



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2020-00668-01 (28292)
Demandante: Grupo Argos S.A. y otra
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2012. Caducidad de la potestad de gestión. Competencia funcional. Regla de correspondencia. Deducción por bonificaciones. Costas procesales.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 10 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que resolvió (índice 5):

Primero. Negar las súplicas de la demanda, de conformidad con las razones expuestas.

Segundo. Sin costas en esta instancia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante el Requerimiento Especial 022382018000034, del 13 de julio de 2018 (ff. 1190 a 1201 caa)², la demandada propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 correspondiente a una sociedad absorbida por la demandante, para rechazar gastos de administración originados en bonificaciones, otros rubros de personal y el pago del impuesto predial, así como «*otras deducciones*» relacionadas con servicios de vigilancia y gastos diversos. Por ende, propuso imponer las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas a la entidad y la multa prevista en el artículo 658-1 del ET a la representante legal y al revisor fiscal de la declarante. Al contestar ese acto previo, la actora se allanó parcialmente a las propuestas planteadas, a efectos de lo cual corrigió la declaración tributaria de la absorbida, en el sentido de excluir la deducción de una parte del impuesto predial y los gastos diversos (f. 1466 caa).

En la Liquidación Oficial de Revisión 022412019000029, del 02 de abril de 2019 (ff. 1582 a 1599 caa), la demandada aceptó esa declaración de corrección, pero la modificó para rechazar los gastos de administración por bonificaciones y las «*otras deducciones*» por servicios de vigilancia; e imponer las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas;

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 24 de noviembre de 2024 (índice 3. Esta y las demás menciones de «*índices*» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).

² El cuaderno de antecedentes administrativos se aportó por la demandada en los documentos digitales contenidos en el índice 2.



además, sancionó a la representante legal y al revisor fiscal de la contribuyente con la multa propuesta. La decisión fue confirmada por la Resolución 022362020000003, del 02 de marzo de 2020 (ff. 1926 a 1944 caa).

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 parte actora formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

Primera: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 022412019000029, del 02 de abril de 2019, y de la Resolución 022362020000003, del 02 de marzo de 2020, por medio de la cual se negaron las pretensiones del recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial.

Segundo: Como restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración de corrección provocada por el requerimiento especial, correspondiente al año gravable 2012.

Subsidiaria: En caso de no proceder la pretensión principal, solicito que se exonere de las sanciones por inexactitud, devolución y rechazo de pérdidas, y la impuesta a la representante legal de la contribuyente.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 constitucional; 105, 107, 688, 691, 730, 743, 772 y 779 del ET (Estatuto Tributario); 3.º del CPACA; y 47 del Decreto 4048 de 2008, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Sostuvo que su contraparte perdió competencia para modificar la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2012 de la sociedad absorbida, porque notificó el acto previo el 16 de julio de 2018, cuando ya había vencido el plazo límite, *i.e.* el 17 de abril de 2018. Reconoció que la demandada decretó una inspección tributaria mediante auto del 23 de enero de 2018, pero alegó que esa diligencia no suspendió el término para notificar el requerimiento especial, porque no cumplió con las exigencias previstas en el artículo 779 del ET. En particular, adujo que se desconoció la finalidad de esa prueba, porque la autoridad se limitó a proferir requerimientos ordinarios que bien pudo emitir sin que hiciera falta la práctica de la inspección tributaria. Añadió que el acta de cierre de la diligencia aludía a una tercera compañía, no fue notificada, ni se anexó al requerimiento especial y que tampoco era posible verificar que hubiera sido emitida con anterioridad a dicho acto, dado que en su contenido se mencionaban varias fechas que eran posteriores a la expedición del acto preparatorio. A su juicio, esas circunstancias evidenciaban que la práctica de la inspección tributaria tuvo como único propósito suspender el término para modificar la declaración, por lo que era improcedente reconocerle dicho efecto.

También cuestionó la competencia funcional de los funcionarios que profirieron el requerimiento especial y la liquidación oficial, porque no ostentaban la calidad de jefes de la División de Fiscalización y de la División de Liquidación, respectivamente, como lo exigían los artículos 688 y 691 del ET. Agregó que, aun si se acreditara que había sido delegada la competencia para expedir dichos actos, carecería de validez por contrariar las citadas disposiciones.

Para controvertir el fondo de la decisión, expuso que la sociedad absorbida pactó con algunos de sus empleados el pago de bonificaciones variables por resultados, que les pagaba directamente o mediante aportes al «*plan institucional de pensiones*» contratado por el grupo empresarial al que pertenecía con un fondo de pensiones. Acerca de las bonificaciones pagadas directamente a los trabajadores —o bonificaciones directas o a corto plazo—, sostuvo que la demandada desconoció la regla de correspondencia al

resolver el recurso de reconsideración, porque reabrió la discusión sobre la supuesta causación de la expensa en el año en que se pagaron las bonificaciones (i.e. 2013), asunto que había sido zanjado en la liquidación oficial de revisión, en la que aceptó que la expensa se causó en el periodo debatido. Añadió que, en todo caso, esa decisión transgredía los artículos 104 y 105 del ET (en la redacción vigente para la época), según los cuales los gastos se causan cuando nace la obligación de pago, aunque este no se haya hecho efectivo. Por ende, afirmó que, como el derecho de los empleados a percibir la bonificación se consolidó en el periodo de la litis, la deducción debía reconocerse en ese ejercicio fiscal y no calificarse como una provisión. Asimismo, alegó una infracción a la regla de correspondencia respecto del rechazo de las bonificaciones pagadas con aportes al fondo de pensiones –o bonificaciones a largo plazo–, porque, al decidir el recurso de reconsideración, la demandada retomó el argumento según el cual no estaba demostrada la relación de causalidad de esa expensa con la actividad productiva al estimar que no se probó la relación laboral con los beneficiarios de los pagos y que los soportes se emitieron en papelería de la casa matriz, discusión que, a su juicio, había quedado superada en el acto definitivo.

Alegó que tanto las bonificaciones directas como las reconocidas a través de aportes al fondo de pensiones cumplían los requisitos de causalidad y necesidad previstos en el artículo 107 del ET, porque se otorgaban por el mejor desempeño de los trabajadores y tenían como finalidad incentivarlos para generar un impacto positivo en la producción de renta. Precisó que el cumplimiento de tales exigencias no se desvirtuaba por el hecho de que las bonificaciones hubiesen sido giradas a los empleados por la casa matriz de la absorbida o que el plan de pensiones hubiese sido contratado por esa misma entidad, ya que se trató de pagos efectuados a nombre y por cuenta de la contribuyente; y que al plan de pensiones podían acceder todas las compañías que integraban el grupo empresarial para beneficio de sus empleados, en virtud de un contrato de adhesión, como lo certificó el fondo de pensiones. Agregó que, contrario a lo señalado por su contraparte, sí demostró la relación laboral entre la declarante y los beneficiarios de las bonificaciones mediante los contratos de trabajo, los reportes de nómina, los comprobantes de pago, los certificados de retención en la fuente, el registro en las cuentas 510548 «*bonificaciones*» y 510595 «*otros*» de la contabilidad y el certificado del revisor fiscal.

Además, negó que la declarante haya tomado como deducción los pagos por servicios de vigilancia que la demandada rechazó. Explicó que, al atender el requerimiento de información de la Administración sobre los soportes de la cuenta contable 539595 «*otras deducciones gastos diversos*», por error remitió las dos facturas que respaldaban dichos pagos, aunque en realidad no hacían parte de los rubros reportados en esa cuenta, como lo acreditaba el libro auxiliar por terceros y el certificado del revisor fiscal.

Por lo anterior, sostuvo que la declarante no incurrió en las conductas sancionables por inexactitud, ni por rechazo de pérdidas fiscales y que, de haberlo hecho, obedecería a un error en la comprensión de las disposiciones aplicables. También se opuso a la sanción impuesta a la representante legal, aduciendo que esta desempeñó sus funciones con diligencia y cuidado y agregó que ella no fue notificada de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, razón por la cual se configuró a su favor el silencio positivo.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2). Negó haber perdido competencia temporal para revisar la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la contribuyente para el año gravable 2012, porque el término para notificar el acto previo se suspendió con el auto que decretó la inspección tributaria, del 23 de enero de



2018. Aseguró que notificó el acta de cierre de la inspección de manera simultánea con el requerimiento especial, el 16 de julio de 2018; y argumentó que las inconsistencias señaladas por la actora correspondían a errores de transcripción carentes de entidad para invalidar la actuación. Resaltó que la inspección tributaria no constituyó una maniobra dilatoria, sino que tuvo como finalidad la práctica de otros medios de prueba que sirvieron de sustento de las glosas formuladas a la liquidación privada.

Sostuvo que la liquidación oficial demandada la profirió el funcionario competente, que era el jefe de la División de Gestión de Liquidación, y que, en todo caso, la potestad para expedir el acto podía delegarse en el jefe del grupo de trabajo respectivo, sin que hiciera falta publicar el acto de delegación³.

En cuanto al fondo, negó haber transgredido la regla de correspondencia, pues desde el requerimiento especial la glosa se refirió al rechazo de las bonificaciones, cuya deducción consideró improcedente por no estar acreditada su causación en el periodo debatido —en lo que respecta a las bonificaciones directas— ni su relación de causalidad con la actividad económica desarrollada por la declarante. Indicó que fue la propia contadora de la entidad quien manifestó que las bonificaciones directas estaban registradas en su contabilidad como provisiones. Añadió que en el expediente no obraban medios de prueba de que los beneficiarios de los pagos (fueran directos o a través del fondo de pensiones) tuvieran la condición de empleados de la sociedad; y afirmó que, por el contrario, estaba probado que las bonificaciones directas las pagó una entidad distinta, que también era titular del plan de pensiones mediante el cual se reconocieron las demás bonificaciones, cuyos soportes estaban impresos en papelería de esa misma sociedad. Concluyó, por ende, que se incumplía la relación de causalidad exigida por el artículo 107 del ET, lo que hacía innecesario examinar los demás requisitos previstos en esa norma.

Sobre el gasto por servicios de vigilancia, manifestó que, en la actuación administrativa, la demandante fue renuente a suministrar el libro auxiliar por terceros de la cuenta 539595 «*otras deducciones gastos diversos*» para verificar si lo tomó como gasto deducible. Añadió que el supuesto error en el envío de los soportes carecía de consistencia con la conciliación contable-fiscal, la cual evidenciaba que la contribuyente reportó un ajuste a la deducción de los gastos registrados en esa cuenta, pero en cuantía inferior al indicado.

Por lo expuesto, defendió la sanción por inexactitud impuesta, para lo cual señaló que la declarante incurrió en la conducta infractora sin probar la concurrencia de la causal exculpatoria alegada. Sostuvo que también procedía la sanción al representante legal que suscribió la declaración con inexactitudes y adujo que esta fue notificada en debida forma en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, razón por la cual no se habría configurado el silencio positivo alegado.

Por último, solicitó condenar en costas a la parte actora, para lo cual adujo que allegaría las pruebas de su acreditación y causación en la etapa procesal correspondiente.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora sin condenarla en costas (índice 5). Juzgó que la notificación del requerimiento especial fue oportuna, porque la práctica de la inspección tributaria suspendió el término para su expedición. Adujó que no se requería notificar el acta de cierre de dicha actuación, porque los resultados de la investigación se incorporaban al requerimiento especial; y negó que la práctica de esa prueba obedeciera a fines dilatorios, al estimar que permitió recaudar los medios probatorios que sustentaron

³ Al respecto, citó la sentencia del 14 de agosto de 2008 (exp. 16204, CP: Héctor J. Romero Díaz).



las modificaciones a la autoliquidación.

Además, estimó que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión fueron proferidos por el funcionario competente según el Decreto 4048 de 2008, y precisó que, en todo caso, dicho acto preparatorio no era susceptible de control judicial.

Sobre el fondo, consideró que procedía el rechazo de la deducción originada en el pago de bonificaciones, porque las pruebas que obraban en el expediente no demostraban el vínculo laboral entre las personas que se beneficiaron con su pago y la contribuyente, de modo que no estaba probada la relación de causalidad de esa expensa con la actividad productiva. En concreto, verificó que los pagos se realizaron desde una cuenta bancaria de otra sociedad, a nombre de la que también estaban el plan de pensiones y los soportes documentales. Agregó que, en todo caso, era improcedente deducir las bonificaciones directas en el periodo revisado, porque la contadora de la contribuyente indicó que en ese año eran apenas una provisión. También avaló el rechazo del gasto por servicios de vigilancia, en tanto advirtió que no se aportó el libro auxiliar por terceros de la cuenta 539595 «*otras deducciones gastos diversos*» para que pudiera verificarse si se tomó o no como deducción.

Tras establecer que se configuró la conducta sancionable por inexactitud y por el rechazo de pérdidas fiscales al autoliquidar deducciones improcedentes, avaló las sanciones impuestas, pero no se pronunció respecto de la sanción a la representante legal.

Finalmente, decidió que, sin perjuicio de que la parte actora resultó vencida en el proceso, no era procedente su condena en costas, porque estas no se encontraban debidamente causadas ni acreditadas, conforme lo exige el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012).

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo* (índice 2). Para esto, insistió en la pérdida de competencia temporal de la demandada para modificar la declaración del impuesto sobre la renta revisada. Reiteró que la práctica de la inspección tributaria no suspendió el plazo para notificar el acto previo, porque no cumplió las exigencias del artículo 779 del ET. En concreto, planteó que todas las pruebas decretadas en el curso de esa actuación habrían podido practicarse sin necesidad de recurrir a su decreto; que el acto de cierre identificó a un tercero, no le fue notificado ni se anexó al requerimiento especial, lo que le impidió verificar que hubiera sido tenido en cuenta para proferir este último; y que tampoco era posible establecer que el acta de inspección tributaria fuera anterior al acto previo, porque en su texto se refirió a varias fechas, todas posteriores a ella. Añadió que, en cualquier caso, las diligencias practicadas en el marco de esa inspección iniciaron cuando había transcurrido el término de caducidad de la potestad de gestión, que para el caso sería de cinco años, considerando que en la autoliquidación se declararon pérdidas fiscales. Insistió en que todas esas inconsistencias evidenciaban el propósito dilatorio de dicha actuación, por lo que era improcedente reconocerle el efecto suspensivo pretendido por la demandada.

Si bien reconoció que con la contestación de la demanda se acreditó la competencia del funcionario que profirió la liquidación oficial de revisión, sostuvo que no ocurrió lo mismo respecto del funcionario que emitió el requerimiento especial. Por tanto, alegó que, al no haber probado la competencia de este para expedir el acto previo, estarían invalidados los actos demandados.



Por otra parte, censuró que el tribunal no se pronunciara sobre todos los argumentos y pruebas presentados con la demanda para sustentar la deducción de las bonificaciones pagadas por la sociedad absorbida a favor de sus empleados. Censuró que, en lugar de reconocer la infracción a la regla de correspondencia, el *a quo* hubiera avalado el rechazo de las bonificaciones otorgadas a través de aportes a un fondo de pensiones aduciendo que no estaba demostrada la relación de causalidad de esa expensa con la actividad económica de la contribuyente, pese a que esa razón no hizo parte de los fundamentos de la liquidación oficial de revisión y a que no pudo controvertirla previamente.

Reiteró que sí estaba demostrada la relación de causalidad tanto de las bonificaciones directas como de las reconocidas mediante aportes al fondo de pensiones con la actividad económica de la contribuyente, porque los contratos de trabajo, los comprobantes de nómina y de pago y los certificados de retención en la fuente obrantes en el expediente constituían prueba suficiente del vínculo laboral. Además, sostuvo que el gasto estaba registrado en la contabilidad y certificado por el revisor fiscal y que el pago mediante aportes al fondo de pensiones fue posible en virtud de un contrato de adhesión que le permitió a la sociedad absorbida acceder al «*plan institucional de pensiones*» contratado por la casa matriz, que preveía la posibilidad de vinculación de las demás compañías del grupo empresarial en beneficio de sus empleados.

Señaló que los pagos por servicios de vigilancia que la demandada rechazó no se tomaron como deducción por la contribuyente. Reiteró que, al atender el requerimiento de información sobre los soportes de la cuenta 539595 «*otras deducciones gastos diversos*» de la contabilidad, por error remitió las dos facturas que respaldaban dichos pagos, aunque en realidad no hacían parte de los rubros reportados en esa cuenta, como lo acreditaba el libro auxiliar por terceros y el certificado del revisor fiscal que obraban en el expediente.

Por lo expuesto, reiteró que eran improcedentes las sanciones impuestas por inexactitud y por rechazo de pérdidas. Argumentó que, si se juzgase que sí se configuró la conducta infractora, esta obedecería a un error de comprensión sobre las normas aplicables. Asimismo, sostuvo que era improcedente la multa impuesta a la representante legal, porque los criterios objetivos de responsabilidad estaban proscritos constitucionalmente.

Finalmente, pidió condenar en costas a la demandada, para lo cual allegó la prueba del pago que realizó para su defensa en el proceso.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada reiteró los argumentos expuestos en anteriores etapas procesales (índice 11); y el ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada, al estimar que los actos administrativos fueron proferidos dentro de la oportunidad legal y por los funcionarios competentes. También consideró que la parte actora no acreditó los requisitos para la deducibilidad de las bonificaciones y que las expensas por servicio de vigilancia tampoco eran deducibles (índice 12).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- La Sala juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia



que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. Corresponde entonces establecer si la demandada perdió competencia temporal para revisar la declaración debatida, a causa de la notificación extemporánea del requerimiento especial y si ese acto lo emitió un funcionario sin esa competencia. Seguidamente, tendrá que determinarse si era improcedente el rechazo de los gastos por bonificaciones laborales y si el pago por servicios de vigilancia fue llevado, o no, como deducción en la base gravable. De ser el caso, la Sala se pronunciará sobre la juridicidad de las multas impuestas por inexactitud y por rechazo de pérdidas fiscales, así como sobre la sanción a la representante legal. Finalmente, se resolverá lo relativo a la condena en costas.

La Sala advierte que los actos acusados sancionaron al revisor fiscal de la contribuyente conforme al artículo 658-1 del ET, pero este no actuó como demandante en el presente juicio, razón por la cual a la Sala le está vedado emitir un pronunciamiento de fondo al respecto, sin perjuicio de la incidencia que tenga la decisión que se adopte frente a la contribuyente en el monto de la multa impuesta⁴.

Análisis del caso concreto

2- Sobre la primera cuestión debatida, la apelante única sostiene que la demandada perdió la competencia temporal para modificar la declaración del impuesto sobre la renta revisada, porque el requerimiento especial fue notificado extemporáneamente. Afirma que la inspección tributaria practicada no podía suspender el plazo para notificar ese acto, porque las pruebas ordenadas podían recaudarse sin necesidad de acudir a esa actuación, lo cual evidenciaría que su finalidad fue exclusivamente dilatoria. Además, señala que el acta de inspección tenía inconsistencias –por identificar a un tercero, no haber sido notificada, ni incorporada al requerimiento especial y por referirse a fechas que serían posteriores a la de su expedición–, que le impedían constatar si fue tenida en cuenta para la expedición del acto previo. Añade que, aun si se admitiese la validez de la inspección, esta estaría viciada por haber iniciado cuando había transcurrido el término de caducidad de la facultad de revisión. En el otro extremo, la demandada niega haber perdido competencia temporal para revisar la declaración, porque el término para notificar el requerimiento especial se suspendió con el auto que decretó la inspección tributaria el 23 de enero de 2018. Alega que el acta de esa actuación la notificó con el requerimiento especial, el 16 de julio de 2018, y que las inconsistencias señaladas por la apelante corresponden a errores de transcripción, sin entidad para invalidar la actuación, y que la inspección no obedeció a fines dilatorios, sino a la necesidad de practicar pruebas para sustentar las glosas formuladas a la autoliquidación.

En esos términos, la Sala debe decidir si la autoridad tributaria perdió competencia temporal para modificar la autoliquidación revisada, para lo cual se debe establecer si las inconsistencias señaladas por la demandante llevan a negarle efectos suspensivos del plazo para proferir el requerimiento especial a la inspección tributaria practicada. Pero, esta Sección se abstendrá de pronunciarse sobre el efecto que pudiera tener el hecho de que las actuaciones adelantadas en el marco de la inspección tributaria se hayan iniciado una vez vencido el término inicial para notificar el requerimiento especial, por tratarse de un planteamiento novedoso que no fue incluido en el concepto de violación expuesto en la demanda; su estudio implicaría abrir un debate nuevo en segunda instancia, con lo cual se incurriría en un fallo incongruente y se vulnerarían los derechos al debido proceso, a la defensa y a la contradicción de la parte demandada⁵.

⁴ Sentencia del 07 de marzo de 2024 (exp. 28014, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

⁵ Sentencias del 26 de julio de 2012, exp. 18380, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de noviembre de 2014, exp. 19031, CP: Jorge Octavio Ramírez; y del 19 de febrero y el 29 de abril de 2020, exps. 22748 y 23677, CP: Julio Roberto Piza; entre muchas.

2.1- Para dilucidar esta cuestión, la Sala reitera que conforme al artículo 779 del ET, la inspección tributaria está orientada a obtener los medios de prueba con los que constatar directamente la veracidad de los hechos económicos objeto de debate (fallo del 04 de marzo de 2021, exp. 24794, CP: Milton Chaves García). Dispone esa norma que la diligencia inicia al notificar el auto que la decreta –momento en el cual se comunica al interesado la actividad administrativa que se desarrollará para que ejerza su derecho de contradicción– y culmina en la fecha de cierre consignada en el acta de la inspección. Sobre la exigencia legal de que el acta de la inspección tributaria se integre al expediente de la actuación administrativa, la Sección ha aclarado que el traslado de su contenido se surte con la notificación del requerimiento especial, actuación que cumple la finalidad de darle a conocer al administrado los hallazgos de la autoridad, para que cuente con la oportunidad de controvertirlos. Este razonamiento es concordante con, el artículo 783 del ET, que dispone que solo en los eventos en que no se profiera un requerimiento especial, tras la práctica de la inspección tributaria, se deberá dar traslado del acta de la diligencia por un mes, para que el interesado se pronuncie⁶.

Igualmente, los precedentes de la Sección han establecido que no se requiere que los funcionarios comisionados para practicar la inspección tributaria se desplacen a las oficinas del administrado, toda vez que el objetivo de la verificación puede cumplirse con cruces de información, documentos, requerimientos y órdenes de inspección contable. Esto implica que, en desarrollo de la inspección tributaria, la autoridad puede decretar todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, bajo las ritualidades que les sean propias⁷, con lo cual *«la inspección tributaria cumple un doble propósito, al ser un medio probatorio autónomo y un instrumento para incorporar y recaudar pruebas»* (sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20558, CP: Julio Roberto Piza).

Pero, una vez cumplidas las exigencias del artículo 779 del ET –en particular, la notificación del auto que decreta la inspección, la obtención del material probatorio y la suscripción del acta de cierre–, el ordenamiento prevé que se suspende por tres meses el término de caducidad para notificar el requerimiento especial –que para el caso es de cinco años, contados a partir de la fecha de presentación de la autoliquidación porque en esta se determinaron pérdidas fiscales (artículo 147 del ET, en la redacción vigente para la época)–; todo con la advertencia de que para que la inspección tributaria cuente con esos efectos suspensivos, es necesario que se practique *«por lo menos una prueba dentro del plazo durante el cual opera la suspensión de términos, que corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia»*⁸. Por tanto, siempre que la autoridad procure al menos una *«actividad probatoria»* orientada a la práctica o recaudo de pruebas en el plazo mencionado, suspenderá el término para notificar el requerimiento especial.

2.2- Al respecto, están probados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) El 17 de abril de 2013, fecha en la que vencía el plazo para declarar (artículo 12 del Decreto 2634 de 2012), la sociedad absorbida por la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, en la que autoliquidó una pérdida líquida del ejercicio (f. 6 caa).

(ii) Mediante Requerimiento Ordinario 022382017000728, del 22 de agosto de 2017 (ff.

⁶ Acerca de esta clase de circunstancias pueden consultarse las sentencias del 12 de mayo de 2022 (exp. 25993, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello); del 25 de agosto de 2022 (exp. 26601, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 05 de diciembre de 2024 (exp. 27824, CP: Milton Chaves García).

⁷ Sentencias del 26 de febrero de 2014 (exp. 19296, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); y del 04 de marzo de 2021 (exp. 24794, CP: Milton Chaves García).

⁸ Sentencias del 03 de mayo de 2007, exp. 15111, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié; del 22 de febrero de 2018, exp. 21678, CP: Jorge Octavio Ramírez; del 19 de abril de 2018, exp. 20877, CP: Julio Roberto Piza; y del 06 de agosto de 2020, exp. 24568, CP: Milton Chaves García

81 y 82 caa), la demandada le solicitó a la declarante, entre otros, el balance general y de prueba, la conciliación contable-fiscal, la relación de inventarios, el auxiliar por terceros de los pasivos, ingresos, costos y deducciones declarados y de las retenciones en la fuente que le practicaron, el soporte de pago de los aportes al SPS (Sistema de Protección Social) y copia de la primera y última factura emitida en el año; información que fue suministrada el 11 de septiembre siguiente (ff. 85 a 494 caa).

(iii) La demandada profirió el Auto de Inspección Tributaria 022382018000021, el 23 de enero de 2018, con el cual le informó a la actora la apertura de la diligencia relacionada con la referida declaración tributaria, precisando los funcionarios comisionados para su desarrollo (f. 495 caa). El acto fue notificado por correo, el 29 de enero de 2018, en la dirección registrada por la actora en el RUT (ff. 496 y 497 caa).

(iv) Dentro de la inspección tributaria decretada, la demandada consultó los reportes de información en medios magnéticos de terceros que realizaron operaciones con la contribuyente en 2012 (ff. 499 a 511 vto. caa). Adicionalmente, formuló requerimientos ordinarios de información a dos de esos terceros, para solicitar los soportes de las transacciones reportadas (ff. 516 a 518 y 524 a 525 vto. caa); y requirió a la actora para que entregara los soportes de la corrección a la información en medios magnéticos de la absorbida, la explicación sobre la diferencia entre los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta y en el impuesto sobre las ventas, los auxiliares por terceros de las cuentas de gasto 510595 y 513505 y los documentos relativos a la operación de reestructuración corporativa en la que participó durante el periodo revisado (ff. 520 y 521); así como de los pasivos que declaró esa entidad con sus compañías vinculadas y los auxiliares por tercero y documentos soporte de varias cuentas de gasto (ff. 598 a 600 caa).

(v) Tras recaudar esas pruebas (ff. 528 a 530, 532 a 543, 556 a 597 y 605 a 1159 caa), la demandada profirió el 13 de julio de 2018 el acta de inspección tributaria (1176 a 1180 vto. caa) con los resultados de la investigación. Allí identificó los medios probatorios obtenidos en la diligencia y concluyó que existían *«evidencias de operaciones que no son deducibles o que carecen de documentos soporte o que estos están expedidos a nombre de terceras personas por lo que amerita proponer la modificación de la declaración del periodo investigado»* (f. 1180 vto. caa). En concreto, refirió gastos de administración originados en bonificaciones, otros rubros del personal y pagos por impuesto predial, así como *«otras deducciones»* relacionadas con servicios de vigilancia y gastos diversos.

(vi) Por lo anterior, la demandada profirió el Requerimiento Especial 022382018000034, del 13 de julio de 2018 (ff. 1190 a 1201 caa), en el que propuso modificar la declaración revisada e imponer a la sociedad las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas fiscales, y a la representante legal y al revisor fiscal la sanción contemplada en el artículo 658-1 del ET. Como parte de la motivación del acto, incluyó las actuaciones que adelantó en el marco de la inspección tributaria y las pruebas que recaudó (ff. 1192 vto. a 1194 caa). El acto previo lo notificó mediante correo del 16 de julio de 2018 (f. 1207 caa).

2.3- Tomando en consideración esas circunstancias y que el plazo para presentar la declaración revisada por parte de la obligada vencía el 17 de abril de 2013, la Sala juzga que el término para notificar el requerimiento especial venció, en principio, el 17 de abril de 2018 (artículo 147 del ET, entonces vigente), porque se declararon pérdidas fiscales. Pero, como está probado –y no se discute– que el 29 de enero del 2018, antes que venciera el plazo para revisar la autoliquidación, fue notificado el auto mediante el cual se decretó la inspección tributaria; y que, dentro de esa actuación, la demandada recaudó pruebas para verificar los hechos declarados (entre estas, la consulta de la información reportada por terceros, la formulación de requerimientos ordinarios a algunos de ellos y



a la propia contribuyente), que sirvieron de sustento para proponer las modificaciones a la declaración revisada, juzga la Sala que la diligencia de inspección cumplió con la finalidad prevista en el artículo 779 del ET y que no se acreditó que tuviera por objeto acceder a una extensión del término de revisión. Así, como se desarrolló una actividad probatoria dentro del plazo de tres meses siguientes a que se decretara la inspección, la actuación resultaba idónea para suspender, por ese mismo término, el plazo para notificar el requerimiento especial.

La Sala también constata que no le asiste la razón a la apelante cuando sostiene que no se le notificó el acta de inspección tributaria, pues, según el criterio de decisión reiterado por esta Sección, el traslado del acta surte con la notificación del requerimiento especial, que materializa el principio de publicidad de la diligencia, poniendo en conocimiento de la contribuyente los hallazgos de la autoridad fiscal para que, de considerarlo pertinente, ejerza su derecho de defensa.

Tampoco estima la Sala que las inconsistencias formales señaladas por la apelante sean suficientes para negarle validez a la actuación, porque el texto del acta sí hace referencia a la declarante y la mención de un tercero corresponde a un error de transcripción; lo mismo ocurre con las inconsistencias en la fecha de suscripción pues, si bien se observan errores de digitación, en el expediente se constata que el acta se incorporó antes de la expedición del requerimiento especial y en ella dio cuenta de las diligencias realizadas y los resultados obtenidos durante su práctica.

Todo lleva a la Sala a concluir que la Administración satisfizo las exigencias normativas para suspender el término para notificar el requerimiento especial. En consecuencia, la notificación de ese acto preparatorio, realizada el 16 de julio de 2018 (f. 1207 caa), se efectuó en tiempo, porque, con ocasión de la práctica de la inspección tributaria, el plazo límite corrió hasta el 17 de julio de 2018. No prospera el cargo de apelación.

3- De otra parte, el *a quo* consideró que, aunque la facultad para proferir el requerimiento especial le corresponde al jefe de la División de Fiscalización (artículo 688 del ET), esa competencia se la asignó el Decreto 4048 de 2008, al respectivo jefe del grupo interno de trabajo; por ende, concluyó que el funcionario que profirió el acto en este caso sí tenía competencia para hacerlo. A esa conclusión se opone la apelante, argumentando que su contraparte no acreditó que quien emitió el requerimiento especial tuviera la competencia y que por lo mismo los actos demandados están viciados de nulidad. En esos términos, debe la Sala determinar si el requerimiento especial fue expedido por un funcionario sin competencia.

Al respecto, el artículo 688 del ET dispone que le *«corresponde al Jefe de la Unidad de Fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones...»*. Para la época de los hechos que se juzgan, la estructura de la autoridad de impuestos nacionales estaba prevista en el Decreto 4048 de 2008⁹, cuyo artículo 4.º dispuso que la entidad tendría tres niveles, incluido el denominado *«nivel local»*, integrado por las *«Direcciones Seccionales de Impuestos, Direcciones Seccionales de Aduanas y Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas»*, cuyas dependencias se identificaron en el artículo 46 *ibidem*, que prevé que la división que ejerza las funciones de fiscalización tributaria tendrá la potestad para *«proferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargos para garantizar el derecho de defensa»* (ordinal 1.2). A tal fin, el artículo 47 *ejusdem* establece como funcionarios competentes a *«los empleados públicos de la DIAN nombrados o*

⁹ Posteriormente derogado por el Decreto 1742 de 2020.



*designados como jefes de las diferentes dependencias de la Entidad» y el artículo 49 señala que «las funciones previstas en las normas pertinentes para quienes se desempeñen en las jefaturas de las Divisiones de las Direcciones Seccionales podrán ser delegadas en empleados públicos de la DIAN de las mencionadas dependencias, mediante resolución de quien ejerza la jefatura de la Dirección Seccional». Además, el artículo 50 *ibidem* contempla que las dependencias de la entidad se organicen «con Grupos Internos de Trabajo, que contarán con sus respectivos jefes y desempeñarán las funciones que se les asigne en el acto de creación», para lo cual faculta al director general de la entidad para «crear, suprimir y fusionar los grupos internos de trabajo necesarios para garantizar la adecuada gestión tributaria, aduanera y cambiaria».*

En ejercicio de esa potestad, el director general de la demandada profirió la Resolución 11, del 04 de noviembre de 2008, mediante la cual creó *«los Grupos Internos de Trabajo de Auditoría Tributaria I en la División de Gestión de Fiscalización de las Direcciones Seccionales de Impuestos de Barranquilla...»*, para que cumplan, entre otras, la función de *«proferir ... requerimientos especiales y demás actos preparatorios de la determinación de las obligaciones tributarias ... en relación con las investigaciones que estén a su cargo y de las funciones propias de la División»* (artículo 63.7). La Sala ha precisado sobre estos actos de delegación de funciones que su carácter es vinculante y obligatorio para los funcionarios de la Administración, su contenido es material y concreto y sólo tienen incidencia en el ámbito interno, por lo tanto, no se requiere su publicación para que tengan eficacia y produzcan efectos jurídicos¹⁰.

A partir de las disposiciones analizadas, la Sala concluye que, al contrario de lo afirmado por la apelante, para el caso de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, el Director General, mediante la Resolución 11, del 04 de noviembre de 2008, creó grupos internos de trabajo y asignó a sus jefes la potestad de proferir los actos previos y definitivos de determinación oficial de los impuestos. En consecuencia, el requerimiento especial fue expedido por el funcionario competente, por tratarse de un empleado de la entidad demandada, designado como *«jefe del GIT de Auditoría Tributaria I»* de dicha Dirección Seccional, lo cual fue incluso reconocido por la propia actora al presentar la demanda (índice 2). No prospera el cargo de apelación.

4- Para discutir el fondo de la decisión, la apelante censura que el tribunal no se hubiese pronunciado sobre todos los argumentos y pruebas allegados con la demanda para sustentar la deducibilidad de las bonificaciones. En su criterio, el *a quo* debió reconocer la infracción a la regla de correspondencia y no avalar el rechazo de las bonificaciones reconocidas a través de aportes a un fondo de pensiones, en tanto el argumento según el cual no estaba demostrada la relación de causalidad de esa expensa con la actividad económica de la contribuyente no fue expuesto en la liquidación oficial de revisión, por lo que no pudo controvertirlo en el recurso de reconsideración. En todo caso, sostiene que sí se encontraba acreditada la relación de causalidad tanto de las bonificaciones pagadas directamente como de las efectuadas mediante aportes al fondo de pensiones, toda vez que en el expediente obraban contratos de trabajo, comprobantes de nómina y de pago, y certificados de retención en la fuente que demuestran el vínculo laboral con los beneficiarios. Añade que tales pagos se encontraban registrados en la contabilidad y certificados por el revisor fiscal, al tiempo que explica que el pago de bonificaciones mediante aportes al fondo de pensiones fue posible en virtud de un contrato de adhesión que permitió a la sociedad absorbida acceder al *«plan institucional de pensiones»* contratado por la casa matriz, que preveía la posibilidad de vinculación de las demás compañías del grupo empresarial en beneficio de sus empleados.

¹⁰ Al respecto, se pueden consultar las sentencias del 13 de abril de 2005 (exp. 14066, CP: Ligia López Díaz) y del 14 de agosto de 2008 (exp. 16204, CP: Héctor J. Romero Díaz).



Por su parte, la demandada niega haber vulnerado la regla de correspondencia, pues alega que desde el requerimiento especial se planteó el rechazo de la deducción de las bonificaciones, al no acreditarse su relación de causalidad con la actividad económica desarrollada por la contribuyente. Al efecto, sostiene que en el expediente no obra prueba de que los beneficiarios de los pagos, tanto directos como efectuados a través de aportes a un fondo de pensiones, fueran empleados de la declarante. Por el contrario, indica que está demostrado que esas erogaciones fueron pagadas por una sociedad distinta, que era la titular del plan de pensiones, por el cual se reconocieron las demás bonificaciones, cuyos soportes se encuentran impresos en papelería de esa misma sociedad. Con fundamento en lo anterior, concluye que no se acreditó la relación de causalidad exigida por el artículo 107 del ET, razón por la cual no era necesario revisar los demás requisitos previstos en la norma, e indica que fue la propia contadora de la entidad quien señaló que las bonificaciones directas estaban registradas en la contabilidad como provisiones, situación que negaría su causación en el periodo revisado.

En ese contexto, le corresponde a la Sala determinar si la demandada vulneró la regla de correspondencia al rechazar las bonificaciones pagadas mediante aportes a un fondo de pensiones. Después, se debe definir si las pruebas allegadas permiten concluir que las bonificaciones directas y las pagadas con aportes a un fondo de pensiones guardaban relación de causalidad con la actividad económica de la declarante. Pero la Sala no se pronunciará sobre el periodo de realización del gasto por bonificaciones directas al que aludió la demandada –y que avaló por el tribunal–, porque ese aspecto no constituyó el sustento de la liquidación oficial de revisión ni de la resolución que la confirmó. Al respecto, se observa que en el requerimiento especial (ff. 1190 a 1201 vto. caa) la demandada propuso el rechazo de los «*gastos de personal por bonificaciones*» registrados en la cuenta contable 510548, por valor de \$366.885.385, argumentando que «*no se demostró que sean necesarias, que correspondan a un gasto real y que efectivamente se hayan pagado*» y, además, porque según certificación de la contadora se trataba de una provisión a la que no procedía reconocerle efectos fiscales (f. 1194 vto. caa); pero este último planteamiento fue desechado por la demandada en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que falló el recurso de reconsideración. En concreto, en el acto definitivo (ff. 1582 a 1599 vto. caa), concluyó que las bonificaciones pagadas directamente no eran deducibles por no estar acreditados los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto frente a la actividad económica desarrollada por la contribuyente, mientras que, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, señaló que el rechazo del gasto se justificaba en la falta de relación de causalidad, porque estaría probado que los pagos se hicieron con cargo a recursos de una tercera sociedad, que además expidió las órdenes de pago, razón por la cual no era necesario pronunciarse sobre la necesidad y proporcionalidad del gasto (f. 1934 caa).

En consecuencia, siendo el acto administrativo –en sí mismo– el objeto y el límite del control de legalidad en sede judicial, la Sala advierte que juzgar el presente asunto bajo el criterio de la causación fiscal del gasto, como propone la demandada en la contestación de la demanda y como lo entendió el tribunal en la sentencia apelada, desconocería los derechos al debido proceso, a la defensa y a la contradicción de la demandante. Esto sin perjuicio de que esta última alegó la infracción de la regla de correspondencia prevista en el artículo 711 del ET por haberse retomado en la resolución que decidió el recurso de reconsideración la discusión sobre la realización fiscal de las bonificaciones, pues la Sala constata que ese planteamiento no fue el fundamento de esa decisión, lo que impide que se emita pronunciamiento sobre el particular en el presente proceso¹¹.

¹¹ Sentencias del 16 de agosto de 2002 (exp. 12668, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 21 de noviembre de 2007 (exp. 15770, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 06 de octubre de 2009 (exp. 16533, CP: Héctor Romero Díaz), del 29 de octubre de 2009 (exp.

5- En torno a la regla de correspondencia, el artículo 711 del ET establece que las modificaciones a las declaraciones tributarias mediante liquidación oficial de revisión deben contraerse exclusivamente a la declaración presentada por el obligado tributario y a los hechos planteados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiera. Esto, a fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa del declarante, para que efectúe las alegaciones, brinde las explicaciones y aporte las pruebas que estime pertinentes para controvertir la propuesta o la decisión de la autoridad de impuestos. Al pronunciarse sobre el alcance de esa exigencia, esta Sección ha estimado que la falta de correspondencia ocurre cuando la modificación oficial se basa en «hechos» distintos a los indicados en el acto preparatorio, que se concretan en «glosas» diferentes a las conocidas por el administrado¹². También ha establecido que, como la resolución que resuelve el recurso de reconsideración es el acto que le pone fin a la vía administrativa, la autoridad tiene vedado proferir ese acto basándose en hechos distintos a los que sustentaron la liquidación oficial¹³; sin perjuicio de que pueda mejorar la argumentación inicial, pues también se ha aclarado que nada impide que la autoridad de impuestos exponga argumentos adicionales a los inicialmente formulados, siempre que se refieran a los mismos reproches indicados en el acto preparatorio y la liquidación oficial, más si con ellos se atienden los argumentos expuestos por el contribuyente o se valoran los medios de prueba aportados.

5.1- En el caso, la apelante sostiene que se vulneró la regla de correspondencia respecto del rechazo de las bonificaciones reconocidas mediante aportes a un fondo de pensiones, porque el argumento según el cual no se encontraba acreditada la relación de causalidad de dicha expensa con la actividad económica de la contribuyente no fue expuesto en la liquidación oficial de revisión, sino que fue reincorporado al debate cuando se decidió el recurso de reconsideración, lo que le impidió controvertirlo oportunamente al momento de su interposición.

5.2- Respecto de ese cargo, la Sala constata que la autoridad de impuestos, mediante el Requerimiento Especial 022382018000034, del 13 de junio de 2018 (ff. 1190 a 1201 vto. caa), propuso rechazar el gasto de administración originado en bonificaciones a largo plazo reconocidas con aportes a un fondo de pensiones en virtud de un «*Plan Institucional Corporativo*» por valor de \$341.162.181, registrado en la cuenta contable 510595 como «*otros gastos de personal*». Así, porque dicho plan fue contratado por una compañía distinta de la declarante, cuyo logotipo aparecía en las órdenes de pago al fondo, las que además fueron aportadas «*sin número, firmas o sellos de pago o recibo*». Por tanto, estimó improcedente la deducción, al considerar que la contribuyente no demostró haber efectuado tales pagos a través de las planillas de aportes, ni la existencia de una relación laboral con los beneficiarios, mientras que, por el contrario, estaría probado que fue un gasto asumido por un tercero (f. 1195 caa).

Al contestar el acto previo (ff. 1240 a 1280 caa), la actora alegó que sí estaba demostrada la relación de causalidad y necesidad del gasto respecto de la actividad económica desarrollada por la contribuyente, por tratarse de incentivos vinculados al cumplimiento de metas y al mejoramiento del desempeño de sus empleados, lo que incide directamente en la generación de la renta. Precisó que, si bien la casa matriz realizó los giros al fondo, lo hizo a su nombre y por su cuenta. Añadió que las órdenes de pago fueron expedidas

17003, CP: ibidem), del 31 de enero de 2013 (exp. 18878, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 12 de abril de 2012 (exp. 18720, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 01 de agosto de 2013 (exp. 18861, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 26 de septiembre de 2013 (exp. 18442, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 26 de febrero de 2014 (exp. 17071, CP: ibidem).

¹² Sentencias del 09 de diciembre de 2004 (exp. 14307, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 05 de octubre de 2016 y del 13 de diciembre de 2017 (exps. 19366 y 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez), del 14 de junio de 2018 (exp. 20821, CP: Milton Chaves García) y del 02 de diciembre de 2021 (exp. 23424, CP: Julio Roberto Piza).

¹³ Sentencias del 13 de diciembre de 2017 y del 22 de febrero de 2018 (exps. 20858 y 21453, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 08 de marzo del 2019 (exp. 21295, CP: Julio Roberto Piza).



por la contribuyente en el formato dispuesto por el grupo empresarial a esos efectos, circunstancia que no desvirtuaba su titularidad sobre el gasto (ff. 1264 y 1265 caa).

Mediante la liquidación oficial de revisión (ff. 1582 a 1599 vto. caa), la demandada insistió en que la actora no demostró el pago de las bonificaciones a través de aportes a un fondo pensiones, pues consideró que era necesario aportar las autoliquidaciones de esas contribuciones (ff. 1594 y 1595 caa). Al fallar el recurso de reconsideración (ff. 1944 a 1926 caa), avaló el rechazo de la deducción porque estimó que, si bien las bonificaciones pagadas mediante aportes a un fondo de pensiones –denominadas «*bonificaciones a largo plazo*»– no debían acreditarse mediante autoliquidaciones de contribuciones al SPS, las pruebas allegadas no demostraban el pago por la declarante, ni la relación de causalidad con la actividad económica, porque los documentos soporte identificaban a una tercera compañía como titular del gasto (ff. 1934 a 1935 caa).

5.3- De este recuento se advierte que, desde el inicio de la actuación administrativa, la demandada propuso rechazar las bonificaciones pagadas mediante aportes a un fondo de pensiones por no estar acreditada su relación de causalidad con la actividad lucrativa de la contribuyente, al no estar probado que hizo el pago, ni el vínculo laboral con los beneficiarios (f. 1195 caa). El mismo planteamiento fue reiterado en la liquidación oficial de revisión; sin embargo, en esa oportunidad, tras valorar las pruebas aportadas, la autoridad consideró que el medio idóneo para probar el pago eran las autoliquidaciones de aportes al SPS, que –según indicó– no fueron allegadas al expediente. Al resolver el recurso, la Administración reconsideró tal planteamiento, porque las autoliquidaciones de aportes al SPS no constituyen el mecanismo para acreditar el pago de bonificaciones realizadas a través del fondo de pensiones contratado, en tanto no se trataba de aportes obligatorios. Por ende, valoró nuevamente las pruebas aportadas en las distintas etapas del procedimiento y concluyó que no se encontraba demostrada la relación de causalidad del gasto con la actividad económica de la contribuyente, toda vez que los soportes obrantes en el expediente estaban a nombre de una tercera compañía que, en su criterio, sería la titular del gasto. En consecuencia, la Sala concluye que la demandada no introdujo hechos nuevos en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, ni incurrió en la irregularidad que le atribuye la actora, porque los actos expedidos en el marco del procedimiento de revisión respetaron la regla de correspondencia prevista en el artículo 711 del ET. No prospera el cargo de apelación.

6- En cuanto a la relación de causalidad prevista en el artículo 107 del ET como requisito para la deducibilidad de las expensas, la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza) precisó que «*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 determinar ese nexo causal (regla de unificación nro. 1). Respecto de la prueba del cumplimiento de este y de los demás requisitos en casos concretos, la regla de unificación nro. 4 dispuso 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.

Asimismo, en la sentencia de unificación, esta Sección destacó que la mayor concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato la exigencia de un mayor



despliegue probatorio y argumentativo por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga explicativa y demostraciones técnicas por el interesado.

7- Visto lo anterior, corresponde establecer si se está probada la relación de causalidad del gasto por bonificaciones pagadas directamente y mediante aportes a un fondo de pensiones con la actividad productora de renta de la contribuyente. Al efecto, se tiene acreditado en el expediente lo siguiente:

(i) Para el periodo gravable en cuestión, el libro mayor y el balance de la contribuyente da cuenta de que percibió ingresos operacionales por honorarios, actividades de construcción y por rendimientos financieros (f. 104 caa). Asimismo, según el certificado de existencia y representación legal (ff. 475 a 492 caa), tenía registrada como actividad económica la inversión, adquisición, participación, diseño, construcción y administración de negocios de propiedad raíz o de infraestructura para enajenarlos o mantenerlos en su patrimonio. Este documento indica que, el 20 de septiembre de 2007, la sociedad fue inscrita como integrante del Grupo Empresarial Argos, controlado por Grupo Argos S.A., que a su vez corresponde a la entidad demandante en este proceso por haber absorbido a la contribuyente mediante fusión protocolizada en la Escritura Pública nro. 3976, del 19 de octubre de 2017 (f. 578 caa).

(ii) En lo que interesa al debate, en la declaración del impuesto sobre la renta revisada la contribuyente reportó gastos operacionales de administración por \$5.387.758.000 (f. 1466 caa), que, según la conciliación contable-fiscal, incluían \$366.885.385 registrados en la cuenta contable 510548 «*gastos de personal por bonificaciones*» y \$434.442.006 registrado en la cuenta contable 510595 «*otros gastos de personal*» (f. 373 caa).

(iii) Del libro mayor y balance del mes de diciembre de 2012 se constata que, en ese periodo, se registró la totalidad de las «*bonificaciones*» por \$366.885.385 en la cuenta contable 510548 (f. 105 caa). Igualmente, del libro auxiliar por tercero de la misma cuenta se advierte que el valor fue registrado como una provisión por remuneración variable del año 2012 (f. 1126 caa), circunstancia que certificó la contadora de la actora (f. 1125 caa).

(iv) En cuanto a los «*otros gastos de personal*», el libro mayor y balance evidencia su registro en la cuenta contable 510595 en los meses de mayo y diciembre de 2012, por \$16.052.773 y \$418.389.233, respectivamente (ff. 105 y 208 caa). Del libro auxiliar por tercero de la cuenta contable 510595 se advierte que ese monto incluyó aportes a un fondo de pensiones por \$341.162.181, discriminados así: \$130.000.000 el 21 de diciembre de 2012 y \$17.327.886, \$37.834.295 y \$156.000.000 el 22 de ese mismo mes y año (f. 595 caa); los cuales certificó el revisor fiscal de la demandante (ff. 557 a 559 caa). Al respecto, obran en el expediente formatos de «*solicitud de pago*», del 21 de diciembre de 2012, por valores de \$130.000.000, \$55.162.181 y \$156.000.000, en los que indica como concepto «*pago Plan Institucional Corporativo dic 2012 – SRV – nómina mensual*» de la contribuyente. Dichos documentos incluyen, además, una nota que señala: «*pagos correspondientes a remuneración variable empleados nómina mensual*» de la contribuyente. En todos se observa el logotipo del grupo empresarial al que esta pertenecía (ff. 643 a 645 caa).

(v) Con fundamento en lo anterior, la demandada profirió el requerimiento especial (ff. 1190 a 1201 vto. caa), con el cual propuso rechazar la deducción de las bonificaciones por \$366.885.385, argumentando que «*no se demostró que sean necesarias, que correspondan a un gasto real y que efectivamente se hayan pagado, por cuanto no se suministraron los documentos, planillas o soportes que las respalden*» (f. 1194 vto. caa).



También propuso rechazar las bonificaciones reconocidas mediante aportes a un fondo de pensiones por \$341.162.181, señalando que la declarante aportó solicitudes de pago con el logotipo de una sociedad distinta (Argos), «*sin número, ni firmas de expedición o sellos de pago o recibo*», por lo que concluyó que «*la deducción corresponde a otra sociedad (Argos) y no está amparada por las planillas correspondientes que demuestren la realización del aporte al fondo de pensiones*», agregando que «*no está probado que los empleados por los que se realizó el aporte tengan vinculación laboral con la investigada*» (f. 1195 caa).

(vi) Al contestar dicho acto previo, la actora defendió la deducibilidad del gasto. En cuanto a las bonificaciones directas, indicó que \$366.885.385 fueron pagados con la segunda quincena de marzo de 2013, distribuidos así: (a) \$278.182.384 (\$276.178.184 más \$2.004.200) girados por la casa matriz a favor de los empleados a los que se les había reconocido ese derecho en 2012. Indicó que se ese pago se hizo a nombre y por cuenta de la contribuyente, tal como lo demostraban los registros contables; y (b) \$101.995.000 correspondientes a un bono individual en favor del presidente de la compañía que, por decisión del beneficiario, fue entregado mediante un aporte voluntario a un fondo de pensiones con cargo a una cuenta bancaria de la contribuyente. Afirmó que la relación de causalidad y necesidad del gasto se encuentra acreditada, porque se trata de un mecanismo de incentivo dirigido a promover el buen desempeño de los trabajadores y mantener indicadores sobresalientes, lo que tiene incidencia directa en la generación de renta. Precisó, que no se trataba de una provisión, sino de un gasto realizado en 2012, aunque pagado en el ejercicio fiscal siguiente, una vez se liquidó (ff. 1251 a 1263 caa). Por los mismos motivos, alegó que estaba demostrada la relación de causalidad de las bonificaciones pagadas a través de aportes a un fondo de pensiones con la actividad económica desarrollada por la contribuyente (ff. 1264 y 1265 caa). A efectos de demostrar esas alegaciones, aportó los siguientes medios probatorios:

(a) Soporte del registro contable denominado «*préstamos intercompañías*», del cual se advierte que la casa matriz de la contribuyente registró, el 26 de marzo de 2013, el pago de un pasivo a favor de esta por \$290.404.494. La cifra fue registrada por la declarante como un activo y posteriormente debitada el 27 de marzo del mismo año para sufragar gastos de nómina por el mismo monto (f. 1332 caa).

(b) Liquidación de nómina de la segunda quincena del mes de marzo de 2013 por valor de \$290.404.494, que incluyó el pago de una «*bonificación-remuneración variable*» por \$276.178.184 (f. 1456 caa).

(c) Relación de 18 personas a quienes se pagaron las bonificaciones directas, con indicación del cargo desempeñado, cuantía reconocida y constancia de consignación del respectivo pago, por \$380.177.384, pero solo se registró como gasto \$366.885.385 (ff. 1333 a 1337 caa). Respecto de la persona que ejercía el cargo de presidente, parte de la bonificación fue satisfecha con un aporte voluntario a un fondo de pensiones de \$101.995.000, con cargo a una cuenta bancaria de la casa matriz, que efectuó el pago a nombre y por cuenta de la contribuyente (ff. 1339 y 1340 caa).

(d) Soporte de pago emitido por la entidad financiera en la que la contribuyente tenía una cuenta corriente, en el cual consta la realización de pagos a favor del fondo de pensiones por valores de \$344.162.181 y \$6.864.844, el 26 de diciembre de 2012 (f. 1431 caa). También obra en el expediente el detalle del registro contable de esos pagos en la cuenta contable 510595, por \$130.000.000, \$55.162.181 y \$156.000.000 (f. 1438 caa).

(e) Certificado suscrito por la directora de desarrollo organizacional de la actora, el 07 de septiembre de 2018 (ff. 1452 y 1453 caa), de que para el periodo revisado se aprobó el reconocimiento de una remuneración variable, condicionada al cumplimiento de indicadores de desempeño propios de la actividad lucrativa desarrollada por la sociedad absorbida, que fueron alcanzados. El documento precisó que las bonificaciones se dividieron en corto y largo plazo y se relacionaron los trabajadores beneficiarios de cada una de ellas, así: *i.* 18 trabajadores percibieron en total \$380.177.384 por bonificaciones de corto plazo por y *ii.* de estos, tres trabajadores, además, recibieron bonificaciones de largo plazo pagadas con aportes a un fondo de pensiones, por \$341.162.181.

(f) Documento denominado «*informe de compensaciones y beneficios*», elaborado por una firma de consultoría, en el cual se indica que, de manera general, las compañías suelen otorgar incentivos a sus empleados en forma de bonos de desempeño; y que esos incentivos, cuando se aplican a cargos distintos a los de ventas, se reconocen con base en el desempeño individual, grupal o de la compañía, mientras que los asociados a cargos de ventas se establecen y pagan según el nivel de cumplimiento de los objetivos definidos por la empresa (ff. 1344 a 1428 caa).

(vii) Adicionalmente, en la oportunidad para interponer el recurso de reconsideración, la actora entregó el «*contrato de adhesión plan de pensiones institucional de contribución definida – plan Grupo Argos largo plazo*» suscrito el 18 de diciembre de 2012, entre el fondo de pensiones y tres de las compañías del grupo empresarial, incluida la declarante, cuyo objeto era incluir a sus trabajadores en el plan de pensiones en virtud del cual, según el artículo quinto, realizaría aportes a su favor «*de acuerdo al cumplimiento de las metas estipuladas en el sistema de remuneración variable vigente*» (ff. 1649 a 1652 caa).

(viii) Con la demanda que presentó ante esta jurisdicción, la actora allegó los siguientes documentos (índice 2):

(a) Certificado del revisor fiscal, del 29 de octubre de 2020, según el cual:

i. El 09 de noviembre de 2017 se formalizó, con la inscripción en el registro mercantil, el proceso de fusión entre la matriz del grupo empresarial, como absorbente, y la contribuyente, como absorbida.

ii. La matriz destinó recursos «*como abono parcial*» por \$394.399.694 para pagar las bonificaciones y la nómina de los empleados de la contribuyente entre el 26 de marzo y el 08 de abril del 2013.

iii. El total pagado por concepto de nómina de la declarante durante marzo de 2013 fue de \$290.404.494.

iv. El 26 de diciembre de 2012 se realizaron pagos con destino al fondo de pensiones desde la cuenta bancaria de la declarante por \$344.162.181, correspondientes al plan de pensiones.

(b) Contratos de trabajo suscritos con 14 de las personas naturales que recibieron bonificaciones; otrosíes a 10 contratos de trabajo con los empleados en los que se acordó el pago de la remuneración variable; comprobantes de pago de la nómina del mes de marzo de 2013 de 17 empleados, en los que consta el pago de las bonificaciones objeto de la litis; soportes del pago de los aportes al SPS correspondientes a los periodos de 2012 de los 18 empleados; y certificados de ingresos y retenciones de los años 2012 y 2013 de los 18 empleados.

(c) Certificado expedido por el fondo de pensiones el 25 de agosto de 2020, en el que se relacionan los aportes hechos por la sociedad absorbida a favor de sus trabajadores, en el marco del plan de pensiones contratado por la matriz del grupo empresarial. En el documento se destaca que el 26 de diciembre de 2012 se realizaron aportes por un total de \$344.162.181 en favor de tres trabajadores y que, el 08 de abril de 2013, se efectuó un aporte adicional por \$101.995.800 en favor de uno de estos.

(d) Además del «contrato de adhesión plan de pensiones institucional de contribución definida – plan Grupo Argos largo plazo» también remitió el «contrato de adhesión plan de pensiones institucional de contribución definida – plan Grupo Argos 2012» que igualmente fue suscrito entre el fondo de pensiones y tres de las compañías del grupo empresarial, incluida la declarante, el 31 de mayo de 2012. Ese contrato también tenía como objeto incluir a sus trabajadores en un plan de pensiones en virtud del cual, según el artículo quinto, «podrá realizar aportes extraordinarios hasta tres veces en año, de acuerdo con el acta de remuneración y/o bonificación».

8- Para resolver el problema jurídico, la Sala parte de reiterar que la demandada basó el rechazo de las expensas por concepto de bonificaciones en la presunta falta de comprobación del nexo causal con la actividad económica de la contribuyente. A su juicio, las pruebas allegadas no demostraban que esos pagos hubieran sido efectuados por la sociedad, sino por su casa matriz. Además, consideró que tampoco se acreditó el vínculo laboral con los beneficiarios de tales pagos.

Sin embargo, observa la Sala que las pruebas obrantes en el plenario acreditan el vínculo entre la expensa y la actividad económica desarrollada por la contribuyente. En particular, se advierte: (i) que los gastos fueron registrados en la contabilidad de la absorbida en las cuentas 510548 «bonificaciones» y 510595 «otros»; (ii) que las 18 personas en cuyo favor se reconocieron las bonificaciones estaban vinculadas laboralmente con dicha sociedad, circunstancia que se afirma con los contratos de trabajo, los comprobantes de nómina, los certificados de ingresos y retenciones y los comprobantes de pago de aportes al SPS, en todos los cuales figura como empleadora la declarante; (iii) que, conforme a la certificación expedida por la directora de desarrollo organizacional, las bonificaciones se reconocieron a los empleados de la contribuyente en razón de los resultados obtenidos en el periodo revisado y fueron efectivamente pagadas en marzo de 2013; (iv) que los pagos realizados directamente a los trabajadores fueron sufragados por la matriz del grupo empresarial en nombre y por cuenta de la contribuyente, con cargo a una cuenta por pagar registrada a favor de esta; (v) que la contribuyente suscribió un contrato de adhesión al plan de pensiones contratado por la matriz de su grupo empresarial con un fondo de pensiones, en virtud del cual efectuó aportes condicionados al cumplimiento de metas en favor de sus trabajadores, que fueron recibidos y certificados por dicho fondo en beneficio de tres de ellos; y (vi) que los pagos al fondo de pensiones se efectuaron desde una cuenta bancaria cuyo titular era la contribuyente. Para la Sala, al contrario de lo señalado por la demandada, los formatos titulados «solicitud de pago», del 21 de diciembre de 2012, correspondientes a la orden de giro de esos recursos a favor del fondo de pensiones, no están impresos en papelería de la casa matriz, sino que llevan el logotipo del grupo empresarial al que también pertenecía la declarante; pero, en cualquier caso, tal circunstancia no desvirtúa la titularidad del gasto, pues se demostró que fue la contribuyente quien reconoció y pagó las bonificaciones en favor de sus trabajadores.

9- En esa medida, como las pruebas aportadas por la apelante en el procedimiento de revisión y en sede judicial desvirtúan los cuestionamientos planteados por la autoridad tributaria, la Sala concluye que se encuentra acreditada la relación de causalidad de esas



expensas con la actividad económica de la contribuyente. En consecuencia, se avala su deducción en la base gravable discutida. Prospera el cargo de apelación.

10- Por otra parte, la apelante única sostiene que los pagos por servicios de vigilancia, rechazados por la demandada, no fueron tomados como deducción por la contribuyente. Explica que, al atender el requerimiento de información de la Administración sobre los soportes de la cuenta contable 539595 «*otras deducciones gastos diversos*», remitió por error las dos facturas que respaldaban dichos pagos, aunque en realidad no hacían parte de los rubros reportados en esa cuenta, circunstancia que se encontraba acreditada con el libro auxiliar por terceros y el certificado del revisor fiscal obrantes en el expediente.

Por su parte, la demandada se opuso alegando que, durante la actuación administrativa, la declarante fue renuente a suministrar el libro auxiliar por terceros de la cuenta contable 539595 «*otras deducciones gastos diversos*», lo que impidió verificar si los pagos en cuestión fueron efectivamente tomados como deducción. Añadió que el presunto error en el envío de los soportes no resultaba consistente con la conciliación contable-fiscal, en la que la actora reportó un ajuste a la deducción de los gastos registrados en esa cuenta, aunque en cuantía inferior al valor cuestionado.

De modo que la litis no se refiere a una cuestión de derecho, sino que se circunscribe a una cuestión estrictamente probatoria: determinar si la sociedad absorbida declaró como «*otras deducciones*» la cifra de \$477.842.580, por concepto de servicios de vigilancia soportados en dos facturas. En consecuencia, el pronunciamiento que se demanda de la Sala se ceñirá a verificar esa cuestión conforme a los documentos obrantes en el plenario.

10.1- La jurisprudencia de esta Sección ha recalcado que la regla de carga de la prueba, prevista en el artículo 167 del CGP, implica para los sujetos acreedor y deudor de la relación jurídica-tributaria una autorresponsabilidad para probar los supuestos de hecho contemplados en las normas cuya aplicación le solicitan a esta judicatura, de modo que tendrán que soportar las consecuencias de su descuido, inactividad o incluso actividad equivocada en materia probatoria. Así, en el marco de un sistema en el que la prestación tributaria es autoliquidada por el obligado, la anterior regla implica que cuando la Administración, acreedora de la prestación, cuestione la veracidad de los hechos que sirvieron de base a esa determinación privada del tributo, le corresponde al declarante acreditar con medios de prueba idóneos y fehacientes esos hechos, so pena de que quede desvirtuada la autoliquidación por efecto de la regla de carga de la prueba¹⁴.

10.2- En relación con la cuestión debatida, en el expediente están acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta revisada, la contribuyente reportó otras deducciones por \$1.163.694.000 (f. 1466 caa) que, según la conciliación contable-fiscal, incluían una parte de los valores registrados en la cuenta contable 539595 «*otros gastos*» (f. 377 caa).

(ii) Previo requerimiento ordinario de información (ff. 81 y 82 caa), el 11 de septiembre de 2017, la contribuyente entregó los siguientes documentos (ff. 85 a 494 caa):

(a) Libro mayor y balance con corte a 31 de diciembre de 2012 (ff. 91 a 357 caa), en el que se acredita que en la cuenta 539595 «*otras deducciones gastos diversos*» se registró la suma de \$1.110.040.399, que incluyó un rubro de «*gastos no deducibles*»

¹⁴ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021 (exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza) y del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28498, CP: Wilson Ramos Girón).



por \$548.577.

(b) Conciliación contable-fiscal del año gravable 2012 (ff. 363 a 378 caa), en la que se observa un ajuste de naturaleza crédito por \$11.707.120 en la cuenta 539595 «*otras deducciones gastos diversos*», por concepto de servicios no facturados, quedando un saldo fiscal por valor de \$1.097.784.702.

(iii) La demandante entregó, el 08 de junio de 2018, tras requerimiento ordinario de información de la demandada (ff. 598 a 600 caa), los siguientes documentos (ff. 605 a 1159 caa):

(a) Factura de venta 0032207, del 30 de abril de 2012, expedida por una empresa de vigilancia a nombre de una de las compañías del grupo empresarial de la contribuyente por concepto de «*servicios de vigilancia prestados ... en el mes de abril*» por valor de \$235.777.460 e IVA de \$3.772.439 para un total de \$239.549.899 junto con un cuadro con la descripción de los servicios prestados (ff. 858 y 859 caa).

(b) Factura de venta 0032228, del 08 de mayo de 2012, expedida por una empresa de vigilancia a nombre de la contribuyente por concepto de «*servicios de vigilancia prestados ... en el mes de abril*» por valor de \$32.425.097 e IVA de \$518.802 para un total de \$32.943.899 junto con un cuadro con la descripción de los servicios prestados (ff. 860 y 861 caa)

(c) Factura de venta 0032378, del 30 de mayo de 2012, expedida por una empresa de vigilancia a nombre de la contribuyente por concepto de «*servicios de vigilancia prestados ... en el mes de mayo*» por valor de \$234.540.040 e IVA de \$3.752.641 para un total de \$238.292.681 junto con un cuadro con la descripción de los servicios prestados (ff. 870 y 871 caa).

(d) Movimientos detallados por tercero de la cuenta 539595 «*otras deducciones gastos diversos*» en los que se evidencian los siguientes registros (ff. 1145 a a 1159 caa):

i. Un registro de naturaleza débito a nombre de la empresa de vigilancia que expidió las referidas facturas, por \$239.549.899, el 10 de mayo de 2012. Posteriormente, se observa un registro crédito por el mismo valor a nombre de la misma empresa de vigilancia, el 30 de mayo de 2012.

ii. Un registro de naturaleza débito a nombre de la empresa de vigilancia que expidió las facturas, por valor de \$32.425.097, el 11 de mayo de 2012.

iii. Pero no se aprecian registros a nombre de la empresa de vigilancia en cuantía de \$238.292.681 que se puedan relacionar con la factura 0032378, del 30 de mayo de 2012.

(iv) Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 022412019000029, del 02 de abril de 2019, la autoridad tributaria rechazó la suma de \$477.842.580 por corresponder a dos facturas expedidas por una empresa de vigilancia, porque pese a que la contribuyente aseguró que se trataba de gastos que no hacían parte de la cuenta contable 539595 «*otras deducciones gastos diversos*», en el expediente «*no se encuentra el auxiliar por terceros ... ni tampoco en esta oportunidad se aportan como prueba soporte de cómo se conformó la totalidad de los valores solicitados en dicha cuenta*» y aseguró que el supuesto error en el envío de la información era inconsistente con la conciliación contable-fiscal (f. 1596 caa).



(v) Al interponer el recurso de reconsideración, la actora entregó nuevamente los movimientos detallados por tercero de la cuenta 539595 «*otras deducciones gastos diversos*» en los que se evidencian los mismos registros antes referidos (ff. 1653 a 1665 caa). Además, con la demanda con la que acudió ante esta jurisdicción, la actora allegó:

(a) Copia de las facturas que soportaban los registros contables de la cuenta 539595 «*otras deducciones gastos diversos*» (índice 2).

(b) Certificación expedida por el revisor fiscal según la cual se registró una reversión contable en la cuenta 539595 de la factura de venta 0032207, emitida por la empresa de vigilancia a nombre de una de las compañías de su grupo empresarial por valor de \$239.549.899; también que la suma de \$234.834.350 correspondiente a la factura de venta 0032378 no se registró en la cuenta del gasto señalada por la Administración, sino como un pasivo en la cuenta contable 233595.

10.3- De ese recuento fáctico se concluye que, contrario a lo señalado por la demandada, la suma de \$477.842.580 relacionada con las facturas de venta 0032207, del 30 de abril de 2012, y 0032378, del 30 de mayo de 2012, expedidas por la empresa de vigilancia, no fue deducida de la base gravable del impuesto sobre la renta bajo el concepto de «*otras deducciones*». En particular, en los movimientos detallados por tercero de la cuenta 539595 «*otras deducciones gastos diversos*» únicamente se observan tres registros a nombre de dicha empresa: el primero, por \$32.425.097, correspondiente a la factura de venta 0032228, del 08 de mayo de 2012; y los otros dos, por el registro del 10 de mayo de 2012 de la suma de \$239.549.899 derivada de la factura 0032207, del 30 de abril de 2012, y a su reversión el 30 de mayo de 2012. Tales movimientos también se acreditan con el certificado expedido por el revisor fiscal de la declarante. Pero en ese libro auxiliar no se observan registros que puedan asociarse a la factura de venta 0032378, del 30 de mayo de 2012, cuestionada por la Administración. En contraste, la certificación expedida por el revisor fiscal da cuenta de que el valor correspondiente a esa factura se registró en la contabilidad del periodo en discusión como un pasivo en la cuenta 233595.

En cuanto a la objeción de la demandada según la cual el supuesto error en el envío de la información era inconsistente con la conciliación contable-fiscal, se advierte que, si bien en esta se registró un ajuste crédito por \$11.707.120, ese valor correspondió a servicios no facturados y dejó un saldo fiscal de \$1.097.784.702, sin que se relacione con las facturas por servicios de vigilancia discutidas.

En consecuencia, para la Sala quedó demostrado que \$477.842.580, derivados de las dos facturas por concepto de servicios de vigilancia que fueron cuestionadas por la demandada en los actos acusados no fue objeto de deducción en la base gravable del impuesto sobre la renta del periodo revisado, razón por la cual tampoco procede el rechazo de dicho monto. Por tanto, prospera el cargo de apelación.

11- En vista de que se estableció la improcedencia de las modificaciones hechas a la autoliquidación presentada por la contribuyente, se desvirtúa la motivación de los actos acusados y desaparece el fundamento fáctico de las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas fiscales. En consecuencia, también son improcedentes las multas impuestas a la sociedad declarante.

Por la misma razón, carece de sustento la sanción impuesta a la representante legal de la contribuyente en los términos del artículo 658-1 del ET. Adicionalmente, como se indicó en el fundamento jurídico nro. 1 de esta providencia, en los actos acusados también se



sancionó al revisor fiscal de la contribuyente en aplicación del artículo 658-1 *ibidem*. Sin perjuicio de que esa persona natural no concurrió como demandante al presente proceso, al desvirtuarse el fundamento de la modificación oficial de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la contribuyente, también desaparece el soporte para la imposición de la sanción mencionada.

Conclusión

12- Por lo razonado, como contenido interpretativo de la presente sentencia, la Sala reitera que: (i) la práctica de una inspección tributaria suspende el plazo para notificar el requerimiento especial por el término de tres meses, siempre que la Administración adelante dentro de ese lapso una actividad probatoria orientada al recaudo de pruebas; (ii) la notificación del acta de inspección se entiende surtida con la del acto previo en el que se consignan los hallazgos de dicha actuación; (iii) para la época de los hechos, los jefes de los grupos de trabajo eran competentes para proferir el requerimiento especial, siempre que esa función les hubiere sido delegada por el director general o seccional, según el caso; y (iv) guardan relación de causalidad con la actividad productiva las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la misma, correspondiéndole a este la carga de acreditar tal exigencia, así como las demás condiciones previstas en el ordenamiento tributario para su procedencia.

Con sustento en esas pautas, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se declarará en firme la declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 presentada por la contribuyente el 12 de octubre de 2018 (f. 1466 caa), porque, si bien el requerimiento especial fue notificado en tiempo tras la suspensión del plazo inicial por la práctica de una inspección tributaria y fue proferido por funcionario competente, la actora desvirtuó el fundamento fáctico de las modificaciones hechas a la liquidación privada del impuesto.

Costas

13- Resta decidir sobre las costas procesales. El *a quo* se abstuvo de imponer la condena en costas, pese a que precisó que dicha condena no dependía de la conducta desplegada por las partes en el trámite del proceso, sino de la circunstancia objetiva de que haya una parte vencida en el juicio. Basó su decisión en considerar que las costas no estaban debidamente *causadas* ni acreditadas, de acuerdo con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP. Por otra parte, la apelante solicitó que, en el evento de que se revocara la sentencia impugnada, se procediera a condenar en costas a su contraparte, para lo cual alegó que la causación de las costas estaría acreditada en el plenario con una copia de la propuesta de honorarios aceptada a quien le prestó los servicios de procura judicial. Debe entonces la Sala decidir si procede condenar en costas a la demandada, toda vez que se revocará la sentencia apelada para declarar la nulidad de los actos acusados.

13.1- Según se observa, el análisis sobre las costas hecho por el tribunal es acorde con el acervo jurisprudencial de esta Sección, cuyo criterio de decisión se fijó en la sentencia complementaria dictada el 24 de julio de 2015 (exp. 20485, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Según ese canon, la condena en costas en el régimen del CPACA obedece a un criterio objetivo, pero requiere la demostración de las erogaciones que atendió en el proceso quien obtuvo una decisión favorable a sus pretensiones¹⁵; lo cual resultaba, en

¹⁵ En ese proceso, la demandante solicitó que se condenara en costas a su contraparte, no solo por haberla vencido en el juicio, sino porque para ejercer la defensa de sus intereses ante los tribunales correspondientes, situados en una ciudad diferente a la de su



la mayoría de los casos, en que no se condenaba en costas *«por no estar probadas en el proceso»*, a menos de que el interesado allegara la prueba de haber contratado un apoderamiento judicial o de que la entidad demandada certificara los gastos incurridos al tomarle copias al expediente administrativo. A pesar de las críticas expresadas por integrantes de la Sala en varias aclaraciones y salvamentos de voto¹⁶, esos parámetros para decidir sobre la condena en costas han permanecido estables en los diez años que han transcurrido. Por eso sería intachable la decisión del tribunal, habida cuenta de que la parte vencedora en la primera instancia no acreditó el monto que tuvo que asumir para defender sus intereses en sede judicial.

Igual de razonable luce la pretensión de la apelante encaminada a que, en la medida en que prospere su impugnación de la decisión de primera instancia, se condene en costas a su contraparte, para lo cual alega haber aportado a este proceso los medios de prueba que demostrarían los honorarios que sufragó para contar con una defensa técnica en sede judicial. Es una petición acorde con el criterio adoptado desde las sentencias del 09 de marzo de 2017, exps. 21718 y 21753, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E), según el cual solo se acreditan los requisitos del ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (*i.e.* la causación y comprobación de las costas) en el evento de que se allegue al proceso la prueba de los honorarios pactados o pagados al contratar el apoderamiento judicial.

Pero en esta oportunidad la Sala adelantará un nuevo análisis jurídico de las normas que rigen la imposición de la condena en costas, con fundamento en el cual establecerá el criterio de decisión judicial que empleará para fallar el presente caso y los futuros en que deba decidir sobre ese aspecto en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho que conoce ordinariamente la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Como se trata de un cambio de jurisprudencia, en los términos del artículo 103 del CPACA, la Sala procede a continuación a explicar la motivación en la que se cimenta:

13.2- Respecto de la condena en costas, el CPACA no previó una regulación autónoma, por cuanto el artículo 188 señala que los jueces deberán disponer sobre la condena en costas en la sentencia, pero, para su liquidación y ejecución, remitió a lo que disponen sobre la materia las instituciones del régimen general del proceso; previsión que concuerda con la regla de complementación que consagra el artículo 306 *ejusdem*, que dispone que los aspectos no contemplados en el CPACA se regirán por las disposiciones del CGP que sean compatibles. Por tanto, el sentido que tienen las costas en el ámbito de los procesos contencioso-administrativos que se tramitan ante la Sección Cuarta está determinado por el alcance de las normas que respecto de las costas establece el CGP, en los artículos 361 y siguientes.

13.3- Sin perjuicio de lo anterior, la única previsión propia consagrada en el artículo 188 del CPACA sobre las costas, exonera de esa condena a los *«procesos en los que se ventile un interés público»*, salvo que (como agregó el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021) se verifique que la demanda se presentó *«con manifiesta carencia de fundamento legal»*, caso en el que sí se impondría la condena en costas, aunque se haya ventilado un interés público en el proceso. Al respecto, hizo falta interpretar cuál era el alcance de la categoría *«procesos en los que se ventile un interés público»*, para establecer en qué clase de litigios se proscribía, por regla general, imponer la condena en costas. La Sección abordó el asunto en la sentencia del 06 de julio de 2016 (exp. 20486, CP: Jorge Octavio Ramírez)

domicilio social, tuvo que incurrir en gastos de transporte, alojamiento, viáticos y vigilancia de procesos, entre otros; alegato respecto al cual la Sala que falló el caso señaló que *«revisado el expediente ... no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por éstos u otros conceptos, razón suficiente para negar las costas solicitadas»*

¹⁶ Aclaraciones de voto de los consejeros de Estado Julio Roberto Piza, a la sentencia del 12 de septiembre de 2019 (exp. 24417) y a muchas más; Wilson Ramos Girón, a la sentencia del 11 de mayo de 2023 (exp. 26904) y a varias más; y de la consejera de Estado Claudia Rodríguez Velásquez a la sentencia del 21 de agosto de 2025 (exp. 29502).

y concluyó que esa condición solo la cumplían las *«acciones públicas»*, con lo cual la regla de exoneración de las costas no abarcaba los procesos tramitados por el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, independientemente de que su contenido versara sobre la financiación pública mediante la percepción de tributos.

La conclusión estuvo determinada por el pronunciamiento de la Corte Constitucional en la sentencia C-539 de 1999 (MP: Eduardo Cifuentes Muñoz), en el que juzgó contraria a la Carta la norma incorporada en el artículo 1.º del Decreto 2282 de 1989, que, al regular las costas, eximía a la nación y a las entidades territoriales de que se les condenara a pagar agencias en derecho. El máximo intérprete de la Constitución determinó que, aunque podría alegarse que la finalidad de ese tipo de normas era *«la de proteger los recursos fiscales de las entidades públicas»*, por otra parte, afectaba el derecho a la igualdad de las partes que concurren al proceso, razón que hacía necesario ponderar la legitimidad constitucional de ese privilegio público, toda vez que *«se requiere que la norma sea verdaderamente útil, necesaria y proporcionada»*, más allá de la finalidad legítima que persiga, para que constitucionalmente pueda avalarse la disminución del principio de igualdad sobre la cual se erige. Y en el estudio que allí se hizo se observó que la exoneración que contemplaba la norma no era necesaria porque para lograr el objetivo de protección de los recursos públicos existían otro tipo de medidas, menos costosas para el principio de igualdad; pero especialmente señaló que la medida *«es absolutamente desproporcionada»* porque *«crea un desequilibrio notorio en la distribución de las cargas públicas»*, toda vez que *«el pago de las agencias en derecho está destinado a restablecer la equidad perdida por causa del Estado y no constituye una dádiva o un privilegio a favor de quien tuvo que acudir a un proceso para defender sus derechos o intereses»*. Esta doctrina no ha variado en la jurisprudencia de esa Alta Corte.

Desde entonces (i.e. 2016), la Sección Cuarta ha reconocido constantemente que, sobre la exoneración de la condena en costas expresamente contemplada en el artículo 188 del CPACA, lo determinante es el medio de control involucrado en el juicio, no el contenido tributario de los actos acusados, criterio que persiste en la Sala pero no de forma unánime¹⁷.

A la misma conclusión mayoritaria de la Sección Cuarta del Consejo de Estado llegó la Sección Tercera de este órgano, en la sentencia del 11 de octubre de 2021 (exp. 63217, CP: Fredy Ibarra Martínez), pero por un motivo adicional. Juzgó que en la categoría de procesos en los que se ventila un interés público, que señala norma, solo estarían, por razones hermenéuticas, aquellos en los que se tramitan *«acciones públicas ... de mera constitucionalidad o legalidad»*. Así, porque el reconocimiento de que todos los procesos que se adelantan ante esta jurisdicción *«tienen como finalidad la protección del interés público porque buscan definir ... litigios en los que participan entidades públicas [que] procuran la satisfacción del interés general»*, no puede derivar en el error sistemático en la interpretación de entender que la condena en costas no procede en ningún proceso contencioso-administrativo, porque perdería toda eficacia y efecto útil la norma del CPACA que prevé dicha condena en los juicios contencioso-administrativos.

Revisadas las razones advertidas tanto por la Corte Constitucional como por la Sección Tercera del Consejo de Estado, en el marco del presente análisis de la institución de la condena en costas, la Sala reitera el criterio previo de la Sección según el cual el artículo

¹⁷ La consejera de Estado Myriam Stella Gutiérrez Argüello ha venido planteando en sus salvamentos de voto contra esa tesis que es improcedente restringir el alcance del *interés público* a las *acciones públicas* por cuanto este incluye también *«las decisiones que satisfacen los deseos de un grupo mayoritario o el cumplimiento de metas sociales, o cometidos socialmente valiosos»*, de manera que —a su juicio— podría comprender *«los asuntos de carácter tributario, en tanto involucran el interés general en el correcto recaudo de los tributos afectos al cumplimiento de los fines del Estado»* (votos particulares a las sentencias proferidas por la Sección, entre otros, en los exps. 28183, 27729, 28415, 27374, 27630 y 28797).



188 del CPACA solo prohíbe imponer condena en costas en aquellos juicios en que se tramiten acciones públicas (salvo que en estos la demanda carezca de fundamento legal manifiestamente). A esta resolución se llega, principalmente, porque se estima que las consideraciones anotadas incorporan el análisis correcto; pero, también, porque sostener una tesis diferente contravendría la doctrina constitucional vigente y, desde la perspectiva técnica, solo sería posible apartarse del precedente fijado en la citada sentencia C-539 de 1999 si se adelanta un «juicio integrado de igualdad» (en los términos establecidos en la sentencia C-345 de 2019, MP: Gloria Stella Ortiz) cuyo análisis de proporcionalidad en sentido estricto supere el que desplegó la Corte Constitucional en la sentencia C-539 de 1999.

Ahora bien, atendiendo al precepto del artículo 47 de la Ley 2080 de 2021, que dispone condenar en costas, aún en los «procesos en los que se ventile un interés público», si se verifica que la demanda se presentó «con manifiesta carencia de fundamento legal», se necesitaría señalar en qué circunstancias se considera que se está ante ese presupuesto habilitante de la imposición de la condena en costas. Para la Sala, esto ocurre cuando el actor omite expresar «con precisión y claridad» las pretensiones de su demanda, o deshonra su carga de exponer el concepto de violación de las normas conculcadas, o lo hace, pero formulando alegaciones vagas, genéricas o contradictorias, pues en todas esas situaciones se evidencia un ejercicio infundado del derecho de acción, contrario a las exigencias básicas que sobre la demanda hacen los ordinales 2.º y 4.º del artículo 162 del CPACA. Así mismo, cuando se constate que se ha promovido un desgaste innecesario del aparato judicial con la interposición de una demanda para cumplir con un ejercicio académico de una asignatura o plan de estudios de un programa de formación en derecho o cuando un mismo actor insiste de manera compulsiva en demandar nulidades que ya le han sido negadas.

13.4- Corolario de lo anterior, para la Sección, los procesos adelantados bajo el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho son aptos para imponer la condena en costas, la cual recaerá sobre «la parte vencida en el proceso» (ordinal 1.º del artículo 365 del CGP). Con todo, teniendo en cuenta que el ordinal 5.º *ibidem* consagra un margen de apreciación dentro del cual «el juez podrá abstenerse de condenar en costas» en casos en los que solo «prosperen parcialmente la demanda», la Sala no condenará en costas en aquellos procesos en los que las pretensiones de la demanda prosperen parcialmente; mientras que sí impondrá la condena en costas cuando se nieguen las pretensiones de la demanda o se declare la nulidad pretendida de los actos administrativos acusados en el mencionado medio de control.

13.5- Por otra parte, teniendo en cuenta la remisión expresa que hace el artículo 188 del CPACA a las normas procesales generales, la Sala considera que la decisión sobre la condena en costas en la sentencia (y su posterior liquidación por secretaría para que la apruebe o rehaga el *a quo* mediante auto cuando finalice el proceso), se rige por los preceptos que se encuentran en los artículos 361 a 366 del CGP. Bajo la primera de esas normas, las costas procesales comprenden dos conceptos diferenciados: en primer lugar, «las expensas y gastos que se han sufragado durante el proceso» y, en segundo lugar, «las agencias en derecho».

Si bien ambos componentes deben tasarse «con criterios objetivos y verificables en el expediente», dichos criterios no son uniformes para uno y otro, porque la liquidación de lo correspondiente a las expensas sufragadas en el proceso se rige por lo dispuesto en el ordinal 3.º del artículo 366 del estatuto procesal, en cambio, que «las agencias en derecho» se someten a lo que prescribe el ordinal 4.º del mismo artículo.

13.6- Acerca de las expensas y gastos del proceso, aluden a la necesidad de que la parte vencida resarza los gastos judiciales que tuvo que asumir su contraparte para obtener la declaración judicial a su favor, al margen de cuál haya sido la conducta con que concurrió al proceso la parte vencida. Pero de esta carga económica se excluyen las erogaciones incurridas para la contratación de servicios de apoderamiento judicial, porque estas se rigen por una regla especial que es la del reconocimiento de las *agencias en derecho*, en los términos previstos en el ordinal 4.º del artículo 366 del CGP, aun si se litigó en causa propia, sin apoderado (ordinal 3.º *ibidem*).

Así, los «*gastos sufragados durante el curso del proceso*» (artículo 361 del CGP), que habrá que comprobar, se circunscriben a los honorarios de los auxiliares de la justicia, los gastos del proceso que haya decretado el *a quo* al admitir la demanda, los gastos de transporte y alimentación requeridos para realizar diligencias judiciales por fuera del despacho del juez y demás cuestiones de ese orden. Conforme al ordinal 3.º del artículo 366 del CGP, la liquidación de estas expensas no solo depende de la demostración de su realidad, sino de la valoración que sobre su utilidad haga el juez y, en el caso de los peritos contratados directamente, habrá que tener en cuenta su razonabilidad y que el valor no supere los parámetros establecidos por el Consejo Superior de la Judicatura para la remuneración de los auxiliares de la justicia.

13.7- Respecto de la indemnidad económica de quien triunfó en el litigio, por los gastos de apoderamiento judicial en que haya incurrido, el ordenamiento procesal se desliga de la demostración de la existencia de un contrato de prestación de servicios profesionales y de la cuantía de los honorarios pactados. El alcance de la condena en costas en este aspecto se restringe al monto que proceda a reconocer a título de «*agencias en derecho*», de acuerdo con los artículos 361 y 366 del CGP.

En el precepto del ordinal 4.º de esta última norma, el juez debe reconocer las agencias en derecho y liquidarlas aplicando las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura, en función del tipo de proceso del que se trate y del mayor o menor despliegue procesal que se haya requerido por parte de quien ganó el pleito. De suerte que, dentro del marco de decisión que fije el Consejo Superior de la Judicatura mediante Acuerdo, habrán de graduarse las agencias en derecho procedentes en cada caso, considerando aspectos propios del proceso que se haya adelantado, como su naturaleza, duración y cuantía, pero, también, la calidad de la gestión realizada por el apoderado o por la parte que litigó personalmente.

Atendiendo a esas prescripciones del CGP, esta Sala tiene claro que el reconocimiento del segmento de la condena en costas correspondiente a las agencias en derecho no depende de que se pruebe haber contratado la prestación de servicios de apoderamiento judicial; y que el monto de esas agencias en derecho no guarda ninguna relación con la prestación económica a la que tenga derecho el apoderado de la parte vencedora en el juicio. Por ese motivo, para adoptar en cada proceso una decisión sobre la procedencia y cuantía de la condena en costas, carece de relevancia probatoria la demostración sobre la contratación de servicios de procura judicial o de los honorarios pactados con quien ejerció el apoderamiento, que era lo que antes se exigía por cuenta de los precedentes de la Sección que existían sobre la materia. De este modo, con fundamento en el expreso mandato del ordinal 4.º del artículo 366 del CGP, la Sala rectifica su posición sobre la necesidad de acreditar los gastos de representación judicial para el reconocimiento de agencias en derecho, pues el apoderamiento judicial oneroso no constituye un hecho que sea objeto de prueba al efecto. A cambio de ese criterio instaurado desde las sentencias del 09 de marzo de 2017, exps. 21718 y 21753, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E), la Sala establece que, en lo que atañe al componente de las agencias en derecho,

siempre habrá lugar a esa parte de la condena en costas, sin que haga falta prueba alguna, a condición de que exista una parte vencida en el juicio o a la que se le resuelva desfavorablemente el recurso interpuesto (ordinal 1.º del artículo 365 del CGP).

13.8- Dado que, para el reconocimiento y liquidación de las agencias en derecho el juez está sometido a las tarifas dispuestas por Consejo Superior de la Judicatura, la Sala trae a colación que mediante el Acuerdo PSAA16-10554, del 05 de agosto de 2016, ese órgano estableció las tarifas aplicables y prescribió en el artículo 1.º que también debía aplicarse esa regulación a los procesos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

La revisión de ese Acuerdo lleva a apreciar que en el artículo 5.º se consagran las tarifas de las agencias en derecho procedentes, pero esa labor se lleva a cabo respecto de las clases de procesos que se tramitan ante la jurisdicción ordinaria, sin contemplar de forma expresa las tarifas que serían aplicables en los medios de control del CPACA. Esa laguna regulativa en nada frustra la identificación de las tarifas de las agencias en derecho que procederían en dichos medios de control, pues el mandato incorporado en el artículo 1.º del Acuerdo se cumpliría acudiendo al mecanismo de integración analógica que ordena el artículo 4.º *ejusdem* expresamente, conforme al cual se aplicarían a los procesos contencioso-administrativos las «*tarifas establecidas para asuntos similares*» que sí estén contemplados en el acuerdo.

Al respecto, cabe señalar que esa integración analógica no supone ningún inconveniente jurídico. Como dispositivo para la aplicación del derecho, la analogía ha vivido una larga evolución histórica¹⁸, al cabo de la cual fue acogida plenamente en el derecho contemporáneo, gracias a que materializa los principios directivos del ordenamiento en mayor medida que el propio texto de la norma y porque colabora en la construcción de un sistema normativo pleno, sin que haga falta poner en marcha constantemente el complejo mecanismo de redacción normativa. Acudir a la analogía como vía de complementación del ordenamiento es una opción de gran aceptación, precisamente porque permite colmar los vacíos normativos desde el mismo derecho positivo, atendiendo a las valoraciones jurídicas ya efectuadas por el legislador o por quien ostente la potestad normativa (que en lo pertinente es el Consejo Superior de la Judicatura) al regular casos semejantes. Así, puede apreciarse en el artículo 8.º de la Ley 153 de 1887, que autoriza a sustentar las decisiones judiciales en las normas que regulan casos o materias semejantes, con preferencia sobre los principios generales del derecho u otras formas de integración¹⁹.

En la idea actual de analogía, la institución se empeña por conjugar dos de los principios rectores del ordenamiento, justicia y seguridad jurídica; justicia porque permite que se le otorgue protección a los intereses que se estiman meritorios de ella, incluso si no están apoyados directamente por un precepto; y seguridad jurídica porque se garantiza que los casos no serán resueltos de acuerdo con fórmulas concebidas originalmente por el juez, sino sometiéndose a las pautas fijadas por quien profiere las normas. Al acudir a la

¹⁸ El origen del término «*analogía*» se remonta a la antigüedad griega, pero en dicha cultura carecía de significado jurídico, su contenido era exclusivamente filosófico y matemático. En el derecho romano sí se recurrió al razonamiento analógico, aunque nunca se elaboró teóricamente el concepto, ni se utilizó el término «*analogía*», sino que se recurrió a otras expresiones equivalentes (*ad similia procedere*, *ad similitudinem*, *comparatio*, etc). Especialmente se le empleó en el periodo del bajo imperio para extender los decretos y rescriptos del emperador, transformando su valor originario de proceso singular de actuación legislativa en una norma de carácter general, creando nuevas acciones *ad exemplum*, práctica que fue prohibida por Justiniano. Fue la actividad interpretativa del *Corpus Iuris* justiniano en la Edad Media, desarrollada por los glosadores, la que paradójicamente llevó a formular por primera vez el concepto de analogía como «*procedere de similibus ad similia*» en virtud de una «*aedem qualitas*» o «*identitas rationis*». La evolución conceptual de los siglos posteriores transformaría la analogía, pasando de ser un recurso a la equidad y a la racionalidad natural (*in paribus paria iura*), a convertirse en un mecanismo destinado a colmar las lagunas de la ley vinculado a los valores y las reglas del derecho positivo, gracias al influjo que tuvo en el derecho y en la antigua jurisprudencia de derecho civil la idea positivista de ciencia, a lo cual contribuyó la contraposición de las ideas expuestas por la «*Jurisprudencia de conceptos*» y la «*Jurisprudencia de Intereses*». Sobre el particular: LARENZ (2001, 39 a 90), HECK (1999, 42 y ss.) y también FALCÓN Y TELLÁ (1991, 25 a 42).

¹⁹ En el derecho comparado, establecen disposiciones similares los artículos 12 del CC italiano y 4.º del CC español.

analogía en el juicio de determinación de consecuencias jurídicas se le atribuye a un caso no regulado la consecuencia jurídica prevista para otro caso sí regulado, en virtud de una identidad de razón predicable entre las dos situaciones. Deben concurrir entonces dos requisitos para poder efectuar la integración analógica: (i) estar en presencia de un vacío legal o laguna jurídica; y (ii) que exista una norma jurídica extensible. Esto exige conjugar inducción y deducción: del caso particular a partir del cual se comienza a razonar (que en la analogía jurídica es el caso regulado) se abstrae mediante inducción una idea general, la que es posible aplicar deductivamente a otro caso particular (el no regulado); es tanto como comprobar que lo particular que carece de regulación jurídica tiene de común con lo particular que sí la posee aquellos elementos sobre los que descansa la regulación.

Conforme a ese razonamiento, una vez detectada la laguna, para poderla colmar a través de analogía, es necesario que exista en el derecho positivo una norma extensible, que no sea aplicable directamente al caso que se juzga, pero cuya consecuencia jurídica pueda extenderse a él en virtud de que contiene una valoración jurídica común al caso regulado y al no regulado (límite abstracto) y de que el legislador no ha prohibido expresamente que se realice tal extensión (límite concreto). Para que proceda el traslado de la regla no se requiere que exista una paridad plena de los supuestos de hecho, sino que concuerden en los aspectos «*esenciales*», pudiendo diferir en los que no lo son, configurándose así entre los dos casos una semejanza, más no una igualdad plena. Un ejemplo típico de este tipo de argumento se presenta en la equiparación que se hace de instituciones como el matrimonio y la unión libre, o las sociedades anónimas y las sociedades de hecho, figuras entre las cuales no se aprecia una igualdad, pero sí una significativa semejanza que permite que sean sometidas a la misma valoración jurídica.

Pues bien, ocurre que frente a la laguna detectada (consistente en que el Acuerdo que fija las tarifas de las agencias en derecho no tasa expresamente las correspondientes al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho), juzga la Sala que, de los procesos a los que sí se les asignan expresamente tarifas, el que más se asimila a los propósitos del artículo 138 del CPACA es el proceso declarativo de carácter general de la jurisdicción ordinaria, pues ambos procesos se encaminan a que mediante declaración de autoridad judicial se proteja un derecho subjetivo que se estima menoscabado por la contraparte. Lo anterior lleva a desechar, por carecer de razón común, cualquier analogía entre el mencionado medio de control con los otros procesos de la jurisdicción ordinaria previstos en el Acuerdo, ya sean declarativos especiales, monitorios, ejecutivos, de liquidación, de jurisdicción voluntaria, incidentes o exequátur. Dada esa conclusión, habría que extender al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho aquello que en el artículo 5.º se dispone para los «*procesos declarativos en general*».

Concretamente, las tarifas aplicables para ese tipo de procesos en primera instancia corresponden a un porcentaje «*entre el 4 % y el 10 % de lo pedido*» en los procesos de menor cuantía, o «*entre el 3 % y el 7.5 % de lo pedido*» en los procesos de mayor cuantía; y, en los casos que carecen de cuantía o de pretensiones pecuniarias, «*entre 1 y 10 SMLMV*». Mientras que en lo que respecta a la segunda instancia, la misma disposición previó que las agencias en derecho se liquiden entre «*1 y 6 SMLMV*».

Tales serían las tarifas que se extenderían analógicamente para el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, con las siguientes precisiones, en relación con las tarifas aplicables en la primera instancia:

Como en los procesos contencioso-administrativos la competencia en razón de la cuantía no se determina siguiendo los mismos parámetros que establece el artículo 25 del CGP (que clasifica las cuantías en mínima, menor y mayor), sino que en el medio de control



de nulidad y restablecimiento del derecho se reparte la competencia de la primera instancia entre juzgados y tribunales en función de si en los actos debatidos se supera o no el umbral de 500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, entonces es necesario señalar que el porcentaje *«entre el 4 % y el 10 % de lo pedido»* será la tarifa de las agencias en derecho procedentes en aquellos procesos en los que sean competentes en primera instancia los juzgados administrativos, conforme a lo dispuesto en el ordinal 3.º del artículo 155 del CPACA; mientras que para los procesos en los que sean competentes en primera instancia, por razón de la cuantía, los tribunales administrativos, de conformidad con el ordinal 2.º del artículo 152 del CPACA, la tarifa de las agencias en derecho procedentes será un porcentaje *«entre el 3 % y el 7.5 % de lo pedido»*.

Pero, del mismo modo en que lo hizo la Sección Tercera en la sentencia del 11 de octubre de 2021 (exp. 63217, CP: Fredy Ibarra Martínez), la Sala estima prudente adecuar las tarifas, fijando un monto máximo de las agencias en derecho de la primera instancia, para impedir que la extensión analógica hecha en cumplimiento de lo mandado por el artículo 4.º del Acuerdo del Consejo Superior de la Judicatura arroje un resultado que no guarde razonabilidad con la realidad de los procesos que bajo el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho debe conocer la Sección. Este cuidado se justifica para evitar que el monto de las agencias en derecho derive en una barrera de acceso a la tutela judicial efectiva. Por ende, se considera que el monto de las agencias en derecho tasadas en la primera instancia, liquidadas en aplicación de los porcentajes mencionados, en ningún caso podrá superar la cifra máxima de las agencias en derecho previstas para la segunda instancia, equivalente a *«6 SMLMV»*. La misma previsión limitativa es aplicable respecto de los procesos de única instancia, cualquiera sea el competente.

Por otra parte, en lo que atañe a la regla prevista para fijar la tarifa de las agencias en derecho en la segunda instancia, que no está dada en función de la categorización de las cuantías en los pleitos de la jurisdicción ordinaria, sino en montos en salarios mínimos, graduables de acuerdo con las características del caso, estima la Sala que es plenamente extensible a los procesos de los que conoce la Sección en segunda instancia, sin que haga falta efectuar ninguna adecuación.

Las tarifas mencionadas quedarán sujetas a lo que en el futuro determine el Consejo Superior de la Judicatura mediante Acuerdo que de forma específica regule las tarifas de las agencias en derecho en la jurisdicción contencioso-administrativa o para el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Consecuentemente, en los asuntos de carácter tributario, los rangos de las tarifas de las agencias en derecho antes señalados serán los que aplicará la Sección en el trámite de las segundas y únicas instancias de las que sea competente y que avalará respecto de las primeras instancias de las que conozca en apelación. Esto, en concordancia con los ordinales 3.º y 4.º del artículo 366 del CGP, según los cuales, cuando el *ad quem* confirme la sentencia de primera instancia, se condenará en costas al recurrente; en cambio que cuando se revoque totalmente la decisión del *a quo*, la parte vencida deberá asumir las costas de ambas instancias.

Finalmente, la Sala precisa que la valoración de las pruebas relativas a *«las expensas y gastos sufragados durante el proceso»* cuando se condene en costas, le compete al juez de primera instancia, a quien el legislador asignó la potestad de *«liquidarlas de manera concentrada ... inmediatamente quede ejecutoriada la providencia que le ponga fin al proceso o notificado el auto de obediencia a lo dispuesto por el superior»* (artículo 366 del CGP). Esa labor se llevará a cabo por conducto de la secretaría y mediante auto la aprobará o rehará el ponente del *a quo* (ordinal 1.º *ibidem*).



13.9- En suma, a partir de los análisis efectuados, la Sala identifica los siguientes criterios de decisión sobre la imposición de la condena en costas en los asuntos ordinarios que le corresponde juzgar:

(i) En los medios de control de simple legalidad o constitucionalidad no se impondrá la condena en costas, con fundamento en la exoneración que el artículo 188 del CPACA contempla para los procesos en los que se ventile un interés público.

(ii) Pero aun en esos casos, se impondrá la condena en costas, con fundamento en el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021, cuando se determine que no se cumplieron los requisitos exigidos en los ordinales 2.º y 4.º del artículo 162 del CPACA o cuando se establezca que se promovió un desgaste innecesario del aparato judicial.

(iii) En el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho que conoce ordinariamente la Sección Cuarta del Consejo de Estado, solo se impondrá la condena en costas cuando exista una parte vencida en el proceso, independientemente de cuál sea la conducta de las partes. En este sentido, y conforme a la discrecionalidad que confiere el ordinal 5.º del artículo 365 del CGP, no se impondrá la condena en costas cuando se declare la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

(iv) Cuando se condene en costas, estas incluirán las expensas y gastos del proceso, las cuales se liquidarán, de acuerdo con su causación, comprobación y razonabilidad, en los términos regulados en el ordinal 3.º del artículo 366 del CGP.

(v) Cuando se condene en costas, las agencias en derecho de la primera instancia, en los procesos de los que sean competentes los juzgados administrativos con fundamento en el ordinal 3.º del artículo 155 del CPACA, las fijará el *a quo* «entre el 4 % y el 10 % de lo pedido», sin llegar a superar nunca el monto de seis (6) salarios mínimos mensuales legales vigentes, según las características que en cada caso deben tenerse en cuenta, de acuerdo con el ordinal 4.º del artículo 366 del CGP.

(vi) Cuando se condene en costas, las agencias en derecho de la primera instancia, en los procesos de los que sean competentes los tribunales administrativos con fundamento en el ordinal 2.º del artículo 152 del CPACA, las fijará el *a quo* «entre el 3 % y el 7.5 % de lo pedido», sin llegar a superar nunca el monto de seis (6) salarios mínimos mensuales legales vigentes, según las características que en cada caso deben tenerse en cuenta, de acuerdo con el ordinal 4.º del artículo 366 del CGP.

(vii) Cuando se condene en costas, para la segunda o única instancia, las agencias en derecho corresponderán a un monto que fijará el *ad quem* entre uno (1) y seis (6) salarios mínimos mensuales legales vigentes, según las características que en cada caso deben tenerse en cuenta, de acuerdo con el ordinal 4.º del artículo 366 del CGP.

(viii) Las mencionadas tarifas de las agencias en derecho se tendrán en cuenta de aquí en adelante y hasta tanto el Consejo Superior de la Judicatura o la Sala Plena del Consejo de Estado dispongan algo diferente.

(ix) Cuando se condene en costas, el trámite de la liquidación de las expensas incurridas quedará para una etapa posterior a la decisión judicial, a cargo de la secretaría del *a quo* para su posterior aprobación mediante auto que proferirá el juez de primera o única instancia, según corresponda.



14- En el caso analizado, como la Sala revocó en su totalidad la sentencia dictada por el *a quo* para, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demandada, procede la condena en costas a la demandada en ambas instancias. Al efecto, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV por cada una de las instancias. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada, en su lugar se dispone:

*Primero: **Declarar** la nulidad de los actos demandados.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** en firme la declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, presentada por la contribuyente el 12 de octubre de 2018.*

2. **Condenar** en costas a la demandada en ambas instancias. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

3. **Reconocer** personería a Carlos Leopoldo Fontalvo Herrera como apoderado de la demandada conforme al poder conferido (índice 2).

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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