



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de mayo dos mil veintidós (2022)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 05001-23-33-000-2019-01761-01 (25648)
Demandante TCC S.A.S.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Temas Impuesto sobre la renta. Año gravable 2014. Firmeza de la declaración. Gastos deducibles del artículo 107 del estatuto tributario. Indemnización por pérdida, daño y deterioro de bienes transportados. Erogaciones para atención a los empleados.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por TCC S.A.S. contra la sentencia del 29 de abril de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, que decidió:

«**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: No es dable la condena en costas en esta instancia.

(...)»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

TCC S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2014, el 25 de abril de 2015, que determinó un saldo a favor por valor de \$241.081.000.

El 19 de enero de 2016, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) inició procedimiento de fiscalización de la declaración presentada por TCC S.A.S. En el trámite administrativo el 1º de marzo de 2017 profirió el Auto de Inspección Tributaria.

Luego, la autoridad tributaria profirió el Emplazamiento para Corregir del 21 de junio de 2017. Con base en él, TCC S.A.S. presentó la declaración de corrección del 19 de julio de 2017, que incrementó el total del impuesto a cargo a \$3.472.428.000 y liquidó sanciones por valor de \$65.288.000, desapareciendo el saldo a favor y determinando un valor a pagar que ascendió de \$150.646.000.

La DIAN profirió el Requerimiento Especial Nro. 112382017000085 del 25 de julio de 2017. En este acto administrativo, la autoridad tributaria propuso: i) disminuir los

¹ Página 26 del PDF 11 del índice 2 de SAMAI.



costos de ventas y de prestación de servicios, reducir los gastos operacionales de administración y disminuir los gastos operacionales de venta ii) el mayor impuesto propuesto por las glosas planteadas ascendió a \$737.920.000 iii) la sanción por inexactitud se fijó en la suma de \$737.920.000 iv) y finalmente se determinó un saldo por pagar de \$1.626.486.000.

La sociedad contribuyente se opuso al requerimiento especial mediante escrito del 25 de octubre de 2017. No obstante, la DIAN acogió todas las modificaciones propuestas mediante la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412018000002 del 16 de febrero de 2018.

TCC S.A.S. presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión, el 23 de abril de 2018. Empero, la DIAN confirmó la liquidación oficial mediante la Resolución Nro. 992232019000012 del 5 de marzo de 2019.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), TCC S.A.S. formuló las siguientes pretensiones:

«Por medio de la presente demanda, solicito a este Tribunal que se hagan las siguientes declaraciones:

- A. *Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412018000002 del 16 de febrero de 2018, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.*
- B. *Se declare la nulidad de la Resolución No. 992232019000012 del 05 de marzo de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto.*

Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN modificó de manera oficiosa la declaración privada del Impuesto Sobre la Renta y Complementario presentada por la Compañía por el año gravable 2014.

- C. *Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de TCC en los siguientes términos:*
 - 1. *Que se declare que no hay lugar a la determinación de un mayor impuesto por valor de \$737.920.000 ni la sanción por inexactitud en cuantía de \$737.920.000.*
 - 2. *Que, como consecuencia de lo anterior, se declare la firmeza de la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios presentada por TCC por el año gravable 2014 y, por consiguiente, se ordene el archivo del expediente abierto en contra de mi representada.*
 - 3. *Que se declare que no son de cargo de TCC las costas en que hubiere incurrido la Dirección de Impuestos y Aduanas Naciones (sic) con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso.*
 - 4. *Que se condene a la parte demandada y a favor de mi representada al pago de las costas y agencias en derecho en las cuales haya incurrido para su defensa en trámite del presente medio de control»².*

Para estos efectos, invocó como normas violadas el artículo 29 de la Constitución y los artículos 107 y 706 del Estatuto Tributario. Los cargos de nulidad se resumen así:

² Folios 1 a 2 del cuaderno principal y páginas 1 a 3 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI.



1. Notificación extemporánea del requerimiento especial y firmeza de la declaración.

Según la demandante, el Consejo de Estado precisó que la suspensión del término de firmeza de la declaración solo ocurre con el cumplimiento de cuatro requisitos: *i)* que el auto de inspección tributaria sea notificado dentro de los dos años siguiente al vencimiento del término para declarar³, *ii)* que la inspección tributaria sea realmente practicada utilizando los medios de prueba autorizados por la ley para recolectar información relevante del contribuyente, *iii)* que la inspección inicie dentro de los tres meses siguientes a la notificación del auto que la decretó⁴ y *iv)* que la inspección tributaria finalice dentro de los dos años que determina el Estatuto Tributario para la notificación del requerimiento especial⁵.

En cuanto al asunto bajo examen, la actora señaló que el plazo para que TCC S.A.S. presentara la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2014 finalizó el 27 de abril de 2015, por lo que el término de dos años para notificar el requerimiento especial acabó el mismo día y mes del año 2017. Además, consideró que, contrario a lo dicho por la DIAN, no operó la suspensión del término para notificar el requerimiento especial porque se incumplieron los requisitos tres y cuatro planteados por el Consejo de Estado.

En cuanto al inicio de la inspección tributaria, la demandante sostuvo que la sentencia del 28 de junio de 2016⁶ reiteró que el auto de inspección tributaria solo suspende el término para notificar el requerimiento especial cuando es iniciado y finalizado dentro de los tres meses en que operaría dicha suspensión. Entonces, a juicio de la actora, para cumplir este requisito es necesario que la DIAN notifique el auto de inspección tributaria por tardar faltando tres meses para que finalice el término de firmeza de la declaración, pues solo así puede iniciarse y finalizarse la diligencia en el término de suspensión de tres meses y en el término de firmeza de la declaración de dos años. De lo contrario, se permitiría que la autoridad tributaria utilice este instrumento procesal con el fin de dilatar injustificadamente el plazo para notificar el requerimiento especial, lo que viola el derecho al debido proceso de los contribuyentes, previsto en el artículo 29 de la Constitución.

TCC S.A.S. afirmó que, la DIAN notificó el auto de inspección tributaria el 3 de marzo de 2017, cuando faltaban solo 1 mes y 24 días para que se cumpliera el plazo de dos años de firmeza de la declaración, es decir que la inspección tributaria no inició dentro del término de suspensión, por lo que ésta figura no pudo operar y no se extendió el plazo para notificar el requerimiento especial.

Además, la autoridad tributaria no obtuvo todas las pruebas dentro de los plazos legales porque solamente solicitó a ExxonMobil de Colombia S.A. la información

³ Respecto de este requisito, la demandante citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 20095. Sentencia del 16 de diciembre de 2014. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴ Para este requisito fue citada la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 19296. Sentencia del 25 de febrero de 2014. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁵ En este caso, la demandante realizó la siguiente cita: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 19296. Sentencia del 25 de febrero de 2014. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁶ La demandante citó la siguiente sentencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Proceso: 18727. Sentencia del 28 de junio de 2016. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.



relacionada con la venta de combustibles a TCC S.A. mediante el Requerimiento Ordinario del 5 de mayo de 2017, es decir luego de que finalizara el plazo de dos años para notificar el requerimiento especial el 27 de abril del mismo año.

Asimismo, el acta de inspección tributaria señaló que se dio por terminada el 25 de julio de 2017, lo que ocurrió luego de que finalizara el plazo de dos años para notificar el requerimiento especial, hecho que también demuestra que la actuación no finalizó dentro del plazo previsto en el cuarto requisito antes citado⁷.

La sociedad actora indicó que los anteriores argumentos fueron planteados ante la DIAN en el recurso de reconsideración presentado contra la liquidación oficial de revisión y, al resolverlo, la entidad se limitó a transcribir apartes de la sentencia del 28 de junio de 2016. Sin embargo, dichos apartes dan la razón al argumento planteado por TCC S.A.S.

2. No procede la glosa por el pago de indemnizaciones a terceros debido al deterioro, daño o pérdida de bienes transportados.

TCC S.A.S. sostuvo que el Consejo de Estado, en sentencia del 13 de agosto de 2009⁸, señaló que los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario se cumplen en aquellos casos en que la expensa constituya el cumplimiento de una obligación legal y sea indispensable para el funcionamiento de la empresa.

Ahora, con base en los artículos 981, 982 y 1008 del Código de Comercio, la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia⁹ concluyó que el contrato de transporte de cosas contiene una obligación de resultado, por lo que solo se satisface al acreedor cuando el destinatario recibe el bien en las condiciones entregadas y en el plazo pactado.

En este mismo sentido, el artículo 1030 del Código de Comercio establece que el transportador responde por la pérdida total o parcial de la cosa transportada, así como de su avería y retardo en la entrega, desde el momento en que recibe la cosa. Esto significa que existe una norma legal que impone a TCC S.A.S. la obligación de incurrir en gastos al indemnizar el deterioro, daño o pérdida de bienes que transporta. En consecuencia, en los términos de la sentencia del 13 de agosto de 2009, son necesarios e indispensables para el funcionamiento normal de la empresa.

De otro lado, la demandante indicó que es necesario asumir de forma parcial estas indemnizaciones a los clientes porque el Gobierno Nacional no ha reglamentado un seguro especial para el transporte de cosas.

Esta conclusión se refuerza en que, de no hacerse estos pagos, la empresa se expone a una sanción de la Superintendencia de Industria y Comercio, a perder su clientela y a ser vencida en juicio por el incumplimiento de sus obligaciones, incurriendo en mayores gastos.

⁷ En este caso, la demandante reitera la siguiente cita: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 19296. Sentencia del 25 de febrero de 2014. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁸ TCC S.A.S. citó el siguiente fallo: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 16454. Sentencia del 13 de agosto de 2009. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ La demandante citó la siguiente providencia: Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Proceso: 05001-31-03-010-2000-00012-01. Sentencia del 16 de diciembre de 2010. MP: Arturo Solarte Rodríguez.



TCC S.A.S. aseguró que, para demostrar este punto, fueron aportados los «tarifarios» de los años 2013-2014 y 2014-2015, el lineamiento de pago de indemnizaciones de la empresa en el año 2014 y el contrato de transporte vigente para el mismo periodo, documentos que detallan la responsabilidad objetiva de la empresa en caso de pérdida, avería o hurto de los bienes transportados.

Estos argumentos también fueron planteados en el recurso de reconsideración, pero fueron negados por la resolución que lo decidió con base en jurisprudencia que no es aplicable a este caso. En efecto, en la sentencia citada por la DIAN, el Consejo de Estado concluyó que no son deducibles los pagos de indemnizaciones por despido porque no corresponde a la contraprestación del servicio¹⁰. Además, no se tuvo en cuenta que la jurisprudencia considera que el cumplimiento del requisito de la relación de causalidad no requiere una relación directa con la actividad generadora de renta, sino que basta con que sea una expensa necesaria por el cumplimiento de un deber legal¹¹.

Así, aunque no se puede asegurar que todos los pagos de indemnizaciones a terceros generan ingresos, son medidas que favorecen el incremento de sus ventas, por lo que tienen relación causa-efecto con la actividad productora de renta, en especial cuando su necesidad es analizada con un criterio comercial.

De otro lado, destacó que contrató una póliza de seguro para trasladar el riesgo de su actividad a un tercero, pero en el mercado no existe una póliza que se ajuste a su realidad económica y jurídica de las empresas transportadoras terrestres. Por esto, se vio obligada a contratar un seguro que solo puede ser afectado luego de que las pérdidas superen el valor de \$300.000.000. Además, en dicho contrato se pactó un deducible del 10% del valor de la pérdida que no puede ser inferior a 4 salarios mínimos legales mensuales vigentes (\$2.464.000 para el 2014), así no podía ser afectada por pérdidas de valor inferior (por ejemplo, por \$500.000).

Para demostrar todos los gastos realizados en indemnizaciones a terceros, TCC S.A.S. aseguró que aportó el documento denominado «Detalle indemnizaciones 2014», en el cual consta el tercero indemnizado, la referencia, el número de la factura, el año, la fecha contable, el concepto y el valor pagado. Además, toda esta información tiene un soporte documental adecuado de los pagos realizados en el año 2014. La DIAN sostuvo que este archivo no fue entregado en el trámite administrativo, por lo que nuevamente es anexado a la demanda.

Sostuvo que, la autoridad tributaria invocó en los actos acusados la sentencia 17888¹² en la cual se analizó la deducibilidad de los gastos en que incurre una empresa de transporte aéreo. Pero esta providencia no es aplicable porque TCC S.A.S. se dedica al transporte terrestre de cosas, lo que tiene una regulación y unos riesgos diferentes, pues la mercancía puede ser afectada por deslizamientos o derrumbes en las vías, el accidente de vehículos automotores, etc. Por lo anterior, es evidente que el transportador terrestre sufre muchas más pérdidas de mercancías, de tal manera que las compañías de seguro las clasifica como una

¹⁰ La demandante no indica cuál es la sentencia invocada por la DIAN.

¹¹ Aunque TCC S.A.S. hizo una transcripción de la providencia, no hace una cita, por lo que no es posible identificarla.

¹² TCC S.A.S. solamente identificó la providencia con la siguiente información: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 17888.



actividad de seguridad media, mientras que el transporte aéreo es de seguridad alta. Esta situación también se puede comprobar al analizar el reporte de accidentalidad de la Asociación de Transporte Aéreo Internacional.

Además, las indemnizaciones que deben realizar los transportadores aéreos son diferentes a las que están a cargo de los transportadores terrestres. En efecto, para el primero, el Consejo de Estado señaló que no procede la deducción porque la indemnización deriva de un hecho antijurídico (el incumplimiento del contrato) porque, en ese caso concreto, el pago derivó de una sentencia judicial. Empero, en el caso de los transportadores terrestres, el contrato impone la obligación subsidiaria, de tal forma que no se puede calificar el hecho en antijurídico.

3. Procede la deducción de los costos y gastos realizados por concepto atención a empleados, día de la familia y día del colaborador.

TCC S.A.S., realizó pagos por alimentación, actividades recreativas y bonos de regalos que fueron para la atención de los empleados en el día de la familia y el día del colaborador, con el fin de incentivar a los trabajadores y propender por un ambiente laboral sano, que a su vez están probados con las facturas de venta de los proveedores de los bienes y servicios. Estos costos y gastos son necesarios para mantener la productividad de la empresa como lo afirma el *coach* de felicidad en el trabajo, Sunny Grosso, los empleados felices trabajan con pasión y propósito, lo que multiplica su efectividad e incrementa resultados en el negocio. Así mismo, en la página web de ConnectAmericas (red social creada por el Banco Interamericano de Desarrollo) consta el estudio de felicidad y trabajo realizado por la consultora mexicana Crecimiento Sustentable, donde concluye que los trabajadores felices son un 88% más productivos.

Debe tenerse en cuenta que este tipo de actividades son más relevantes en las compañías de transporte terrestre, pues sus trabajadores están constantemente realizando la actividad riesgosa de conducción de vehículos automotores.

Ahora, en sentencia del 26 de enero de 2012 se señaló que la causalidad y la necesidad del gasto debe analizarse desde la perspectiva de la actividad productora de renta¹³ y aunque los gastos y los costos citados no generan directamente un ingreso, son medidas utilizadas para que los trabajadores sean más productivos e incrementen indirectamente el ingreso anual de la empresa.

Además, los gastos y costos rechazados por la DIAN fueron realizados en cumplimiento de una obligación legal, prevista en el artículo 5A de la Ley 1361 de 2009, adicionado por el artículo 3 de la Ley 1857 de 2017 (Ley de Protección Integral a la Familia).

En concordancia, el artículo 107-1 del Estatuto Tributario (adicionado por la Ley 1819 de 2016) señala que las atenciones a empleados pueden ser deducidos por la totalidad del concepto, siempre que no supere el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados. Así, no es aplicable la tesis de las sentencias del 7 de

¹³ La demandante citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 17318. Sentencia del 26 de enero de 2012.



octubre de 2010 y del 10 de marzo de 2011¹⁴, invocadas por la DIAN, en las que se concluyó que no son deducibles los gastos realizados por concepto de fiestas de fin de año o de navidad. Debe tenerse en cuenta que, aunque esta norma es posterior a la vigencia fiscalizada, no se trata de una novedad porque se limitó a aclarar la procedencia de la deducibilidad de este tipo de gastos y costos.

4. Procede la condena en costas y las agencias en derecho a cargo de la DIAN.

Para probar la procedencia de la condena en costas y las agencias en derecho se aportó con la demanda la propuesta de servicios suscrita por TCC S.A.S. y Deloitte Asesores y Consultores. Ahora, para demostrar su cuantía, la sociedad demandante solicitó que, una vez se imponga la condena, se ordene la práctica de pruebas documentales para que sean aportadas todas las facturas por los gastos en que incurrió TCC S.A.S. para ejercer su defensa, pues al momento de la presentación de la demanda no se han causado dichas obligaciones. Finalmente, solicitó que se tuviera en cuenta lo previsto en el Acuerdo Nro. PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016, proferido por el Consejo Superior de la Judicatura, que regula esta materia.

Oposición a la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

1. Sobre la oportuna notificación del requerimiento especial y la firmeza de la declaración.

El plazo para que TCC S.A.S. presentara la declaración del año gravable 2014 finalizó el 27 de abril de 2015, por lo que la firmeza de la declaración se daría el 27 de abril de 2017. No obstante, la DIAN profirió el Auto de Inspección Tributaria Nro. 1123820170002 el 1 de marzo de 2017, que fue notificado el día 3 del mismo mes y año. Además, la inspección tributaria fue debidamente practicada porque se realizó la visita al contribuyente el 24 de abril de 2017 en la que se le solicitó información, se elaboraron varias hojas de trabajo y se profirió el Requerimiento Ordinario Nro. 11238201700411 del 2 de mayo de 2017. En consecuencia, operó la suspensión de tres meses del término para notificar el requerimiento especial, según lo señala la jurisprudencia¹⁵.

Lo anterior significa que el plazo de firmeza de la declaración en este asunto finalizó el 27 de julio de 2017, de tal modo que la notificación del requerimiento especial realizada el día 25 del mismo mes y año fue oportuna.

2. Sobre la procedencia de los costos y gastos realizados por concepto de indemnizaciones a terceros y la atención a empleados, día de la familia y

¹⁴ La sociedad actora citó las siguientes providencias: *i*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 16951. Sentencia del 7 de octubre de 2010; y *ii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 16966. Sentencia del 10 de marzo de 2011.

¹⁵ En este punto la DIAN citó las siguientes sentencias: *i*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 15011. Sentencia del 1 de junio de 2006; *ii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 15874. Sentencia del 12 de diciembre de 2007; *iii*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 16727. Sentencia del 26 de marzo de 2009; *iv*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-31-000-2004-02933-01 (18135). Sentencia del 21 de mayo de 2012; y *v*) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 05001-23-33-000-2012-00293-01 (20241). Sentencia del 5 de abril de 2018.



día del colaborador.

El artículo 107 del Estatuto Tributario permite la deducción de las expensas realizadas durante el periodo gravado, siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sea necesaria y proporcionada de acuerdo con cada actividad. Además, la norma precisa que el análisis de la necesidad y proporcionalidad debe determinarse con un criterio comercial.

Ahora, en los actos administrativos acusados se rechazaron los costos declarados por valor de \$2.323.050.000, que corresponde a indemnizaciones a terceros (\$1.870.288.000) y a los conceptos de atención a empleados y día de la familia (\$452.762.000). Además, fueron rechazadas las deducciones declaradas por \$628.632.000 que se refieren al día del colaborador, atención a empleados y día de la familia.

Respecto a la erogación por indemnizaciones de \$1.870.288.000, los actos acusados son consistentes en señalar que no cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario porque surgen del incumplimiento del contrato de transporte puesto que se trata de una actividad de riesgo, motivo por el que la ley exige en algunos casos adquirir seguros.

En la demanda, TCC S.A.S. trata de concluir que cualquier evento acaecido que dé lugar a la pérdida o deterioro de la cosa transportada tenga la calidad de fuerza mayor, pero esto no es posible porque para ello se requiere demostrar en cada caso que el hecho es irresistible, imprevisto, ajeno y que tiene nexo causal con el resultado. Pero en este caso no se vislumbra ninguno de estos elementos a pesar de que fueron objeto de verificación.

En el mercado existen diferentes pólizas de seguros para las empresas de transporte, por lo que es propio de su negocio que realicen coberturas para sus clientes. Así, si se aceptaran los argumentos del demandante, en otros sectores de mayor riesgo, como el transporte de valores, no tendrían que asumir el riesgo propio de su negocio porque les bastaría alegar la fuerza mayor para que procediera la deducción del gasto.

Lo que se cuestiona es que esa erogación es indispensable para la obtención de la renta bruta, pues de aceptarse los argumentos del demandante se incentivaría la falta de previsión y la ineficacia de las empresas dedicadas al transporte de cosas.

De otro lado, en cuanto a los costos y deducciones declarados por concepto de atención a empleados, día de la familia y día del colaborador, la DIAN también concluyó que no cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario porque no son necesarios, ni proporcionales ni tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta.

El demandante pretende que le sea aplicado el artículo 107-1 del Estatuto Tributario, pero esta norma no estaba vigente en el periodo gravable fiscalizado (2014), pues fue adicionada por la Ley 1819 de 2016.

3. Procede la sanción por inexactitud.

Se cumplen los requisitos del artículo 647 del Estatuto Tributario para imponer la sanción por inexactitud porque está probado que TCC S.A.S. alteró los hechos económicos con ánimo de disminuir el impuesto sobre la renta a su cargo.



4. Sobre la procedencia de la condena en costas y las agencias en derecho.

En este caso se debate un asunto de interés público, que consiste en la adecuada determinación y recaudo de impuestos. En consecuencia, no procede la condena en costas a la DIAN, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. En todo caso, la sociedad actora no demostró su causación en el expediente.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, negó las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

1. Sobre la firmeza de la declaración.

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario disponen que la declaración tributaria queda en firme si no se notifica el requerimiento especial dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar. No obstante, el artículo 706 *ibidem* señala que dicho plazo se suspende por tres meses cuando se práctica una inspección tributaria.

En el caso bajo examen, TCC S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2014 el 25 de abril de 2015, pero tenía hasta el día 27 del mismo mes y año para hacerlo. En consecuencia, su declaración adquiriría firmeza el 27 de abril de 2017. Empero, la DIAN profirió el Auto de Inspección Tributaria Nro. 1123820170002 el 1 de marzo de 2017 para verificar la exactitud de la declaración, la cual fue notificada el día 3 del mismo mes y año, por lo que suspendió el término de firmeza de la declaración por tres meses.

Está probado que funcionarios de la DIAN se presentaron en las oficinas de la contribuyente el 24 de abril de 2017 para realizar la visita y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así mismo, consta que el 2 de mayo de 2017 fue proferido el Requerimiento Ordinario Nro. 112382017000411, mediante el cual solicitó información a ExxonMobil de Colombia S.A., que dio respuesta el 22 de mayo del mismo año.

Además, la DIAN profirió el Emplazamiento para Corregir Nro. 112382017000139 del 19 de julio de 2017, que provocó que TCC S.A.S. presentara la corrección a la declaración inicial. Sin embargo, comoquiera que la corrección no acogió todos los puntos propuestos por la autoridad tributaria, fue notificado el Requerimiento Especial Nro. 112382017000085 el 25 de julio de 2017.

La demandante sostuvo que la inspección tributaria debió finalizar antes de que terminara el plazo de dos años de firmeza de la declaración. Pero esto no es correcto, pues basta con que la DIAN efectivamente practique la diligencia dentro del plazo de suspensión para que esta sea efectiva, tal como lo señaló el Consejo de Estado en sentencia del 26 de marzo de 2009¹⁶.

2. Sobre las expensas deducibles con base en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

¹⁶ El Tribunal citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 16727.



El artículo 107 del Estatuto Tributario establece que son deducibles las expensas que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. El Consejo de Estado señaló que las expensas son necesarias cuando corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de tal manera que sin ellos no es posible obtenerla, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Además, cuando la norma exige que sean gastos que normalmente se acostumbren en cada actividad, excluye los gastos suntuarios, innecesarios, superfluos o meramente convenientes¹⁷.

Para determinar si procede la deducción de las expensas rechazadas por la DIAN, es necesario poner de presente que TCC S.A.S. tiene como objeto social la prestación integral del servicio de transporte público de carga, sus actividades afines y complementarias.

Ahora, en cuanto a los costos por indemnizaciones a terceros, se destaca que las empresas transportadoras tienen la carga de tomar seguros que cubran el valor de las cosas y que ampare el riesgo inminente del transporte. El Consejo de Estado resolvió un caso similar en la sentencia del 10 de agosto de 2017¹⁸, en la que puso de presente que el pago de la prima de seguro se considera una expensa necesaria para su labor, pero no se puede dar este mismo tratamiento a la erogación que la misma empresa asume sabiendo que está amparada por el seguro porque, aunque pueda ser una práctica provechosa para captar o retener clientes, no es necesaria en cuanto que no es obligatoria, forzosa o inevitable para desarrollar su objeto social.

En cuanto al rechazo de los gastos y costos por concepto de atención a empleados, día de la familia y día del colaborador, no se encontró prueba de que tengan relación de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta. En efecto, aunque puedan ser actividades útiles para estimular la productividad de la empresa, no son necesarias y su realización no genera mayores ingresos y tampoco es posible probar el aumento en la productividad alegado por la actora. Así lo indicó el Consejo de Estado en un caso similar resuelto en la sentencia del 10 de marzo de 2011¹⁹.

Respecto al artículo 107-1 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 1819 de 2016, esta norma no es aplicable en el caso bajo examen porque no estaba vigente para el periodo fiscalizado (año gravable 2014).

3. Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

Según el artículo 647 del Estatuto Tributario, procede la sanción por inexactitud cuando se incluyan costos y deducciones improcedentes que den lugar a un menor valor del impuesto. Este supuesto se cumplió en este caso, por lo que procede la sanción impuesta a TCC S.A.S.

¹⁷ El Tribunal citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 05001-23-31-000-2004-96338-01. Sentencia del 21 de noviembre de 2012. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-31-000-2010-01447-01. Sentencia del 10 de agosto de 2017. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2006-00788-01 (16966). Sentencia del 10 de marzo de 2011. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.



4. Sobre la condena en costas y agencias en derecho.

Según el Tribunal, el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021, establece que solo procede la condena en costas a la parte actora cuando se establezca que la demanda fue presentada con manifiesta carencia de fundamento legal. Este requisito no se cumple en el asunto bajo examen, por lo que no procede este tipo de condenas.

Recurso de apelación

TCC S.A.S. presentó recurso de apelación contra la anterior decisión para se acceda a sus pretensiones, con base en lo siguiente:

1. Sobre la firmeza de la declaración.

El Tribunal no tuvo en cuenta que la única actuación que tuvo incidencia en el procedimiento de fiscalización fue el Requerimiento Ordinario Nro. 112382017000411 del 2 de mayo de 2017, mediante el cual se solicitó información a ExxonMobil de Colombia S.A. relacionada con la venta de combustibles a TCC S.A.S, sin embargo, este requerimiento no desvirtúa la extemporaneidad de la notificación del requerimiento especial, por el contrario, lo ratifica porque fue realizado luego de que finalizara el plazo de dos años previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario.

La actora reiteró que el Consejo de Estado, en sentencia del 25 de febrero de 2014²⁰, exige cuatro requisitos para que la notificación del auto de inspección tributaria suspenda el término para notificar el requerimiento especial. En cuanto al requisito, «*que finalice dentro de los dos años que tiene la DIAN para notificar el requerimiento especial*», el Consejo de Estado, en sentencias del 28 de junio y del 15 de septiembre de 2016²¹, afirmó que es indispensable que la inspección tributaria se practique dentro del plazo de los dos años que tiene la administración para notificar el requerimiento especial, so pena de que no opere la suspensión.

En este orden, TCC S.A.S. insistió en que, contrario a lo dicho por el Tribunal, no basta con adelantar una sola diligencia dentro de la inspección tributaria, sino que es necesario que la DIAN recaude información nueva y precisa, y que la diligencia finalice dentro del término de dos años del artículo 714 del Estatuto Tributario.

Así, la inspección tributaria debió finalizar antes del 27 de abril de 2017, pero la DIAN concluyó esta diligencia el 25 de julio del mismo año, de tal modo que no operó la suspensión para notificar el requerimiento especial. Además, no se recaudó información necesaria e indispensable para las glosas realizadas a la declaración fiscalizada.

Es necesario tener presente que el Tribunal Administrativo de Antioquia se

²⁰ En el recurso, TCC S.A.S. citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 19296. Sentencia del 25 de febrero de 2014. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²¹ La recurrente invocó las siguientes sentencias: i) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 18727. Sentencia del 28 de junio de 2016. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.; y ii) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 19531. Sentencia del 15 de septiembre de 2016 CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.



contradice respecto a otros casos similares, pues en sentencia del 9 de octubre de 2019²² concluyó que no opera la suspensión cuando la DIAN profiere el auto de inspección tributaria solo para dilatar el término de fiscalización.

2. Sobre la procedencia de los costos realizados por concepto de indemnizaciones a terceros debido al deterioro, daño o pérdida de bienes transportados.

Debe tenerse en cuenta que el pago de las indemnizaciones no corresponde a una política comercial de TCC S.A.S., como parece entenderlo el Tribunal, sino al cumplimiento de una obligación legal propia de la actividad económica realizada. Tan necesario y obligatorio es este pago, que su omisión puede acarrear sanciones por parte de la Superintendencia de Industria y Comercio, la violación de las normas expedidas por el Ministerio de Transporte y la posibilidad de asumir condenas judiciales de responsabilidad civil. Así se demostró con los diversos documentos que fueron aportados en sede administrativa y judicial.

Reiteró que la obligación del transportador de cosas es de resultado, de tal modo que tiene que responder por lo que suceda a la mercancía de sus clientes y solo puede exonerarse de esta obligación si demuestra la ocurrencia de un caso fortuito o una fuerza mayor.

Para la DIAN, la sociedad actora pretende que se acepte la deducción de los pagos de indemnizaciones porque ocurrió un evento de fuerza mayor, pero esto no es cierto porque de existir esta circunstancia se le exoneraría de responsabilidad y, por lo tanto, no tendría la obligación legal de pagar la avería o pérdida del bien transportado. Además, en ningún lugar consta que la sociedad actora haya alegado la existencia de una fuerza mayor.

Ahora, que el pago de la indemnización a terceros derive de una obligación legal permite aplicar la tesis de la sentencia del 13 de agosto de 2009²³, que fue invocada en la demanda, donde se sostiene que los pagos imperativos para el funcionamiento de la empresa cumplen el requisito de necesidad del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Además, en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, el Consejo de Estado concluyó que las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. Aplicando este criterio, el pago por concepto de indemnización de terceros se debe considerar una expensa necesaria porque es un gasto realizado de forma razonable que permite conservar y desarrollar la actividad generadora de renta, pues se trata del cumplimiento de una obligación legal.

Respecto de la relación de causalidad, debe tenerse en cuenta la sentencia del 13 de octubre de 2015²⁴, en la que se puso de presente que el pago de contribuciones

²² Tribunal Administrativo de Antioquia. Sala Cuarta de Oralidad. Proceso: 05001-23-33-000-2018-02304-00. Sentencia Nro. 254 del 9 de octubre de 2019. MP: Liliana Navarro Giraldo.

²³ TCC S.A.S. citó el siguiente fallo: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 16454. Sentencia del 13 de agosto de 2009. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁴ La recurrente citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 14122. Sentencia del 13 de octubre de 2015. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



cumple este requisito porque, aunque no tienen relación directa con el ingreso, es necesaria para que opere la empresa. Esta misma condición se cumple en este caso porque el pago de la indemnización a terceros se deriva de una obligación legal y permite conservar y ganar nuevos clientes, por lo que tiene una relación de causa-efecto con la actividad productora de renta.

Frente al requisito de la proporcionalidad, en el expediente obran las pruebas de los pagos realizados y de que el valor declarado es real, por lo que no resulta desproporcionado con relación al ingreso neto declarado para el año gravable 2014. Además, este hecho no fue discutido por la DIAN ni por el Tribunal.

El Tribunal fundamentó su decisión en la sentencia 20951 del 10 de agosto de 2017, que sostuvo que el pago realizado a los clientes por la ocurrencia de un siniestro no es necesario, aunque puede ser provechosa para retener la clientela. Sin embargo, TCC S.A.S. no realizó este pago solo con este fin, sino en cumplimiento de una obligación legal que, de no hacerse, impide la realización de la actividad productora de renta. Además, como se expuso en la demanda, la asunción parcial de estas obligaciones tiene origen en que el Gobierno Nacional no ha reglamentado un seguro especial para el transporte de cosas, por lo que no le asiste la razón al Tribunal cuando afirmó que TCC S.A.S. estaba obligada a contratar un seguro para estos casos.

El Decreto 173 de 2001 del Ministerio de Transporte señaló que las empresas de transporte público terrestre automotor de carga deben tomar por cuenta propia o del propietario de la mercancía un seguro que cubra el valor de los bienes para amparar los riesgos del transporte. Pero señaló que estos seguros serán obligatorios para la habilitación y prestación del servicio una vez sean reglamentados los requisitos, condiciones, amparos y cuantías.

Para el año 2014 no existía este reglamento, por lo que TCC S.A.S. se vio avocada a asumir de forma directa cualquier siniestro en que se deteriorara o perdiera la mercancía. De igual modo, como se expuso en la demanda, la sociedad actora contrató un seguro para el año 2014 que solo podía hacerse efectiva cuando las pérdidas superaran el valor de \$300.000.000 y debía pagarse un deducible equivalente al 10% del valor de la pérdida, que no podía ser inferior a \$2.464.000. Así cualquier pérdida por valor inferior no podía afectar al seguro, de tal forma que debía asumirse de forma directa por la empresa transportadora.

3. Sobre la procedencia de los costos y gastos realizados por concepto atención a empleados, día de la familia y día del colaborador.

El Tribunal no tuvo en cuenta que estas expensas fueron realizadas para entregar alimentos, actividades recreativas y bonos de regalo a los empleados con el fin de incentivarlos y crear un ambiente laboral sano en términos físicos y psicológicos. Entonces, como se trata de costos y gastos realizados para mantener y elevar la productividad de la empresa, se cumplen los requisitos de necesidad y relación de causalidad, más cuando los trabajadores desempeñan una labor considerada de alto riesgo como es el transporte terrestre de cosas.

El Consejo de Estado, en sentencia del 26 de enero de 2012, precisó que los requisitos de necesidad y proporcionalidad deben analizarse en relación directa con la actividad productora de renta y no del ingreso. En consecuencia, no es necesario



acreditar que estas expensas incrementaron el ingreso para concluir que se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. En todo caso, es claro que el incremento de la productividad por el bienestar de los trabajadores se ve reflejado en mayores ingresos para la empresa en el año, según se expuso en la demanda.

Las anteriores afirmaciones se refuerzan en que luego de finalizado el periodo fiscalizado, fue proferida la Ley 1819 de 2016, que adicionó el artículo 107-1 del Estatuto Tributario y expresamente autorizó la deducción de los costos y los gastos derivados de la atención a los empleados siempre que no exceda el 1% de los ingresos fiscales netos y efectivamente realizados.

4. Sobre la condena en costas y las agencias en derecho.

Procede la condena en costas a la DIAN porque las normas actualmente vigentes no exigen demostrar que la entidad demandada y vencida en juicio actuó de forma temeraria o de mala fe. Además, en el expediente constan los gastos en que incurrió TCC S.A.S. en ejercicio de su defensa ante los actos acusados.

Oposición al recurso de apelación

La DIAN guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 11241201800002 del 16 de febrero de 2018 y de la Resolución Nro. 992232019000012 del 5 de marzo de 2019, mediante las cuales la DIAN determinó de forma oficial el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2014 a cargo de TCC S.A.S., para lo cual se analizarán los cargos propuestos en el recurso de apelación.

1. Sobre la notificación del requerimiento especial y la firmeza de la declaración.

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, en las versiones vigentes para la ocurrencia de los hechos de la demanda, establecen que el requerimiento especial debe notificarse en el término de dos años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, so pena de que la declaración tributaria quede en firme.

En concordancia, el artículo 706 *ibidem* señala que, entre otros eventos, el término para notificar el requerimiento especial se suspende por tres meses cuando se practica una inspección tributaria de oficio, contados a partir de la notificación del acto que la decreta. Debe tenerse en cuenta que, en materia procesal, la suspensión de un término detiene su conteo a partir de la ocurrencia de la causal y se reanuda respetando el plazo ya cumplido, por lo que no se vuelve a contar íntegramente el término. En esta misma línea, la Sección precisó que la duración de la suspensión



no puede ser prorrogada ni disminuida²⁵, por lo que la notificación del auto de inspección tributaria da lugar a la «*extensión*» del término para notificar el requerimiento especial²⁶.

Ahora, el artículo 779 del Estatuto Tributario dispone que la Administración podrá practicar inspecciones tributarias para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales. Por este motivo, esta misma norma autoriza que dentro de esta diligencia se decreten todos los demás medios de prueba que sean pertinentes. Además, este artículo prevé que la diligencia de inspección tributaria inicia una vez se notifica el auto que la ordena, por correo o personalmente, y ordena a la autoridad levantar un acta de su resultado, en el que consten los hechos, pruebas, fundamentos y la fecha de cierre de la investigación, por parte de los funcionarios que la desarrollaron.

Con base en las normas expuestas, se observa que la ley definió los siguientes aspectos: *i)* cuándo debe iniciarse la inspección tributaria, *ii)* por cuánto tiempo se suspende el término para notificar el requerimiento especial y *iii)* desde cuándo debe computarse la suspensión, sin que se señale o restrinja el término en que puede ser desarrollada la diligencia, porque la ley no establece ningún límite temporal para ello²⁷, pero aclarando que «*debe avanzarse por lo menos dentro del plazo durante el cual opera la suspensión del término de firmeza*»²⁸.

En el caso bajo examen, las partes están de acuerdo en que el plazo para que TCC S.A.S. declarara el impuesto sobre la renta por el año gravable 2014 finalizó el 27 de abril de 2015²⁹, por lo que el término de dos años para notificar el requerimiento especial vencía, en principio, el 27 de abril de 2017.

Se dice que en principio porque el Auto de Inspección Tributaria Nro. 112382017000022 fue notificado a TCC S.A.S., mediante correo del 3 de marzo de 2017³⁰. Así las cosas, a partir de ese momento se suspendió el término para notificar el requerimiento especial por tres meses, el cual no puede ser prorrogado o disminuido, según se expuso. Entonces, en el asunto de la referencia, el plazo para notificar el requerimiento especial fue extendido hasta el 27 de julio de 2017. También está probado que la DIAN notificó a TCC S.A.S. el Requerimiento Especial Nro. 112382017000085 mediante correo del 25 de julio de 2017³¹, de tal manera

²⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso:70001-23-33-000-2015-00512-01 (23384). Sentencia del 30 de julio de 2020. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁶ En este sentido ver: *i)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 05001-23-33-000-2012-00293-01 (20241). Sentencia del 5 de abril de 2018. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; *ii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 66001-23-33-000-2016-00766-01 (24009). Sentencia del 23 de julio de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez (E); y *iii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2014-01133-01 (23923). Sentencia del 12 de agosto de 2021. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁷ En este mismo sentido ver: *i)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 85001-23-33-000-2015-00352-01 (24568). Sentencia del 6 de agosto de 2020. CP: Milton Chaves García; *ii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 68001-23-33-000-2017-01439-01 (24805). Sentencia del 13 de mayo de 2021. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y *iii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-31-000-2007-01284-01 (25403). Sentencia del 24 de junio de 2021. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 54001-23-33-000-2014-00431-01 (25587). Sentencia del 7 de abril de 2022. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁹ La demandante lo afirmó a folio 10 del expediente (página 19 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI) y la demandada a folio 177 reverso del expediente (página 217 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI).

³⁰ Folio 48 del anexo 1. Página 73 del PDF 71 del índice 2 de SAMAI.

³¹ Folio 641 del anexo 4. Página 71 del PDF 75 del índice 2 de SAMAI.



que está demostrado que fue oportuno.

En la apelación, TCC S.A.S. sostuvo que, en las sentencias del 25 de febrero de 2014³², del 28 de junio de 2016³³ y del 15 de septiembre del mismo año³⁴, esta Sección consideró que es indispensable que la inspección tributaria finalice dentro del plazo de los dos años del artículo 705 del Estatuto Tributario. Por lo anterior, a su juicio, la suspensión del término para notificar el requerimiento solo operaría si la diligencia finalizaba a más tardar el 27 de abril de 2017.

Para resolver este cargo de la apelación, la Sala observa que las tres sentencias invocadas por la actora realizan la siguiente afirmación:

«Frente a ello y dado que el referido artículo 779 no dispone plazo alguno para finalizar la inspección, la Sala clarificó que la restricción del término de suspensión a 3 meses, no se aplica a la práctica de la misma que bien puede prolongarse por fuera de ese término, siempre que no exceda los dos años que establece el artículo 705 del E.T.» (subrayado por la Sala).

Como se observa, es cierto que las sentencias invocadas por el actor consideraron que la inspección tributaria no puede finalizar después del vencimiento del plazo de dos años previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario. Sin embargo, esto no significa que no se tenga en cuenta la ocurrencia de una causal de suspensión, como puede ocurrir ante una inspección tributaria de oficio porque, como se expuso, esta circunstancia extiende el plazo para notificar el requerimiento especial en la medida que detiene el conteo del término y lo reanuda respetando el plazo ya corrido.

Además, la Sala destaca que las sentencias invocadas por TCC S.A.S. aplicaron la suspensión de que trata el artículo 706 del Estatuto Tributario, extendiendo el plazo que tenía la administración para notificar el requerimiento especial por tres meses.

Así las cosas, no es correcto afirmar que, en el caso bajo examen, era necesario que finalizara la inspección tributaria antes del 27 de abril de 2017, pues esta forma de contabilizar el término dispuesto en el artículo 705 del Estatuto Tributario no tiene en cuenta la suspensión de tres meses acaecida por la notificación del auto de inspección tributaria el 3 de marzo del mismo año. En cambio, la correcta interpretación de las sentencias invocadas por TCC S.A.S. indican que, en este caso, la inspección tributaria debía finalizar a más tardar el 27 de julio de 2017, pues así se incluye la suspensión de tres meses del plazo para notificar el requerimiento especial.

Ahora, en los antecedentes administrativos consta que la DIAN dio por terminada la inspección tributaria mediante acta del 25 de julio de 2017³⁵, el mismo día que depositó en el correo certificado el requerimiento especial para surtir su notificación. En consecuencia, no es cierto que la autoridad demandada finalizara la inspección tributaria luego de vencido el plazo del artículo 705 del Estatuto Tributario.

³² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 19296. Sentencia del 25 de febrero de 2014. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 18727. Sentencia del 28 de junio de 2016. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia

³⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 19531. Sentencia del 15 de septiembre de 2016 CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁵ Folios 649 a 655 del anexo 4. Páginas 85 a 97 del PDF 75 del índice 2 de SAMAI.



Debe tenerse en cuenta que esta Sección aclaró, en otras ocasiones, que la simple notificación del auto que ordena la práctica de la inspección tributaria no basta para que opere la suspensión del término de firmeza de la declaración, «sino que deben recaudarse pruebas de forma efectiva y real»³⁶.

Además, en el caso bajo examen, está probado que la DIAN decretó la inspección tributaria de oficio mediante el Auto Nro. 11238201700022 del 1 de marzo de 2017³⁷. Así mismo, en cumplimiento de dicho auto, la autoridad tributaria practicó una visita a TCC S.A.S. del 24 de abril del mismo año, en la que obtuvo información contable suministrada por la sociedad contribuyente, entre otras³⁸.

De igual forma, obra en los antecedentes el Requerimiento Ordinario Nro. 112382017000411 del 2 de mayo de 2017, mediante el cual la DIAN solicitó a Exxonmobil de Colombia S.A. información sobre las operaciones realizadas con TCC S.A.S.³⁹. Esta solicitud fue resuelta por la sociedad requerida mediante memorial del 22 de mayo de 2017⁴⁰.

Lo anterior demuestra que la DIAN recaudó de forma efectiva y real diferentes pruebas durante la inspección tributaria, de tal modo que procedía la suspensión del término para notificar el requerimiento especial por tres meses.

De otro lado, la sociedad actora sostuvo en la apelación, que el término para notificar el requerimiento especial no se suspende cuando la DIAN, en la inspección tributaria, no recauda información nueva y precisa o necesaria e indispensable para fundamentar sus glosas a la liquidación privada. Sin embargo, la Sala se abstendrá de analizar este punto, comoquiera que se trata de un nuevo cargo de nulidad, no propuesto en la demanda, en aplicación del principio de congruencia.

Por lo expuesto, no prospera el recurso de apelación con relación a la oportuna notificación del requerimiento especial y la firmeza de la declaración.

2. Procedencia de la deducción de costos realizados por concepto de indemnizaciones a terceros debido al deterioro, daño o pérdida de bienes transportados.

Los actos administrativos acusados desconocieron los costos de ventas declarados por valor de \$2.323.050.000, de los cuales \$1.870.288.000 corresponden al concepto de indemnizaciones a terceros por el deterioro, pérdida o daño del bien transportado por TCC S.A.S., pues la DIAN consideró que no se cumplieron los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Por el contrario, en la demanda y en la apelación, la sociedad actora señala que cumple estos requisitos principalmente por dos razones: *i*) porque constituye el cumplimiento de una obligación legal propia del contrato de transporte terrestre de cosas y *ii*) porque el seguro contratado para el año 2014 no amparaba estos eventos o imponía el pago de un deducible cuyo valor es superior al de la indemnización, por lo que resultaba económicamente más útil asumir el costo de forma directa.

³⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2014-00991-01 (24289). Sentencia del 11 de noviembre de 2021. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁷ Folio 48 del Anexo 1. Página 73 del PDF 71 del índice 2 de SAMAI.

³⁸ Folio 60 del anexo 1. Páginas 94 a 96 del PDF 71 del índice 2 de SAMAI.

³⁹ Folios 196 a 187 del anexo 2. Páginas 55 a 56 del PDF 72 del índice 2 de SAMAI.

⁴⁰ Folio 199 del anexo 3. Página 3 del PDF 73 del índice 2 de SAMAI.



Para decidir este cargo de la apelación, la Sala reiterará la sentencia del 12 de agosto de 2021⁴¹, en la que analizó un caso con identidad jurídica y fáctica, por lo que constituye un precedente.

Además, la sentencia que será reiterada tiene una gran importancia para este caso porque en ella se anunció un cambio de jurisprudencia. En efecto, en esa ocasión se puso de presente que, en casos anteriores⁴², la Sala concluyó que las indemnizaciones pagadas por una empresa transportadora a sus clientes por la pérdida o por el deterioro de los bienes transportados no son deducibles del impuesto sobre la renta porque no cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. No obstante, la sentencia del 12 de agosto de 2021 consideró que los análisis realizados en esas ocasiones contrariaban los criterios de decisión sobre la deducibilidad de las expensas fijados en la Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020⁴³, por lo que era necesaria su modificación.

Para exponer en qué consistió ese nuevo análisis, es necesario traer a colación las reglas de unificación respecto de los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad contenidas en la sentencia del 26 de noviembre de 2020 y que son las siguientes:

- «1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.
2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.
3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.
4. 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

⁴¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2017-00925-01 (25152). Sentencia del 12 de agosto de 2021. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴² Al respecto citó las siguientes providencias: i) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 17001-23-31-000-2002-01435-01 (15299). Sentencia del 27 de septiembre de 2007. CP: Juan Ángel Palacio Hincapié; ii) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-31-000-2008-00465-01 (17888). Sentencia del 5 de mayo de 2011. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; y iii) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2005-00399-01 (17586). Sentencia del 30 de agosto de 2012. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Proceso: 25000-23-37-000-2013-00443-01 (21329). Sentencia de Unificación Nro. 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.

5. *Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos».*

Con base en las anteriores reglas, la sentencia del 12 de agosto de 2021 realizó el siguiente análisis de la relación de causalidad y de la necesidad del pago de indemnizaciones a clientes por la pérdida o deterioro del bien transportado.

En cuanto al primer requisito (relación de causalidad), la providencia reiterada destacó que la generación de ingresos no es determinante para estudiar el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, pues todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta cumplen este requisito. Así las cosas, señaló que *«juzga la Sala que las indemnizaciones sobre las que se discute, pagadas por la demandante a consecuencia del incumplimiento de sus obligaciones como transportador, sí guardaron una relación causal con la actividad lucrativa, porque incurrió en ellas para desempeñar en el mercado la oferta de servicios en la que consiste su actividad empresarial».*

Sobre la necesidad de la expensa, puso de presente que la obligación de pagar las indemnizaciones por daño, pérdida o robo de la mercancía transportada debe ser cumplida al margen de la culpa o diligencia en la ejecución del contrato por parte de la empresa transportadora. Esto es así porque el artículo 1030 del Código de Comercio señala que el transportador responderá por la pérdida total o parcial de la cosa transportada, por su avería y por el retardo de la entrega. En concordancia, los artículos 1028, 1031 y 1032 *ibidem* regulan los mecanismos de reclamo y las indemnizaciones procedentes por pérdida, retardo o avería. Por lo anterior, se concluyó que *«los gastos debatidos obedecen a una circunstancia de mercado, pues, considerando las específicas características de los negocios de transporte de carga, se dirigen “de manera real o potencial” a impedir “el deterioro de la fuente productiva, ya sea preservándola, adaptándola a una situación de mercado u optimizándola” (segunda regla de unificación jurisprudencial), porque, como lo puso de presente la apelante, le correspondía “asumir las indemnizaciones generadas, so pena de perder credibilidad y perjudicar el desarrollo de la actividad por la pérdida de clientes”».*

Para reforzar lo anterior, la sentencia reiterada destacó que la renuencia en el pago de las indemnizaciones generaría consecuencias adversas para la empresa, pues no solo habría implicado la pérdida de clientes y la afectación de su posición de mercado, sino que eventualmente puede verse obligada a cerrar por la imposición de condenas judiciales o de sanciones administrativas. Por lo tanto, la Sala afirmó que *«el gasto en cuestión es necesario para realizar la actividad generadora de renta, aun cuando la operación comercial pudiera continuar sin incurrir en él»* y precisó que *«Esta conclusión no implica, contrariamente a lo estimado por la autoridad fiscal y por el a quo, que se tenga por “normal” que un transportador pierda, dañe o extravíe las mercancías objeto del contrato, sino que reconoce el tratamiento fiscal que cabe darle a una contingencia inherente a la prestación de servicios de transporte en el mercado».*

De otro lado, la Sala también estudió si el hecho de contratar un seguro que ampare el daño, pérdida o deterioro del bien transportado es suficiente para considerar que no se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Para decidir este punto, señaló que, en ese caso, el transportador cumplió con la carga señalada en la sentencia de unificación de poner en conocimiento a las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado por las cuales sería deducible el gasto. De esta forma, consideró que la demandante en ese proceso explicó que las indemnizaciones pagadas obedecían a riesgos no cubiertos



por la póliza contratada o a montos de indemnización inferiores a la cuantía del deducible. Pese a esto, destacó que *«Estos argumentos ni los consideró, ni los desvirtuó la demandada, pues se limitó a plantear, con carácter absoluto, la improcedencia de la deducibilidad de las indemnizaciones que llegase a pagar quien por otra parte haya contratado pólizas de seguros, tesis que no es acorde con las reglas de decisión establecidas en la citada sentencia de unificación»*.

Al aplicar las anteriores consideraciones al asunto de la referencia, la Sala encuentra que la DIAN, en los actos acusados, no discutió la realidad de los pagos realizados por TCC S.A.S. a sus clientes por concepto de indemnización. Por el contrario, al resolver el recurso de reconsideración, señaló que analizó *«el archivo aportado con la respuesta al requerimiento especial titulado “Detalle indemnizaciones 2014, la relación de cuenta de pérdidas y ganancias correspondientes al año 2014 (Cuadro titulado P y G)” donde se detallan los clientes a los que la Compañía les pagó montos dinerarios por concepto de indemnizaciones por pérdidas, averías y daños en la mercancía, [lo que] demuestran con precisión los pagos realizados, y los documentos soportes, así como las facturas que los respaldan»*⁴⁴ (corchetes de la Sala).

En realidad, la DIAN solo sustentó el rechazo en que este tipo de costos no cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario porque *«los pagos realizados por la sociedad contribuyente, objetos del debate no son forzosos, al igual la retención de los clientes que históricamente ha venido registrado y la porción del mercado que tiene, se consolidan con la confianza, que les brinda al cumplir con la toma del seguro de transporte que cubre la carga transportada»*⁴⁵. En otras palabras, en este caso, la autoridad tributaria consideró que no se cumplen los requisitos de deducibilidad por el pago de las indemnizaciones porque TCC S.A.S. había celebrado un contrato de seguro que amparaba la pérdida o avería de la mercancía transportada. No obstante, al igual que ocurrió en la sentencia del 12 de agosto de 2021, no analizó las explicaciones presentadas por la sociedad contribuyente puesto que no determinó el alcance de dicho seguro ni verificó que el pago directo de las indemnizaciones correspondía a una buena práctica empresarial.

En este orden de ideas, en el asunto bajo examen son aplicables las mismas conclusiones de la sentencia reiterada del 12 de agosto de 2021. Por lo expuesto, procede la deducción de costos realizados por concepto de indemnizaciones a terceros debido al deterioro, daño o pérdida de bienes transportados que fueron declarados por TCC S.A.S., pues cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario con base en los criterios de decisión sobre la deducibilidad de las expensas fijados en la Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020.

Lo anterior significa que prospera este cargo de la apelación.

3. Sobre la procedencia de la deducción de los costos y gastos realizados por concepto atención a empleados, día de la familia y día del colaborador.

La DIAN, mediante los actos acusados, desconoció costos por valor de \$452.762.000 y gastos de \$628.832.000 declarados por TCC S.A.S. por concepto de atención a empleados, día de la familia y día del colaborador porque no cumplió los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Se destaca que la autoridad tributaria no discutió la proporcionalidad de los costos y los gastos realizados, ni

⁴⁴ Folio 5665 del anexo 29. Página 76 del PDF 100 del índice 2 de SAMAI.

⁴⁵ *Ibidem*.



controvirtió su realidad, afirmó que se trató de gastos por alimentos, actividades recreativas, eventos deportivos, talleres educativos, entre otros

La demandada circunscribió sus glosas al cumplimiento de los requisitos de necesidad y relación de causalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, así en el recurso de reconsideración dijo que *“si bien las actividades y detalles que emprende el área de relaciones laborales y calidad de vida frente a sus colaboradores, pueden contribuir a un mejor ambiente y bienestar laboral, y que muchas de esas actividades se desarrollan en cumplimiento de la Ley 1361 de 2009 y demás normas mencionadas por el recurrente en su escrito, ello no se traduce en que necesariamente esas erogaciones contribuyan a la actividad productora de renta de la sociedad contribuyente.”*

Ahora, la apelante sostuvo que el artículo 107-1 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 1819 de 2016, expresamente reconoce que las atenciones a los empleados son deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios. Al respecto, es cierto que esta norma señala que son deducibles las atenciones a los empleados que estén debidamente soportadas y que hagan parte del giro ordinario del negocio. Sin embargo, esta norma no estaba vigente para el año gravable 2014, que fue fiscalizado en este caso. En consecuencia, no es posible aplicar los requisitos ni los límites a la deducibilidad de las atenciones a los empleados del artículo 107-1 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, en este caso solo procederá la deducción de la atención a los empleados que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, norma que estaba vigente en el año gravable 2014. Para estos efectos, la Sala aplicará los criterios de decisión sobre la deducibilidad de las expensas fijados en la Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, que fueron previamente transcritos, pues en esa providencia se indicó que dichos criterios *«rigen para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial»*.

Como fue expuesto en el acápite anterior, la sentencia de unificación señala que las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, le permiten desarrollar, conservar o mejorar su actividad productora de renta. Además, la providencia aclara que la razonabilidad debe analizarse, entre otros aspectos, teniendo en cuenta el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente y que no se consideran necesarios los gastos efectuados por mero lujo o que no estén encaminados a objetivos económicos.

En este caso, la apelante sostuvo que la atención a los empleados tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y es una expensa necesaria porque de esta manera se crea un ambiente laboral sano en términos físicos y psicológicos, lo que permite elevar la productividad de la empresa *«como fue ampliamente desarrollado en el escrito de demanda»*⁴⁶. En concordancia, la demanda señaló que los gastos y los costos fueron realizados en cumplimiento de la obligación legal prevista en el artículo 5A de la Ley 1361 de 2009, adicionado por el artículo 3 de la Ley 1857 de 2017 (Ley de Protección Integral a la Familia).

Al respecto, la Sala evidencia que de las normas invocadas por la sociedad actora solo estaba vigente para el año objeto de fiscalización (2014), la Ley 1361 de 2009, que preveían ciertas gestiones y políticas públicas para brindar protección a las familias y derecho a la recreación, salud y deporte del trabajador y su núcleo familiar.

⁴⁶ Página 14 del PDF 61 del Índice 2 de SAMAI.



Sin embargo, esto no significa que las expensas relacionadas con los demás gastos en la atención a empleados no puedan considerarse necesarias, puesto que el ordenamiento jurídico prevé este tipo de obligaciones desde la vigencia del artículo 21 de la Ley 50 de 1990, que establecía lo siguiente:

«ARTÍCULO 21. Adicionase al Capítulo II del Título VI Parte Primera del Código Sustantivo del Trabajo el siguiente artículo:

Dedicación exclusiva en determinadas actividades. En las empresas con más de cincuenta (50) trabajadores que laboren cuarenta y ocho (48) horas a la semana, estos tendrán derecho a que dos (2) horas de dicha jornada, por cuenta del empleador, se dediquen exclusivamente a actividades recreativas, culturales, deportivas o de capacitación».

Ahora, la Sala observa que esta norma únicamente impone una obligación a las empresas con más de 50 trabajadores que laboren 48 horas a la semana, pero en el expediente no hay prueba de que TCC S.A.S. cumpla estas condiciones. Sin embargo, nada impide que las empresas que no están previstas en esta norma destinen parte de la jornada laboral a realizar actividades recreativas, culturales, deportivas o de capacitación con el fin de beneficiar a sus trabajadores, en la medida que el factor humano es esencial en la actividad productora de renta.

En este mismo sentido, la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia destacó que la obligación del artículo 21 de la Ley 50 de 1990 *«Puede tenerse como un mecanismo de crecimiento espiritual para el trabajador patrocinado por la ley en aras de facilitar elementos que individualmente no puede éste concretar y que le dan acceso a expresiones recreativas, deportivas, culturales, formativas, que complementen su estructuración intelectual y su crecimiento personal. Por tal vía, se convierte en un medio para acercar al trabajador muchos elementos necesarios o útiles para el desarrollo personal, que en forma independiente no puede lograr»*⁴⁷. De esta forma, se reafirma que cualquier empleador puede disponer la realización de actividades que apunten al bienestar de sus trabajadores y, de esta forma, mejorar las condiciones laborales y el buen desempeño de la actividad generadora de renta, pues este comportamiento es acorde con unas buenas prácticas empresariales.

Para el caso de TCC S.A.S., en el expediente obra la certificación expedida por el Director de Relaciones Laborales y Calidad de Vida de la empresa actora del 24 de diciembre de 2017, donde consta lo siguiente:

«Por medio de la presente se certifica que El Día de la Familia es una actividad que se realiza en el Grupo Logístico TCC, con el propósito de habilitar espacios de integración, reconocimiento y recreación para los colaboradores y sus familias y se ha venido realizando desde hace más de 10 años.

Cabe resaltar, que es una de las estrategias que facilita conservar un Clima Organizacional saludable, que habilite a los colaboradores al logro de las metas corporativas, teniendo en cuenta que impacta el sentido de pertenencia, el compromiso y el trabajo colaborativo, sumado a que es un apalancador (sic) de nuestra Cultura.

*Es de carácter institucional y esta actividad no constituye factor de salario, puesto que no es una retribución directa del servicio sino un estímulo, en aras de contribuir a la calidad de vida de los colaboradores y sus familias, elemento fundamental para lograr Colaboradores Felices y Experiencias y Memorables, imperativos estratégicos de nuestra organización»*⁴⁸.

Como se observa, este documento acredita que la celebración de las diversas actividades de recreación desarrolladas por la empresa actora no son un hecho

⁴⁷ Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Labora. Proceso Nro. 9947. Sentencia del 11 de septiembre de 1997. MP: Germán Valdés Sánchez.

⁴⁸ Folio 5585 del anexo 28. Página 117 del PDF 99 del índice 2 de SAMAI.



aislado, sino que se trata de una política empresarial, la cual ha venido realizado desde hace más de 10 años y que algunas de ellas se enmarcan dentro de las previsiones de la Ley 1361 de 2009. Además, se destaca que la DIAN no controvertió la veracidad de las afirmaciones contenidas en este documento, por el contrario, afirmó que son actividades y detalles que emprende el área de relaciones laborales y calidad de vida que pueden contribuir a un mejor ambiente y bienestar laboral. De esta forma, la Sala concluye que los gastos y los costos declarados por este concepto por TCC S.A.S. no corresponden a un mero objeto del lujo, de recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos, sino su propósito es mejorar el desarrollo de su actividad productora de renta, todo, porque es un hecho incontrovertible que el factor humano es determinante en la operación de transporte terrestre de cosas, que es la principal actividad generadora de renta desarrollada por TCC S.A.S.

En este orden, los gastos y los costos relacionados con la atención a empleados deben considerarse una expensa necesaria a la luz de la Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020.

En cuanto al requisito de la relación de causalidad, esta misma providencia de unificación señaló que se cumple este requisito cuando la expensa es realizada por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta, sin que sea determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.

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

De acuerdo con lo anterior, en el caso bajo examen está acreditado que los gastos y los costos realizados por concepto de atención a empleados cumplen los requisitos de necesidad y relación de causalidad, de tal modo que no proceden los rechazos de la DIAN. En consecuencia, este cargo de la apelación también prospera.

4. Sobre la condena en costas.

Con el fin de demostrar la causación de las costas, TCC S.A.S. aportó a la demanda la propuesta de servicios presentada por Deloitte y la carta de aceptación de la demandante. No obstante, dicha carta de aceptación no fue suscrita por ningún representante de la sociedad contribuyente⁴⁹, por lo que no puede considerarse un documento auténtico en los términos del artículo 244 del Código General del Proceso.

En consecuencia, no se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

⁴⁹ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Página 192.



5. Conclusión.

Comoquiera que el recurso de apelación de la demandante prosperó, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, declarará la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración presentada. Además, no habrá condena en costas.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, el 29 de abril de 2021.
2. **Declarar** la nulidad de Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412018000002 del 16 de febrero de 2018 y de la Resolución Nro. 992232019000012 del 5 de marzo de 2019, proferidas por la DIAN.
3. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por TCC S.A.S. por el periodo gravable 2014.
4. Sin condena en costas.
5. **Reconocer** a Sebastián Sierra Suarez como apoderado de la DIAN, en los términos y para los fines conferidos en el poder que obra a índice 13 de SAMAI.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase**.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclaro el voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO