños S.A. al momento de los hechos, Samai, CE.

¹⁸ Índice 27, Samai, Tribunal, pp.9.



que la apelante pretende atribuirle a esa prueba en esta instancia resulta inadmisibles, de conformidad con el artículo 328 del Código General del Proceso (CGP) y en garantía del derecho de defensa de la parte demandada.

Esta conclusión exige precisar que la doctrina¹⁹ ha identificado distintos niveles de análisis del testimonio respecto de su pertinencia y función en el debate judicial: en un primer nivel —ha dicho— se exige verificar si la prueba se dirige a demostrar el supuesto de hecho de una norma jurídica que sustenta la pretensión o defensa de alguna de las partes; de no existir tal correspondencia normativa, la prueba será ajena al debate y, por ende, impertinente. En un segundo nivel, incluso si la prueba resulta en abstracto pertinente por guardar relación con las normas invocadas y los hechos alegados, su decreto y práctica deben limitarse a aquello para lo cual fue solicitada y admitida. Esta exigencia cobra importancia, pues el artículo 212 del CGP —aplicable por remisión del 211 del CPACA— impone al solicitante la carga de identificar de forma concreta los hechos que pretende acreditar con cada testimonio, y al juez, el deber de ceñir la diligencia a dicha delimitación.

Sin embargo, en el *sub iúdice* no se encuentran acreditados los supuestos del segundo nivel, pues, la solicitud del testimonio se hizo para acreditar, de manera general, «la falsa motivación del acto por no reconocimiento de la contabilidad llevada, los conceptos deducidos y el desconocimiento de las pruebas aportadas», y el Tribunal delimitó su objeto a los hechos definidos en la audiencia inicial²⁰, sin aducir los tres argumentos específicos relacionados *supra*.

Bajo esa delimitación, la falta de valoración del testimonio por parte del Tribunal no habilita a la apelante para atribuirle, en segunda instancia, un alcance distinto al objeto para el cual fue solicitado y decretado, ni para derivar de él argumentos que no fueron planteados en la demanda. Por consiguiente, el cargo relativo a la indebida valoración de la prueba testimonial no prospera en los términos propuestos por la apelante, y los tres planteamientos que pretende sustentar con esa declaración no serán objeto de análisis en esta instancia.

Gastos por intereses en contratos de arrendamiento financiero

El Tribunal Administrativo de Antioquia estimó que el documento aportado por la sociedad para justificar la deducción de intereses derivados del contrato de leasing de maquinaria, aunque consignaba que el plazo pactado era de 48 meses, y que 7 de las cuotas se causaron durante la vigencia 2008, no resultaba idóneo para acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 127-1 del ET, pues no contenía las cláusulas contractuales ni la identificación y firma de las partes. A su turno, la apelante cuestionó que el fallador se abstuviera de analizar de fondo la procedencia del costo de \$14.918.795, al tenor de lo previsto en el numeral 2°, literal c), del citado artículo 127-1, y que omitiera el hecho de que el contrato fue reconocido desde la etapa administrativa.

Para desatar el asunto, conviene referir que el artículo 127-1 del ET, entonces vigente, disponía lo siguiente:

¹⁹ Nisimblat, Nattan. «Derecho probatorio. Tecnologías para la Administración de Justicia». Ediciones doctrina y ley. Quinta edición. 2023. ISBN: 978-958-676-828-3.

²⁰ Samai CE, í ndice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». C002, Medios, MM002 .



“ARTICULO 127-1. CONTRATOS DE LEASING. Los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1o. de enero de 1996, se registrarán para efectos contables y tributarios por las siguientes reglas:

1. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, cuyo plazo sea igual o superior a 60 meses; de maquinaria, equipo, muebles y enseres, cuyo plazo sea igual o superior a 36 meses; de vehículos de uso productivo y de equipo de computación, cuyo plazo sea igual o superior a 24 meses; serán considerados como un arrendamiento operativo. Lo anterior significa, que el arrendatario registrará como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo. Cuando los inmuebles objeto de arrendamiento financiero incluyan terreno, la parte del contrato correspondiente al terreno se registrará por lo previsto en el siguiente numeral.

2. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, en la parte que correspondan a terreno, cualquiera que sea su plazo; los contratos de 'lease back' o retroarriendo, cualquiera que sea el activo fijo objeto de arrendamiento y el plazo de los mismos; y los contratos de arrendamiento financiero que versen sobre los bienes mencionados en el numeral anterior, pero cuyos plazos sean inferiores a los allí establecidos; tendrán para efectos contables y tributarios, el siguiente tratamiento:

a. Al inicio del contrato, el arrendatario deberá registrar un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento. Esto es, por una suma igual al valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el mismo. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo monetario, en la cuenta de bienes dados en leasing. En el evento de que el arrendatario vaya a hacer uso del descuento del impuesto a las ventas previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, deberá reclasificar el activo en tal monto, para registrar el impuesto a las ventas a descontar como un anticipo del impuesto de renta.

b. El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado, tendrá la naturaleza de activo no monetario. En el caso de que el bien objeto de arrendamiento financiero sea un activo depreciable o amortizable, el activo no monetario registrado por el arrendatario se depreciará o amortizará, utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad, es decir, teniendo en cuenta la vida útil del bien arrendado. En el caso de que el bien arrendado sea un activo no depreciable o no amortizable, el arrendatario no podrá depreciar el activo no monetario registrado en su contabilidad.

c. Los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario, deberán descomponerse en la parte que corresponda a abono a capital y la parte que corresponda a intereses o costo financiero. La parte correspondiente a abonos de capital, se cargará directamente contra el pasivo registrado por el arrendatario, como un menor valor de éste. La parte de cada canon correspondiente a intereses o costo financiero, será un gasto deducible para arrendatario.

Para los efectos de este literal, el contrato debe estipular, tanto el valor del bien en el momento de su celebración, incluyendo el impuesto sobre las ventas, como la parte del valor de los cánones periódicos pactados que corresponde a cada uno de los conceptos de financiación y amortización de capital.

d. Al momento de ejercer la opción de compra, el valor pactado para tal fin se cargará contra el pasivo del arrendatario, debiendo quedar éste en ceros. Cualquier diferencia se ajustará contra los resultados del ejercicio. En el evento de que el arrendatario no ejerza la opción de compra, se efectuarán los ajustes en su renta y patrimonio, deduciendo en la declaración de renta del año en que haya finalizado el contrato, la totalidad del saldo por depreciar del activo no monetario registrado por el arrendatario. Por su parte, el arrendador hará los ajustes del caso.

e. Los valores determinados de acuerdo con los literales anteriores, serán utilizados por el arrendatario para: declarar el valor patrimonial del activo; realizar el cálculo de la



depreciación, cuando ella sea procedente; determinar el saldo del pasivo y su amortización; y, calcular el monto de los costos financieros deducibles.

[...]

PARAGRAFO 3o. <Parágrafo adicionado por el artículo 10 de la Ley 1004 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:> Únicamente tendrán derecho al tratamiento previsto en el numeral 1o del presente artículo, los arrendatarios que presenten a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, activos totales hasta por el límite definido para la mediana empresa en el artículo 2o de la Ley 905 de 2004. Quienes no cumplan con estos requisitos, deberán someter los contratos de leasing al tratamiento previsto en el numeral 22 <sic, 2o.> del presente artículo.” (Se subraya)

Conforme fue discutido en la demanda y en la apelación, la Sala acotará el análisis de la procedencia de la deducción de los intereses conforme al tratamiento previsto en el numeral 2º, literal c), del artículo 127-1 del ET.

De acuerdo con esa precisión, lo primero que debe advertirse es que el planteamiento de la apelante parte de una lectura aislada del citado literal, pues pretende derivar la deducibilidad de los intereses de la regla según la cual «la parte de cada canon correspondiente a intereses o costo financiero [constituye] un gasto deducible para el arrendatario», sin atender a que dicha previsión solo opera dentro del tratamiento contable y tributario integral que la misma norma establece para ciertos contratos de leasing. En efecto, el numeral 2.º del artículo 127-1 dispone que los contratos allí comprendidos «tendrán para efectos contables y tributarios» un determinado tratamiento, que inicia con el registro de un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento, calculado a partir del valor presente de los cánones y de la opción de compra pactada.

La propia norma atribuye efectos concretos al registro del activo, pues permite que el activo no monetario reconocido por el arrendatario se deprecie o amortice, cuando sea procedente, como si el bien fuera de su propiedad. A partir de ese tratamiento, la norma permite distinguir entre la porción del canon que corresponde a abono a capital —que disminuye el pasivo previamente registrado— y aquella que corresponde a intereses o costo financiero, susceptible de deducción.

En el caso concreto, está probado que el 29 de mayo de 2008, Cueros y Diseños S.A. suscribió el contrato de leasing financiero 3689 con Leasing Bogotá S.A. CFC para la adquisición de una máquina para comprimir o estirar cueros, por el valor financiado de \$157.500.000, con un plazo de 48 meses. Conforme el plan de pagos, los cánones a pagar en el año gravable 2008 ascendían a la suma de \$30.308.832, y el costo de financiación a \$14.918.795²¹, para un total de \$45.227.627. El gasto fue registrado en el balance de prueba con corte a 31 de diciembre de 2008²², en la cuenta PUC «732015- Arrendamientos maquinaria y equipo», con un saldo débito de \$ 40.338.593.40.

En la Liquidación Oficial de Revisión 112412012000060²³, la DIAN cuestionó el tratamiento fiscal de los pagos derivados del contrato de leasing, incluidos en el renglón 49 [«costo de ventas y de prestación de servicios»], al considerar que «los bienes tomados en arriendo financiero debieron tratarse como activos fijos y los cánones de arrendamiento

²¹ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, Principal, demanda, pp.198, Samai, CE.

²² Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». «C2 002Pruebas», pp. 92, Samai, CE.

²³ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, Principal, demanda, pp.71-87, Samai, CE.



no son deducibles», por no cumplir los requisitos del párrafo 3° del artículo 127-1 del ET, en tanto que sus activos totales a 31 de diciembre de 2007 ascendían a \$14.486.727.000, cuando aquellos no podían superar el límite previsto en el artículo 2° de la Ley 905 de 2004 para las medianas empresas, esto es, \$12.794.140.000²⁴. Por esto, adujo que Cueros y Diseños S.A. debió registrar el bien arrendado como activo fijo, sin deducir los cánones, al tenor de lo previsto en el numeral 2° del citado artículo.

La anterior precisión es relevante porque, aunque en el recurso de reconsideración Cueros y Diseños S.A. sostuvo que²⁵ «[en] el numeral 2.1 del acto administrativo acusado se afirma que dentro de los \$ 40.339.000 causados como gasto de arrendamiento se encuentran unos valores causados como intereses de financiación que no pueden deducirse; sin embargo, tal y como lo establece el artículo 127-1 Literal C, sí pueden deducirse», la glosa oficial no tuvo ese alcance. En efecto, mediante la Resolución 900.024 de 2013²⁶, la DIAN confirmó el desconocimiento de costos por \$40.339.000, asociados a los cánones del contrato de leasing de maquinaria, pero no realizó una determinación autónoma sobre la deducibilidad de los intereses financieros derivados de dicho contrato. La afirmación según la cual los intereses estarían incorporados dentro del rubro de \$40.339.000 corresponde, entonces, a una manifestación de la contribuyente consignada en el recurso de reconsideración, en la demanda y en la apelación, no corresponde a una determinación de la Administración.

Por lo expuesto, la Sala advierte que la demandante no cumplió con los presupuestos del numeral 2.º del artículo 127-1 del ET, pues no acreditó el reconocimiento del activo y del pasivo por el valor presente del bien arrendado, ni la descomposición de los pagos periódicos entre abono a capital e intereses. Por el contrario, de la actuación se observa que registró como gasto la totalidad de los pagos derivados del contrato, tratamiento propio del arrendamiento operativo previsto en el numeral 1.º *ibidem*, pese a que no cumplía los requisitos para acceder a ese régimen.

En esas condiciones, no era procedente reconocer de manera aislada —como lo pretendió la sociedad en la demanda y en la apelación— la deducción de la porción correspondiente a intereses por \$14.918.795, propia del tratamiento previsto para el leasing financiero del numeral 2.º. Admitir esa pretensión, supondría aplicar de manera selectiva una consecuencia favorable de dicho régimen —la deducción del costo financiero—, sin que la sociedad hubiera observado las exigencias contables y fiscales que lo estructuran —el registro del activo y del pasivo y la descomposición de los cánones entre abono a capital e intereses—; además, desdibuja la estructura diferenciada que el legislador previó para cada modalidad de arrendamiento, pues no es jurídicamente admisible dar el tratamiento de un arrendamiento financiero a un arrendamiento operativo²⁷.

²⁴ Resultado de multiplicar el valor de la UVT, según la Resolución 15652 del 2 de diciembre de 2006, aplicable para la vigencia 2007 como año inmediatamente anterior (\$20,974), por 610.000, de conformidad con el artículo 2 de la Ley 905 de 2004.

²⁵ Samai CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, Principal, demanda, pp.98.

²⁶ Samai CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, Principal, demanda, pp.321-324.

²⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de septiembre de 2006, exp.15045 y 15278, MP. Ligia López Díaz. En ella se dispuso que: «tendiendo al tenor literal de la norma, cuando el numeral 1° del artículo 127-1 dispuso que “el arrendatario registrará como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado”, lo que pretendió el legislador fue diferenciar el tratamiento de los cánones de arrendamiento para el leasing operativo, frente al del leasing financiero señalado en el numeral 2°; porque en este último caso no es posible deducir “la totalidad” del canon periódico de arrendamiento causado, sino que éste se debe descomponer en la parte que corresponda a abono a capital y la parte que corresponda a intereses o costo financiero y sólo esta última parte es deducible de la renta».



En otras palabras, descartado el tratamiento de arrendamiento operativo, no era admisible reclamar la deducción de intereses propia del leasing financiero, sin haber registrado el activo y el pasivo ni descompuesto los cánones entre capital e intereses en los términos exigidos por el numeral 2.º del artículo 127-1 del ET. Por tanto, como no se acreditó la activación del bien ni la aplicación integral del tratamiento legal correspondiente, el cargo no está llamado a prosperar.

Costos por la compra de pieles y deducción por pago de honorarios a personas naturales no registradas en el RUT²⁸

El Tribunal Administrativo de Antioquia estimó procedente el rechazo de los costos por la compra de pieles a los señores Carolina Toledo Chica, Jessica Toledo Chica y Moisés Toledo Chica, por valor de \$205.200.000, tras constatar que estos no se encontraban inscritos en el RUT como responsables del IVA, ni en el régimen común ni en el simplificado. Por su parte, la apelante contravirtió dicha decisión alegando que el *a quo* omitió valorar adecuadamente la prueba documental, demostrativa de que las operaciones se celebraron con personas inscritas como responsables del régimen simplificado del IVA, no obligadas a pertenecer al régimen común al no superar las cuentas de cobro el umbral de 3.300 UVT.

En ese contexto, el análisis se concentrará en determinar si los actos acusados incurrieron en falsa motivación al rechazar el costo por la compra de pieles, pese a que los proveedores estaban inscritos en el régimen simplificado del IVA desde 2008 y, conforme a los literales a) y b) del artículo 177-2 del ET, no era exigible su inscripción en el régimen común al no superar los contratos celebrados el umbral de 3.300 UVT vigente para 2008.

A tal efecto, se tiene que para la vigencia discutida el artículo 177-2 establecía lo siguiente:

«Artículo 177-2. No aceptación de costos y gastos. No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA:

a) Los que se realicen a personas no inscritas en el Régimen Común del Impuesto sobre las Ventas por contratos de valor individual y superior a 3.300 UVT en el respectivo período gravable;

b) Los realizados a personas no inscritas en el Régimen Común del impuesto sobre las ventas, efectuados con posterioridad al momento en que los contratos superen un valor acumulado de 3.300 UVT en el respectivo período gravable;

c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el Régimen Común del impuesto sobre las ventas, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.

Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del Régimen Simplificado en el RUT operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2». (Subrayado fuera del texto original).

²⁸ Teniendo en cuenta que la DIAN rechazó el costo por la compra de pieles y la deducción por pago de honorarios por no cumplir con lo establecido en el artículo 177-2 del ET, la Sala estudiará los cargos de manera conjunta.



La norma supeditó, en el impuesto sobre la renta, la aceptación de costos y gastos originados en pagos realizados por operaciones gravadas con IVA y a favor de sujetos pertenecientes al *régimen simplificado* (hoy llamados no responsables de IVA), a que fungiera prueba de la inscripción en el RUT de dichos sujetos en el mencionado régimen. De modo que el contribuyente que quisiera tomar la deducción para depurar la base gravable del impuesto tenía la obligación de exigir la acreditación de este requisito cuando realizara la operación y de conservar dicha evidencia como parte de los soportes del respectivo costo o gasto²⁹. Como lo ha establecido la Sección³⁰, esta exigencia funge como un mecanismo de control, pero también como un requisito de procedencia de la deducción, en tanto la ley prevé que la consecuencia de su incumplimiento es el rechazo del gasto.

Nótese además que, según el último inciso del artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción en el RUT del responsable del régimen simplificado operaba a partir de la fecha que estableciera el reglamento a que se refiere el artículo 555-2 del mismo Estatuto, esto es, a partir de 5 de julio del 2005³¹. De modo que: «para la aceptación de costos derivados de bienes o servicios gravados con IVA, adquiridos con personas naturales no inscritas en el régimen común el contribuyente debe conservar copia del RUT de sus proveedores, en el que conste que previamente se inscribieron en el régimen simplificado»³².

En el caso concreto, se advierte que Cueros y Diseños S.A. registró contablemente, en el balance de prueba con corte al 31 de diciembre de 2008³³, compras realizadas a los señores Moisés Toledo Chica por \$68.399.980, Jessica Toledo Chica por \$68.399.806 y Carolina Toledo Chica por \$68.400.212, operaciones que fueron respaldadas con las respectivas cuentas de cobro³⁴. No obstante, en la Liquidación Oficial de Revisión 112412012000060³⁵, la DIAN rechazó el costo total de \$205.200.000 asociado a dicha compra de pieles, al verificar que los proveedores no estaban inscritos en el RUT con responsabilidades en IVA —ni en el régimen común ni en el simplificado—, sino únicamente como responsables del impuesto sobre la renta. Para la Administración, dado que las pieles frescas correspondían a bienes gravados conforme al artículo 420 del ET, la procedencia del costo estaba condicionada al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 177-2 *ibidem*, decisión que fue confirmada en la Resolución 900.024 de 2013.

La revisión de los RUT allegados al expediente confirma la premisa de la liquidación oficial. En efecto, el RUT de Moisés Toledo Chica registraba como actividad económica principal el código CIIU 0117, asociado a la «producción especializada de frutas, nueces, plantas bebestibles y especias», con fecha de inicio el 28 de mayo de 2008³⁶; el de Carolina Toledo Chica registraba como actividades principales los códigos CIIU 0010, correspondiente a «asalariados», con fecha de inicio del 1° de

²⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de junio de 2025, exp. 27848, MP. Myriam Stella Gutiérrez.

³⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 19 de mayo de 2016, exp. 20389, MP. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 28 de febrero de 2019, exp. 20844, MP. Milton Chaves García, del 10 de octubre de 2019, exp. 21789, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 4 de julio de 2024, exp. 27891, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³¹ Decreto 2788 de 2004, artículo 20, “Por el cual se reglamenta el Registro Único Tributario de que trata el artículo 555-2 del Estatuto Tributario”.

³² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 8 de mayo de 2025, exp. 29168, MP. Wilson Ramos Girón (E).

³³ Samai CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, «C4 002Pruebas», pp. 10.

³⁴ Samai CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, «C4 002Pruebas», pp. 11-15.

³⁵ Samai CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, Principal, demanda, pp.71-87.

³⁶ Samai CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, «C004, 002Pruebas», pp. 144. En la casilla 61 se registra como fecha de actualización el 3 de junio de 2008 .



enero de 2009, y 0090, relativo a «rentistas de capital», con fecha de inicio de 1° de enero de 2010³⁷; y el de Jessica Toledo Chica registraba como actividad principal el código CIU 0081 correspondiente a «sin actividad económica, solo para personas naturales»³⁸. En los tres casos, la casilla de responsabilidades solo registraba el código 5, correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del régimen ordinario, sin que se acreditara responsabilidad alguna frente al IVA ni inscripción en el régimen simplificado para el año gravable 2008.

Ahora bien, es cierto que, conforme a los artículos 499 y 177-2 del ET y al valor de la UVT fijado en \$22.054 para el año gravable 2008, el umbral de 3.300 UVT ascendía a \$72.778.200, de manera que la operación individual de mayor cuantía —por \$68.400.212— no superaba dicho límite. Desde esa perspectiva, los proveedores no estaban obligados a inscribirse en el régimen común, por lo que no se configuraba la situación descrita en los literales a) y b) del artículo 177-2 del ET. Sin embargo, esa circunstancia no excluía la exigencia autónoma prevista en el literal c) de la misma disposición, según la cual, para la procedencia de costos y deducciones por operaciones gravadas realizadas con personas pertenecientes al régimen simplificado, el adquirente debía conservar la constancia de inscripción del respectivo proveedor en dicho régimen.

Así las cosas, no le asiste razón a la sociedad demandante en cuanto a la procedencia del costo por \$205.200.000 correspondiente a la adquisición de pieles a los señores Carolina, Jessica y Moisés Toledo Chica, toda vez que, si bien no estaban obligados a inscribirse en el régimen común por no superarse el umbral previsto en los literales a) y b) del artículo 177-2 del ET, ello no los eximía del cumplimiento de la exigencia autónoma del literal c) de la misma norma: acreditar su condición de responsables del IVA en el régimen simplificado para el año 2008. Como dicha calidad no fue demostrada, no era posible reconocer los pagos efectuados por la compra de bienes gravados —como las pieles— como costo procedente en la declaración de renta. En consecuencia, se encuentra ajustado a derecho el rechazo del costo efectuado por la Administración.

Idéntica conclusión se impone frente a la deducción por honorarios pagados al señor Carlos Mario Tabares Chaves. En efecto, el pago discutido tuvo origen en el proceso ejecutivo singular promovido por Carlos Arturo Valencia Cárdenas contra Cueros y Diseños S.A., con fundamento en las obligaciones derivadas del contrato de transacción suscrito el 26 de noviembre de 2004 con el señor Jaime Toledo Franco, en calidad de representante legal de la sociedad. En dicho proceso, el acreedor solicitó librar mandamiento de pago por \$110.000.000, correspondientes a cuotas vencidas entre diciembre de 2004 y marzo de 2005, junto con las cuotas que se siguieran causando y los intereses moratorios liquidados a la máxima tasa autorizada por la ley³⁹.

El 6 de julio de 2005, el Juzgado Promiscuo Municipal de El Retiro libró mandamiento ejecutivo y, mediante sentencia de 23 de junio de 2007⁴⁰, declaró infundadas las excepciones de pago y novación propuestas por la ejecutada, ordenó

³⁷ Samai CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2». Primera instancia «C004, 002Pruebas», pp. 145. En la casilla 61 se registra como fecha de actualización el 12 de agosto de 2010.

³⁸ Samai CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2». Primera instancia «C004, 002Pruebas», pp. 146. En la casilla 61 se registra como fecha de actualización el 3 de junio 2008.

³⁹ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2». Primera instancia, «C007, 002Pruebas», pp. 29 a 43, Samai, CE. Antecedentes de la sentencia de 11 de marzo de 2008, proferida por el Juzgado Civil del Circuito de La Ceja.

⁴⁰ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2». Primera instancia, «C007, 002Pruebas», pp. 17-27, Samai, CE.



seguir adelante la ejecución, dispuso el avalúo y remate de los bienes embargados, reconoció un abono de \$19.500.000 y condenó en costas a la sociedad. Esa decisión fue confirmada el 11 de marzo de 2008⁴¹ por el Juzgado Civil del Circuito de La Ceja, que además condenó en costas a la apelante y precisó que las agencias en derecho de primera instancia debían incrementarse en los términos del Acuerdo 222 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura.

En ese contexto, Cueros y Diseños S.A. soportó el pago al señor Carlos Mario Tabares Chaves con la cuenta de cobro 053 del 1.º de septiembre de 2008, por \$46.000.000⁴², bajo el concepto de «honorarios profesionales correspondientes a proceso judicial», y con la cuenta de cobro 001 del 5 de septiembre de 2008, por \$46.200.000⁴³, bajo el concepto de «honorarios, costas y agencias en derecho». Sin embargo, en la Liquidación Oficial de Revisión 112412012000060 y en la Resolución 900.024, la DIAN rechazó la deducción por \$46.200.000, al considerar que el gasto no cumplía el requisito previsto en el artículo 177-2 del ET, por cuanto el gasto se encontraba soportado «con documentos que figuran a nombre de personas naturales no inscritas en el RUT».

Al analizar dichos documentos, se encontró probado que en el primero de ellos, Carlos Mario Tabares Chaves figuraba con actividad principal correspondiente al código CIU 0121, «cría especializada de ganado vacuno», y con el código 0090, «rentistas de capital», ambos con fecha de inicio del 2 de enero de 2004; además, en la casilla de responsabilidades solo registraba el código 5, relativo al impuesto sobre la renta y complementarios del régimen ordinario, con fecha de actualización del 4 de mayo de 2005⁴⁴. El segundo RUT, aunque sí registra «actividades jurídicas» bajo el código CIU 6910 y la responsabilidad 12, correspondiente a «ventas régimen simplificado», fue actualizado el 20 de febrero de 2013, esto es, con posterioridad al año gravable discutido. Por tanto, ese documento no permite acreditar que, para el año 2008, el beneficiario del pago estuviera inscrito como responsable del IVA en el régimen simplificado.

De lo expuesto, la Sala advierte que aunque Cueros y Diseños S.A. efectuó a favor del señor Carlos Mario Tabares un pago por \$46.200.000, por concepto de «honorarios, costas y agencias en derecho», con ocasión de las decisiones proferidas el 23 de junio de 2007 por el Juzgado Promiscuo Municipal de El Retiro y el 11 de marzo de 2008 por el Juzgado Civil del Circuito de La Ceja, conforme al artículo 177-2 del ET, en el caso de servicios profesionales gravados con IVA la aceptación del gasto exige que el beneficiario del pago se encuentre debidamente inscrito como responsable del impuesto sobre las ventas y que el contribuyente conserve la constancia de dicha inscripción⁴⁵.

Sin embargo, el examen de los RUT allegados revela que, para el año 2008, el señor Carlos Mario Tabares figuraba únicamente como responsable del impuesto sobre la renta y complementarios, sin que se acreditara su condición de responsable del IVA en el régimen simplificado ni la conservación, por parte de la sociedad, del

⁴¹ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2». Primera instancia, «C007. 002Pruebas», pp. 29-43, Samai, CE.

⁴² Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2». Primera instancia «C20. 020Pruebas», pp. 114, Samai, CE.

⁴³ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2». Primera instancia, «C004. 002Pruebas», pp. 4, Samai, CE.

⁴⁴ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2». Primera instancia, «C004. 002Pruebas», pp. 153, Samai, CE.

⁴⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de febrero de 2024, exp. 27011, CP. Wilson Ramos Girón.



documento que así lo demostrara. En estas condiciones, resulta ajustado a derecho el rechazo de la deducción por \$46.200.000 efectuado por la Administración, por lo tanto, el cargo de apelación no prospera.

Deducción por el pago de intereses corrientes y moratorios

El Tribunal resolvió rechazar las deducciones por \$375.530.000 por concepto de intereses corrientes y moratorios a favor del señor Carlos Arturo Valencia Cárdenas, al no demostrarse mediante prueba idónea su causación y pago en los términos del artículo 117 del ET, por cuanto -a su tenor- la sola existencia de un acuerdo de pago a partir del año 2008 no resultaba suficiente para soportar fiscalmente la suma pretendida. La apelante sostuvo que tales intereses derivaron del proceso ejecutivo promovido contra la sociedad con fundamento en la facturación endosada por Agroganaderas Unidas S.A., proveedor de pieles, y que, por ende, debían aceptarse como deducciones procedentes.

A efectos de resolver este cargo, conviene señalar que los intereses cuya deducción reclama la demandante se originaron en el proceso ejecutivo promovido por el señor Carlos Arturo Valencia Cárdenas contra Cueros y Diseños S.A., con ocasión del incumplimiento de un contrato de transacción⁴⁶ celebrado el 26 de noviembre de 2004, en el que se reconocieron obligaciones derivadas de una factura endosada.

Así, obra en el expediente i) acuerdo de pago suscrito entre el señor Carlos Arturo Valencia y el señor Jaime Toledo Franco, en calidad de gerente y representante legal de Cueros y Diseños S.A.⁴⁷, mediante el cual se pactó la forma de «pago de la obligación reconocida y decretada judicialmente por el Juzgado Promiscuo Municipal del Retiro (sic) confirmada en segunda instancia por el Juzgado Civil del Circuito de la (sic) Ceja» por valor de \$1.000.000.000. En dicho documento se estipuló que «el monto de la obligación se cancelará en veinticuatro (24) cuotas mensuales, comenzando la primera en el mes de Agosto de dos mil ocho (2008), reconociéndose una tasa de intereses sobre el saldo insoluto equivalente al 0,434% sobre capital», previéndose además un interés de mora del 1% mensual; posteriormente, mediante «OTRO SI», se modificó la cláusula «FORMA DE PAGO», fijando una tasa del 0,5% sobre el capital, con la precisión de que la diferencia frente a la tasa inicialmente pactada (0,434%) se cancelaría, junto con la obligación principal, en veinticuatro (24) cuotas. Obra, asimismo, ii) el comprobante de egreso 91033⁴⁸, el cual hizo constar el pago efectuado a favor de Carlos Arturo Valencia, el 1.º de septiembre de 2008 por valor de \$41.506.720,32.

En la Liquidación Oficial 112412012000060 la DIAN rechazó las deducciones del reglón 54 por \$375.530.000, correspondiente a pagos de intereses corrientes (\$18.987.000) y de mora (\$356.543.000) a nombre de Carlos Arturo Valencia Cárdenas por no cumplir con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad para su procedencia en los términos del artículo 107 del ET. Señaló que los intereses moratorios y corrientes derivados del acuerdo de pagos celebrado en cumplimiento de un fallo judicial solo fueron parcialmente causados en 2008. Precisó que, de los intereses moratorios pactados (\$356.543.000), únicamente \$74.279.745 correspondían a cuotas imputables a esa vigencia,

⁴⁶ Samai, Tribunal, índice 36, hipervínculo de acceso al expediente en One Drive. Ruta: «01PRIMERAINSTANCIA», «C006», «002Pruebas», pp. 70- 72.

⁴⁷ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2». Primera instancia, C004 pp. 120 – 121.

⁴⁸ Ibidem pp. 122.



mientras que \$291.263.047 pertenecían a años posteriores, por lo cual estos últimos debían rechazarse conforme al principio de realización del artículo 107 del ET. Añadió que tanto los intereses causados en 2008 como los proyectados para vigencias futuras incumplían los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en dicho artículo, al no acreditarse relación con la actividad generadora de renta y provenir de una actuación litigiosa ajena a los gastos propios del giro ordinario de la sociedad. En igual sentido, rechazó los intereses corrientes por \$18.987.000 correspondientes a cuotas de 2008 y años siguientes, al considerar que adolecen de los mismos defectos frente a los criterios del artículo 107 del ET.

Asimismo, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, puso de presente que «el origen de la deuda, asunto litigioso, en nada tiene que ver con el objeto social ni el giro ordinario del negocio del contribuyente, sino en situaciones ajenas a él, razón por la cual se encuentra que si bien se causó el gasto por intereses, estos no cumplen con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad para la procedencia de costos y deducciones en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario».

Sobre estos asuntos, es menester señalar que conforme al artículo 105 del ET, entonces vigente, las deducciones debían entenderse realizadas en el momento en que nace la obligación de pago, con independencia de la fecha en que este se haga efectivo; criterio concordante con los artículos 12 y 48 del Decreto 2649 de 1993⁴⁹ sobre el reconocimiento contable de obligaciones exigibles.

En esa medida, contrario a lo sostenido por la Administración, la sola circunstancia de que parte de los pagos se proyectara sobre vigencias posteriores no impedía, por sí misma, analizar la causación fiscal de la obligación, pues los intereses podían entenderse realizados desde el momento en que nació la obligación de pago, sin supeditar su deducibilidad al desembolso efectivo en el mismo período.

La procedencia de la deducción también exigía acreditar los requisitos materiales del artículo 107 ibidem, esto es, que la erogación guardara relación de causalidad con la actividad productora de renta, que fuera necesaria y que resultara proporcionada. Esa verificación cobra especial relevancia si se contrasta el origen de la obligación con el objeto social de Cueros y Diseños S.A., pues, conforme al certificado de Cámara de Comercio del Oriente Antioqueño, la sociedad tenía por objeto, entre otras actividades:

“OBJETO SOCIAL: LA SOCIEDAD TENDRA FOR OBJETO EL DESARROLLO DE LAS SIGUIENTES ACTIVIDADES: A) LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION, EN EL CAMPO NACIONAL O INTERNACIONAL, DE MATERIAS PRIMAS, ACCESORIOS Y PRODUCTOS TERMINADOS CON DESTINO A LA INDUSTRIA DEL CUERO, BIEN SEA PARA MUEBLES, CALZADO, VESTUARIO, MARROQUINERIA U OTRAS UTILIZACIONES QUE DE DICHS PRODUCTOS PUEDA HACERSE; B) LA PRODUCCION Y COMERCIALIZACION, EN EL CAMPO NACIONAL O INTERNACIONAL, DE TODA CLASE DE BIENES Y ARTICULOS EN CUERO, TALES COMO MUEBLES PARA EL HOGAR Y OFICINA, VESTUARIO, CALZADO, BOLSOS Y MARROQUINERIA EN GENERAL; C) LA PRODUCCION Y DISTRIBUCION, COMPRA Y VENTA, IMPORTACION Y EXPORTACION, DE MUEBLES EN SUS DISTINTAS MODALIDADES Y MATERIALES, ARTICULOS PARA LA DECORACION Y OBJETOS AFINES ; D) LA PRESTACION DEL SERVICIO DE RESTAURACION Y/O REPARACION, NACIONAL O INTERNACIONAL, DE MUEBLES EN SUS DISTINTAS MODALIDADES Y MATERIALES, ARTICULOS PARA LA DECORACION Y OBJETOS AFINES; E) LA

⁴⁹ «Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia».



PRODUCCION Y COMERCIALIZACION, NACIONAL O INTERNACIONAL, DE MERCADERIAS, MAQUINARIAS, ASI COMO DE LAS MATERIAS PRIMAS, ACCESORIOS, INSUMOS, EQUIPOS Y HERRAMIENTAS QUE SEAN NECESARIOS EN EL RAMO DE LA ELABORACION DE MUEBLES EN SUS DISTINTAS MODALIDADES Y MATERIALES, ARTICULOS PARA LA DECORACION Y OBJETOS AFINES; F) ORGANIZAR, ADMINISTRAR Y EXPLOTAR, BIEN SEA EN EL MERCADO NACIONAL O INTERNACIONAL, TODA CLASE DE ESTABLECIMIENTOS DEDICADOS A LA PRODUCCION Y/O EXHIBICION DE MUEBLES EN SUS DISTINTAS MODALIDADES Y MATERIALES, ARTICULOS DE CUERO COMO VESTUARIO, CALZADO O MARROQUINERIA Y, EN GENERAL BIENES PARA LA DECORACION Y OBJETOS AFINES; Y, G) ASI MISMO, PODRA REALIZAR CUALQUIER OTRA ACTIVIDAD ECONOMICA LICITA TANTO EN COLOMBIA COMO EN EL EXTRANJERO.

LA SOCIEDAD PODRA LLEVAR A CABO, EN GENERAL, TODAS LAS OPERACIONES, DE CUALQUIER NATURALEZA QUE ELLAS FUEREN, RELACIONADAS CON EL OBJETO MENCIONADO, ASI COMO CUALESQUIERA ACTIVIDADES SIMILARES, CONEXAS O COMPLEMENTARIAS O QUE PERMITAN FACILITAR O DESARROLLAR EL COMERCIO O LA INDUSTRIA DE LA SOCIEDAD⁵⁰.

En el caso concreto, la sociedad se limitó a señalar que los pagos se efectuaron en cumplimiento de la sentencia y del acuerdo de pago, sin acreditar que los intereses derivados de su propio incumplimiento contractual constituyeran una carga necesaria y razonable para la actividad productora de renta, ni que su reconocimiento como gasto resultara compatible con los criterios de razonabilidad y funcionalidad económica definidos por la jurisprudencia de la Sección.

Sobre los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las deducciones, la Sección, en sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020⁵¹, precisó:

«La relación de causalidad es el nexo causa-efecto que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, entendida «no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad» y se verifica «cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social⁵²».

En cuanto a la necesidad, la expensa debe intervenir directa o indirectamente en la obtención de ingresos, de forma que ayude a generarlos, y se valora con «criterio comercial», para lo cual se debe verificar si resulta razonable, «provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado», y que «real o potencialmente, permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta⁵³».

La proporcionalidad es el aspecto cuantitativo de la expensa, se mide con «criterio comercial» y alude a la mesura y prudencia de la erogación frente al provecho económico que en términos comerciales y de mercado representa, según la actividad del contribuyente⁵⁴.

⁵⁰ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2». Primera instancia, demanda, pp.117, Samai, CE.

⁵¹ Consejo de Estado. Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁵² Se fijó como regla de decisión 1 que: «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».

⁵³ Se fijó como regla de decisión 2 que: «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».

⁵⁴ Se fijó como regla de decisión 3 que: «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».



(...)

A su vez, en lo que respecta concretamente a las expensas por concepto de intereses, su deducibilidad se encuentra amparada bajo el inciso 2.º del artículo 11 del ET, de acuerdo con el cual son deducibles los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios, distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por tributos, siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta del sujeto pasivo.

Como se precisó en los fundamentos jurídicos nros. 3.2 y 3.3 de esta providencia, en el marco del artículo 107 del ET, la relación de causalidad implica que exista un nexo fáctico entre la erogación y la actividad generadora de renta del sujeto pasivo, sin consideración a la obtención de ingresos gravables. Por su parte, la «necesidad» exige analizar, desde una óptica comercial, si se trata de una expensa que razonablemente devenga un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta; sin que ello condicione la necesidad a un carácter inevitable o indispensable de la expensa y a la obtención de utilidades» (resaltado de la Sala).

La Sala considera que los intereses corrientes y moratorios asumidos por la apelante para dar cumplimiento a la sentencia judicial que la condenó al pago de un capital e intereses —incluidos aquellos incorporados en el acuerdo de pago celebrado— no son procedentes como deducción, toda vez que la sociedad no acreditó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET⁵⁵.

En efecto, tales erogaciones no guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues no derivan del desarrollo ordinario del negocio sino del incumplimiento o litigio que dio lugar al fallo condenatorio y no constituyen expensas necesarias, porque no se requiere asumir intereses por condenas para operar, desarrollar o mejorar su actividad económica. Conforme a la citada sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, estos pagos, por su naturaleza, no son expensas orientadas a la producción de renta, conservación del patrimonio o mejora de la actividad empresarial, por lo cual resultan improcedentes fiscalmente. En ese sentido, no prospera el cargo de apelación.

Desconocimiento de costos asociados a la ganancia ocasional

La apelante sostuvo que acreditó los costos asociados a la enajenación de varios bienes inmuebles mediante las escrituras públicas de adquisición. Cuestionó que el Tribunal hubiera aceptado la inclusión de los ingresos derivados de la venta de esos activos fijos de la sociedad, sin reconocer el costo fiscal correlativo, bajo el argumento de que este se habría causado en una vigencia distinta. A su juicio, esa conclusión desconoce la forma de depuración del impuesto sobre la renta y de la ganancia ocasional, el principio de correlación entre ingresos y costos y el artículo 69 del ET, que permite establecer el costo fiscal a partir del precio de adquisición y las mejoras efectuadas, elementos que —según afirmó— obraban en el expediente.

Sobre este asunto, conviene precisar que, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN indicó que la sociedad allegó únicamente la escritura pública 1906 del 14 de agosto de 2008, correspondiente a uno de los cuatro inmuebles enajenados, y que la información exógena consultada solo reportaba esa venta. En ese contexto, sostuvo que, «como la sociedad Cueros y Diseños S.A. Sociedad de Comercialización

⁵⁵ En el mismo sentido se pronunció esta sección en sentencia de 8 de agosto de 2024, exp. 28070, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Internacional no suministró los documentos de orden interno, externo como facturas de compraventa, promesas de compraventa ni escrituras públicas que den cuenta de la procedencia y realidad de los costos por ganancias ocasionales», no procedía desconocer los costos declarados por \$830.107.000.

Por su parte, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN, precisó que el costo fiscal de los bienes enajenados fue determinado, con base en la aplicación del artículo 69 del ET y en las siguientes escrituras públicas:

No.	Fecha	Objeto	Enajenante	Adquiriente	Folios	Valor
4184	15 de junio de 2007	Transferencia a título de compraventa del bien, lote de terreno con casa denominada los Filtros, Municipio de Itagüí.	C.I CUEROS Y DISEÑOS S.A.	Juan Esteban Varón Palacios y Otros	673 al 680	200.000.000
595 ⁵⁶	1 de marzo de 2004	Transferencia de dominio en dación en pago, lote de terreno con casa denominada los Filtros, Municipio de Itagüí.	William de Jesús Rivera Guerra y María Piedad Sánchez Giraldo	C.I CUEROS Y DISEÑOS S.A.	681 al 682	242.000.000
1906	14 de agosto de 2008	Transferencia a título de venta de apartamento, Urbanización Riberas del Retiro, Municipio del Retiro	C.I CUEROS Y DISEÑOS S.A.	María Luz Jaramillo Arango	683 al 685	21.000.000
488 ⁵⁷	28 de enero de 1988	Transferencia a título de venta de apartamento, Urbanización Riveras del Retiro, Municipio del Retiro	PORTICOS S.A.	C.I CUEROS Y DISEÑOS S.A.	658 al 696	38.572.000
406	28 de diciembre de 1998	Transferencia a Título de venta de lotes de terreno, Municipio el Retiro	CUERO Y PLUMA LTDA.	C.I CUEROS Y DISEÑOS S.A.	697 al 699	147.000.000
5722 ⁵⁸	13 de agosto de 2007	Transferencia a título de venta de lote de terreno y casa en la vereda el Chuscal, Municipio del Retiro.	Fiduciaria de Occidente (fideicomitente C.I. Cueros y Diseños S.A.)	PROMOTORA RETIRO CAMPESTRE S.A.	700 al 707	620.000.000

En ese contexto, la DIAN advirtió que la sociedad adquirió en 2004, por dación en pago, un lote de terreno con casa denominado «Los Filtros», ubicado en el municipio de Itagüí, el cual fue enajenado en 2007. Por esa razón, consideró que no procedía reconocer costo alguno por dicho bien en la vigencia fiscal 2008. En el mismo sentido, negó el costo fiscal de los lotes de terreno adquiridos el 28 de diciembre de 1998, al verificar que, conforme a la Escritura Pública 5722 del 13 de agosto de

⁵⁶ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, Principal, demanda, pp.138-141.

⁵⁷ Ibidem, pp. 148-169.

⁵⁸ Ibidem, pp. 175-190.



2007, fueron vendidos mediante encargo fiduciario en el año 2007, esto es, en una vigencia distinta a la discutida. No obstante, respecto de inmueble vendido en el año 2008, reconoció el costo solicitado por valor de \$40.626.000, por las siguientes razones:

«Pese a que aparecen las Escrituras Públicas 488 del 28 de enero de 1998 y 1906 del 14 de agosto de 2008, con las que se prueba la compra y venta, respectivamente, de un inmueble por parte de la sociedad, ellas por si solas no demuestran el costo fiscal del activo enajenado, pues cabe resaltar que el contribuyente está obligado a llevar contabilidad, en tal sentido a efectos de demostrar la ocurrencia de valores superiores al valor del adquisición del inmueble, se debe acudir a ella, sobre todo en lo que corresponde a aquellos gastos capitalizados que forman parte del activo y los ajustes por inflación causados antes del año 2006, y en relación con el inmueble que fue enajenado durante el año 2008.»

A folio 494 del expediente, aparece copia del balance de prueba a 31 de diciembre de 2008, en el que se describe el movimiento de las cuentas PUC 15160504 - Construcciones y Edificaciones, Casa y Local en El Retiro, con débitos iniciales de \$38.572.000, correspondientes al valor de adquisición, y movimientos durante el año por el mismo valor, adicional el mismo anexo muestra en la cuenta PUC 15169904 AXI Casa y Local en El Retiro, el valor debito de \$27.005.807.50, y movimientos crédito de la misma cuenta por el mencionado valor.

Del folio descrito se tiene que por un lado se prueba la enajenación del inmueble, no solo con la escritura, sino con el asiento contable, pues el balance de prueba refleja un sal (sic) débito a final del año de \$0, y por otro que el valor del costo del inmueble enajenado es de \$65.577.807, correspondientes al costo de adquisición más los ajustes por inflación aplicados sobre el bien; por tanto el despacho encuentra procedente el costo solicitado por la venta de tal inmueble por valor de \$40.626.000, y en tal sentido se reconocerá en la correspondiente liquidación». (Resaltado de la Sala).

De conformidad con lo expuesto, se advierte que, en el caso concreto, la DIAN reconoció los ingresos derivados de la enajenación de los tres⁵⁹ inmuebles sometidos a discusión, en el año gravable 2008, y admitió los costos necesarios para determinar la ganancia ocasional de solo uno de ellos⁶⁰, siendo precisamente aquella la razón de disconformidad de la apelante.

Habida cuenta de que para el cálculo de aquella aplican las mismas reglas de determinación que para el impuesto sobre la renta —salvo disposición especial—, *prima facie*, no puede aceptarse la imputación de ingresos sin reconocer los costos que les son inherentes; como lo ha precisado la jurisprudencia, «la adición de ingresos debe estar aparejada con el reconocimiento de los costos y deducciones que le sean relativos»⁶¹. En ese orden, si la DIAN mantuvo en el año gravable 2008 los ingresos derivados de la venta de los inmuebles, debía examinar en esa misma vigencia el costo fiscal correlativo de esos bienes; dicho de otro modo, no podía sostenerse que el ingreso pertenecía a la vigencia 2008, pero que el costo correlativo debía quedar por fuera de ella, pues ello rompería la asociación necesaria entre el ingreso y el costo de la misma enajenación.

⁵⁹ Los tres inmuebles cuya ingreso no se reconoció, fueron los identificados con las matrículas inmobiliarias i) 001-56652, ii) 017-0017767 y 017-0017842 y iii) 017-26834/35. Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, Principal, demanda, pp.123-137, 175-190 y 142-147, respectivamente, Samai, CE.

⁶⁰ El bien identificado con el folio de matrícula inmobiliaria 017-26834/35.

⁶¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de octubre de 2019, exp. 22081, MP. Milton Chaves.



En consecuencia, demostrada como está la enajenación de los inmuebles⁶², y reconocido el ingreso correspondiente, la determinación de la ganancia ocasional exigía valorar también el costo fiscal correlativo, pues aquella no se calcula sobre el ingreso bruto de la operación, sino sobre la utilidad resultante de confrontar el precio de enajenación con el costo fiscal del activo. Por ello, no resultaba procedente mantener la adición del ingreso sin reconocer el costo asociado, cuando este se encontraba soportado en las pruebas obrantes en el expediente.

Así las cosas, se revocará parcialmente la decisión de primera instancia, a efectos de reconocer los costos fiscales asociados a las enajenaciones de los inmuebles denominados «lote de terreno con casa denominada Los Filtros, municipio de Itagüí» (identificado con las matrículas inmobiliarias 001-56652⁶³, 017-0017842 y 017-26834/35⁶⁴) y «lote de terreno con casa en la vereda El Chuscal, municipio de El Retiro», (identificado con la matrícula inmobiliaria 001-56652⁶⁵), en la medida en que la Administración tuvo por acreditados los ingresos derivados de dichas operaciones.

A título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala. Esta partirá del valor registrado por Cueros y Diseños S.A. en el renglón 67 de su declaración privada⁶⁶, en el que reportó costos por ganancias ocasionales por \$830.107.000, cifra que coincide con la relacionada en el cuadro de activos fijos enajenados⁶⁷; sin embargo, como dentro de dicho monto se incluyeron valorizaciones que no fueron acreditadas en el expediente, estas serán excluidas de la depuración:

CONCEPTO	Liquidación privada	Liquidación oficial	Recurso de reconsideración	Consejo de Estado
Total, gastos nómina	2.407.338.000	2.407.338.000	2.407.338.000	2.407.338.000
Aportes al sistema de seguridad social	427.655.000	427.655.000	427.655.000	427.655.000
Aportes al SENA ICBF cajas de com	169.545.000	169.545.000	169.545.000	169.545.000
Efectivo bancos cuentas de ahorro	120.177.000	120.177.000	120.177.000	120.177.000
Cuentas por cobrar	3.215.027.000	3.215.027.000	3.215.027.000	3.215.027.000
Acciones y aportes				
Inventarios	2.146.675.000	2.146.675.000	2.146.675.000	2.146.675.000
Activos fijos	1.847.219.000	1.847.219.000	1.847.219.000	1.847.219.000
Otros activos	5.900.866.000	5.900.866.000	5.900.866.000	5.900.866.000
Total Patrimonio Bruto	13.229.964.000	13.229.964.000	13.229.964.000	13.229.964.000
Pasivo	6.995.054.000	6.995.054.000	6.995.054.000	6.995.054.000
Total Patrimonio Líquido	6.234.910.000	6.234.910.000	6.234.910.000	6.234.910.000
Ingresos brutos operacionales	13.255.847.000	13.255.847.000	13.255.847.000	13.255.847.000
Ingresos brutos no operacionales	132.160.000	136.281.000	132.160.000	132.160.000
Intereses y rendimientos financieros	1.130.777.000	1.130.777.000	1.130.777.000	1.130.777.000
Total Ingresos brutos	14.518.784.000	14.522.905.000	14.518.784.000	14.518.784.000
Devoluciones rebajas y descuentos	391.051.000	391.051.000	391.051.000	391.051.000
Ingresos no constitutivos de renta	0	0	0	0

⁶² Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, Principal, demanda, escrituras públicas obrantes a pp.138-141, 148-169, 175-190.

⁶³ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, Principal, demanda, pp.123-137.

⁶⁴ Ibidem, pp.175-190.

⁶⁵ Índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, Principal, demanda, pp.123-137.

⁶⁶ Samai CE, índice 1, 1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf(.pdf) NroActua 2. Primera instancia, «C2 002Pruebas», pp.11.

⁶⁷ Samai CE, índice 1, «1ED_PRIMERAIN_testigodocumentalpdf (.pdf) NroActua 2». Primera instancia, «CP 020Pruebas», p. 128.



CONCEPTO	Liquidación privada	Liquidación oficial	Recurso de reconsideración	Consejo de Estado
Total Ingresos Netos	14.127.733.000	14.131.854.000	14.127.733.000	14.127.733.000
Costo de Venta	7.667.307.000	7.421.768.000	7.421.768.000	7.421.768.000
Otros costos	0	0	0	0
Total Costos	7.667.307.000	7.421.768.000	7.421.768.000	7.421.768.000
Gastos Operacionales Administrativos	1.835.140.000	1.778.220.000	1.778.220.000	1.778.220.000
Gastos Operacionales de Ventas	2.100.976.000	2.099.605.000	2.099.605.000	2.099.605.000
Deducción Inversiones en Activos Fijos	0	0	0	0
Otras deducciones	1.984.739.000	1.609.209.000	1.609.209.000	1.609.209.000
Total deducciones	5.920.855.000	5.487.034.000	5.487.034.000	5.487.034.000
Renta Líquida Ordinaria del Ejercicio	539.571.000	1.223.052.000	1.218.931.000	1.218.931.000
Pérdida Líquida				
Compensaciones				
Renta Líquida	539.571.000	1.223.052.000	1.218.931.000	1.218.931.000
Renta Presuntiva	176.717.000	176.717.000	176.717.000	176.717.000
Renta exenta	0	0	0	0
Rentas gravables	0	0	0	0
Renta Líquida Gravable	539.571.000	1.223.052.000	1.218.931.000	1.218.931.000
Ingresos por ganancias ocasionales	741.000.000	741.000.000	741.000.000	741.000.000
Costos por ganancias ocasionales	830.107.000	0	40.626.000	562.255.000
Ganancias ocasionales no gravadas y ex	0	0	0	-
Ganancias ocasionales gravables	0	741.000.000	700.374.000	178.745.000
Impuesto sobre renta líquida gravable	178.058.000	403.607.000	402.247.000	-
Descuentos Tributarios	0	0	0	-
Impuesto Neto de Renta	178.058.000	403.607.000	402.247.000	-
Impuesto de ganancias ocasionales	0	245.530.000	231.123.000	58.986.000
Impuesto de remesas	0	0	0	-
Total Impuesto a cargo	178.058.000	649.137.000	633.370.000	461.233.000
Anticipo por el año gravable		0	0	-
Saldo a favor año sin devolución		0	0	-
Autorretenciones		0	0	-
Otros conceptos	150.128.000	150.128.000	150.128.000	150.128.000
Total Retenciones	150.128.000	150.128.000	150.128.000	150.128.000
Anticipo año gravable siguiente				-
Saldo a pagar por impuesto	27.930.000	499.009.000	483.242.000	311.105.000
Sanciones	0	753.726.000	728.499.000	283.178.000
Total saldo a pagar	27.930.000	1.252.735.000	1.211.741.000	594.282.000
Total saldo a favor				

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁶⁸

En el presente caso, la Sala advierte que Cueros y Diseños S.A. incurrió en una conducta constitutiva de inexactitud sancionable, conforme los artículos 647 y 647-1 del ET, al incluir costos improcedentes que redujeron el saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008. Asimismo, estima que esta no se encuentra amparada por una diferencia de criterios, pues la controversia no recayó sobre una interpretación razonable del derecho aplicable,

⁶⁸ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, exp. 20623, MP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, exp. 19823, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.



sino sobre el incumplimiento de los requisitos legales para la procedencia de los costos declarados, en especial, la regla prevista en el artículo 89 del ET.

Así, acreditada la infracción sancionable, la Sala debe mantener la sanción por inexactitud, reducida al 100% por el *a quo*, en aplicación del principio de favorabilidad previsto en los artículos 29 de la Constitución Política y 640 del ET, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, en concordancia con el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016.

SANCIONES	
Saldo a pagar liquidación privada	27.930.000
Saldo a pagar liquidación Consejo de Estado	311.108.000
Base sanción por inexactitud	283.178.000
Tarifa: Ley 1819/17 art 288	100%
Sanción por inexactitud	283.178.000

Condena en costas

La Sala se abstendrá de imponer condena en costas en esta instancia, comoquiera que en este caso prosperaron parcialmente las pretensiones, conforme el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (aplicable por remisión del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011).

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. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia del 25 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la sociedad Cueros y Diseños S.A. contra la DIAN, el cual quedará así:

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLARAR que el valor del impuesto de renta y de la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad CUEROS Y DISEÑOS S.A., por el periodo gravable 2008, corresponde a la suma determinada en la parte considerativa de la presente providencia.

2. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **Reconocer** personería jurídica a la abogada María Fernanda López Osorio, quien actúa como apoderada de la DIAN, conforme con el poder visible en el índice 11 de Samai.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.



Radicado: 05001-23-33-000-2013-01416-01 (29238)
Demandante: Cueros y Diseños S.A.

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto parcial

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Salva voto

La validez e integridad de este documento pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>