CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2014-01426-01 (25236)
Demandante: Restrepo y Londoño S.A.
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2011. Deducción por bonificación laboral ocasional. Retención en la fuente.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 30 de agosto de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió (ff. 226 a 227):

> Primero: denegar las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo analizado en la parte motiva de está providencia.
>
> Segundo: condenar a la parte vencida en el proceso al pago de las costas de esta instancia, en el evento de haberse causado y en la medida de su comprobación, las cuales deberán ser liquidadas por la secretaría de esta corporación de conformidad con el artículo 366 del CGP.
>
> Tercero: fijar como agencias en derecho el equivalente a un (01) SMLMV, de conformidad con lo establecido en el numeral 3.1.2 del artículo 6.º del Acuerdo 1887 de 2003.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412013000079, del 24 de julio de 2013 (ff. 436 a 456 caa3), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por la actora, para rechazar como deducciones los gastos por bonificaciones ocasionales, honorarios y pensión extralegal, con fundamento en lo cual incrementó la base gravable, el impuesto a cargo e impuso sanción por inexactitud. La decisión fue confirmada en la Resolución nro. 900.279, del 25 de agosto de 2014 (ff. 500 a 513 caa3).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso

Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 69 a 70):

> 1. Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:
>
> Resolución nro. 900.279 del 25 de agosto de 2014 por la cual se decide un recurso de reconsideración.
>
> Liquidación Oficial de renta sociedades y/o naturales obligados a llevar contabilidad revisión nro. 052412013000079 del 24 de julio de 2013.
>
> 2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, restablecer en su derecho a Restrepo & Londoño S.A., disponiendo que:
>
> Mi representada tiene un saldo a favor por la suma de $169.109.000, distinto a lo que dispone la Resolución nro. 900.279 del 25 de agosto de 2014 por la cual se decide un recurso de reconsideración.
>
> Mi representada no está obligada al pago de una sanción por inexactitud por la suma de $263.963.000, como lo que dispone la Resolución nro. 900.279 del 25 de agosto de 2014 por la cual se decide un recurso de reconsideración.
>
> Se actualice de inmediato el estado de cuenta del contribuyente eliminando cualquier obligación a su cargo por impuesto, intereses y sanciones.
>
> Condenar a la Nación -DIAN- Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos fácticos y de derecho que prueban la irregularidad manifiesta de la Administración de Impuestos como se expone en la presente demanda.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 57 del CST (Código Sustantivo del Trabajo, Decreto 2663 de 1950); 27, 87-1, 104, 105, 107, 437-2, 437-3 y 742 del ET (Estatuto Tributario); 42 y 137 del CPACA; 32 del Decreto 88 de 1988; 48 del Decreto 2649 de 1993; 14 del Decreto 1000 de 1997 y 3.º del Decreto 522 de 2003, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 7 a 8):

Sostuvo que los actos demandados vulneraron las normas en las que debían fundarse al rechazar como deducciones los gastos por una bonificación ocasional, por honorarios y por una pensión extralegal, expensas respecto de las que alegó que estaría probado el cumplimiento de los requisitos legales para su reconocimiento fiscal. Afirmó que la bonificación procedía porque la reconoció contablemente; porque conforme al artículo 32 del Decreto 88 de 1988 solo habría que practicar la retención en la fuente por pagos laborales en el momento en que se efectuara el pago, por lo cual no sería exigible que la suma en cuestión formara parte de la base de retenciones en la fuente del periodo; porque los actos acusados estuvieron indebidamente motivados al sustentar el rechazo de la deducción en una doctrina oficial relativa a otro supuesto de hecho y porque dichos actos omitieron exponer las razones por las que la bonificación incumpliría el requisito de necesidad del artículo 107 del ET. Acerca de la deducción de los honorarios pagados por servicios profesionales planteó que procedía porque se cumplían las exigencias del artículo 107 del ET, porque existían los soportes contables pertinentes y porque declaró y pagó el IVA (impuesto sobre las ventas) correspondiente. Señaló además que la deducibilidad de este gasto no se afectaba por el hecho de carecer de un documento equivalente a la factura expedido por el prestador de los servicios, ni tampoco por no tener la constancia de que el proveedor de los servicios estuviera inscrito en el régimen simplificado del IVA, pues, a su entender, el incumplimiento de deberes formales por parte de un tercero no le era imputable, ni desvirtuaba la realidad de la operación, para lo cual invocó sentencias de esta Sección en las que se reconocen la libertad probatoria en la

demostración de la realidad de los negocios[1]. Sobre la deducción de la pensión extralegal indicó que, como el beneficiario era el socio que había fundado y expandido la actividad económica principal de la empresa, tendría relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad. Agregó que esta expensa no contrariaba la normativa laboral.

Por último, se opuso a la sanción por inexactitud aduciendo que no cometió la conducta infractora señalada en el artículo 647 del ET y que, en cualquier caso, de haberlo hecho, correspondía exculparlo por tener un criterio diferente sobre la normativa aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 113 a 132), para lo cual manifestó que los actos enjuiciados fueron debidamente motivados porque señalaron los fundamentos de hecho y de derecho que sustentaron el rechazo de la deducción de la bonificación laboral ocasional. Señaló que, aunque la erogación cumplía con el requisito de necesidad, no era deducible porque su contraparte no practicó la retención en la fuente correspondiente por pagos laborales. También alegó que el rechazo de la deducción del gasto en honorarios se justificaba, con fundamento en la letra *c*. del artículo 177-2 del ET, porque la actora no tenía constancia de la inscripción del prestador del servicio en el régimen simplificado del IVA; a lo cual añadió que, según la información registrada en el RUT (Registro Único Tributario), esa persona no estaba inscrita en ese régimen. Afirmó que era improcedente el gasto por la pensión extralegal dado que no podía establecerse el cumplimiento de los requisitos de necesidad y de proporcionalidad previstos en el artículo 107 del ET, en la medida en que se omitió brindar el cálculo actuarial que soportaría la cuantía. Finalmente, sostuvo que la actora incurrió en la infracción por inexactitud, sin que fuera a consecuencia de un error en la comprensión del derecho aplicable.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora (ff. 201 a 226). Juzgó correcto el rechazo de la deducción por el gasto en la bonificación porque, aunque cumpliera los requisitos del artículo 107 del ET, no se acreditó haber practicado la retención en la fuente correspondiente a los pagos laborales. De otra parte, estimó que, si bien estaba probado que la demandante pagó los honorarios y la pensión extralegal cuestionados, no se desvirtuó el incumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 107, 177-2 y 771-2 del ET para la procedencia de esas deducciones. En este sentido, constató que no obraba en el plenario constancia de que al momento de la prestación de los servicios la contratista estuviera inscrita en el RUT como responsable del régimen simplificado; tampoco de que la pensión extralegal fuera necesaria y tuviera relación de causalidad con la actividad productora de renta, en lugar de ser una liberalidad; y avaló la imposición de la sanción por inexactitud, para lo cual negó la existencia de una causal exculpatoria.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (ff. 233 a 241). Respecto a la deducibilidad de la bonificación ocasional, alegó no haber desatendido el artículo 87-1 del ET porque el incentivo no correspondía a un pago laboral pues se le concedió a uno de sus socios.

[1] Sentencias del 04 de marzo del 2010 (exp. 17074, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 23 de septiembre de 2010 (exp. 16739, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Añadió que, incluso bajo el mencionado artículo, tendría que practicarse la retención en el momento del pago y no en el de causación del gasto, junto a lo cual admitió no haber practicado ninguna retención por ese concepto y puso de presente que, para la época de los hechos, no se había proferido la jurisprudencia de esta Sección bajo la cual están sometidos a retención en la fuente los pagos asociados a una relación laboral, de modo que vulneraba los principios de buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima aplicar esa interpretación jurídica al caso. Sobre la deducibilidad de los honorarios, insistió en que era procedente porque estaría probada la existencia de la erogación; y, en torno a la relación de causalidad entre el rubro correspondiente a la pensión extralegal y su actividad productora de renta, señaló que estaría acreditada con la relación laboral que el beneficiario de la pensión tuvo con la sociedad en los años en que estuvo vinculado a la misma. Se opuso a la sanción por inexactitud impuesta, para lo cual alegó estar incursa en un error sobre la comprensión del derecho aplicable, así como a las costas impuestas por el tribunal.

Alegatos de conclusión

La parte demandada reiteró los argumentos que había formulado en las anteriores etapas procesales y agregó que la expensa por concepto de bonificación incumple con el requisito de necesidad del artículo 107 del ET (índice 16). La actora y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas. Así, corresponde estudiar si para que proceda la deducción de la bonificación ocasional reconocida a favor de una persona natural se requería haber cumplido el requisito de retención en la fuente prescrito en el artículo 87-1 del ET para los pagos laborales; y si procede deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta los pagos incurridos por los servicios profesionales prestados por un contratista responsable del régimen simplificado en el IVA, pese a que la operación no esté respaldada en un documento equivalente a la factura, ni se haya conservado una constancia de la inscripción del prestador de los servicios en el régimen simplificado del IVA. Por último, se decidirá sobre la sanción por inexactitud impuesta.

Es de precisar, que en el trámite de esta instancia la Sala tiene vedado analizar los cargos de apelación encaminados a afirmar que la bonificación en discusión no estaba sujeta a la retención en la fuente dispuesta en el artículo 87-1 del ET porque se trataba de una retribución dispuesta a favor de un socio de la entidad, que no de un pago laboral, en la medida en que ese cargo no fue planteado en la demanda y de hecho conlleva un cambio frente al debate inicialmente propuesto por la apelante, pues ya había admitido el carácter laboral de la expensa al recurrir en vía administrativa (f. 465 caa3) y en el mismo escrito de demanda (f. 80). Esas alegaciones novedosas sobre la procedencia de la expensa, que son incongruentes con las planteadas en la demanda, no pueden ser abordadas por el tribunal de cierre, ya no solamente porque afectarían los derechos de contradicción y defensa de la contraparte, sino porque se violaría la prescripción del artículo 281 del CGP en el sentido de que la sentencia tiene que ser consonante con lo aducido en la demanda. Por las mismas razones, se carece de habilitación para emitir pronunciamiento sobre el cargo planteado por la demandada en los alegatos finales de la segunda instancia, según el cual, era improcedente esa misma expensa porque incumplía el requisito de necesidad

del artículo 107 del ET. Lo anterior, obedece a que la etapa de alegaciones de conclusión no es la adecuada para plantear cargos de impugnación contra la sentencia de primera instancia, a lo cual se añade que en la contestación de la demanda se había admitido que la bonificación pagada realizaba las exigencias del artículo 107 del ET.

2- Sobre la primera cuestión debatida, la demandante sostiene que los artículos 87-1 del ET y 32 del Decreto 88 de 1988 deben interpretarse de manera conjunta, lo cual, a su entender, llevaría a reconocer que la finalidad de ambas normas es la de impedir que se deduzcan de la base gravable del impuesto sobre la renta los pagos laborales que no hayan estado sometidos a retención en la fuente; por ende, alega que no tendría que haberse acreditado el cumplimiento de ese requisito en el periodo revisado en la medida en que en este solo acaeció el reconocimiento contable de la obligación y no el pago. En cambio, para la demandada corresponde rechazar la deducción al no haberse practicado retención en la fuente. Al respecto, observa la Sala que las partes concuerdan en que la bonificación permanecía pendiente de pago, sin que se hubiere practicado retención en la fuente alguna, hechos que fueron admitidos en la audiencia inicial (f. 164). Únicamente debaten si el pago originado en la relación laboral, reconocido contablemente en el año en discusión, tendría que haber estado sometido a retención en la fuente a efectos de la procedencia de su deducción en el impuesto sobre la renta.

2.1- De acuerdo con el artículo 87-1 del ET, la procedencia de la deducción de los «*gastos originados en la relación laboral*» se encuentra supeditada, a que se corrobore que estos formaron «*parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales*», mandato que debe compaginarse con lo prescrito, en torno al momento en el cual se debe llevar a cabo dicha retención, en el artículo 32 del Decreto 88 de 1988, bajo el cual corresponde hacerlo «*en el momento del respectivo pago*». Así, prescribe el ordenamiento que la deducibilidad de los pagos originados en una relación laboral pende de que se practique la retención en la fuente procedente sobre el monto en el momento en que se le paga al perceptor del ingreso, con lo cual, la falta absoluta de retención en la fuente sobre montos originados en la relación laboral conlleva la imposibilidad de deducir de la base gravable del impuesto sobre la renta el monto reconocido o pagado.

2.2- En el presente proceso, el tribunal determinó que en el plenario no obraba prueba de que se hubiese efectuado retención alguna en cualquier momento (f. 221), afirmación que no fue controvertida, ni desmentida, en el recurso de apelación presentado por la demandante, pues esta optó por argumentar que la bonificación no estaba sometida a retención en la fuente porque se trataba de una retribución reconocida a favor de uno de sus socios (f. 235) y que aun si fuese una remuneración laboral sería deducible porque el monto se encontraba pendiente de pago y por tanto no había estado sujeto a retención.

2.3- Visto lo anterior, para la Sala es un hecho cierto que la apelante acepta no haber practicado nunca la retención en la fuente respecto de la bonificación debatida, circunstancia que acredita la juridicidad del motivo en que se fundó la modificación hecha a la declaración revisada por los actos demandados al rechazar la deducción del pago laboral realizado a título de bonificación ocasional. Así porque el artículo 87-1 del ET le impedía al empleador deducir de su base imponible la bonificación laboral ocasional no sometida a retención en la fuente. No prospera el cargo de apelación.

3- Sobre la segunda cuestión debatida, la actora sostiene que en el periodo en discusión incurrió en erogaciones al contratar servicios profesionales y asegura que los honorarios correspondientes son deducibles porque se trataba de una operación real y existente. Pese al cargo de apelación, observa la Sala que el motivo por el cual el tribunal rechazó la deducibilidad de la expensa fue uno distinto al debate sobre la realidad o no del pago,

pues juzgó que la persona perceptora del pago «*debió acreditar ante el contribuyente el hecho de estar registrada en el RUT bajo el régimen simplificado para la fecha en que recibió el pago, aspecto que no está probado al interior de este proceso*» (f. 223).

Consecuentemente, la apelación de la actora omitió controvertir el análisis y la valoración probatoria efectuada por el *a quo* en la sentencia recurrida acerca de la improcedencia fiscal del gasto; a lo cual se añade que la pretensión de la actora transgrede mandatos expresos de derecho positivo, conforme a los cuales, independientemente de la realidad de la expensa, para el reconocimiento de deducciones en el impuesto sobre la renta se requiere que la operación correspondiente esté acreditada en una factura o documento equivalente (artículo 771-2 del ET) y que, en el caso de las operaciones gravadas con el IVA –como son las prestaciones de servicios profesionales–, no son aceptables como deducciones los gastos incurridos con responsables del régimen simplificado del IVA (que existía para la época de los hechos), cuando el contratante no conserve copia del documento en el que conste la inscripción del prestador de los servicios dicho régimen (letra *c*. del artículo 177-2 del ET). No procede el cargo de apelación.

4- De otra parte, en lo que respecta a la deducción de lo pagado por concepto de pensión extralegal a uno de sus exempleados, la demandante planteó como cargo de apelación que el gasto sí era deducible porque guardaba relación de causalidad con su actividad generadora de renta. Sin embargo, la Sala constata que el fundamento de los actos acusados para rechazar la deducción nunca consistió en negar la relación de causalidad a la que alude la apelación, dado que se ciñó a estimar que la erogación incumplía, por falta de prueba, con la exigencia de necesidad del gasto que consagra el artículo 107 del ET (f. 453 caa3). En concreto, se indicó en el acto de determinación oficial que la expensa no contaba con «*el estudio del cálculo actuarial que debe realizar una firma especializada en estos temas*» y que «*los documentos aportados por la sociedad para demostrar ese elemento esencial no sirven como soporte*» (f. 510 caa3). En esos términos, la apelación de la actora no controvirtió las razones que sustentaron el rechazo de esa deducción y a la Sala le está vedado abordar el planteamiento formulado porque el objeto y el límite del control de legalidad ejercido por la jurisdicción de lo contencioso–administrativo es el acto en sí mismo, parámetro de juzgamiento que para esta Corporación no se enerva ni aun cuando el *a quo* considera razones adicionales en su decisión.

5- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta a la demandante. Al tenor del artículo 647 del ET, entre otros hechos, la omisión de ingresos y la inclusión de costos y gastos improcedentes es una conducta punible, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

Según se estableció en el proceso, la apelante, al autoliquidar el impuesto, contravino mandatos legales, expresos, que establecen en términos gramaticales no afectados por dudas interpretativas requisitos que deben acreditarse para que proceda la deducción de un gasto, independientemente de la existencia de la erogación. En concreto, el artículo 87-1 del ET preceptúa que solo son deducibles los pagos laborales que hayan sido sometidos a retención en la fuente y en el expediente no hay prueba alguna de la práctica de esa retención y la apelante admitió no haberla llevado a cabo en la medida en que se trataba de la retribución a uno de sus socios; el artículo 771-2 *ibidem* dispone que solo son procedentes en el impuesto sobre la renta las erogaciones que consten en factura o

documento equivalente y la apelante admite que los honorarios pagados, cuya deducibilidad reclama, no están soportados en un documento equivalente; y la letra *c*. del artículo 177-2 del *ejusdem* preceptúa que no pueden aceptarse como gastos en el impuesto sobre la renta las operaciones gravadas con el IVA llevadas a cabo por personas no inscritas en el régimen común, cuando quiera que el contratante no conserve copia del documento en el cual conste que el vendedor o prestador de servicios estuviere inscrito en el régimen simplificado y sucede que en el caso el apelante reconoce no tener esa certificación y la autoridad afirmó, sin que fuera desvirtuada, que el prestador de los servicios no estaba inscrito en el RUT. Corolario de lo anterior, la Sala concluye que de manera consciente se desatendieron mandatos legales relativos a la autoliquidación del impuesto sobre la renta, cuya comprensión estaba al alcance de los administrados y, en mayor medida, de una entidad que, como la demandante, ofrece servicios de asesoría experta en materia tributaria.

En vista de que en el caso enjuiciado la Sala determinó la adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor, así como la falta de adecuación entre el conocimiento de la normativa aplicable y la conducta desplegada, no está llamado a prosperar el cargo de apelación planteado contra la imposición de la sanción por inexactitud, pues no concurre al caso ninguna causal exculpatoria. Con todo, dado que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160 al 100%, procede, de conformidad con el principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 de la Constitución), reducir la multa que fue impuesta en el acto demandado. El monto de la sanción procedente se calcula así:

Sanciones	
Saldo a favor autoliquidado antes de sanciones	$169.109.000
Saldo a favor determinado antes de sanciones	$4.132.000
Base de la sanción por inexactitud	$164.977.000
Porcentaje	**100%**
Sanción por inexactitud	$164.977.000

6- Así, por virtud del principio de favorabilidad en materia punitiva, la Sala revocará la sentencia apelada, a fin de declarar la nulidad parcial de los actos acusados, pero solo a efectos de adecuar el monto de la sanción por inexactitud a la norma posterior favorable.

7- Por no estar probadas en el expediente, la Sala revocará las costas impuestas por el *a quo* y se abstendrá de condenar por ese concepto en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

> *Primero. Declarar la nulidad parcial de los actos demandados en cuanto a la sanción por inexactitud impuesta. A título de restablecimiento del derecho, fijar la sanción por inexactitud a cargo de la demandante en $164.977.000, según las consideraciones efectuadas en la parte motiva de la sentencia de última instancia.*

2. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

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

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

(*Firmado electrónicamente*)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(*Firmado electrónicamente*)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(*Firmado electrónicamente*)
MILTON CHAVES GARCÍA

(*Firmado electrónicamente*)
WILSON RAMOS GIRÓN