



Radicación: 76001-23-33-000-2016-00274-02 (27111)

Demandante: Colombina S.A.

FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

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

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2016-00274-02 (27111)
Demandante: COLOMBINA S.A.
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
-DIAN-

Temas: Impuesto sobre la Renta – Año 2012. Costos y deducciones.
Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 30 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad parcial del acto demandado en los siguientes términos¹:

“PRIMERO.- DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión n°. 212412015000025 del 23 de octubre de 2015, por medio de la cual la entidad demandada modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año 2012, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, se **MODIFICARÁ** la liquidación oficial del impuesto de renta a cargo de la demandante por el año gravable 2012, para aceptar las sumas de **\$128.051.600** por costos y gastos sindicales y **\$286.582.000** de gastos por incentivos a empleados, auxilio de deportes, regalos y eventos recreativos, y recalcular la sanción por inexactitud liquidada a la tarifa del 100%, por principio de favorabilidad, la cual quedará así: (...)

TERCERO.- NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO.- Sin lugar a condena en costas, en esta instancia

(...)”

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2013, la sociedad Colombina S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2012, en la que determinó un saldo a favor de \$1.918.683.000². La demandante solicitó la devolución o compensación del mencionado saldo a favor el 7 de junio de 2013³, solicitud que fue resuelta por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- mediante Resolución nro. 034 del 27 de enero de 2014, ordenando la devolución de la suma solicitada.

¹ Folios 594 vto. y 595, c.p. 2.

² Folio 69, c.a. 3.

³ Folios 1 a 3, c.a. 3.



Radicación: 76001-23-33-000-2016-00274-02 (27111)

Demandante: Colombina S.A.

FALLO

El 18 de junio de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá expidió el Requerimiento Especial nro. 21238201500020⁴, en el cual propuso a la demandante modificar la liquidación privada del año gravable 2012, en el sentido de disminuir el valor de los costos de venta, de los gastos operacionales de administración, y de los gastos operacionales de venta. Igualmente, propuso la liquidación de una sanción por no enviar información, y una sanción por inexactitud.

El 21 de septiembre de 2015, la sociedad demandante dio respuesta al requerimiento especial mencionado, allanándose al pago de la sanción reducida por no enviar información, y contravirtiendo las demás glosas propuestas por la administración⁵.

Posteriormente, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 212412015000025 del 23 de octubre de 2015, en la cual aceptó el pago de la sanción por no enviar información, mantuvo las demás glosas propuestas en el requerimiento especial, y liquidó una sanción por inexactitud a cargo de la demandante por \$744'238.000⁶.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario (demanda *per saltum*) y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la sociedad Colombina S.A. formuló las siguientes pretensiones⁷:

"A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412015000025 de 23 de octubre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá.

Dicha disposición integra la actuación administrativa por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá pretende modificar la liquidación privada del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2012.

B. Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de COLOMBINA de la siguiente manera:

1. Que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por COLOMBINA por el año gravable 2012.

2. Que se declare que no son de cargo de COLOMBINA las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso".

⁴ Folios 1026 a 1056, c.a. 8.

⁵ Folios 1096 a 1113, c.a. 8.

⁶ Folios 1266 a 1324, c.a. 9.

⁷ Folio 399, c. p. 2.



Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 107, 142, 143, 617 y 647 del Estatuto Tributario; 467 del Código Sustantivo del Trabajo; 3 de la Ley 105 de 1993, y 6 del Decreto 174 de 2001.

El **concepto de la violación** se sintetiza así⁸:

Deducibilidad de los pagos a favor del sindicato

Para la demandante, la liquidación oficial demandada es nula al desconocer el carácter deducible de las sumas pagadas por la empresa por gastos sindicales por valor de \$135.751.600, al ser expensas necesarias de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 E.T. La DIAN no tiene en cuenta que los pagos por dicho concepto son realizados por Colombina en virtud de la convención colectiva de trabajo firmada con el sindicato de la compañía el 27 de mayo de 2011, la cual es fuente de obligaciones de acuerdo con lo establecido en el artículo 467 del Código Sustantivo del Trabajo.

Los pagos por viáticos y transporte para que los representantes del sindicato cumplan sus funciones son necesarios y tienen relación de causalidad con la actividad de la demandante, ya que (i) se realizan en cumplimiento de las obligaciones impuestas por la convención colectiva, vinculante para la empresa por expreso mandato legal, y (ii) son indispensables para el normal funcionamiento de la compañía y el cumplimiento de su objeto social, en tanto no realizarlos conduciría a una suspensión de sus actividades industriales.

No cabe rechazar la deducibilidad de la expensa por falta de relación de causalidad, porque la relación causa-efecto no se predica del gasto frente al ingreso, sino del gasto frente a la actividad empresarial; y al ser un gasto obligatorio para la empresa en virtud de la convención colectiva y las normas laborales, es una expensa deducible.

De otra parte, la DIAN incurre en un excesivo formalismo al rechazar el gasto por publicidad realizado por Colombina a favor del sindicato por \$7.700.000, con base en que la factura que lo documenta no cumplió los requisitos del literal c) del artículo 617 E.T., por un error en un dígito en el Nit de Colombina: En el caso concreto, la factura de venta sí contiene el Nit y la razón social de la demandante, solo que el Nit quedó como 890.301.984-5, cuando el número correcto era 890.301.884-5. Por este simple error en un dígito no cabe rechazar la deducibilidad del pago, en tanto lo que busca el artículo 771-2 E.T. es el rechazo de aquellos costos y deducciones que estén soportados en facturas que no cumplan con los requisitos formales; en cambio, la factura emitida por la Confederación de Trabajadores de Colombia sí cumple con los requisitos del artículo 617, y por lo tanto, documenta un gasto real efectuado por la demandante.

Deducibilidad de los gastos por concepto de transporte

La administración tributaria rechazó sin fundamento el valor de \$13.237.200 correspondiente al pago de viáticos realizados a los empleados William Hernández

⁸ Folios 120 a 138, c.p.1, índice 2 SAMAI.



Castillo y Lizeth Mejía Córdoba, pues son viáticos ocasionales recibidos por empleados de la compañía.

Además, la DIAN rechaza pagos realizados a transportadores por valor de \$248.608.037, por considerar que no facturaron el IVA respecto de un servicio de transporte especial de carácter privado que califica como gravado, y porque la demandante no contrató el servicio con empresas legalmente habilitadas, sino con conductores o propietarios que figuran como no responsables del IVA en el RUT.

Para la demandante, la DIAN se equivoca en tanto los transportadores contratados por Colombina prestan un servicio público de transporte, según lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 105 de 1993. La calidad de público de un servicio de transporte está dada por la libertad de acceso de todos los potenciales usuarios; y este elemento concurre en el caso de los prestadores contratados por la demandante, ya que ellos corresponden a taxis y a transportadores del servicio público especial que ofrecen sus servicios al público en general, y no de forma exclusiva a la compañía.

Además, ni el artículo 6 del Decreto 174 de 2001 ni la Resolución 4693 de 2009 prevén que el transporte se convierta en servicio privado por el hecho de que se contrate directamente al conductor o propietario del vehículo. Por tanto, el servicio contratado mantiene su carácter de excluido en virtud del artículo 476 E.T., y como tal, resulta deducible en el impuesto de renta.

Procedencia de la amortización de licencias de *software*

La administración rechaza \$686.563.000 por concepto de amortización de licencias de programas informáticos (*software*) tomadas como costo y otra parte como deducción. No obstante, la sociedad demandante no incluyó las compras de licencias de *software* directamente al costo o gasto con efectos fiscales, sino solo en la contabilidad; y no utilizó el método de línea recta para amortizar los activos intangibles, de manera que el cálculo de la DIAN resulta errado. En este caso, se utilizó el método de reducción de saldos para amortizar fiscalmente la inversión, el cual genera amortización acelerada para el primer año, y se tomó una vida útil de tres años para los activos cuya amortización está siendo cuestionada por la DIAN.

Respecto del método de reducción de saldos, la jurisprudencia ha reconocido, en el caso de la amortización de intangibles consagrada en los artículos 142 y 143 E.T., que el contribuyente puede usar un plazo inferior al general de cinco años para la amortización de inversiones, siempre que demuestre que por razón de la naturaleza o duración del negocio es necesario amortizarlas en un tiempo menor. Colombina definió una vida útil de tres años para amortizar el valor de compra de tales licencias, en la medida que estas solo contribuyen a la generación de ingresos durante este periodo. Estas licencias son adquiridas, entre otros, para el *software* de facturación de los puntos de venta de propiedad de la compañía; y solo contribuyen de manera real y eficiente en la obtención de beneficios durante los primeros tres años, ya que después hay que comprar unas nuevas actualizaciones.



Deducibilidad de los gastos por incentivos, recreación y deportes a favor de empleados

La administración considera que los gastos por actividades recreativas, deportivas o de capacitación a favor de los trabajadores no son deducibles, ya que no son indispensables para obtener la renta declarada. Por el contrario, la demandante estima que estos pagos son necesarios y guardan relación de causalidad con la renta, ya que tienen como objeto generar bienestar en los empleados e incrementar la productividad de la compañía, y con su realización se da cumplimiento a la obligación legal de organizar eventos recreativos, deportivos y de capacitación a los trabajadores, de acuerdo con el artículo 21 de la Ley 50 de 1990.

En este caso, se demostró que estos gastos sí incrementaron la productividad de la compañía; además, si en gracia de discusión se asumiera que no fue así, la DIAN no puede exigir que por ello la demandante logre efectivamente un incremento de la productividad o la obtención de mayores rentas, ya que tanto el artículo 21 de la Ley 50 de 1990 como el Decreto 1127 de 1991 imponen una obligación de medio y no de resultado.

Deducibilidad de los gastos por seguro de vida colectivo

No cabe rechazar el gasto efectuado por concepto del seguro de vida colectivo pagado por la empresa, pues el mismo resulta obligatorio para Colombina en virtud de su inclusión en la convención colectiva de trabajo suscrita entre la empresa y su sindicato. No hay lugar a rechazar su carácter deducible por el hecho de que no cubra a los empleados de nivel directivo y ejecutivo, pues estos trabajadores tienen otra serie de prestaciones extralegales que justifican su exclusión de esta póliza de seguros.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Por último, aduce que no incurrió en ninguno de los hechos sancionables descritos en el artículo 647 E.T. para ser acreedora de la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación oficial demandada, pues no se utilizaron en la declaración modificada datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. En todo caso, habría una diferencia de criterio en la interpretación del derecho positivo aplicable que descarta la sanción por inexactitud, en tanto la controversia versa sobre la interpretación del derecho aplicable a los costos y deducciones tomados como deducibles por Colombina, mas no frente a los hechos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

No hay lugar a deducir los pagos efectuados por la demandante a favor del sindicato, pues el hecho de que la demandante esté convencionalmente obligada a auxiliar económicamente a los miembros directivos del sindicato no significa que tales pagos correspondan a expensas necesarias de conformidad con lo dispuesto en el art. 107 E.T., ya que no son necesarios para producir la renta declarada por la contribuyente. Las labores realizadas por los sindicatos no tienen relación con la actividad productora

⁹ Folios 521 a 539, c.p. 2.



de renta de la demandante, por lo que no puede calificarse como un gasto necesario, y por ende, no cabe deducirlo fiscalmente.

El rechazo del gasto de publicidad pagado al sindicato se fundamenta en la falta del requisito contemplado en el literal c) del artículo 617 E.T. en la factura correspondiente. Tales requisitos no pueden tomarse como meras formalidades, pues tienen por objeto permitir un control a la evasión tributaria, y de verificar la realidad económica del contribuyente, por lo que la falta de tal requisito en la factura presentada entorpece la labor de verificación de la administración de las condiciones económicas de la sociedad, y justifica negar su deducibilidad.

En cuanto a los gastos de transporte declarados, se tiene que el servicio contratado por Colombina S.A. tuvo por objeto la movilización de personas dentro de su ámbito privado, y estaba encaminado a la satisfacción de necesidades propias de la sociedad, por lo que debe calificarse como transporte privado, según lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto 175 de 2001.

No cabe aceptar como deducibles los costos y gastos por pagos efectuados a personas naturales no inscritas en el régimen común, cuando no consta la inscripción de quien presta el servicio en el régimen simplificado, según lo dispuesto en el art. 177-2 E.T. Como Colombina contrató la prestación del servicio con proveedores particulares dueños de los vehículos, y no directamente con una empresa autorizada para prestar el servicio público, se entiende que el servicio no es excluido sino gravado, su prestador debe estar inscrito en el Rut y registrar la actividad de transporte con responsabilidad del impuesto a las ventas, so pena de desconocimiento como deducibles de los pagos a su favor por esta actividad.

Respecto de la amortización del costo de adquisición de licencias de *software*, la demandante no probó la razón por la cual realizó la amortización del 100% del valor de las facturas por adquisición de tales licencias, de los gastos pagados por anticipado por mantenimiento y actualización, ni la utilización del método de reducción de saldos. No se demostró la forma de cálculo del valor a amortizar, ni la naturaleza o duración del negocio, ni el tipo de licencia adquirida, ni cuántos reemplazos o reposiciones de las licencias adquiridas tuvo que realizar durante el término de tres años que utilizó para amortizarlas. En tanto no se demostraron los supuestos del art. 143 E.T. para amortizar los bienes adquiridos en un término menor a cinco años, debe tomarse este último término, según lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 3019 de 1989.

Si un contribuyente estima que la vida útil de un bien es menor al término de cinco años, puede fijar una vida útil distinta, previa autorización del Director de Impuestos Nacionales. Como la demandante no demostró contable ni fiscalmente los reemplazos o reposiciones realizadas de las licencias durante el tiempo de amortización, no solicitó autorización a la DIAN para utilizar un término menor al legal, ni demostró la forma de cálculo de la amortización, era procedente rechazar los gastos por amortización por este concepto tomados por la demandante.

Por otra parte, los pagos que corresponden a actividades deportivas y de recreación no son deducibles, por cuanto no guardan relación directa con la actividad productora de renta de la demandante. Si bien pueden contribuir a la motivación y recreación de



los trabajadores, tales gastos no son necesarios o imprescindibles para el desarrollo de su objeto social.

Los gastos correspondientes a la póliza de seguro de vida colectivo no son deducibles en tanto no resultan necesarios para la actividad de la compañía, aun si su pago haya sido pactado en la convención colectiva de trabajo. Insiste la DIAN en que las actividades de las organizaciones sindicales son muy diferentes a las de la sociedad demandante, por lo que no puede entenderse que estos gastos constituyan una erogación necesaria para la contribuyente. Además, no se demostró que todos los empleados de la compañía estuviesen cubiertos por dicha póliza, caso en el cual sería un pago indirecto general, y por tanto deducible.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo del Valle del Cauca** declaró la nulidad parcial del acto demandado, reliquidó el impuesto a cargo y no condenó en costas a la demandante, con base en lo siguiente¹⁰:

Según la jurisprudencia, el pago de cuotas de sostenimiento de asociaciones gremiales resulta deducible, en tanto se fundamentan en las buenas prácticas empresariales que se han venido generalizando y ejecutando de manera notoria. De acuerdo con el objeto social de la demandante, la financiación de las asociaciones gremiales es comercialmente necesaria para el desarrollo de su objeto, por lo que los pagos efectuados por ese concepto resultan deducibles.

La factura correspondiente al pago por pauta publicitaria del sindicato de la sociedad demandante por \$7.700.000 a nombre de la Confederación de Trabajadores de Colombia (CTC) contiene un error en el Nit de la sociedad, toda vez que se consignó allí el número 890.301.984-5, siendo el correcto 890.301.884-5, lo cual lleva a cuestionar la realidad de la operación. En este caso, no puede afirmarse que tal operación fue verdadera, ya que para justificar la erogación solo se aportaron las facturas y sus explicaciones respecto al yerro advertido, pero no hay indicios suficientes para determinar con plena certeza las operaciones de pago de publicidad al sindicato de la contribuyente, por lo que procede el rechazo de la deducción del pago de publicidad en valor de \$7.700.000.

Era también procedente el rechazo de la deducción de pago de viáticos realizados a los empleados William Hernández Castillo por \$11.470.000 y a Lizeth Mejía Córdoba por \$1.767.200, pues aunque el señor Hernández es un empleado de Colombina, el reconocimiento de ese concepto no fue pedido por la contribuyente en sede administrativa, y no fue posible advertir un soporte o indicio que pruebe la causación del gasto, como la actividad, manutención, desplazamiento o alojamiento amparado, o que el mismo hubiese sido registrado contablemente como parte de su salario.

La deducción de los viáticos a favor de la señora Mejía Córdoba también debe rechazarse, por falta de prueba que demuestre la erogación del rubro por concepto de viáticos, y por su calidad de practicante del área de logística de la empresa, por lo que no contaba para la fecha con vinculación laboral ni percibía salario.

¹⁰ Folios 573 a 595, c.p. 2.



Por otra parte, el transporte contratado por Colombina directamente con los propietarios o conductores de los vehículos relacionados corresponde a transporte privado y no público, y consecuentemente no es excluido sino gravado. El servicio de transporte prestado por terceros a la compañía consistió en la movilización de personas empleadas u otros particulares dentro de su ámbito privado para actividades propias de la sociedad, lo que aunado a la calidad de los proveedores del servicio (particulares dueños de los vehículos y/o conductores, y no propiamente la empresa a la cual se encuentran adscritos), lleva a concluir que el transporte contratado era de índole privada. Como se indica en el acto acusado, el servicio contratado se encontraría gravado con el impuesto sobre las ventas, y por ende, no resultaba procedente reconocer los pagos a personas naturales no inscritas en el Rut, o a sujetos que no están sometidos a ningún régimen de ventas, como lo señala el literal c) del artículo 177-2 del E.T.

Para el Tribunal, para poder amortizar las licencias de *software* en un periodo inferior a cinco años era indispensable que el contribuyente demostrara que la naturaleza o duración de esos productos era inferior a ese plazo, o al menos que acreditara las supuestas actualizaciones efectuadas antes del periodo referido. No se evidencia en la descripción la duración de los productos o algún dato que evidencie periodicidad del pago, o su cambio o actualización; solo consta la certificación expedida por el Director de Tecnología Informática Corporativa de Colombina, donde se indica que es una práctica de la compañía amortizar la adquisición inicial de las licencias en máximo tres años, por lo que su amortización debía sujetarse a la regla general (cinco años) dispuesta en el artículo 143 del Estatuto Tributario.

En cuanto a los gastos por concepto de recreación a favor de los empleados de la demandante, el Tribunal consideró probado que son gastos que normalmente hace la compañía, generan bienestar a los trabajadores, y reúnen las condiciones de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto, por lo que sí procedía su deducción.

No procede la deducción por concepto de pagos por seguro colectivo, pues aunque estaba estipulado el pago de un “seguro de vida extralegal” en la convención colectiva, la demandante no aportó alguna prueba tendiente a demostrar que esos pagos correspondían a un programa permanente al que pudiera acceder cualquier trabajador. En ese supuesto, sería procedente la deducción sobre el valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores que pertenecen al programa, pues ese valor promedio quedaría excluido de la base de retención en la fuente de ingresos laborales.

Por último, consideró procedente la sanción por inexactitud liquidada al 100% por la inclusión de costos y deducciones improcedentes que derivaron en un menor impuesto a cargo. Dado que las glosas contra la liquidación demandada prosperaron parcialmente, el Tribunal reliquidó el impuesto, y la correspondiente sanción por inexactitud.

RECURSOS DE APELACIÓN

La **parte demandante** cuestionó la sentencia de primera instancia, por considerar que el Tribunal incurrió en un exceso ritual manifiesto al negar la deducibilidad del gasto



de publicidad pagado por la compañía a favor del sindicato, por un error formal mínimo en la factura que soporta tal gasto. La presencia de un error de digitación en el Nit de la empresa en la factura no implica en sí mismo la ausencia del cumplimiento de los requisitos contenidos en el artículo 617 del E.T. para su validez.

Tal error, que además no es imputable a la demandante al no ser esta la emisora de la factura, no supone que la razón social y el Nit del adquiriente del bien o servicio no se identifiquen en la factura o se omitan. Adicionalmente, de los otros elementos descritos en la factura podía concluirse que se trataba de la compañía demandante. La DIAN no prueba la afectación material que le representó ese error al desarrollo de su actividad de fiscalización, ni cómo dicho error desvirtúa la realidad de la operación que allí consta.

También cuestiona el rechazo de la deducción de los viáticos pagados a William Hernández Castillo y Lizeth Mejía Córdoba: los pagos a favor del primero sí fueron discutidos en sede administrativa, como consta en el texto de requerimiento especial, y su nombre fue incluido como uno de los trabajadores beneficiarios de viáticos en la certificación que sirvió de base a la DIAN para reconocer la deducción de los pagos a los demás trabajadores. Frente a la señora Mejía Córdoba, se probó en el proceso que trabajó para la demandante durante el año 2012, tiempo en el cual Colombina debió incurrir en un gasto por viáticos de transporte en su favor.

El Tribunal no analizó las pruebas que sustentan que los gastos por transporte cuya deducibilidad rechaza corresponden a transporte público. Insiste en que el servicio contratado era de transporte público, en la medida en que la calidad de público de un servicio de transporte está dada por la libertad de acceso de todos los potenciales usuarios. Así fue en el caso de los prestadores del servicio de transporte contratados por Colombina, quienes son taxistas y transportadores que ofrecen sus servicios al público en general, y no de forma exclusiva a la compañía.

A su juicio, no es posible catalogar el servicio de transporte contratado por la demandante como un servicio de transporte privado, ya que no fue un servicio exclusivo para la empresa. Los taxistas prestan el servicio a cualquier potencial usuario, y su actividad comporta un interés público, ya que está enfocado a satisfacer necesidades de la comunidad en general. Que un funcionario de la demandante se suba a un taxi y sea el único que reciba el servicio en un recorrido determinado no lo convierte en un transporte privado; si esto fuese así, tendría que asumirse que el servicio de taxi es un servicio de transporte privado *per se*, y que solo es público cuando el taxi está vacío.

Por otra parte, si bien la Resolución 4693 de 2009 prohíbe a los usuarios contratar directamente con los conductores o propietarios de vehículos, la ley no contempla como consecuencia de ello el desconocimiento de la deducibilidad del gasto para el usuario, sino unas sanciones para el prestador del servicio. Tampoco se contempla que, por este hecho, el servicio pase a ser gravado. Por tanto, aun cuando se contrató el servicio de transporte con los propietarios o conductores de las empresas transportadoras del servicio público especial, tal servicio no pierde su calidad de servicio público, razón por la cual mantiene su carácter de excluido del impuesto a las ventas y de ser deducible en el impuesto de renta.



El Tribunal desconoció las pruebas que sustentan que la amortización tomada por la compañía por la adquisición de licencias de *software* es procedente fiscalmente, en virtud del método de amortización usado y la vida útil del activo asociado con la actividad específica desarrollada como consecuencia de la inversión.

La demandante definió una vida útil de tres años para amortizar la compra de las licencias objeto de análisis, en la medida en que estas solo contribuyen a la generación de ingresos durante este periodo, pues después de dicho término debe adquirir nuevas actualizaciones. La amortización por dicho término y las razones que lo justifican fueron probadas en el proceso con la certificación suscrita por el Director de Tecnología Informática Corporativa de la sociedad demandante.

Hay también una indebida valoración probatoria respecto del pago por concepto de la póliza del seguro de vida colectivo, pues se demostró el acceso permanente de cualquier trabajador al seguro de vida colectivo, independientemente de su modalidad de contrato, como consta en el texto de la convención colectiva que establece el beneficio a favor de los trabajadores de la compañía.

Por último, solicita que se condene en costas a la entidad demandada, por considerar que la actuación desarrollada por la administración tributaria generó un perjuicio grave en contra de Colombina, el cual se encuentra materializado en la causación de gastos para la defensa de sus intereses, aun cuando la actuación de la sociedad demandante resultó apegada a la ley y la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Por su parte, la **demandada** solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia al considerar que no hay lugar al reconocimiento de deducciones por gastos favor del sindicato de la empresa, y por concepto de incentivos y s de deportes y recreación de los empleados de la empresa.

La sentencia apelada reconoce la deducibilidad del pago de contribuciones a entidades gremiales, conforme a lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 1430 de 2010, pero esta norma solo alude a las cuotas de afiliación a gremios, sin que se deba extender ese tratamiento a todo tipo de conceptos relacionados. Los gastos efectuados para el cumplimiento de cargos y funciones sindicales son gastos diferentes a las cuotas de afiliación gremiales, con lo cual el Tribunal se aparta de la norma citada.

Insiste en que las erogaciones por gastos sindicales no cumplen los requisitos de causalidad necesidad y proporcionalidad de esta erogación, y no son forzosos para el funcionamiento de la empresa, ni de ellos se deriva la obtención de ingreso alguno, por lo que no tienen carácter deducible.

Tampoco resultan deducibles las erogaciones correspondientes a fiestas, auxilio de deportes, regalos y eventos recreativos para los trabajadores, pues no guardan relación directa con la actividad productora de renta. Las expensas solo resultan deducibles si hay verdadera necesidad de efectuarla, y siempre que sin ella fuera imposible obtener la renta declarada.



TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN**¹¹ se pronunció sobre los argumentos de la demandante en el recurso de apelación en la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4.º del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

En dicha oportunidad, insistió en los argumentos expuestos en su recurso de apelación. Añadió que el error en la factura del gasto por publicidad a favor del sindicato conlleva una obstrucción de las labores de fiscalización y control de la administración de impuestos. Si bien es un error netamente formal, este tipo de errores son parte del control que realiza la entidad a los contribuyentes, quienes deben ser sancionados para que realicen un mayor control frente a las facturas que entregan o reciben, por lo que era procedente su rechazo en los términos propuestos por la autoridad tributaria en el acto demandado.

El cuadro que sustenta los cálculos de la amortización de las licencias no fue aportado en sede administrativa, y no da cuenta de la realización de las amortizaciones. Por otra parte, sostuvo que procede la condena en costas a favor de la entidad demandada.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6.º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sala determinar si es procedente el rechazo de los costos y deducciones correspondientes a (i) pagos a favor del sindicato (ii) viáticos (iii) gastos de transporte (iv) licencias para el uso de programas informáticos o *software*, (v) pagos por actividades recreativas a favor de los empleados, y (vi) pólizas de seguros a favor de los empleados. Adicionalmente, deberá decidir sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

Para ello, la Sala retomará lo dicho en otra oportunidad en un caso entre las mismas partes, que se ocupó del análisis de la mayoría de las glosas anteriores¹².

Deducibilidad de los pagos a favor del sindicato

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, “*Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial*”.

¹¹ Folios 1 a 37, índice 19 SAMAI.

¹² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de junio de 2022, exp. 25795, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



La Sala ha sostenido que la relación de causalidad es el nexo que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, y se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo. En cuanto a la necesidad, la expensa se valora con criterio comercial, para lo cual se debe verificar si resulta razonable o 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 renta¹³.

Teniendo en cuenta estos parámetros, resulta procedente que la sociedad demandante haya solicitado la deducción de los pagos efectuados a favor del sindicato de la empresa, en virtud de lo acordado en la convención colectiva, pues ello resulta necesario y proporcionado para el desarrollo de su objeto social. No cabe sostener que como el sindicato tiene un objeto diferente al de la sociedad cuyos trabajadores representa, no hay relación de causalidad o necesidad en la expensa que justifique la deducibilidad de esta erogación para la empresa.

No se discute en este caso que el gasto a favor del sindicato fue pagado por la empresa en virtud de lo dispuesto en la convención colectiva suscrita con este, por lo que la demandante se encontraba jurídicamente obligada a efectuar tal gasto. Así, el pago a favor del sindicato no solo resulta conveniente o plausible en el desarrollo de la actividad de la sociedad demandante, sino legalmente obligatorio, de donde resulta aún más claro su carácter necesario, a la luz del artículo 107 E.T.

En lo que hace a los gastos de publicidad a favor del sindicato, se tiene que la administración tributaria rechazó la deducción de \$7.700.000, por cuanto la factura que sustenta esa erogación tenía un error en un dígito en el Nit de la demandante, lo cual, según la administración, suponía el incumplimiento del requisito exigido para las facturas contenido en el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

En efecto, obra en el expediente la factura número 476 del 4 de octubre de 2012, expedida por la Confederación de Trabajadores de Colombia (CTC), en la que figura el Nit 890.301.984-5¹⁴ siendo el correcto 890.301.884-5, como consta en el formulario del Registro Único Tributario de la demandante¹⁵. A juicio de esta Sala, no resultaba procedente su rechazo en los términos propuestos en el acto enjuiciado, en la medida en que el defecto de la factura no supone el incumplimiento del requisito de identificación de la demandante como adquirente del servicio.

Para la Sala, el rechazo de esta deducción supone desconocer el soporte de la misma por un simple error de digitación del Nit en la factura, que no dificulta ni impide el reconocimiento de la erogación efectuada por la demandante, ni las labores de fiscalización por parte de la administración tributaria. Si bien hay un error en el número de identificación de la demandante en la factura, ese error resulta evidente (un solo dígito diferente en el Nit), y resulta plenamente salvable, de manera que no cabe

¹³ Cfr. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁴ Folio 490, c.a. 5.

¹⁵ Folio 432, c.a.5.



desconocer la procedencia de la erogación documentada en la factura mencionada por esa circunstancia.

Por el contrario, rechazar la deducción del pago correspondiente a esa factura se presenta como un exceso ritual manifiesto por parte de la administración, en la medida en que le da prevalencia a una simple diferencia de digitación en el Nit de la demandante, que no le impide identificar a las partes en la transacción.

Sobre el exceso ritual manifiesto en la evaluación de las pruebas, ha dicho la Corte Constitucional¹⁶:

“...la Corte ha estimado que “un defecto procedimental por exceso ritual manifiesto se presenta cuando un funcionario utiliza o concibe los procedimientos como un obstáculo para la eficacia del derecho sustancial y, por esta vía sus actuaciones devienen en una denegación de justicia”, causada por la aplicación de disposiciones procesales opuestas a la vigencia de los derechos fundamentales, por la exigencia irreflexiva del cumplimiento de requisitos formales o por “un rigorismo procedimental en la apreciación de las pruebas””.

Tratándose de las pruebas, la Corporación ha indicado que, si bien los jueces gozan de libertad para valorarlas dentro del marco de la sana crítica, ‘no pueden desconocer la justicia material por un exceso ritual probatorio que se oponga a la prevalencia del derecho sustancial’ y “que el sistema de libre apreciación es proporcional, mientras no sacrifique derechos constitucionales más importantes’.

La Corte ha enfatizado que ‘el defecto procedimental por exceso ritual manifiesto se presenta porque el juez no acata el mandato de dar prevalencia al derecho sustancial’ y se configura ‘en íntima relación con problemas de hecho y de derecho en la apreciación de las pruebas (defecto fáctico), y con problemas sustanciales relacionados con la aplicación preferente de la Constitución cuando los requisitos legales amenazan la vigencia de los derechos constitucionales”.

(Subraya la Sala)

Para la Sala, rechazar la validez de una factura por un error de digitación en el Nit de la adquirente del servicio, que puede advertirse y salvarse fácilmente, resulta incompatible con una valoración adecuada de las pruebas que sustentan las operaciones de la demandante, en tanto comporta un excesivo rigor en la apreciación de tal prueba. Al examinar un caso similar, dijo la Sala¹⁷:

“... la forma de individualización de las personas naturales y jurídicas ante la DIAN se realiza a través de la asignación del Número de Identificación Tributaria – NIT en el Registro Único Tributario – RUT, en donde están consignados datos e información de los contribuyentes, tales como nombres y apellidos, nombre comercial, dirección de notificación, actividad económica, entre otros.

Entonces, podría decirse que si bien es cierto que, en el caso concreto, el vendedor o prestador del servicio con Número de Identificación Tributaria - NIT. 16746116-6 utilizó su nombre comercial [RR INGENIEROS] en la factura 348 de 1 de diciembre de 2009, también lo es que tal circunstancia no crea una confusión o duda alguna frente a la

¹⁶ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia T-531 del 25 de junio de 2010, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

¹⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 22 de febrero de 2018, exp. 21328, M.P. Milton Chaves García.



identificación del proveedor, pues se reitera, en la casilla 36 del RUT del señor Ricardo Rodríguez Vásquez aparece como nombre comercial RR INGENIEROS, el cual se encuentra impreso en la factura objeto de discusión.

El uso del nombre comercial RR INGENIEROS no deja sin efectos ni validez la factura como soporte probatorio para el reconocimiento del costo solicitado por la sociedad demandante. Tampoco afecta la existencia de la operación comercial, ya que se entiende debidamente identificado el prestador del servicio que aparece en el Registro Único Tributario – RUT.

(...)

En consecuencia, si bien en la factura de venta No. 348 de 1º de diciembre de 2009 se omitió el nombre de la persona natural, también es cierto que se identificó el nombre comercial que aparece en el RUT, por lo tanto, hay plena certeza del prestador del servicio y de la existencia y realidad de la operación, por lo que no son de recibo los argumentos expuestos por la DIAN para rechazar el costo registrado en la declaración de renta del año 2009 por \$294.000.000”.

Por tanto, si bien cabe que la administración tributaria exija a las partes la observancia de los requisitos formales exigidos por la ley, ello no puede dar lugar a rechazar el valor probatorio de tales documentos por un simple defecto de digitación, plenamente superable con una simple lectura de la factura, y su confrontación con los demás documentos que permiten identificar claramente a la sociedad demandante como adquirente del servicio.

Por lo anterior, procede el cargo de apelación presentado por la demandante.

Deducibilidad de los pagos por viáticos a favor de empleados

Para el Tribunal, le asistía razón a la DIAN al rechazar la deducción del pago de viáticos realizados a William Hernández Castillo y Lizeth Mejía Córdoba, por no haberse demostrado la causación del pago a su favor. Además, se considera que los gastos a favor del primero no fueron discutidos en la sede administrativa, ni hay prueba de que la segunda estuviese vinculada como trabajadora de la empresa.

Según las pruebas que obran en el expediente, el señor Hernández Castillo era trabajador de la demandante en el año 2012¹⁸, mientras que Mejía Córdoba fue practicante en el área de Logística de la empresa entre agosto de 2012 y febrero de 2013¹⁹. Por otra parte, también consta que ambos recibieron sumas provenientes de la caja menor de la demandante para gastos de transporte, en una relación de gastos no cuestionada ni tachada como falsa por la administración tributaria²⁰.

Para la Sala, se encuentra plenamente probada tanto la vinculación con la empresa de ambos funcionarios, como la efectiva realización de los gastos de transporte cuya deducción fue rechazada por la DIAN. No cabe desestimar la procedencia de la deducción por gastos de transporte de Mejía Córdoba, pues aún si su calidad de practicante de la empresa no es suficiente para entender que percibía un salario de parte de la demandante, por no existir en su caso una relación laboral *stricto sensu*,

¹⁸ Según el contrato de trabajo suscrito con la demandante, fols. 55 a 59, c.p. 1.

¹⁹ Folio 54, c.p. 1.

²⁰ Folios 204, 211 y 213, c.p. 1.



en todo caso se entiende que dicha erogación sí resultaba necesaria, proporcional y relacionada causalmente con el desarrollo de la actividad económica de la demandante. Por el contrario, no resulta consecuente que el practicante o el trabajador deba sufragar de sus propios recursos los gastos de transporte por gestiones que le son útiles a la empresa.

Así las cosas, procede el cargo de apelación presentado por la demandante.

Deducibilidad de pagos por servicio de transporte

El artículo 3 de la Ley 105 de 1993 definió el servicio público de transporte en los siguientes términos:

“ARTICULO 3. Principios del Transporte Público. El transporte público es una industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos apropiados a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios, sujeto a una contraprestación económica y se regirá por los siguientes principios: (...)”

A su vez, el servicio de transporte privado se define en el inciso 2 del artículo 5 de la Ley 336 de 1996:

“El servicio privado de transporte es aquel que tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o jurídicas. En tal caso sus equipos propios deberán cumplir con la normatividad establecida por el Ministerio de Transporte. Cuando no se utilicen equipos propios, la contratación del servicio de transporte deberá realizarse con empresas de transporte público legalmente habilitadas en los términos del presente Estatuto”.

La Corte Constitucional, al analizar la precitada Ley 336 de 1996 ahondó en las diferencias entre los servicios públicos y privados de transporte²¹. Señaló entonces que los primeros son caracterizados porque: i) su objeto es la movilización de personas o cosas de un lugar a otro, a cambio de una contraprestación pactada normalmente en dinero; ii) cumplen la función de satisfacer las necesidades de transporte de la comunidad, mediante el ofrecimiento público en el contexto de la libre competencia; iii) implican la prevalencia del interés público sobre el interés particular, especialmente en relación con la garantía de su prestación, la cual debe ser óptima, eficiente, continua e ininterrumpida; y iv) constituyen una actividad económica sujeta a un alto grado de intervención del Estado.

Respecto de los rasgos distintivos de los servicios privados de transporte señaló que: i) la actividad de movilización de personas o cosas la realiza el particular dentro de su ámbito exclusivamente privado; ii) tiene por objeto la satisfacción de necesidades propias de la actividad del particular y, por tanto, no se ofrece a la comunidad; y iii) puede realizarse con vehículos propios. Sin embargo, si se requiere contratar equipos, debe hacerse con empresas de transporte público legalmente habilitadas.

En este caso, se discute la calificación como público o privado de los servicios de transporte contratados por la demandante con conductores de servicio público especial

²¹ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-033 del 29 de enero de 2014, M.P. Nilson Pinilla Pinilla.



y de taxis. Estos servicios fueron definidos por el artículo 6 del Decreto 174 de 2001 (vigente para el año gravable al que corresponde la declaración tributaria modificada con el acto demandado), y el artículo 6 del Decreto 172 de 2001. Dicen estas normas, respectivamente:

“Artículo 6º. Servicio público de transporte terrestre automotor especial. Es aquel que se presta bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esta modalidad, a un grupo específico de personas ya sean estudiantes, asalariados, turistas (prestadores de servicios turísticos) o particulares, que requieren de un servicio expreso y que para todo evento se hará con base en un contrato escrito celebrado entre la empresa de transporte y ese grupo específico de usuarios”.

“Artículo 6º. Servicio público de transporte terrestre automotor en vehículos taxi. El Transporte Público Terrestre Automotor Individual de Pasajeros en vehículos taxi es aquel que se presta bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esta modalidad, en forma individual, sin sujeción a rutas ni horarios, donde el usuario fija el lugar o sitio de destino. El recorrido será establecido libremente por las partes contratantes”.

Según la sociedad demandante, no es posible catalogar el servicio de transporte contratado por Colombina como un servicio de transporte privado, ya que no cumple con las características que reviste este tipo de transporte, como la exclusividad del servicio. En relación con los taxistas, estos prestan el servicio a cualquier potencial usuario, y no solo a la empresa.

Para la Sala, los servicios de transporte especial e individual de pasajeros (taxi) corresponden a un servicio público, en la medida en que tales modalidades de transporte fueron definidas expresamente como formas de transporte público. En tanto los prestadores de tales servicios no atienden únicamente a los funcionarios o trabajadores de una empresa en particular, se entiende que sus servicios son de acceso libre por los miembros de la comunidad, y no de acceso restringido a un particular, con exclusión de otros usuarios. Dijo la Sala en otra oportunidad²²:

“No comparte la Sala el argumento de la DIAN, respecto de que el transporte terrestre automotor especial (*prestado a personas*) no se enmarca como transporte público, bajo el señalamiento de que en el transporte público prevalece la libertad de acceso en igualdad de condiciones del público en general, y que el precio es regulado por el Estado. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la categorización del servicio especial de transporte terrestre automotor, como servicio público, proviene de la propia norma que regula la materia -*Decreto 174 de 2001*-; en segundo lugar, que se trata de un *servicio público* que presenta unas particularidades especiales determinadas igualmente por el reglamento y por último, que respecto de este servicio es predicable □ la libertad de acceso, prueba de esto es el hecho de que cualquier grupo de personas puede acceder al mismo.

“No puede desconocerse el carácter de servicio público al transporte terrestre especial de personas, por el hecho de que el precio no esté regulado por el Estado o no se sujete a horarios o rutas predeterminadas, cuando fue el marco regulatorio el que le determinó características y particularidades especiales y lo categorizó como servicio público”.

²² Cfr. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 29 de junio de 2023, exp. 27471, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Según consta en el expediente, los gastos rechazados como deducibles por la DIAN corresponden a erogaciones realizadas a favor de prestadores del servicio de transporte especial, o servicio de taxi autorizados para ello²³. Y si bien la Resolución 4693 de 2009 prohíbe a los usuarios contratar directamente con los conductores o propietarios de vehículos, como lo menciona la propia demandante, no por ello el servicio contratado pierde la calidad de servicio público, comoquiera que el mismo sigue siendo de acceso general.

Por tanto, prospera en este punto el cargo de la demandante.

Amortización de licencias de programas informáticos (*software*)

El artículo 143 del Estatuto Tributario, en su texto vigente para el año gravable que aquí se discute, regulaba la deducción por amortización de activos intangibles así:

“Artículo 143. Deducción por amortización de activos intangibles. Las inversiones a que se refiere el artículo precedente pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. En el año o período gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión.

“Cuando se trate de los costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables, la amortización podrá hacerse con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta en un término no inferior a cinco (5) años. Cuando las inversiones realizadas en exploración resulten infructuosas, su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes.

Para los casos diferentes de los previstos en el inciso precedente, en los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos, los cuales se obligue a transferir durante el convenio o al final del mismo, como en el caso de los contratos de concesión, riesgo compartido o "joint venture", el valor de tales inversiones deberá ser amortizado durante el término del respectivo contrato, hasta el momento de la transferencia. La amortización se hará por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En lo relacionado con los contratos de concesión para infraestructura, el sistema de amortización aquí previsto rige solamente para los que se suscriban a partir de la vigencia de la presente ley”.

Conforme lo anterior, para la procedencia de la amortización de licencias de programas de computación en un periodo inferior a cinco años era necesario que el contribuyente demostrara que la naturaleza o duración de los productos era inferior a ese plazo.

Al efecto, en el expediente se encuentran las facturas que acreditan que la demandante adquirió licencias de seis proveedores (Intelecto Soluciones y Tecnología, Spring Wireless Colombia, TecnoPacking, Megacad, Sistemas POS y Jhon E. Arboleda), en las que consta como descripción la adquisición de licencias, se brinda soporte de tales programas o su actualización por un periodo anual, así como los

²³ Folios 18 a 52, c.p. 1.



contratos suscritos con los proveedores que sustentan la prestación de tales servicios²⁴.

Además, se encuentra una certificación expedida por el Director de Tecnología Informática de Colombina S.A., en la cual expone que las actualizaciones tecnológicas de los programas de computador utilizados por la compañía se hacen cada tres años o menos, con el fin de aprovechar los avances tecnológicos, y garantizar el soporte de los proveedores. Dice este certificado²⁵:

“1. Con el advenimiento de soluciones estándares en la industria del software, la situación en el mundo corporativo tuvo grandes cambios, los productos y soluciones de software empezaron a ser elaborados con una vida útil más corta. Ofreciendo cambios tecnológicos importantes en promedio cada tres (3) años, obligando a las empresas usuarias a adquirir convenios de soporte y actualización para que dichas plataformas pudiesen tener continuidad en el apoyo a los procesos, permitiendo a los usuarios hacer la implementación de las nuevas versiones en el momento en que estén preparados para ello.

2. En el caso de Colombina S.A., se implementó como política la decisión de hacer los cambios o actualizaciones tecnológicas máximo cada tres (3) años y así aprovechar las nuevas ventajas tecnológicas. Tal es el caso del Software [sic] Autocad de la firma ADOBE, distribuido por el proveedor Megacad S.A.S y el Software [sic] Truckhill de la firma CAPE SYSTEMS, distribuido por el proveedor Tecnopacking quienes lanzan nuevas versiones de sus productos cada dos (2) años y los productos de la firma Microsoft quién [sic] para los software de productividad de oficina como el MS Office está liberando nuevas versiones cada tres (3) años. Así mismo, la firma Microsoft libera nuevas versiones de su motor de base de datos (MS SQL) cada dos (2) años y las soluciones que utilizan este motor deben ser actualizadas conforme a la liberación de dichas versiones, por lo tanto, productos como Winpos distribuido por el proveedor Sistemas Pos, Suite Sysgold mSales distribuido por el proveedor Spring Wireless Colombia S.A.S. y Sistema Portero distribuido por Jhon E. Arboleda Santillana han venido siendo actualizados con esta misma periodicidad.

3. “Conscientes de esta dinámica de la liberación de nuevas versiones, la Organización Colombina tomó como práctica amortizar la adquisición inicial de las licencias en máximo Tres (3) años y hacer la adquisición de los convenios de actualización y soporte o mantenimiento del software que se utiliza en la operación de manera permanente mientras esté en funcionamiento y en utilización dicha herramienta en la Compañía. Tal es el caso de las licencias adquiridas con las facturas:

(...)

4. El desarrollo tecnológico nos va trayendo nuevas formas de operar y la nueva tendencia mundial es que las soluciones de software se están convirtiendo en servicios o suscripciones, de tal manera que las empresas y/o usuarios deben cancelar periódicamente (mensual, trimestral o anualmente) un monto para tener derecho a continuar usando la solución que apoya sus procesos de negocio. Esta práctica mundial es conocida como “software como servicio” (SaaS – Software As A Service). Así mismo, existe otra tendencia que va alineada con este mismo criterio y es el ofrecimiento no solo del software como servicio, sino que se incluye dentro del servicio el hardware sobre el cual opera el software y los servicios de gestión del centro de datos o centro de cómputo

²⁴ Folios 504 a 563, c.a.5.

²⁵ Folios 69 a 70 A, c.p. 1.



desde donde opera la solución. Esta modalidad se reconoce en el mercado como Infraestructura como Servicio (IaaS – Infrastructure as a Service). Así mismo, este tipo de servicios se adquieren a través de internet y se conocen en el mercado como Servicios en la Nube (Cloud Services). En el caso de la Organización Colombina, se ha venido adoptando estas nuevas modalidades en la medida que los fabricantes de las soluciones las van ofreciendo como servicio y en la medida en que económicamente se pueda acceder a ellas”.

Conforme lo anterior, se encuentra que la demandante justificó suficientemente las razones por las que las amortizaciones correspondientes a los gastos anticipados por adquisición de licencias de programas informáticos se produjeron en un término inferior a cinco años, como lo exige el artículo 143 E.T. Al examinar este punto en un caso entre las mismas partes, dijo la Sala²⁶:

“En lo concerniente a los rubros contenidos en las facturas 01-2223, ASAL 2066 y 0266, si bien estas no relacionan la duración de los productos, la periodicidad del pago o su naturaleza, la demandante alegó que la amortización de dichos cargos se podía hacer efectiva en un término inferior a cinco años, pues las licencias fueron adquiridas para uso anual. En contraste, la DIAN solo indicó que la actora no justificó las razones por las que las amortizaciones por la adquisición de software se produjeron en un término inferior al establecido en el artículo 143 del ET, sin mayores argumentos.

Al efecto, se advierte que, contra lo dicho por la DIAN, la actora sí explicó las razones por las cuales amortizó los cargos en un periodo inferior a un año, en tanto indicó que las licencias fueron adquiridas para uso anual y que, en consecuencia, no se justificaba su amortización en un periodo superior, argumento que, a juicio de la Sala es suficiente para aceptar la totalidad de la glosa”.

Se considera entonces suficientemente sustentado este punto para aceptar la totalidad de la glosa planteada por la demandante respecto de la procedencia de la deducción por amortización en la adquisición de licencias.

Por tanto, prospera el cargo de apelación en este punto.

Deducibilidad de los pagos por concepto de recreación y deportes

Las mismas consideraciones expuestas frente a los pagos a favor del sindicato sustentan en este caso la deducibilidad de los pagos correspondientes a programas de bienestar, recreación y deportes de los empleados, en la medida en que también cumple con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad exigidos por la ley para el efecto.

En efecto, los pagos correspondientes a estos rubros son necesarios, no solo en virtud de lo dispuesto por la convención colectiva, sino que son la materialización del mandato contenido en el artículo 21 de la Ley 50 de 1990. Los gastos declarados por este concepto no corresponden a un mero objeto del lujo, de recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos, sino que su realización lleva a mejorar el desarrollo de su actividad productora de renta, porque es un hecho incontrovertible que el factor humano es determinante en la operación de la industria de alimentos, que es la principal actividad generadora de renta desarrollada por la demandante. En este

²⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de junio de 2022, exp. 25795, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



orden, tales gastos relacionados con la atención a empleados deben considerarse una expensa necesaria.

Cabe reiterar entonces que, en criterio de la Sala, los gastos correspondientes a actividades de recreación y bienestar de los trabajadores cumplen con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta, no solo porque obedecen a una obligación legal, sino porque se encaminan a obtener un mejor ambiente de trabajo, y con ello, una mayor productividad. Dijo la Sala²⁷:

“4.1- Aunque en litigios previos, con supuestos fácticos similares a los discutidos en el *sub lite*, esta Sección consideró que no eran deducibles los gastos para la recreación y deporte de los empleados del contribuyente (sentencia del 12 de marzo de 2012, exp. 18172, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), en esta ocasión el juicio de la Sala debe atender las reglas de unificación jurisprudencial sobre la deducibilidad de expensas que fijó esta Sección en la sentencia de unificación nro. 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza). Según los criterios jurídicos de unificación jurisprudencial establecidos, *«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 del nexo causal (regla 1.^a); y cumplen el requisito de necesidad las expensas 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 puede 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).

(...)

4.4- La Sala debe cotejar esa situación con la regla de decisión unificada en la providencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), relacionada con los criterios de apreciación del requisito causalidad de los gastos exigido para su deducibilidad. De acuerdo con ella, ni la generación de ingresos ni el objeto social del sujeto pasivo son determinantes para estudiar el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, porque cumplen el requisito de causalidad *«todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta»*. En esos términos, juzga la Sala que los gastos en disputa sí guardaron una relación causal con la actividad generadora de renta, toda vez que la actora incurrió en ellos como consecuencia de su desarrollo empresarial, lo cual se evidencia en que la erogación fue en favor de su planta de personal y se corresponde con una carga legal en materia laboral asociada a la ejecución de su actividad lucrativa. Por tanto, está acreditada la relación de causalidad echada en falta en los actos demandados”.

Además, la demandante acreditó que la atención a los empleados tiene el objetivo de mejorar las condiciones de los trabajadores para asegurar la efectividad en el desempeño de sus labores²⁸. Así las cosas, se observa que también está probada la relación de causalidad entre la expensa declarada y la actividad productora de renta.

²⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 4 de noviembre de 2021, exp. 24444, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁸ Folios 469 y 470, c.p. 2.



Deducibilidad del pago por póliza de seguro de vida

En cuanto a la deducibilidad de la póliza de seguro de vida colectivo, se reitera lo dicho anteriormente por la Sala, en cuanto es un pago que protege la fuerza laboral, e incide directamente en la productividad de la empresa²⁹.

El alcance del seguro de vida colectivo pagado por la demandante, en beneficio de sus trabajadores se desprende de la convención colectiva suscrita entre la demandante y su sindicato,³⁰ por lo que la realización de esta erogación deviene obligatoria, conforme a la ley laboral, y como tal, necesaria en términos de la ley tributaria. El hecho de que la póliza mencionada no cobije a los empleados de la demandante que obtengan una remuneración equivalente al salario integral o superior no da lugar a negar su deducibilidad, en tanto no corresponde a una exigencia legal, ni desestima la relación de causalidad de su pago con la actividad generadora de renta de la demandante.

Por tanto, prospera el cargo de apelación de la parte demandante.

Sanción por inexactitud

Comoquiera que se demostró que la demandante no incluyó en la declaración cuestionada por la DIAN deducciones improcedentes, en tanto los gastos deducidos en la misma cumplieron con los requisitos exigidos en la ley para ser deducibles, no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud contenida en la liquidación oficial demandada.

En la medida en que prosperaron los cargos de apelación propuestos por la parte demandante en este proceso, y se negaron los presentados por la entidad demandada, la Sala concluye que la liquidación oficial demandada debe ser anulada, y así lo declarará. Asimismo declarará, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración privada cuestionada por la administración en este caso.

De la condena en costas

El artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo consagra que “*Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil*”.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso establece que las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho, y deben tasarse y liquidarse con criterios objetivos y verificables en el expediente, según lo dispuesto en los artículos 362 a 366 del mismo código. Al respecto, el numeral 8 del artículo 365 del mismo ordenamiento, indica que “*Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”.

²⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de junio de 2022, exp. 25795, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁰ Art. 36 de la Convención Colectiva (folio 186, c.p. 1.).



Radicación: 76001-23-33-000-2016-00274-02 (27111)

Demandante: Colombina S.A.

FALLO

La Corte Constitucional en sentencia C-157 de 2013, precisó que la condena en costas no resulta de un actuar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es producto de su derrota en el proceso. También señaló que de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso, tanto las costas como las agencias en derecho deben liquidarse, siempre que exista prueba de su existencia, utilidad y se verifique que corresponden a actuaciones autorizadas por la ley, toda vez que atañen a los costos en que incurrió en el proceso la parte beneficiaria.

Se advierte que ninguna de las partes fue condenada en costas en primera instancia, sin que tal decisión fuese apelada, razón por la cual se mantendrá lo dispuesto por el Tribunal sobre el particular. Igualmente, no se condenará en costas en esta instancia, pues no aparece probado en el expediente que se causaron en el trámite de la segunda instancia de este asunto.

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,

F A L L A

PRIMERO: REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar

SEGUNDO: ANULAR La Liquidación Oficial de Revisión número 212412015000025 del 23 de octubre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN-.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2012 presentada por la sociedad Colombina S.A., presentada el 21 de septiembre de 2015 en el formulario número 1103605991259.

CUARTO: Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta
Aclaró voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN