



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., trece (13) de abril de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2019-00470-01 (25843)
Demandante: Centrogral SAS
Demandada: DIAN

Temas: CREE. 2015. Declaración de corrección. Ingresos recibidos para terceros. Costos. Deducciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 19 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que resolvió (índice 2 de Samai)¹:

Primero: Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo: Sin condena en costas en esta instancia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 900.005, del 29 de mayo de 2018, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) correspondiente al año gravable 2015 a cargo de la actora. En concreto, aumentó ingresos brutos, disminuyó costos y deducciones, impuso sanción por inexactitud y disminuyó el saldo a favor (índice 2 de Samai). Luego, mediante declaración de corrección, la actora se allanó parcialmente al desconocimiento de costos e incrementó el monto del anticipo de la sobretasa para el año gravable siguiente (f. 483 caa). La liquidación oficial fue modificada por la Resolución nro. 900.001, del 05 de junio de 2019 (índice 2 de Samai) respecto de una parte de la adición de ingresos brutos; y, no se aceptó la corrección provocada que presentó la contribuyente.

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 (índice 2 de Samai):

¹ Del repositorio informático Samai.

- a) Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900.005, del 29 de mayo de 2018, (...) por medio de la cual se modificó la liquidación privada de Centrogral del impuesto sobre la renta para la equidad- CREE del año gravable 2015.
- b) Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 900.001, del 05 de junio de 2019, notificada el 04 de julio de 2019, (...) mediante la cual se decide el recurso de reconsideración presentado en contra de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900.005, del 29 de mayo de 2018.
- c) Que, a título de restablecimiento del derecho, se declare que Centrogral presentó en debida forma su declaración de impuesto sobre la renta para la equidad-CREE- del año 2015, por lo que la misma se encuentra en firme, no habiendo lugar a la determinación de un mayor impuesto, así como tampoco a la imposición de sanción por inexactitud alguna a su cargo.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 83, 95.9, 363 de la Constitución; 2142 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 1262 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); 107, a 713, 742, 647 y 683 del ET; y 193 y 197.5 de la Ley 1607 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2 de Samai):

La demandante consideró que su contraparte debió aceptar la declaración de corrección presentada con ocasión de la liquidación oficial, porque cumplía los requisitos del artículo 713 del ET. Al respecto, explicó que al allanarse parcialmente al desconocimiento de costos se alteró la base imponible del impuesto, sobre la cual también se calculaba el anticipo del 100% de la sobretasa para el año gravable siguiente, de manera que podía ajustar ese renglón incrementando el monto de dicho anticipo aun cuando no hubiese sido glosado, conforme con la sentencia del 21 de febrero de 2019 (exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

Frente a una parte de los ingresos adicionados, explicó que era distribuidora autorizada de unos herbicidas que adquiría de la sociedad Compañía Agrícola, los cuales se vendían a unos almacenes, quienes suscribían con tal compañía proveedora unos acuerdos de programas de incentivos denominados «*plan diamante*», en los que por cumplimiento de cierto volumen de compras trimestrales o anuales recibían unos descuentos que ella les transmitía en su condición de distribuidora de los productos cubiertos con el plan de incentivos, de manera que los ingresos que le pretendía adicionar la Administración, correspondían a ingresos percibidos para terceros, conforme fueron registrados como pasivos, lo que se acompasaba con las notas crédito que expidió para reconocer esos descuentos a los almacenes con convenios en el programa de incentivos. Agregó que, su contraparte omitió valorar los acuerdos referidos y los soportes internos y externos que daban cuenta de que fueron ingresos para terceros, de manera que no podía sustentarse la adición de esos ingresos en el cruce de información que hizo la autoridad de su contabilidad, con la información en medios magnéticos que reportó la compañía proveedora otorgante de los incentivos a los clientes finales por su conducto, en su calidad de distribuidora autorizada.

Respecto de la otra porción de ingresos adicionados por la autoridad, expuso que correspondían al IVA pagado, y que fue incluido como mayor valor del gasto por una sociedad con la que adelantó unas operaciones, lo cual se demostraba con la corrección de la información en medios magnéticos de esa compañía y las facturas de venta aportadas con el recurso de reconsideración, no obstante lo cual, tales pruebas no fueron analizados por la autoridad tributaria, por lo que el acto que desató el recurso estuvo falsamente motivado y era improcedente la adición de ingresos.

En relación con los costos, argumentó que los incurridos a través de la sociedad que importó bienes por cuenta suya, fueron realizados en virtud de un contrato de mandato que suscribió en calidad de mandante, y estaban acreditados con la certificación que le



expidió su mandataria, su contabilidad, la información en medios magnéticos y el contrato de mandato que allegó; medios de prueba que también señala no fueron valorados por la demandada.

En relación con las deducciones, expuso que el rechazo de una parte de ellas, se originó en un error en la información exógena de la sociedad Grupo Gral SAS, que reportó una operación que no se llevó a cabo, consistente en haberle reintegrado unos costos y gastos, lo que le significó a la demandante el rechazo de gastos deducibles. Par acreditar esto, aportó copia de la corrección de la información en medios magnéticos de dicha sociedad y una declaración juramentada del representante legal de esa compañía en la que aceptaba el error en la información en medios magnéticos. Respecto de la otra parte de las expensas rechazadas, explicó que el gasto objetado se originó en el pago de la indemnización por la terminación anticipada de un contrato de prestación de servicios contables que celebró y que su valor era deducible teniendo en cuenta que cumplía con las exigencias del artículo 107 del ET, pues su pago hacía parte de las costumbres mercantiles y los servicios contratados eran indispensables para su funcionamiento. Finalmente, afirmó que la sanción por inexactitud era improcedente, y que en todo caso existió error sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2 de Samai). Insistió en que la actora en su declaración de corrección no podía alterar el valor declarado como anticipo de la sobretasa del año gravable siguiente, porque no fue glosado.

Frente a los ingresos adicionados, aseguró que la demandante no demostró que fueron para terceros ni que la otra porción de ingresos adicionados haya correspondido a la inclusión del IVA pagado como mayor valor del gasto que informó otra sociedad.

En lo concerniente a los costos rechazados, aseguró que el tribunal no podía valorar el contrato de mandato que aportó la demandante en vía judicial pues no fue allegado en sede administrativa. Respecto de las deducciones rechazadas, señaló que la contribuyente no probó la existencia del error en la información en medios magnéticos que presentó una sociedad con la que adelantó transacciones, relativo al registro de operaciones de unas notas crédito de esa sociedad por reintegro de costos y gastos, y que la declaración juramentada del representante legal de dicha compañía no debía analizarse, en la medida en que no fue allegada en la actuación administrativa. Sobre la otra porción de deducciones rechazadas relacionadas con el pago de una indemnización, señaló que durante la discusión administrativa la demandante no aportó el contrato de prestación de servicios contables cuya terminación anticipada originó el gasto que pretendía deducir y que solo había allegado el contrato de transacción con el que finalizó el negocio jurídico referido; sin perjuicio de ello, invocó la sentencia del 19 de agosto de 2010 (exp 16988, CP: William Giraldo Giraldo), según la cual el pago de indemnizaciones no era obligatorio para el desarrollo del objeto social.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda (índice 2 de Samai). Consideró que la corrección provocada era inválida porque la actora modificó el anticipo de la sobretasa para el año gravable siguiente sin que la Administración lo hubiese cuestionado, en contra del artículo 713 del ET. Precisó que la demandante podía allegar pruebas nuevas en sede judicial, tal como lo había señalado esta corporación en sentencia del 16 de septiembre de 2010 (exp. 17101, CP: William Giraldo Giraldo) y, bajo ese entendido, determinó que

los acuerdos de incentivos estuvieron vigentes desde el 01 de septiembre de 2014 hasta el 31 de agosto de 2015, de manera que juzgó que no podía establecerse qué parte de la suma adicionada como ingreso correspondía a los incentivos presuntamente trasladados durante el período gravable revisado (*i.e.* 2015); además, determinó que solo una de las facturas aportadas relacionaba una liquidación de incentivo por valor de \$9.400.000 y, en todo caso, la demandante no demostró que se había trasladado efectivamente al cliente final. En relación con la parte restante de los ingresos adicionados por la Administración, estableció que los balances de la sociedad que incluyó el IVA pagado como mayor valor del gasto no constituían medios de prueba válidos porque presentaban errores y que las facturas que aportó no estaban suscritas por contador o revisor fiscal.

Sobre el desconocimiento de los costos derivados de la ejecución de un contrato de mandato, advirtió que diferían los valores reportados en las facturas y en los certificados de revisor fiscal aportados por la mandataria y que no correspondían a la totalidad de los costos rechazados, de ahí que estableció que la demandante no determinó con certeza el monto del costo. En relación con el rechazo de las deducciones señaló que, la actora no allegó evidencias para desvirtuar el rechazo de las deducciones que, según su dicho, se originó en un error en el reporte de la información en medios magnéticos por parte de la sociedad con la que adelantó operaciones y, respecto de la porción restante de las expensas rechazadas, y que correspondían al pago de una indemnización originada en la terminación anticipada del contrato de prestación de servicios contables, juzgó que, de conformidad con la sentencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), el gasto no era determinante para el aumento de la renta del extremo activo, comoquiera que se dedicaba a la venta y compra de productos agrícolas. Por último, aseguró que había lugar a la sanción por inexactitud imputada, la cual fue fijada por los actos acusados en el equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar por impuesto y el saldo a favor rechazado.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 2 de Samai). En primer lugar, sostuvo que la Resolución nro. 87 del 03 de enero de 2020, resolvió a su favor el recurso interpuesto contra la liquidación oficial que modificó su declaración de renta correspondiente al año gravable 2015 y que, al recaer sobre glosas similares al *sub examine*, constituía precedente administrativo que debía acatarse en esta instancia. Por otra parte, persistió en que su corrección provocada era válida, en tanto que podía modificar los renglones cuyos resultados se derivaban de las glosas aceptadas, de acuerdo con la sentencia del 20 de agosto de 2020 (exp. 22306, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

Afirmó que el *a quo* no valoró los medios de convicción que aportó y solicitó que fueran analizados como lo hizo la Administración en el acto que invocó como precedente administrativo. En concreto, expuso que el pago de las bonificaciones se realizaba mediante notas crédito a favor de los clientes finales y que había acreditado el registro como ingresos recibidos para terceros, por lo que estos no debieron adicionarse.

Indicó que el tribunal pasó por alto el contrato de mandato que celebró y que los certificados expedidos por el revisor fiscal de la mandataria cumplían con los requisitos exigidos por el artículo 777 del ET, lo cual acreditaba los costos rechazados. Precisó que, para demostrar la procedencia de una parte de sus deducciones, aportó la corrección de la información en medios magnéticos de la sociedad que reportó una operación de la que se derivaban notas crédito (reintegro de costos y gastos), y que allegó una declaración



juramentada del representante legal de esa compañía en donde reconocía el error. Y, frente al desconocimiento de la deducción originada en el pago de la indemnización por terminación anticipada de un contrato de prestación de servicios contables, manifestó que, en virtud de la sentencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), la relación de causalidad del gasto cuestionado con su actividad no estaba determinada

por la obtención de ingresos ni por su objeto social; además, señaló que la prestación de servicios contables era indispensable para ejecutar su objeto social, aún más teniendo en cuenta que su contabilidad es necesaria para calcular los tributos. Asimismo, explicó que tenía que pagar la indemnización cuestionada pues debía cumplir sus obligaciones para realizar su objeto social.

Por lo anterior, reiteró que no procedía la sanción por inexactitud impuesta y, seguidamente, invocó la causal exculpatoria de error sobre el derecho aplicable.

Se pone de presente que la actora no cuestionó la adición de los ingresos, en la parte proveniente de la información exógena reportada por un tercero, con el que había desarrollado operaciones, lo que según la demanda, obedeció a un error de ese tercero, al reportar dentro de la operación el IVA pagado como un mayor valor del gasto.

Pronunciamentos finales

La demandada insistió en la invalidez de la corrección provocada y aseguró que el tribunal valoró todos los medios de convicción que obraban en el expediente (índice 11 de Samai). La demandante y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó las pretensiones de la demanda. En concreto, corresponde definir si a pesar de que la autoridad no glosó el anticipo del impuesto discutido, la actora podía en su declaración de corrección, presentada en la oportunidad del artículo 713 del ET, incrementar ese anticipo del 100% de la sobretasa al impuesto CREE, como resultado del allanamiento parcial a una parte de los costos rechazados.

Seguidamente se juzgará si el tribunal valoró los medios de convicción que aportó la demandante, en función de lo cual se determinará: (i) si los ingresos adicionados por la Administración en cuantía de \$252.608.320, correspondían a ingresos percibidos para terceros, derivados del traslado de incentivos de la sociedad Compañía Agrícola SAS; (ii) si procedían los costos en cuantía de \$342.194.000, los que aduce la actora incurridos en desarrollo de un contrato de mandato, en el que actuó como mandante; (iii) si las deducciones por valor de \$30.974.408 eran procedentes, en tanto su rechazo provino de un error en la información exógena de un tercero que reportó haber realizado con ella una operación que no existió, de la que se derivaron notas crédito por un presunto reintegro de costos y gastos a su favor; (iv) si era deducible la indemnización por la terminación anticipada del contrato de prestación de servicios contables en cuantía de \$56.881.877, por cumplir las exigencias de necesidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta y, por último, (v) la procedencia de la sanción por inexactitud.

2- Previo a abordar el análisis de los asuntos antes señalados, debe advertir la Sala que no se pronunciará sobre la Resolución 087, del 03 de enero de 2020, invocada por la apelante como precedente administrativo, proferido en otra actuación administrativa adelantada en su contra por el impuesto sobre la renta del mismo período gravable 2015, con glosas similares, en razón a que el despacho sustanciador negó, mediante auto admisorio del recurso de apelación del 08 de octubre de 2021, la solicitud de incorporar como prueba la copia de la señalada resolución, por no cumplirse los supuestos del artículo 212 del CPACA, de modo que esa providencia se encuentra ejecutoriada. En todo caso, se precisa señalar que el precedente administrativo no es vinculante para esta jurisdicción, acorde con lo previsto en el artículo 230 constitucional.

3- Tras lo anterior, partirá la Sala de revisar la validez de la declaración de corrección provocada presentada por la actora, quien sostiene que la aceptación parcial del rechazo de costos implicaba la alteración de la base sobre la cual se determinaba el anticipo de la sobretasa para el año gravable siguiente, de suerte que era procedente ajustarlo, aunque no hubiere sido glosado por la Administración, en apoyo de lo cual, invoca la sentencia del 20 de agosto de 2020, exp. 22306, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez. En contraste, la Administración y el *a quo* coinciden en que la corrección provocada era inválida porque se varió uno de los renglones que no fue objeto de glosa en la liquidación oficial de revisión.

Bajo tal contexto, le corresponde a la Sala definir si con ocasión de la presentación del recurso de reconsideración, la demandante podía corregir el anticipo, pese a no haber sido objetado por la autoridad tributaria, en tanto se derivaba de la aceptación parcial de una de las glosas propuestas.

3.1- Con miras a desatar la litis, partirá la Sala de reiterar el criterio definido por esta judicatura² en el sentido de que en las correcciones provocadas por la Administración, con ocasión a un requerimiento especial o una liquidación oficial de revisión, el contribuyente carece de libertad para configurar el contenido de la declaración, como cuando presenta correcciones voluntarias, de manera que, las modificaciones deben contraerse a las glosas propuestas en el acto oficial, so pena de invalidar la corrección. Esto salvo que, la modificación a otro renglón de la declaración surja como consecuencia de la aceptación total o parcial de la glosa propuesta o determinada.

Entonces, si en la corrección se modifican renglones distintos a los glosados por la autoridad, debe analizarse si tal variación se deriva de la glosa propuesta (sentencias del 29 de abril de 2021 y del 02 de diciembre de 2021, exps. 20745 y 23832, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez y Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

3.2- Para el caso sometido a análisis, se encuentra probado que el 30 de junio de 2016, la demandante corrigió voluntariamente la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) correspondiente al año gravable 2015, en la cual registró \$15.463.000 como valor del anticipo de la sobretasa para el año gravable siguiente (f. 33 caa1), que fue modificada por la Administración, mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900.005, del 29 de mayo de 2018, aumentando los ingresos brutos, disminuyendo costos y deducciones e imponiendo sanción por inexactitud (índice 2 de Samai).

Con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración contra el anterior acto, la demandante corrigió su declaración, aceptando parcialmente el desconocimiento de costos en la suma de \$5.350.031 y aumentando el impuesto (CREE), la sobretasa y el

² Consejo de Estado, Sentencias del 21 de febrero de 2019, exp. 21366, C.P. Julio Roberto Piza; del 14 de mayo de 2020, exp. 22851, C.P. Milton Chaves García; y del del 20 de agosto de 2020, exp. 22306, CP: Julio Roberto Piza

valor del anticipo de la sobretasa para el año gravable siguiente, este último que correspondía al 100% de la sobretasa al CREE (f. 483 caa3). Esta corrección no fue aceptada por la Administración debido a que la actora modificó el anticipo de la sobretasa para el año gravable siguiente pese a no haber sido objetado por el acto de determinación oficial.

3.3- Ahora bien, de conformidad con el artículo 22 de la Ley 1739 de 2014, vigente para la época de los hechos, la sobretasa a título del CREE estaba sujeta a un anticipo del 100% de su valor, el cual debía calcularse sobre la base gravable del impuesto CREE para el año gravable inmediatamente anterior. Atendida la dinámica de este anticipo, en la declaración del año gravable 2015 debía liquidarse el anticipo correspondiente al año 2016, aplicando a la base del impuesto CREE allí determinada, la tarifa prevista en la ley para este último año, a estos efectos, determinaba el Decreto 2243 del 2015, en su artículo 21: «*Para calcular dicho anticipo, el contribuyente debe tomar la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) del año gravable 2015 y aplicar la tarifa prevista en la tabla del artículo 22, literal b), de la Ley 1739 de 2014 para el año gravable 2016*».

Considerado lo anterior, cualquier modificación de la base imponible, afectaba indefectiblemente la liquidación del anticipo de la sobretasa del año siguiente. Entonces, como en virtud del allanamiento parcial al rechazo de costos, se aumentó la base gravable del impuesto, base de liquidación del anticipo para el siguiente año, la modificación de este (para aumentarlo), surgía consecuentemente, condiciones en las cuales, procede reconocer la validez de la corrección provocada que fue presentada por la actora.

4- Tras lo anterior, procede la Sala a dirimir los demás cuestionamientos de la apelante en relación con las modificaciones efectuadas a su liquidación privada, todos ellos fundados en que el tribunal omitió valorar las evidencias que aportó para desvirtuar las glosas relativas a la adición de ingresos, rechazo de costos y deducciones, que derivaron en un mayor impuesto a cargo y el rechazo del saldo a favor declarado.

A efectos de atender el estudio probatorio que reclama la parte actora, se evaluarán las glosas en el orden ya señalado.

4.1- En particular, la Administración adicionó ingresos por valor de \$252.608.320, que según afirma la demandante, corresponden a ingresos percibidos para terceros, según el acuerdo comercial en el que fungía como distribuidora autorizada de los productos de Compañía Agrícola SAS, sociedad que les otorgaba a los clientes finales unas bonificaciones por volumen de compras trimestrales y anuales, los cuales eran trasladados por intermedio de la demandante mediante notas crédito, que explica haber registrado contablemente como ingresos recibidos para terceros.

Se advierte que, aunque la Administración había adicionado también ingresos por valor de \$443.590, esto no fue objeto de apelación, de manera que Sala no se pronunciará sobre esa glosa.

4.2- En relación con la adición de ingresos por valor de \$252.608.320, la apelante sostiene que demostró la celebración del programa de incentivos, denominado «*plan diamante*», que la sociedad Compañía Agrícola otorgaba a los almacenes conveniados por volumen de compras trimestrales o anuales de herbicidas y que se reconocían por conducto de la actora, en su calidad de distribuidora autorizada de esos productos. A estos efectos, la actora aportó la copia de algunos de esos acuerdos celebrados, junto

con las notas crédito con las cuales instrumentalizó los acuerdos y señaló que el registro se efectuó en el pasivo como un ingreso recibido para terceros -cuenta 280515-.

El *a quo* juzgó que, en virtud de la vigencia de los acuerdos de bonificaciones aportado por la demandante (*i.e.* 01 de septiembre de 2014 hasta el 31 de agosto de 2015) no podía establecerse qué parte de la suma adicionada como ingreso correspondía a los incentivos supuestamente trasladados durante el período gravable revisado (*i.e.* 2015); además, señaló que la demandante no demostró el traslado efectivo al cliente final del valor reconocido como incentivos. En ese orden, se revisará si el tribunal valoró los medios probatorios aportados por la demandante, en función de lo cual se determinará si el extremo activo demostró (i) que los ingresos que adicionó la Administración durante el período 2015, por valor de \$252.608.320 correspondieron a ingresos recibidos para terceros.

Sobre ese asunto, obra en el expediente las siguientes piezas relevantes:

(i) La demandante aportó seis programas de incentivos «*clientes diamante*» vigentes desde el 01 de septiembre de 2014 hasta el 31 de agosto de 2015, suscritos entre la sociedad Compañía Agrícola SAS y los «*almac[enes] conveniado[s]*», la primera como concedente de los incentivos a los almacenes, por intermedio de la demandante, quien tenía la calidad de distribuidora autorizada del producto «*Roundup*», siempre y cuando se cumplieran unas metas de compra anuales y por período trimestral (septiembre a noviembre de 2014; diciembre de 2014 a febrero de 2015; marzo a mayo de 2015; y junio a agosto de 2015), según lo fijado en el respectivo programa de incentivos, estos debían ser transferidos por la demandante a través de notas crédito a favor de los almacenes conveniados -clientes finales-, que debían ser emitidas dentro de los 30 días siguientes a la finalización del último período del programa o a la fecha en que hubiese concluido el período, respectivamente.

Adicionalmente, una de las cláusulas del acuerdo establecía que si el «*almacén conveniado*» no cumplía la meta de compras en el período, no tenía derecho al incentivo; sin embargo, se previó que si alcanzaba la meta anual se le entregarían los incentivos por los períodos en los que no hubiese alcanzado las metas de compra. Estos incentivos debían ser pagados junto con el incentivo por el cumplimiento de la meta anual (índice 2 de Samai).

(ii) Desde el 20 de marzo de 2015 hasta el 05 de mayo de 2015, la actora expidió 23 notas crédito por valor total de \$13.389.866, a favor de los clientes finales por el cumplimiento de las metas de compra «*plan diamante*», efectuadas en el período septiembre y noviembre de 2014 (índice 2 de Samai).

(iii) Desde el 24 de junio de 2015 hasta el 03 de julio de 2015, la demandante profirió 16 notas crédito a favor de los clientes finales por valor de \$12.225.665, por el cumplimiento de las metas de compra del «*plan diamante*», efectuadas en el período diciembre de 2014 a febrero de 2015 (índice 2 de Samai).

(iv) El 04 de agosto de 2015, la contribuyente expidió 14 notas crédito a favor de los clientes finales en el monto de \$25.883.885, por el cumplimiento de las metas de compra «*plan diamante*», relativas al período de marzo a mayo de 2015 (índice 2 de Samai).

(v) El 20 de agosto de 2015, la actora profirió una nota crédito a favor de uno de los clientes finales, con ocasión del cumplimiento metas de compra «*plan diamante*» acordados como incentivos, por la suma de \$31.239.640 (índice 2 de Samai).

(vi) Desde el 25 de agosto de 2015 hasta el 14 de diciembre de 2015, la demandante expidió 18 notas crédito en cuantía de \$20.319.047, a favor de sus clientes por el cumplimiento de las metas de compra «*plan diamante*», en relación con el período junio a agosto de 2015 (índice 2 de Samai).

(vii) Desde el 25 de noviembre de 2015 hasta el 28 de diciembre de 2015, el extremo activo profirió 84 notas crédito por el concepto de «*descuento vuelta Syngenta*», «*Bono engánchate con engeo - Syngenta 2013 y semestre A 2014*», «*bonificación (...) (jul, ago, sept) (...) 2015*», «*bonificación plan comercial (...) gana kill*», «*bonificación por cumplimiento gana kill (...) 2015 (jul, ago, sept)*» y «*bonificación por cumplimiento tercera etapa (jul, ago, sept) vuelta Syngenta 2015*», por un valor de \$89.964.385 (índice 2 de Samai).

(viii) Desde el 30 de noviembre de 2015 hasta el 14 de diciembre de 2015, la demandante expidió 17 notas crédito a favor de sus clientes por el cumplimiento de las metas de compra anuales fijadas en el acuerdo «*plan diamante*», por la suma de \$114.316.142 (índice 2 de Samai)).

(ix) La actora aportó los comprobantes de registro diarios del 21 y 28 de enero; 20, 22 y 25 de marzo; 07 de abril; 05 de mayo; 24 y 30 de junio; 03 de julio; 04, 20 y 25 de agosto; 25 y 30 de noviembre; 5, 02, 03, 04, 09, 11, 14 y 28 de diciembre, todos ellos de 2015, que relacionan el programa de incentivos «*plan diamante*» que refirió en el actor en su demanda, identificando el nombre del beneficiario, el monto del incentivo, el número de la nota crédito, así como la dinámica contable, algunos de ellos indican el producto: «*Roundup*». Se incluyen también algunos de los descuentos «*engánchate con engeo*» y «*gana kill*»; estos dos últimos por programas que no formaron parte del acuerdo de incentivos que otorgaba la Compañía Agrícola a los almacenes conveniados.

Si bien se observan los comprobantes internos de causación, referidos a las notas crédito NC1500003, NC1500004, NC15ES0002, NC15ES0003 y NC1500036, relativas al «*plan diamante*» (\$137.668, \$409.407, \$33.467, \$40.348 y \$608.562, que totalizan \$1.229.452), las notas crédito no reposan en el expediente y, por cuenta de ello, no fue posible hacer la trazabilidad de lo contabilizado y el soporte externo que acredita la transferencia del valor a favor de un tercero.

El anterior acervo probatorio acredita que la demandante actuó como distribuidora autorizada de la sociedad -Compañía Agrícola-, misma que suscribió acuerdos con clientes (almacenes), en virtud de los cuales se comprometió a darles incentivos por el cumplimiento de metas de compras anuales y por períodos trimestrales. De conformidad con el clausulado del acuerdo, los incentivos debían ser entregados a los almacenes mediante notas crédito que debía expedir la distribuidora autorizada.

Asimismo, se pone de presente que, de la suma de ingresos adicionados por la Administración por valor de \$252.608.320, la actora acreditó \$217.374.245 como ingresos para terceros, tal como se deduce de los puntos probatorios ii a vi y viii, que dan cuenta de 89 notas crédito asociadas al traslado a los almacenes conveniados por el cumplimiento de metas de compra anuales y por los períodos de diciembre de 2014 a febrero de 2015; marzo a mayo de 2015; y junio a agosto de 2015, en virtud del «*plan diamante*», que acorde con los comprobantes internos de causación allegados, fueron registradas en la cuenta nro. 28150501 «*ingreso recibido para terceros*» como partida débito, con contrapartida en la cuenta por cobrar nro. 130505 «*deudores comerciales*» (índice 2 de Samai).

En cambio, se advierte del punto vii probatorio que, las sumas trasladadas a almacenes conveniados mediante 84 notas crédito por valor de \$89.964.385, correspondían a programas diferentes al «*plan diamante*» que es el suscrito por la empresa Compañía Agrícola con sus almacenes conveniados, trasladables por conducto de la sociedad actora, y que, a entender de la demandada configuraban ingresos en cabeza de la actora, de modo que no serán tenidos en cuenta, en tanto no conducen a enervar la glosa de los ingresos adicionados, como sí lo hacen las notas crédito emitidas por el programa del «*plan diamante*».

En ese orden de ideas, para la Sala, lo anterior permite establecer que la actora percibió ingresos para terceros por valor de \$217.374.245, provenientes de la sociedad Compañía Agrícola, y que correspondían a los incentivos otorgados a los clientes finales por parte de la citada sociedad, en desarrollo del «*plan diamante*» en razón del cumplimiento de las metas en las compras de productos herbicidas, entre ellos, «*Roundup*», los cuales fueron trasladados por la actora a sus beneficiarios, mediante notas crédito, de manera que es improcedente la adición de ingresos, en la suma que fue debidamente acreditada en el proceso como proveniente del citado plan de incentivos, tanto con los comprobantes internos del registro contable, como con las correspondientes nota crédito que fueron emitidas en el año 2015, con prescindencia de que algunas pudieran corresponder al reconocimiento del incentivo causado en el año 2014 para su beneficiario (almacén conveniado).

En suma, de la glosa de ingresos en cuantía de \$252.608.320, esta judicatura desestimaré la adición de ingresos por valor de \$217.374.245 y mantendrá la glosa respecto de la suma de \$35.234.075. En consecuencia, prospera parcialmente el cargo de apelación.

5- Respecto de los costos derivados del desarrollo de un contrato de mandato, en el que la actora actuó como mandante, reprocha la apelante que el tribunal no valoró el contrato de mandato, ni los certificados que lo soportaban, expedidos por el revisor fiscal de la mandataria, que cumplían con los requisitos exigidos por el artículo 777 del ET. Por su parte, el tribunal consideró que los valores reportados en las facturas y en los certificados de revisor fiscal aportados por la mandataria diferían y que en todo caso no correspondían a la totalidad de los costos rechazados por valor de \$342.193.505, por lo que concluyó que la demandante no determinó con certeza el monto del costo. Además, señaló que los certificados de revisor fiscal no relacionaban las facturas de los bienes importados.

Entrará entonces la Sala a definir si proceden los costos generados en el marco del contrato de mandato que celebró la actora en calidad de mandante.

5.1- Partirá la Sección de considerar que el artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998, vigente para la época de los hechos, preveía como soporte de los costos incurridos en desarrollo de un contrato de mandato, la certificación expedida por el mandatario que consignara su cuantía y concepto, avalada por contador público o revisor fiscal, según correspondiera.

Para verificar lo anterior, encuentra la Sala que los antecedentes ponen de presente lo siguiente:

(i) El 01 de abril de 2015, la demandante celebró un contrato de mandato sin representación en calidad de mandante con una sociedad que, en virtud del negocio jurídico referido, debía importar productos para la actora (índice 2 de Samai).

(ii) El 14 de julio de 2015, el revisor fiscal de la mandataria (Agrocorp S.A.), expidió dos certificaciones de los costos originados en dos importaciones de los bienes objeto del mandato, liquidados en junio y julio de 2015, especificando las facturas en una relación adjunta a los mismos. Asimismo, adjuntó una relación de las expensas discriminando su concepto y valor que ascendían a \$176.529.141.83 y \$160.314.329,84 respectivamente (índice 2 de Samai), lo que totaliza \$336.843.472.

(iii) Comprobantes de registros diarios del 30 de junio y 06 de julio de 2015, aportados por la actora, que dan cuenta del pago de los costos reportados por el mandatario en sus certificaciones (índice 2 de Samai).

(iv) Liquidación Oficial de Revisión nro. 900.005 del 29 de mayo de 2018, por medio de la cual, la Administración rechazó los costos por valor de \$342.194.000, aduciendo que, según el reporte de exógena, suministrada por la sociedad Cosmocol Colombia, la actora le había efectuado compras por valor de \$1.373.411.739, lo que difería del registrado por esta última en cuantía de \$1.715.605.241 (índice 2 de Samai), lo que generaba la diferencia glosada.

(v) El 05 de junio de 2019, la demandada resolvió el recurso de reconsideración, mediante la Resolución nro. 900.001 confirmando la glosa por cuanto no allegó el contrato de mandato, en el que fundamentaba la actora los costos.

5.2- A partir de lo expuesto, advierte la Sala que en el expediente obra el contrato en cuestión, así como las certificaciones expedidas por el revisor fiscal, las cuales dan cuenta de los costos incurridos por cuenta de la actora en desarrollo del negocio jurídico referido, identificando tanto el concepto, como el valor del costo, y las correspondientes facturas, lo cual resulta suficiente para acreditar y soportar el costo, a la luz de la normativa fiscal que regula la materia, artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998 y en consecuencia, para desestimar el rechazo de los mismos por valor de \$336.843.471. En este punto debe aclararse que, si bien el rechazo de costos ascendió a \$342.194.000, la demandante aceptó parcialmente el rechazo de \$5.350.000 con ocasión de la corrección provocada, cuya validez se está declarando en esta instancia, de manera que el valor de la glosa se concretó en \$336.844.000. Por tanto, prospera el cargo de apelación.

6- Respecto del rechazo de la deducción por valor de \$30.974.408, asegura la apelante que la sociedad Grupo Gral SAS, reportó incorrectamente haber realizado con ella una operación, de la que se derivaron notas crédito por un presunto reintegro de costos y gastos a favor de la actora, lo que implicó para la actora el rechazo de gastos por ese valor. A efectos de sustentar que existió un error en el reporte de la exógena, señala la apelante que esto fue acreditado con el formulario de información exógena de dicha sociedad por el concepto de reemplazo (Formulario 10006), y el pago de la sanción de corrección, así como con la declaración juramentada del representante legal de esa compañía, de manera que no resultaba acertado rechazar la deducción. El tribunal consideró que la actora no acreditó la existencia de un error en el reporte y en consecuencia confirmó el desconocimiento de la deducción.

Para dilucidar este debate, encuentra la Sala que los antecedentes dan cuenta de los siguientes hechos relevantes (índice 2 de Samai):

(i) El 31 de julio de 2018, la sociedad Grupo Gral SAS (cuyo reporte en exógena fundamentó la glosa), corrigió su información en medios magnéticos, mediante el formulario de presentación de información por envío de archivos con el concepto de

reemplazo. Obra además, un recibo de pago de una sanción, que no identifica el formulario de declaración al cual se encuentra asociado.

(ii) El 24 de septiembre de 2019, el representante legal de la compañía que suministró la información en medios magnéticos rindió declaración juramentada extrajudicial ante notario, asegurando que *«las notas crédito reportadas por la compañía que represento en la información exógena a favor de Centrogral S.A.S., por un valor de \$30.974.408, corresponden a un error, el cual fue plenamente corregido»* y que *«durante el año 2015 mi representada no emitió notas crédito a favor de Centrogral S.A.S.»*.

Evaluado lo anterior, encuentra la Sala que los medios probatorios aportados por la actora no logran acreditar el error en la información exógena de un tercero, que aduce la apelante cometido en su contra, comoquiera que el formulario de presentación de la información por envío de archivos con el concepto de *«reemplazo»* y el pago de una sanción no permiten establecer cuál fue la corrección efectuada, no especifican la modificación realizada, lo que impide determinar si correspondía a la información reportada inicialmente, en la cual se sustentó la glosa debatida. Tampoco lo acredita la declaración juramentada presentada por el representante legal de la sociedad, porque no suministra detalle alguno de las cuentas o registros contables que sustentan la afirmación en el sentido de que durante el año 2015 la sociedad reportante no emitió notas crédito a favor de la actora, exigencia en la cual ha sido la Sección enfática e insistente respecto de las certificaciones que atestán situaciones de orden contable. En consecuencia no prospera el cargo de apelación.

7- En relación con la deducibilidad de la indemnización incurrida por la terminación anticipada de un contrato de prestación de servicios contables, argumenta la actora que, de conformidad con la sentencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), la relación de causalidad y necesidad del gasto con su actividad, no estaba determinada por la obtención de ingresos ni por su objeto social; explica también que, la prestación de servicios contables se requería para ejecutar su objeto social, por ser la contabilidad indispensable para calcular los tributos, y agrega que *«el pago de la indemnización se originó en cumplimiento de la cláusula penal estipulada en el contrato de prestación de servicios suscrito con (...), con lo cual se demuestra la necesidad del mismo toda vez que el origen es el cumplimiento de las obligaciones de mi representada, sin las cuales no puede realizar su actividad productora de renta a cabalidad si se tiene que el incumplimiento devienen en mayores gastos y procedimientos que afectan el normal funcionamiento de la Compañía»*.

Por su parte la entidad demandada señaló que la actora omitió aportar en vía administrativa el contrato de prestación de servicios contables cuya terminación anticipada originó el gasto rechazado, y que solo había allegado el contrato de transacción con el que finalizó tal negocio jurídico. Dijo también que *«la terminación del contrato se originó por un incumplimiento en la labor encomendada por parte del contratista, al no realizarlo en la forma y diligencia estipulada en el contrato, quedando demostrado que existía una causal para terminarlo por justa causa sin que hubiera la necesidad de realizar el pago de dicha cláusula»*. Agregó que no existía prueba de las condiciones pactadas, ni de las cláusulas penales o consecuencias de la terminación anticipada del contrato. Asimismo, invocó la sentencia del 19 de agosto de 2010 (exp 16988, CP: William Giraldo Giraldo), según la cual el pago de indemnizaciones no era obligatorio para el desarrollo del objeto social y adujo que no estaban acreditados los requisitos de causalidad y necesidad del artículo 107 del ET.

La sentencia de primera instancia se refirió a la sentencia 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), tras lo cual, concluyó que el gasto no era determinante en la actividad productora de renta de la contribuyente, en la medida en que se dedicaba a la venta y compra de productos agrícolas.

Planteada así la litis, corresponde determinar si, la indemnización por la terminación anticipada del contrato de prestación de servicios contables, satisface las exigencias de necesidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora, análisis que será orientado por los criterios definidos en la sentencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), para la procedencia de las deducciones. Acorde con las reglas allí previstas, *«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»*, sin que *«la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo»* sean determinantes a efectos de comprobar el nexo causal (regla 1.^a de unificación); y cumplen el requisito de necesidad las erogaciones 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»*, circunstancia que debe valorarse a partir de *«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»* (regla 2.^a de unificación).

Ahora, sobre la prueba de la satisfacción de esos requisitos en casos concretos, la regla 4.^a de unificación precisó que: *«Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta»*.

Con esto presente, encuentra la Sala que si bien es cierto que la relación de causalidad del gasto no está determinada por la obtención de ingresos ni por su objeto social, como lo sostiene la apelante, para el caso, tampoco resulta aceptable vincular el cumplimiento de los requisitos de necesidad y causalidad al objeto del contrato (servicios contables) como igualmente lo plantea la actora, puesto que la expensa cuestionada no fue el pago de tales servicios, sino la indemnización por la terminación anticipada del contrato, de manera que la argumentación en torno a que la prestación de servicios contables se requería para ejecutar el objeto social, resulta irrelevante en la presente discusión.

Ahora bien, como también la apelante sustenta la necesidad del pago de la indemnización, en el cumplimiento de la cláusula penal estipulada en el contrato de prestación de servicios, se precisa advertir que, si bien la necesidad de una expensa puede justificarse válidamente en el cumplimiento de una obligación contractual, esto no correspondería al supuesto analizado, en tanto el contrato da cuenta de que la cláusula penal se encontraba a cargo de la parte incumplida, y según lo señalado por la propia actora en la demanda, la decisión de dar por terminado el contrato *“ fue principalmente por los inconvenientes presentados en los registros contables”* lo que evidencia incumplimiento por parte del contratista, condiciones en las cuales, no se cumpliría el criterio de necesidad del pago de una indemnización a cargo de la actora, en su calidad de contratante.

8- Resta definir la legalidad de la sanción por inexactitud impuesta. Al tenor del artículo 647 del ET, entre otros hechos, la omisión de ingresos, la inclusión de costos y

deducciones 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 configure una 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).

Para el caso, la improcedencia de costos y gastos que fue determinada, se adecúa al hecho infractor, sin que esto sea atribuible a una causal de exculpación como lo pretende la apelante, en tanto las inconsistencias que se mantienen, no se derivan de la existencia de un error sobre el derecho aplicable, sino a deficiencia probatorias.

9- Teniendo en cuenta que prosperó la apelación respecto de varias glosas, procede efectuar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) correspondiente al año gravable 2015, conforme se determina a continuación:

Concepto	Demandante	DIAN	Consejo de Estado
Ingresos brutos	\$33.757.163.000	\$34.010.214.000	\$33.792.841.000
Ingresos no constitutivos renta	\$1.181.069.000	\$1.181.069.000	\$1.181.069.000
Total ingresos netos	\$32.576.094.000	\$32.829.145.000	\$32.611.772.000
Costos	\$25.680.841.000	\$25.343.997.000	\$25.680.841.000
Deducciones	\$5.832.564.000	\$5.744.708.000	\$5.744.708.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	\$1.063.064.000	\$1.740.815.000	\$1.186.223.000
Base gravable por depuración ordinaria	\$1.063.064.000	\$1.740.815.000	\$1.186.223.000
Base gravable CREE	\$1.063.064.000	\$1.740.815.000	\$1.186.223.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable CREE	\$95.676.000	\$156.673.000	\$106.760.000
Sobretasa	\$13.153.000	\$47.041.000	\$19.311.000
Autoretenciones a título de CREE	\$132.900.000	\$132.900.000	\$132.900.000
Anticipo sobretasa año gravable siguiente	\$15.784.000	\$15.463.000	\$15.784.000
Total saldo a pagar por impuesto y por sobretasa	\$0	\$86.277.000	\$8.955.000
Sanciones ³	\$540.000	\$95.634.000	\$17.782.000
Total saldo a pagar	\$0	\$181.911.000	\$26.737.000
Total saldo a favor	\$7.747.000	\$0	\$0

10- Conforme a las anteriores consideraciones, se modificará la sentencia apelada, para anular parcialmente los actos demandados, a fin de disminuir los ingresos adicionados, y mantener los costos de conformidad con lo expuesto en esta providencia. Por tanto, a título de restablecimiento del derecho, se establecerá como liquidación del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) correspondiente al año gravable 2015 a cargo de la actora la practicada por la Sala.

11- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta 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,

³ La sanción de inexactitud por valor de \$17.782.000, comprende la sanción autoimpuesta en la corrección provocada: \$540.000, más la sanción de inexactitud determinada a partir de las glosas que se mantienen: \$17.242.000



FALLA

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

Primero. Declarar la nulidad parcial de los actos acusados.

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **establecer** como liquidación del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) correspondiente al año gravable 2015 a cargo de la demandante, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.*

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN