CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2020-00186-01 (30050)
Demandante: Riopaila Castilla S.A.
Demandada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta. Año gravable 2014. Firmeza de la declaración. Inspección tributaria. Transacciones con personas fallecidas. Prueba de pasivos. Deducibilidad de expensas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide recurso de apelación[1] interpuesto por la parte demandada, en contra de la sentencia del 31 de octubre de 2024, proferida por la Sala Segunda de Revisión del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió[2]:

> *"**PRIMERO:** **DECLARAR LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412018900004 del 17 de octubre de 2018 y de su confirmatoria, la Resolución No. 001772 del 17 de octubre de 2019, mediante los cuales se modificó el denuncio rentístico del año gravable 2014 y se impuso una sanción por inexactitud.*
>
> ***SEGUNDO:** Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la liquidación privada por concepto de renta del **INGENIO RIOPAILA CASTILLA S.A.** por el periodo gravable del año 2014 se encuentra en firme.*
>
> ***TERCERO:** **NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.*
>
> ***CUARTO:** Sin condena en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente sentencia. (…)".*

ANTECEDENTES

[1] Samai Tribunal, índice 39. Ingresó al despacho el pasado 25 de junio de 2025.
[2] Samai Tribunal, índice 36.

Actuación Administrativa

El 17 de abril de 2015, Riopaila Castilla S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2014, en la que liquidó un saldo a favor $6.009.719.000[3].

El 24 de octubre de 2017[4], la Administración notificó a la Riopaila Castilla el Requerimiento Especial No. 212382017000028 del 20 de octubre de 2017[5], mediante el cual propuso modificar la declaración privada del año gravable 2014, con fundamento en el desconocimiento de pasivos declarados, de gastos operacionales de administración y de costos, determinando un mayor impuesto a cargo de $264.517.000 y la correspondiente sanción por inexactitud por igual valor.

El 24 de enero de 2018, la demandante dio respuesta al Requerimiento Especial, en la que expuso las razones por las cuales consideraba procedente la totalidad de los gastos operacionales, los pasivos y los costos declarados[6].

El 21 de junio de 2018, la DIAN notificó el Auto de Inspección Tributaria 21241201800004, con el propósito de verificar el valor de los pasivos declarados por la demandante mediante el cruce de información con terceros[7].

El 19 de octubre de 2018[8], la Administración notificó la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412018900004 del 17 de octubre de 2018[9], mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, y fijó el desconocimiento de pasivos en la suma de $1.227.543.000.

El 19 de diciembre de 2018, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión[10].

Mediante la Resolución 001772 del 17 de octubre de 2019[11], notificada el 31 de octubre de 2019[12], la DIAN resolvió el recurso de reconsideración y confirmó en su totalidad las glosas determinadas en la Liquidación Oficial de Revisión, modificando la declaración privada en los siguientes términos:

[3] Samai Tribunal, índice 21 (Fl. 17, Caa).
[4] Samai Tribunal, índice 21 (Fl. 1.580 Caa).
[5] Samai Tribunal, índice 21 (Fls. 1.536 a 1.557 Caa).
[6] Samai Tribunal, índice 21 (Fls. 1.584 a 1.606 Caa).
[7] Samai Tribunal, índice 21 (Fl. 4.223 Caa).
[8] Samai Tribunal, índice 21 (Fl. 4.400 Caa).
[9] Samai Tribunal, índice 21 (Fls. 4.407 a 4.444 Caa).
[10] Samai Tribunal, índice 21 (Fls. 4.449 a 4.477 Caa).
[11] Samai Tribunal, índice 21 (Fls. 4.506 a 4.528 Caa).
[12] Samai Tribunal, índice 21 (Fl. 4.531 Caa).

Concepto	Valor declarado	Valor propuesto	Diferencia
Pasivos	$ 505.823.817.000	$504.596.274.000	$1.227.543.000
Total patrimonio líquido	$246.192.084.000	$247.419.627.000	$1.227.543.000
Total ingresos netos	$762.364.252.000	$762.364.252.000	$0
Costos	$600.999.292.000	$600.523.618.000	$475.674.000
Gastos operacionales de administración	$36.388.086.000	$35.805.691.000	$582.395.000
Total deducciones	$138.368.310.000	$137.785.915.000	$582.395.000
Renta líquida gravable	$22.996.650.000	$24.054.719.000	$1.058.069.000
Impuesto sobre la renta	$5.749.163.000	$6.013.680.000	$264.517.000
Sanciones	$0	$264.517.000	$264.517.000
Saldo a favor	$6.009.719.000	$5.480.685.000	$529.034.000

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Pretensiones de la demanda y normas violadas

Mediante apoderado judicial, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), la **demandante** formuló las siguientes pretensiones:

"1.1. Que son nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN modifica el saldo a favor declarado mi representada el reintegro del saldo a favor devuelto de manera improcedente e impone la sanción por devolución improcedente de que trata el Artículo 670 del Estatuto Tributario (en adelante "E.T."), en relación con el Impuesto sobre la Renta del año gravable 2013:

(a) Liquidación Oficial de Revisión 212412018900004 del 17 de octubre de 2018.

(b) Resolución 001772 del 17 de octubre de 2019 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración.

1.2. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho a favor de Riopaila, solicito al señor Magistrado declarar lo siguiente:

(a) Pretensión principal: Que la declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios presentada por Riopaila adquirió firmeza y no podía ser modificada mediante Liquidación Oficial de Revisión.

(b) Pretensión subsidiaria: Que los datos consignados por Riopaila en la declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2014 son correctos y que ésta se encuentra ajustada a derecho.

1.3. Igualmente solicito al Señor Magistrado se sirva condenar por las costas del proceso y agencias en derecho a la DIAN, según lo disponga en la sentencia".

Invocó como normas violadas: (i) los artículos 705, 706, 714 y 779 del Estatuto Tributario, por la indebida utilización del auto de inspección tributaria con el solo fin de suspender el término de firmeza de la declaración; (ii) los artículos 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario y 29 de la Constitución Política, por la indebida valoración de las pruebas aportadas en la fiscalización y en la vía gubernativa; (iii) el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, por falta de motivación en el desconocimiento de costos y gastos; (ir) el artículo 107 del Estatuto Tributario, por el rechazo de gastos que cumplen los requisitos de deducibilidad; y (v) los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, por la indebida imposición de la sanción por inexactitud.

La **DIAN** se opuso a la totalidad de las pretensiones y defendió la legalidad de los actos demandados. Los puntos de controversia se presentan a continuación.

Firmeza de la declaración vs el auto de inspección tributaria (arts. 705, 706, 714 y 779 del Estatuto Tributario). La **demandante** sostuvo que el Auto de Inspección Tributaria 21241201800004, notificado el 26 de junio de 2018, se profirió con el único propósito de suspender el término para notificar la Liquidación Oficial de Revisión, y no para realizar una constatación directa de los hechos. Afirmó que los funcionarios comisionados se limitaron a requerir a terceros información que la Administración ya tenía en su poder desde la primera inspección, sin practicar prueba nueva alguna, por lo que la diligencia careció de aptitud para suspender el término de firmeza. Con apoyo en la jurisprudencia de esta Sección —según la cual el auto de inspección solo suspende el término por 3 meses cuando efectivamente se practican pruebas dentro de la diligencia—, concluyó que el plazo para notificar la liquidación oficial vencía el 24 de julio de 2018 y que, por ende, la declaración adquirió firmeza antes de la notificación del acto de determinación.

La **DIAN** replicó que la inspección tributaria fue legalmente practicada y, por tanto, idónea para suspender el término de notificación de la Liquidación Oficial de Revisión. Señaló que en su desarrollo se libraron requerimientos ordinarios a terceros y se recaudó información que permitió establecer las diferencias entre los pasivos declarados y los efectivamente adeudados, de modo que la actuación constituyó un ejercicio legítimo de las facultades de fiscalización y no una maniobra dilatoria.

Valoración probatoria y derecho de contradicción (arts. 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario y 29 de la Constitución Política). La **demandante** adujo que la DIAN no valoró en debida forma las pruebas aportadas durante la fiscalización y la vía gubernativa, otorgando preponderancia a los elementos que conducían a desvirtuar la declaración privada, en contravía del deber de valoración racional e

integral del acervo. Agregó que la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración introdujo razones de rechazo nuevas —no planteadas en el Requerimiento Especial ni en la Liquidación Oficial—, con lo que se vulneró su derecho de contradicción.

La **DIAN** sostuvo que valoró integralmente el material probatorio y que las pruebas aportadas no acreditaban la realidad de los pasivos y costos discutidos. Precisó que la determinación se fundó en la información obtenida de terceros, contrastada con la reportada por la contribuyente, y que la actuación se surtió con plena garantía de los derechos de defensa y contradicción, en tanto los actos fueron debidamente notificados y motivados.

Motivación de los actos (art. 137 del CPACA). La **demandante** planteó que los actos demandados carecen de motivación suficiente en cuanto al desconocimiento de costos y gastos, pues no expresan las razones reales del rechazo.

La **DIAN** replicó que tanto el Requerimiento Especial como la Liquidación Oficial y la Resolución que resolvió el recurso expusieron las razones de hecho y de derecho del rechazo, con fundamento en normas legales vigentes y en la doctrina oficial, de modo que los actos se encuentran debidamente motivados.

Procedencia de los pasivos rechazados. La **demandante** defendió la realidad de los pasivos desconocidos.

La **DIAN** afirmó que la contribuyente reportó pasivos por un valor superior al adeudado según la información exógena —por $951.870.196— e incluyó como pasivos sumas adeudadas a personas fallecidas con anterioridad al año gravable 2014, por $275.672.515, que no podían considerarse deudas reales.

Procedencia de los costos y deducciones rechazados (art. 107 del Estatuto Tributario). La **demandante** defendió la deducibilidad de los gastos operacionales de administración y de los costos de venta desconocidos —entre ellos los asociados al seguro de vida colectivo, los aportes sindicales y los pagos a terceros—, por cumplir los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta.

La **DIAN** cuestionó la deducibilidad de tales conceptos —en particular el seguro de vida colectivo y los aportes sindicales, por $227.086.883— por carecer de relación de causalidad y necesidad en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, así como la de los costos soportados únicamente en cuentas de cobro o asociados a pagos a personas no inscritas en el RUT.

Sanción por inexactitud (arts. 647 y 648 del Estatuto Tributario). La

demandante sostuvo que los datos consignados en la declaración son correctos y completos y que la diferencia con la determinación oficial obedece a una divergencia de criterios sobre el derecho aplicable, y no a la omisión de ingresos ni a la inclusión de pasivos o costos inexistentes, por lo que no se configuró el hecho sancionable.

La **DIAN** defendió la procedencia de la sanción, al considerar acreditado el hecho sancionable del artículo 647 del Estatuto Tributario como consecuencia de las glosas determinadas.

SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

La sentencia apelada:

La Sala Segunda de Decisión del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la Sentencia No. 279 del 31 de octubre de 2024, accedió a las pretensiones de la demanda. Declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412018900004 del 17 de octubre de 2018 y de la Resolución No. 001772 del 17 de octubre de 2019; declaró, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación privada del año gravable 2014; negó las demás pretensiones; y se abstuvo de condenar en costas[13].

El **Tribunal** fundó su decisión en que la inspección tributaria practicada en el año 2018 no respetó las formas previstas para su ejercicio y, por tanto, carecía de aptitud para suspender el término de firmeza de la declaración. Concluyó que, al no operar la suspensión, la declaración privada adquirió firmeza el 24 de julio de 2018, de modo que la Liquidación Oficial de Revisión fue notificada por fuera del término legal. Por haber prosperado el cargo de firmeza, el *a quo* no se pronunció sobre las glosas de fondo relativas a los pasivos, costos, gastos operacionales y la sanción por inexactitud, y negó las demás pretensiones de la demanda.

En cuanto a las costas, el Tribunal se abstuvo de condenar, al estimar que, tanto bajo el criterio subjetivo como bajo el objetivo valorativo, no se acreditó en el plenario su causación en los términos del artículo 365.8 del CGP.

El recurso de apelación:

La DIAN interpuso y sustentó recurso de apelación, mediante el cual solicitó la revocatoria total de la sentencia para que, en su lugar, se negaran las pretensiones de la demanda. Como problemas jurídicos objeto de análisis en segunda instancia, planteó los siguientes: (i) determinar si, con ocasión del auto de inspección tributaria

[13] Samai Tribunal, índice 36.

del 21 de junio de 2018, se recaudaron pruebas nuevas con la entidad suficiente para suspender el término de notificación de la Liquidación Oficial de Revisión; (ii) establecer si la declaración correspondiente al año gravable 2014 adquirió firmeza; y (iii) definir si en la práctica de la inspección tributaria se configuró una desviación de poder.

Sostuvo que el Tribunal incurrió en un defecto fáctico por indebida valoración probatoria, al no valorar las pruebas recaudadas con ocasión de la inspección tributaria. Afirmó que, dentro de la diligencia, se libraron requerimientos ordinarios a terceros —individualizados en el recurso— mediante los cuales se solicitó información sobre los saldos, conceptos, valores y medios de pago de las obligaciones a cargo de la contribuyente, y que las respuestas obtenidas, contrastadas con lo declarado, evidenciaron que Riopaila Castilla S.A. llevó al renglón de pasivos un valor superior al realmente adeudado. Con fundamento en ello, concluyó que la inspección fue legalmente practicada y, por tanto, idónea para suspender el término de notificación de la Liquidación Oficial de Revisión, de manera que esta se profirió dentro de la oportunidad legal.

En consecuencia, pidió revocar la sentencia apelada y confirmar la legalidad de los actos administrativos demandados, manteniendo el rechazo de pasivos por $1.227.543.000, de gastos operacionales de administración por $582.395.000 y la sanción por inexactitud por $264.517.000.

La parte **demandante** no interpuso recurso de apelación.

PRONUNCIAMIENTOS FINALES

La **demandante** no hizo uso de esta etapa procesal. El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Cuestión previa y problemas jurídicos

De manera previa, la Sala advierte que, conforme al artículo 328 del CGP, su competencia se circunscribe a los puntos objeto del recurso de apelación. Comoquiera que la sentencia de primera instancia accedió a la pretensión de firmeza de la declaración y, por esa razón, no se pronunció sobre las glosas de fondo, y que solo la DIAN apeló —limitando su censura a la idoneidad suspensiva de la inspección tributaria—, el análisis de la Sala se concreta, en primer término, a ese punto.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, de conformidad con el artículo 328 del CGP, le corresponde a la Sala determinar:

(i) Si el Auto de Inspección Tributaria No. 21241201800004, notificado el 26 de junio de 2018, tuvo aptitud para suspender por 3 meses el término de notificación de la Liquidación Oficial de Revisión, en los términos de los artículos 706, 710 y 779 del Estatuto Tributario; esto es, si dentro de la diligencia se practicaron pruebas que justificaran la suspensión, o si, por el contrario, la actuación se limitó a recaudar información ya disponible en el expediente.

(ii) En función de lo anterior, si la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 adquirió firmeza antes de la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión y, por tanto, si esta fue expedida por fuera del término legal.

Únicamente en caso de que prospere la apelación —es decir, si se concluye que la inspección tributaria sí suspendió el término y que la declaración no adquirió firmeza—, la Sala se pronunciará de fondo sobre la legalidad de las glosas que el Tribunal no examinó (rechazo de pasivos, de costos y de gastos operacionales de administración, y sanción por inexactitud).

2. Firmeza de la declaración. Vocación suspensiva del auto de inspección tributaria. Prospera el cargo de la apelación.

La DIAN sostiene que el Tribunal incurrió en defecto fáctico al restar valor a las pruebas recaudadas con ocasión del Auto de Inspección Tributaria No. 212412018000004 del 21 de junio de 2018. Afirma que, en desarrollo de esa diligencia, se libraron requerimientos ordinarios a terceros y se recaudó información que no obraba previamente en el expediente, de modo que la inspección fue real y, por tanto, idónea para suspender por 3 meses el término de notificación de la Liquidación Oficial de Revisión, en los términos del artículo 710 del Estatuto Tributario. La parte demandante, por su parte, adujo que la diligencia se limitó a recaudar información ya disponible desde la primera inspección, sin práctica de prueba nueva, y que se profirió con el único fin de prorrogar el término.

El artículo 706 del Estatuto Tributario dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende por 3 meses cuando se practica inspección tributaria de oficio, contados desde la notificación del auto que la decreta. A su vez, el inciso segundo del artículo 710 ibidem prevé que, cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término de 6 meses para notificar la liquidación oficial de revisión se suspende también por 3 meses. Por su parte, el artículo 779 del mismo estatuto define la inspección tributaria como el medio de prueba mediante el cual se

realiza la constatación directa de los hechos que interesan al proceso, dentro de la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación.

Esta Sección ha precisado que la suspensión del término no opera por la sola notificación del auto que decreta la inspección, sino que está sometida a una condición: la práctica real de la diligencia. Para ello basta 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*». Por el contrario, si dentro de los 3 meses no se practica al menos una prueba, no opera la suspensión, pues el objeto de la norma no se cumpliría[14].

La Sección también ha advertido el límite de esa facultad: la inspección tributaria «*no puede constituirse en un mecanismo temerario para suspender el término de notificación de los actos de determinación oficial y así evitar el acaecimiento de la firmeza de las declaraciones privadas, pues ello daría lugar a la nulidad de la actuación administrativa por desviación de poder*». De ahí que el respeto por el objetivo de la diligencia y por las formas previstas para su práctica deba ser riguroso[15]. En aplicación de este criterio, la Sección ha negado efecto suspensivo a inspecciones cuyo único cometido fue recaudar información que la Administración ya tenía en su poder, sin que la diligencia aportara elementos nuevos al expediente[16].

La regla que se desprende de lo anterior es que la idoneidad suspensiva de la inspección tributaria depende de una valoración material —no meramente formal— de lo actuado dentro de la diligencia: hay que verificar si en el plazo de suspensión se practicó al menos una prueba que tuviera por objeto la constatación directa de hechos relevantes para la determinación, y no la simple reiteración de información ya disponible. Bajo esta regla se examina el caso.

En el plenario obra el Acta de Inspección Tributaria correspondiente al Auto 212412018000004, notificado el 26 de junio de 2018[17]. De su contenido se desprende que, el 27 de agosto de 2018 —esto es, dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del auto—, la Administración libró 13 requerimientos ordinarios a terceros, cuyas respuestas se recibieron entre el 6 y el 29 de septiembre de 2018.

La práctica de estas pruebas dentro del término legal exige verificar, además, si aportaron elementos nuevos o útiles para la constatación de los hechos objeto de fiscalización.

---

[14] Cfr., entre otras, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 28 de julio de 2007, exp. 15238; del 26 de junio de 2025, exp. 27343; y del 6 de agosto de 2025, exp. 29504.
[15] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 31 de mayo de 2018, exp. 20558; reiterada en la del 24 de febrero de 2022, exp. 25055, y en la del 12 de marzo de 2026, exp. 29172.
[16] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de junio de 2025, exp. 29082.
[17] Samai Tribunal, índice 21 (Fls. 4.445 a 4.446 Caa).

Con todo, en atención al límite reseñado anteriormente, la Sala debe verificar si esas pruebas tuvieron entidad propia o si se limitaron a reiterar información ya disponible desde la primera inspección. Para ello resulta indispensable confrontar el objeto de los requerimientos librados bajo cada una de las dos inspecciones.

En la primera inspección (Auto 212382016000016, practicada a partir del 10 de marzo de 2016), los requerimientos ordinarios a terceros tuvieron por objeto la certificación de las transacciones realizadas con Riopaila Castilla S.A. durante el año 2014, con indicación de la fecha, el número de factura, el valor, el IVA, la retención en la fuente y el saldo de cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 2014[18]. El cruce arrojó, en esa oportunidad, un rechazo de pasivos por $1.317.766.870[19].

En la segunda inspección (Auto 212412018000004), los requerimientos del 27 de agosto de 2018 tuvieron por objeto el cruce directo de información con los terceros acreedores: se solicitó a cada uno relacionar el saldo inicial de las cuentas por cobrar, el valor de las deudas adquiridas por Riopaila Castilla S.A. discriminando el tipo o concepto de cada transacción, el valor de cada una, el valor y la fecha de cada abono, el valor adeudado al 31 de diciembre de 2014 por cada transacción, y el medio de pago, con identificación de la transferencia bancaria o del número de cheque[20]. A diferencia de la información que el contribuyente había aportado —soportes internos y documentales sobre la existencia de las relaciones contractuales—, lo recaudado en esta diligencia fue la certificación de los propios terceros sobre la trazabilidad financiera de las obligaciones, prueba que por su naturaleza solo podía provenir de la fuente y que no obraba como tal en el expediente. Como consecuencia de la segunda inspección, el rechazo de pasivos por el cruce con terceros, que en el requerimiento especial fue de $1.317.766.870 disminuyó a $951.870.196[21].

La parte demandante sostiene, en términos generales, que la segunda inspección no tuvo vocación suspensiva porque se limitó a recaudar información que la Administración ya tenía en su poder desde la primera diligencia, sin práctica de prueba nueva. Le asiste razón en que parte de la información sí obraba previamente en el expediente: desde la primera inspección, con ocasión de la respuesta al Requerimiento Ordinario 212382017000707, el contribuyente había aportado los soportes de las relaciones contractuales asociadas a los terceros fallecidos e identificado a las personas con quienes las mantenía —Livia Serra Riascos, Víctor Hermes Moreno Larrahondo y Margarita Manotas de Sanclemente—[22]. No obstante, de ello no se sigue la conclusión que propone la demandante, según se explica a continuación.

[18] Ver, por ejemplo el requerimiento ordinario librado a C.I. de Azúcares y Mieles S.A. (Samai Tribunal, índice 21, fls. 392 y ss. Caa).
[19] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.558 y 1.559 Caa).
[20] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 4.445 a 4.446 Caa).
[21] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 4.429 Caa).
[22] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.394 a 1.462 Caa).

El argumento no es de recibo. Una cosa es que la Administración conociera, por dicho del propio contribuyente, la identidad de esos terceros y los soportes internos de las operaciones —ofertas mercantiles, contratos de cesión de posición contractual, escrituras de sucesión—, y otra distinta es que hubiera verificado esa información con su fuente directa. El artículo 779 del Estatuto Tributario define la inspección tributaria precisamente como el medio de prueba que permite la constatación directa de los hechos, y el artículo 684 *ibidem* habilita a la Administración para adelantar las verificaciones que estime convenientes para la correcta determinación del tributo. Que el contribuyente hubiera aportado documentos para acreditar la existencia de las relaciones contractuales no enervaba la facultad de la DIAN de corroborar, con los propios terceros, la realidad y los términos de tales operaciones. La verificación en la fuente no es una repetición de lo ya conocido, sino el ejercicio legítimo de contrastar la afirmación del contribuyente con la información que solo el tercero puede certificar.

Esta distinción marca la diferencia con los casos en que esta Sección ha negado efecto suspensivo a la inspección. Allí, la diligencia se limitó a solicitar nuevamente información documental que la propia Administración ya había recaudado e incorporado al expediente, de modo que la actuación «*no procuró el recaudo de pruebas que no existieran dentro del expediente administrativo*»[23], por lo que no aportaba ningún elemento de juicio adicional. Aquí, en cambio, lo que la DIAN recaudó dentro de la segunda inspección no fue el documento que el contribuyente ya había aportado, sino la respuesta directa de los terceros requeridos —entre ellos los señalados por el propio contribuyente como contrapartes de las operaciones—, contrastando lo afirmado en sede de respuesta al requerimiento especial. Tratándose de glosas sustentadas en la irrealidad de operaciones con personas fallecidas, la corroboración con la fuente era pertinente y conducente, y no una mera duplicación de lo obrante en el expediente.

En consecuencia, basta con la práctica de al menos una prueba dentro del término de suspensión para que la inspección produzca sus efectos; y, en este caso, no solo se practicó al menos una, sino que las pruebas recaudadas tuvieron entidad propia y respondieron a la finalidad de constatación directa que define el artículo 779 del Estatuto Tributario. El Auto de Inspección Tributaria 212412018000004 sí tuvo vocación de suspender, por 3 meses, el término para notificar la Liquidación Oficial de Revisión, conforme al inciso segundo del artículo 710 del Estatuto Tributario.

Establecida la vocación suspensiva de la inspección, el cómputo de la firmeza varía respecto del que efectuó el Tribunal. En la medida en que el Requerimiento Especial fue notificado al demandante el 24 de octubre de 2017, el vencimiento del término para su respuesta aconteció el 24 de enero de 2018. Conforme a la cronología de

[23] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de junio de 2025, exp. 29082.

la actuación, el término de 6 meses del artículo 710, suspendido por 3 meses, se extendía hasta el 24 de octubre 2018, de modo que la Liquidación Oficial de Revisión 212412018900004, notificada 19 de octubre de 2018, fue expedida dentro del término legal y la declaración no adquirió firmeza.

En este orden, prospera el cargo de la apelación. La declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 no adquirió firmeza antes de la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión, comoquiera que el Auto de Inspección Tributaria 212412018000004 suspendió válidamente, por 3 meses, el término previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario. En consecuencia, el fundamento sobre el cual el Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados no se sostiene, lo que impone revocar la sentencia apelada.

En consecuencia, la Sala procede a examinar, en su orden, los cargos relativos al rechazo de pasivos, de costos y de gastos operacionales de administración, y a la sanción por inexactitud.

3. Pasivos, costos y gastos originados en transacciones con personas fallecidas

La demandante sostiene que las operaciones que dieron lugar a los pasivos, costos y gastos rechazados se realizaron antes del fallecimiento de los terceros o tuvieron continuidad con sus sucesores, en los términos del artículo 791 del Estatuto Tributario, y que su realidad quedó demostrada con los contratos, certificaciones, liquidaciones y comprobantes de pago aportados a la actuación. La DIAN, por su parte, adujo que tales documentos acreditan, a lo sumo, la existencia de una relación contractual anterior al deceso, pero no identifican la operación de la vigencia 2014 que originó cada partida, y que ninguna operación se acreditó con las sucesiones de los causantes.

El artículo 791 del Estatuto Tributario dispone que la Administración «*desconocerá los costos, deducciones, descuentos y pasivos patrimoniales cuando la identificación de los beneficiarios no corresponda a cédulas vigentes, y tal error no podrá ser subsanado posteriormente, a menos que el contribuyente o responsable pruebe que la operación se realizó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada, o con su sucesión*». La norma dispone entonces que, verificado el presupuesto —beneficiarios identificados con cédulas de personas fallecidas—, opera el desconocimiento, salvo que el contribuyente acredite una de dos hipótesis exceptivas, cuya carga probatoria le incumbe: (i) que la operación es anterior al deceso, o (ii) que se realizó con la sucesión del causante. Tratándose de costos, la excepción concurre además con la exigencia documental del artículo 771-2 *ibidem*. Esta Sección ha precisado que el artículo 791 debe interpretarse en armonía con el artículo 7 del Estatuto Tributario, de manera que la hipótesis exceptiva relativa a la sucesión supone que esta se encuentre ilíquida —esto es, entre la muerte del causante y la escritura de adjudicación—, pues, una vez

liquidada, la sucesión desaparece como sujeto y las operaciones que se le imputen con posterioridad se entienden realizadas con un ente inexistente, lo que impide subsanar el error[24].

El presupuesto de la norma está acreditado y no fue controvertido. Conforme a las verificaciones efectuadas ante la Registraduría Nacional del Estado Civil, la Procuraduría General de la Nación y el RUT, Carmen Helena Serra Riascos falleció en 2009, Mario Sanclemente Pineda en 2012, y Ana Tulia Londoño García y Graciliana Moreno en 2013[25]. No obstante, en la declaración de renta del año 2014 la contribuyente registró a nombre de esas personas pasivos por $275.672.515, costos por $474.698.181 y gastos operacionales por $6.333.360, según las certificaciones que ella misma expidió con el oficio 12886 del 20 de enero de 2017[26].

La controversia se reduce, entonces, a establecer si la contribuyente satisfizo la carga exceptiva del artículo 791 del Estatuto Tributario. Para ello conviene precisar el alcance de sus dos hipótesis. En cuanto a la primera, para la Sala, probar que «*la operación se realizó antes del fallecimiento*» no equivale a probar que la relación contractual que le sirve de fuente es anterior al deceso. La operación se refiere a la transacción que genera el costo, deducción, descuento o pasivo en el período gravable en discusión y no al título del cual se desprende la misma. Las partidas desconocidas corresponden a operaciones ejecutadas durante la vigencia 2014 —compras de caña, cánones de arrendamiento y mesadas pensionales de ese año, según las propias certificaciones de la actora—, todas posteriores a la muerte de los beneficiarios informados, de modo que la primera hipótesis no las cubre.

En ese sentido, el artículo 791 del Estatuto Tributario exige acreditar la operación que da origen a la partida declarada correspondiente al período fiscal objeto de discusión, y no simplemente la existencia o vigencia histórica de la relación contractual de la cual eventualmente proviene. Por ello, la demostración de que el contrato fuente fue celebrado antes del fallecimiento del beneficiario no basta, por sí sola, para acreditar que las operaciones ejecutadas durante la vigencia fiscalizada se realizaron antes del deceso o con la sucesión en los términos de la norma.

En cuanto a la segunda, esta Sección ha precisado que el artículo 791 del Estatuto Tributario debe interpretarse en armonía con el artículo 7 del mismo ordenamiento, del cual se sigue que la expresión «*o con su sucesión*» alude a la sucesión ilíquida —esto es, a la universalidad jurídica que subsiste entre la fecha de la muerte del causante y aquella en que quede ejecutoriada la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública, según el caso—, y no a los herederos o causahabientes individualmente considerados. Ello es así porque, una vez liquidada

[24] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 10 de octubre de 2019, exp. 23096, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 5 de marzo de 2020, exp. 22744, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
[25] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 717 a 732 Caa).
[26] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 765 a 877 y 1.085 a 1093 Caa).

la sucesión, esta desaparece como sujeto y, con ello, se torna imposible subsanar el error[27]. Durante el período en que permanece ilíquida, la sucesión reemplaza al causante para efectos tributarios y las operaciones relacionadas con los bienes que la integran deben ser asumidas por ella a través de su representante (art. 572 *ibidem*). Así, la procedencia de las partidas del período queda gobernada por la prueba de que la operación se realizó con la sucesión ilíquida del causante, en los términos indicados.

La Sala advierte que esa prueba no obra en el expediente. Por el contrario, los elementos probatorios la desvirtúan, como se evidencia a continuación:

- **Mario Sanclemente Pineda** (pasivo $274.545.321 y costo $439.851.549). El contrato de compraventa de frutos de caña de 2010[28] acredita la fuente de la relación, pero su sucesión se liquidó mediante Escritura Pública No. 1588 del 11 de diciembre de 2013 de la Notaría 12 de Cali[29], esto es, con anterioridad a la vigencia fiscalizada. Conforme a la regla expuesta anteriormente, para el año gravable 2014 la sucesión ya no existía como sujeto, de modo que las compras de caña registradas a su nombre no podían realizarse con ella. A ello se agrega que su heredero administrador, Carlos Eduardo Sanclemente Manotas, certificó que la sucesión «*no tuvo ningún tipo de transacción comercial*» con la contribuyente en el año 2014[30], y que la cónyuge supérstite y adjudicataria, Margarita Manotas de Sanclemente —a quien la actora atribuyó en el recurso la relación de 2014— certificó igualmente no haber tenido *«ninguna transacción comercial»* en ese período[31]. La cesión a Samán Hermanos S.A.S., con la cual pretendió probar que «*tras la muerte de Mario Sanclemente, los inmuebles objeto del contrato fueron adquiridos mediante adjudicación en sucesión por la señora Margarita Manotas de Sanclemente en calidad de cónyuge supérstite*»[32] solo se suscribió el 22 de diciembre de 2014[33]. Así, respecto de este tercero opera con plenitud el supuesto del artículo 791, es decir que la operación no se realizó antes del fallecimiento ni con una sucesión existente.

- **Carmen Helena Serra Riascos** (pasivo $986.431 y costo $20.631.398). La oferta mercantil del 10 de diciembre de 2007[34] es anterior al deceso e incluye cláusula de continuidad con los causahabientes[35]; y Livia Serra Riascos fue

[27] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 5 de marzo de 2020, exp. 22744, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reitera la del 10 de octubre de 2019, exp. 23096, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[28] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1443 a 1458 Caa).
[29] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1637 a 1650 Caa).
[30] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.379 a 1.384 Caa).
[31] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.296 Caa).
[32] Samai Tribunal, índice 15 (fl. 26 de la demanda).
[33] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.459 a 1.462 Caa).
[34] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.396 a 1.413 Caa).
[35] Señala la cláusula que *«Una vez aceptada la presente oferta, si LIVIA SERRA RIASCOS y CARMEN HELENA SERRA RIASCOS o CASTILLA INDUSTRIAL S.A. se disuelve(n) o liquida(n) durante la vigencia del contrato, el liquidador o liquidadores durante el ejercicio de su mandato y posteriormente quien o quienes en el acto de liquidación tuviere(n) el carácter de causahabientes o herederos o cesionarios de LIVIA SERRA RIASCOS y de CARMEN HELENA SERRA RIASCOS o de*

designada albacea de la causante[36]. Con todo, la cesión que formalizó a Livia Serra como única vendedora es del 19 de marzo de 2015 —posterior a la vigencia discutida—, la autorización de consignación en su cuenta es de 2016[37], y la señora Serra Riascos guardó silencio frente al requerimiento ordinario No. 212412018000013 que le fue librado precisamente para verificar las transacciones de 2014[38]. Las certificaciones y liquidaciones aportadas son documentos elaborados por la propia contribuyente[39], que no acreditan que las operaciones del período se hubieran realizado con la sucesión.

- **Graciliana Larrahondo Moreno** (pasivo $140.763 y costo $14.215.234). El contrato de arrendamiento del 4 de julio de 2006 fue suscrito por la causante y por Víctor Hermes Moreno Larrahondo como coarrendadores[40], y este último, requerido en la segunda inspección, certificó que la contribuyente consignó mensualmente los cánones de 2014[41]. Sin embargo, esa misma certificación da cuenta de que las consignaciones se efectuaron en una cuenta de ahorros cuya titular es una tercera persona —Felisa Gutiérrez de Moreno—, ajena a la causante y a su sucesión; el otrosí que documentó la adjudicación del inmueble a favor del señor Moreno Larrahondo solo se suscribió en 2016[42]; y, en todo caso, el pasivo fue informado en la declaración a nombre de la fallecida y no del coarrendador supérstite[43]. La realidad material del desembolso de cánones de arrendamiento, que el tercero confirma, no subsana la identificación del beneficiario con la cédula de una persona fallecida, que es precisamente el supuesto que el artículo 791 del Estatuto Tributario establece, ni demuestra que la operación se realizó con la sucesión.

- **Ana Tulia Londoño García** (gasto $6.333.360). Los pagos corresponden a mesadas de sustitución pensional del año 2014 registradas a nombre de una persona fallecida en 2013[44]. Pese a que la resolución de sustitución pensional le fue requerida expresamente[45], nunca fue aportada; en el expediente obran comprobantes y documentos contables[46] que demuestran

CASTLLLA INDUSTRIAL S.A., cumplirá(n) la totalidad de las obligaciones que provengan de la ejecución por la aceptación de la presente oferta» (Fl. 1407 Caa).
[36] Auto de sustanciación 11873 del 7 de mayo de 2010, referido en el contrato de cesión de posición contractual celebrado entre Cesar Jorge López Serra y Livia Serra Riascos (Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.414 a 1.417 Caa).
[37] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.418 a 1.420 Caa).
[38] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 4.225 a 4.229 Caa).
[39] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.140 a 1.155 Caa).
[40] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.421 a 1.433 Caa).
[41] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 4.288 a 4.295 Caa).
[42] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.434 a 1.440 Caa).
[43] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 766 Caa).
[44] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 718 Caa).
[45] Mediante Requerimiento Ordinario No. 212382017000707, núm. 4. Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1372 a 1375).
[46] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 786 a 809 Caa).

que las transacciones fueron realizadas con posterioridad al fallecimiento, y de los cuales no se desprende que se hayan realizado con su sucesión.

A lo anterior se agrega que, tratándose de los costos, la contribuyente tampoco satisfizo la exigencia del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, pues los soportes allegados —liquidaciones de caña, actas de liquidación de arrendamiento y facturas de venta— son documentos de elaboración interna de la propia sociedad[47], sin que se hubiera aportado factura o documento equivalente expedido con ocasión de estas operaciones, ni prueba externa del pago a la sucesión de los causantes.

En consecuencia, la contribuyente no acreditó ninguna de las dos hipótesis exceptivas de artículo 791 del Estatuto Tributario: (i) las operaciones que originaron las partidas cuestionadas se ejecutaron en 2014, con posterioridad al fallecimiento de los beneficiarios informados; (ii) respecto de Mario Sanclemente Pineda, además, con posterioridad a la liquidación de su sucesión, que para entonces ya no existía como sujeto; y, (iii) en ningún caso está probado que se hubieran realizado con las sucesiones de los causantes. Por el contrario, quienes representaban o sucedían a los causantes certificaron no haber sostenido transacción alguna con la actora en esa vigencia, o guardaron silencio. Se confirma, por tanto, el rechazo de pasivos por $275.672.515, de costos por $474.698.181 y de gastos operacionales de administración por $6.333.360.

4. Pasivos rechazados por diferencias frente a la información de terceros.

La contribuyente sostiene que los pasivos rechazados se encuentran debidamente soportados con documentos internos y externos idóneos y con la certificación del revisor fiscal, que conforme a los artículos 283, 770, 772 y 777 del Estatuto Tributario constituyen prueba contable suficiente, y que no era procedente desconocerlos con fundamento en la información reportada por terceros (artículos 750 y 752 *ibidem*). La DIAN, por su parte, adujo que al cruzar la información con los propios acreedores estableció que la sociedad registró como pasivo un valor superior al efectivamente adeudado al 31 de diciembre de 2014, y que los soportes aportados no acreditaron la existencia de la deuda por el valor declarado.

Riopaila Castilla S.A. es un contribuyente obligado a llevar contabilidad. Respecto de estos, el artículo 770 del Estatuto Tributario dispone que los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de las formalidades exigidas para la contabilidad. Esta Sección ha precisado que los comprobantes contables internos no son suficientes para soportar los pasivos, sino que «*deben aportarse los documentos externos que justifican la contabilización, en tanto estos últimos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, que es el caso de las deudas o pasivos*», y que tales soportes deben dar cuenta de la clase de pasivo, su vigencia y su

[47] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.140 a 1.247 Caa).

existencia al final del período gravable[48]. Como prueba supletoria, el artículo 771 *ibidem* admite acreditar el pasivo demostrando que las cantidades respectivas y sus rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario.

Lo dispuesto en los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario no limita las facultades de fiscalización de la Administración. Por ello, si en ejercicio de esas facultades la DIAN desvirtúa las pruebas principales o supletorias del pasivo, el valor declarado debe ser rechazado, y corresponde entonces al contribuyente —como parte interesada en hacer valer la deuda— desplegar la actividad probatoria pertinente para acreditar la existencia material o sustancial de la obligación formalmente documentada[49].

En el caso concreto, la Administración libró requerimientos ordinarios a los terceros acreedores y contrastó sus respuestas con el valor que la contribuyente registró como pasivo a nombre de cada uno 31 de diciembre de 2014. Del cruce resultó que, respecto de diez terceros, la sociedad declaró como adeudado un valor superior al que los propios acreedores certificaron, con una diferencia total, una vez consolidada, de $951.870.196[50]:

Tercero	Valor informado por acreedor	Valor declarado por Riopaila	Diferencia rechazada
Posada Escrucería & Cía. S. en C.	$47.267.898	$68.300.993	$21.033.095
Banco Finandina S.A.	$394.767.264	$432.620.116	$37.852.852
C.I. de Azúcares y Mieles S.A.	$896.142.866	$1.043.237.282	$147.094.416
Caja de Compensación Familiar (Comfamdi)	$15.974.061	$239.888.220	$223.914.159
La Occidental Ltda. Asesores de Seguros	$13.436.323	$23.717.973	$10.281.650
Centro de Investigación de la Caña de Azúcar (Cenicaña)	$6.345.473	$28.809.373	$22.463.900
Inversiones Ramírez Moncaleano y Cía. S.C.	$10.533.526	$10.533.556	$30
Sindicato Nacional de Trabajadores (Sintrariopaila)	$330.130.000	$444.586.101	$114.210.971
Grúas Telescópicas de Colombia S.A.	$23.124.000	$391.087.620	$367.963.620
Tariacuri S.A.S.	$9.617.660	$16.673.163	$7.055.503
Total			**$951.870.196**

[48] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 19 de febrero de 2026, exp. 26617, C.P. Claudia Rodríguez Velásquez; sentencia del 6 de noviembre de 2025, exp. 29229, C.P. Claudia Rodríguez Velásquez. En el mismo sentido, sentencia del 25 de noviembre de 2021, exp. 24564, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello
[49] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de febrero de 2026, exp. 28375, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y sentencia del 30 de abril de 2025, exp. 29469, C.P. Luis Antonio Rodríguez Montaño.
[50] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 4.283 a 4.392 Caa).

La Administración rechazó las sumas respecto de las cuales el tercero certificó una deuda menor a la registrada por la contribuyente.

Establecida esa diferencia, se trasladó a la contribuyente la carga de acreditar la existencia material del pasivo por el valor registrado. Para ello, con la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración aportó certificaciones del revisor fiscal, relaciones de pasivos por tercero facturas, comprobantes de egreso y avisos de pago[51]. Lo anterior no significa que la información suministrada por terceros resulte incontrovertible o tenga un valor probatorio absoluto. Sin perjuicio de ello, constituye un elemento de prueba relevante que puede ser desvirtuado mediante prueba idónea en contrario, carga que en el caso concreto correspondía asumir a la contribuyente interesada en demostrar la realidad del pasivo por el valor declarado.

Sin embargo, esos elementos no desvirtúan el resultado del cruce, por dos razones:

La primera es que la mayor parte de lo aportado son documentos elaborados por la propia contribuyente: las relaciones de pasivos, las liquidaciones de compra de caña, los ajustes de garantía de cosecha, los comprobantes contables de causación, los comprobantes de egreso y los avisos de pago incorporados en el CD aportado en la vía administrativa[52]. Conforme al artículo 770 del Estatuto Tributario y a la jurisprudencia citada, esos soportes internos no demuestran el pasivo. Por el contrario, se requiere el documento externo que justifica la contabilización, por ser el soporte básico de las transacciones con terceros. Los avisos de pago aportados por la demandante con ocasión del recurso de reconsideración no alteran esa calificación. Aunque anuncian transferencias por el sistema ACH e identifican la cuenta bancaria del acreedor, son documentos generados por el sistema contable de la contribuyente y, por tanto, no acreditan que los recursos hubieran salido de su patrimonio ni que el acreedor los recibiera, ni demuestran la existencia de pasivos. Bien pudo la sociedad aportar extractos bancarios, recibos de los acreedores o cualquier otro elemento que, junto con su explicación, diera coherencia a la operación que afirma. No obstante, no lo hizo.

La segunda es que los documentos externos que sí obran no alcanzan a superar, en su cuantía, el valor que la Administración aceptó. Además, la demandante no

[51] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.660 a 1.673, 2.609 y ss., 1.777 y ss., 1.248 y ss., 2.364 y ss., 3.917 y ss., 1.707 y ss., 1.720 y ss., 1.726 y ss., 1.737 y ss., 1776 y ss. Caa); Samai Tribunal, índice 19 (21_76001233300020200018600 3MemorialWeb2023317185017, 21_76001233300020200018600 5MemorialWeb2023317185017, 21_76001233300020200018600 7MemorialWeb2023317185017, 21_76001233300020200018600 8MemorialWeb2023317185017, 21_76001233300020200018600 9MemorialWeb2023317185017, 21_76001233300020200018600 11MemorialWeb2023317185018, 21_76001233300020200018600 10MemorialWeb2023317185017, 21_76001233300020200018600 37MemorialWeb2023317185020, 21_76001233300020200018600 40MemorialWeb2023317185020).
[52] Samai CE, índice 27.

proporcionó explicación satisfactoria de las diferencias. Respecto de Posada Escrucería y Cía. S. en C., Inversiones Ramírez Moncaleano y Cía. S.C.A. y Tariacuri S.A.S. no se aportó documento externo alguno. Frente a C.I. de Azúcares y Mieles S.A. se allegaron cientos de facturas[53]. De Cenicaña se aportaron dos facturas por $6.345.473[54], cifra que coincide exactamente con lo certificado. De Grúas Telescópicas de Colombia S.A. se aportaron cinco facturas por $23.124.000[55], correspondiente a lo informado por el tercero. Del Sindicato Nacional de Trabajadores se aportaron cuatro facturas por $297.387.474[56], inferiores a los $330.130.000 certificados y a los $444.586.101 declarados. De La Occidental Ltda. Asesores de Seguros se aportaron sendos documentos del corredor y de las aseguradoras[57]. En cuanto al Banco Finandina S.A., la contribuyente aportó cientos de facturas[58], las cuales no fueron expedidas por el banco sino por Casa Toro Automotriz S.A.

En ninguno de estos casos la contribuyente explicó la relación de las facturas con el pasivo declarado ni con los valores contabilizados, de manera que las mismas llevasen al convencimiento de que los valores allí consignados correspondieran a los pasivos cuestionados. Por ejemplo, respecto del Banco Finandina S.A., los documentos dan cuenta de operaciones con un proveedor distinto de aquel frente a quien se registró el pasivo, sin que la sociedad explicara por qué las facturas están a nombre de un tercero ajeno al pasivo discutido, ni acreditó la operación intermedia que habría trasladado la acreencia al banco, pese a que en la demandante recaía la carga de hacerlo. Pretender que la Administración y el juez asuman la existencia de una operación intermedia que no fue explicada equivale a trasladarles la labor de selección, clasificación e inferencia probatoria que incumbe a quien soporta la carga de la prueba.

Sobre este punto, esta Sección ha precisado que allegar de manera masiva documentos no suple el deber de probar, pues corresponde a la parte desarrollar el alcance técnico de la prueba, identificando los hechos jurídicamente relevantes cuya acreditación persigue y explicando la relación existente entre los documentos aportados y los presupuestos normativos invocados[59]. Las facturas así aportadas son documentos que por sí solos no demuestran la condición de pasivo que se les atribuye, y los avisos de pago tampoco acreditan que hubieran sido canceladas, por lo ya expuesto.

Distinta es la situación de la Caja de Compensación Familiar Comfamiliar Andi. Respecto de ella obran tres reportes resumen de pago expedidos por Compensar

[53] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.974 a 2.361 Caa).
[54] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.710 y 1.715 Caa).
[55] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1.743 a 1.753 Caa).
[56] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1730, 1732, 1734 y 1736 Caa).
[57] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 4.159 a 4.189 Caa).
[58] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 2.627-3.635 Caa).
[59] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 9 de julio de 2026 (exp. 29475), C.P. Claudia Rodríguez Velásquez.

Operador de Información —radicaciones 93086916, 93270584 y 93312522—, correspondientes al periodo de liquidación diciembre de 2014, con fecha de pago 5 de enero de 2015, medio de pago electrónico y constancia de transacción aprobada[60]. Se trata de documentos emanados de un tercero independiente, que discriminan el aporte por administradora e identifican la porción correspondiente a la caja de compensación (código CCF57, NIT 890.303.208) en $20.378.200, $51.726.500 y $90.667.543, para un total de $162.772.243.

Esa suma corresponde a las partidas por aportes parafiscales registradas al 31 de diciembre de 2014 y canceladas mediante el comprobante 610000029[61]. La explicación resulta consistente con el régimen del aporte: se causa con la nómina de diciembre —y por ello constituye pasivo al cierre del ejercicio— pero se paga dentro de los primeros días hábiles de enero. Acreditada con documento de tercero la existencia y vigencia de la obligación al 31 de diciembre de 2014, el rechazo es improcedente en esa cuantía.

No ocurre lo mismo con las doce facturas por servicios expedidas por la misma caja, que ascienden a $8.401.313[62], suma inferior a los $15.974.061 certificados por la acreedora, ni con las partidas restantes de ese tercero, que carecen de soporte externo. Tampoco se explicó el remanente registrado por concepto de seguridad social de noviembre de 2014, respecto del cual no se aportó la planilla correspondiente.

En consecuencia, el cargo prospera parcialmente. Se aceptará el pasivo con la Caja de Compensación Familiar Comfamiliar Andi en cuantía de $162.772.243 y se mantendrá el rechazo de los pasivos por $789.097.953, por no haberse acreditado con documentos externos idóneos la existencia y vigencia de las obligaciones por el mayor valor registrado.

5. Gastos operacionales de administración: seguro de vida colectivo y aportes sindicales (art. 107 del Estatuto Tributario).

La demandante sostiene que los pagos por concepto de seguro de vida colectivo ($61.361.883) y de aportes sindicales ($165.725.000) cumplen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario. Respecto del primero, adujo que la expensa mitiga el impacto económico del riesgo al que están expuestos sus trabajadores en los campos de producción de caña —máquinas de corte, productos químicos y maquinaria para las quemas controladas del bagazo—, que su realidad nunca estuvo en discusión y que representa apenas el 0,008% de los ingresos netos del período. Respecto del segundo, señaló: (i) que los pagos corresponden a traslados de directivos sindicales, asistencia a reuniones

[60] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 2.437 a 2.440 Caa).
[61] Samai Tribunal, índice 21 (fl.2.436).
[62] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 2.424 a 2.435 Caa).

y eventos, (ii) que el empleador tiene el deber de honrar los acuerdos con las organizaciones sindicales —cuyo incumplimiento acarrea consecuencias legales y patrimoniales—, (iii) que su realidad está acreditada y que la erogación equivale al 0,022% de los ingresos netos. La DIAN, por su parte, calificó el seguro de vida como una mera liberalidad del empleador, cuya omisión no lesionaría la obtención del ingreso, y sostuvo que las labores de los sindicatos no guardan relación con la actividad productora de renta de la sociedad, pues su objeto es muy diferente al de la contribuyente; en ambos casos con apoyo en pronunciamientos de esta Sección de los años 2009 y 2012.

El artículo 107 del Estatuto Tributario dispone que son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con ella y sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. En la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020[63], la Sección precisó el alcance de esos requisitos: la relación de causalidad es el nexo entre la expensa y la actividad generadora de renta, entendida como relación gasto-actividad y no gasto-ingreso; la necesidad se valora con criterio comercial, atendiendo a si la expensa es razonable y provechosa para desarrollar, conservar o mejorar la actividad en situaciones de mercado, sin que se exija que sea indispensable ni que genere ingresos de manera inmediata; y la proporcionalidad se mide frente a la magnitud de la actividad. Bajo ese entendimiento quedó superado el criterio conforme al cual solo era necesaria la expensa sin la cual no podría obtenerse el ingreso, que era el alegado por la demandada al sustentar los actos demandados.

En aplicación de ese marco, esta Sección ha señalado de manera reiterada que los pagos que realiza el empleador a favor de sus trabajadores por conceptos como seguros de vida y aportes sindicales, por regla general, cumplen los requisitos de causalidad y necesidad del artículo 107, en la medida en que la fuerza laboral constituye un elemento esencial de la actividad productora de renta y tales erogaciones están destinadas a su protección, como incentivo que redunda en la productividad de la empresa[64]. Con ese fundamento, la Sección ha reconocido la deducibilidad tanto de las pólizas de seguro de vida colectivo como de los pagos efectuados a favor de los sindicatos[65].

En el caso concreto, la realidad y soportes de ambas erogaciones no está en discusión. Las razones del rechazo sostenidas por la DIAN corresponden a «*que si*

[63] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[64] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de junio de 2022, exp. 25795, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, con cita de las sentencias del 2 de abril de 2009, exp. 16595; del 13 de agosto de 2009, exp. 16217; del 10 de marzo de 2011, exp. 16966; del 22 de marzo de 2011, exps. 17286 y 17152; del 5 de mayo de 2011, exp. 17361; del 12 de julio de 2012, exp. 17995; y del 24 de octubre de 2013, exp. 17550, entre otras.
[65] *Ibidem*; y Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1 de agosto de 2024, exp. 27428, C.P. Milton Chaves García.

el contribuyente no incurriera en estos gastos no se lesionaría la obtención del ingreso»[66] respecto del seguro de vida colectivo y a que «*el objeto y las actividades del sindicato son muy diferentes a las de la sociedad contribuyente*»[67] en el caso de los aportes sindicales. Respecto de estos últimos, la Resolución que resolvió el recurso señaló que el disco compacto allegado contiene «*en detalle los comprobantes de pago por este concepto*» y que «*lo que se discute en esta glosa, no es la falta de soporte del pago*», sino la causalidad, necesidad y proporcionalidad de la expensa[68].

Así las cosas, la controversia se contrae a los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Frente a ella, el fundamento de los actos no se ajusta al criterio vigente de esta Sección. El razonamiento de la Liquidación Oficial —según el cual el seguro de vida es una mera liberalidad porque, de no incurrirse en el gasto, «*no se lesionaría la obtención del ingreso*»— corresponde al entendimiento de la necesidad como indispensabilidad, expresamente abandonado por la sentencia de unificación, que impone valorarla con criterio comercial. Bajo este último criterio, en principio la expensa sería razonable y provechosa para la actividad: la contribuyente es un ingenio azucarero cuya fuerza laboral estaría expuesta, en los campos de producción de caña, a riesgos derivados de la operación de maquinaria de corte, del manejo de productos químicos y de las quemas controladas, de modo que el aseguramiento de la vida de los trabajadores protegería el factor esencial de la producción y mitigaría contingencias económicas de la empresa. El hecho de que el plan de beneficios contentivo del seguro de vida -según lo certificado por la demandante- fuera «*extensivo a todos los trabajadores del área administrativa*»[69] no desvirtúa esta conclusión y no significa, como lo entendió la DIAN, que «*este seguro de vida beneficiaba soló* [sic] *al personal del área administrativa*»[70].

No obstante, aunque el criterio conforme al cual solo era necesaria la expensa sin la cual no podría obtenerse el ingreso fue expresamente abandonado por esta Sección, ello no exime a la demandante del deber de argumentar y probar el cumplimiento del criterio de necesidad del gasto, una vez cuestionada su procedencia. Al respecto, la Sala en sentencia de unificación de la Sección del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez señaló 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*».

La Sala advierte que la DIAN cuestionó la necesidad y la relación de causalidad de la expensa y que la demandante se limitó a defender su deducibilidad desde un

[66] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.432 Caa).
[67] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.433 Caa).
[68] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 4.518 a 4.519 Caa).
[69] Samai CE, índice 27, 30RECIBEMEMORIAL_ANTECEDENT_ANTECEDENTES_ADMINIS(.zip) NroActua 27.
[70] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.518 Caa).

plano meramente teórico, afirmando que el gasto era necesario y útil porque con él «*se busca mitigar el impacto económico que tiene para la Sociedad, el riesgo inminente al que se someten sus trabajadores diariamente en los campos de producción de caña, en donde están expuestos a máquinas de corte, productos químicos, y maquinaria destinada a las quemas controladas del bagazo de la caña, entre otros riesgos, que en caso de materializarse pueden impactar negativamente las finanzas de la compañía*»[71]. Estas afirmaciones, con las cuales pretendió acreditar el cumplimiento de los requisitos de necesidad y relación de causalidad del gasto no están soportadas dentro del expediente. La demandante no presentó explicaciones ni aportó evidencias que demostraran el amparo a sus trabajadores, los riesgos a los que estaban expuestos, ni cómo la materialización de esos riesgos tendría un impacto negativo en sus finanzas. Tampoco explicó el origen del monto contabilizado en la cuenta 5130200100 «*seguro de vida colectivo*» por $61.361.883, sino que señaló —tras citar los soportes de los pagos por $240.789.764— que «*Es importante aclarar que dentro de la relación anterior se encuentra el valor de $61.361.883, objeto de glosa por parte de la autoridad tributaria*»[72].

Sobre este punto, en el expediente obran varios documentos, entre ellos los siguientes:

- El auxiliar contable por terceros referente a la cuenta 5130200100 «*seguro de vida colectivo*»[73], por $61.361.883. Este documento relaciona los terceros, así:

RIOPAILA CASTILLA S.A.
Cta.mayor 5130200100 SEGURO DE VIDA COLECTIVO
Sociedad GRIN AUXILIAR CONTABLE POR TERCERO - 01/01/2014 A 31/12/2014

Soc.	Lib.mayor	Clave ref.1	Texto	Importe en Ml	Referencia
*	5130200100	800239454	COMPAÑÍA DE ASISTENCIA AL VIJE	5.601.721	
*	5130200100	830054904	LA OCCIDENTAL LTDA ASESORES DE	67.091-	
*	5130200100	830054904	MAPFRE COLOMBIA VIDA S.A.	10.211.661	
*	5130200100	890304882	LA OCCIDENTAL LTDA ASESORES DE	432.991-	
*	5130200100	890309921	PROMOTORA OCCIDENTAL LTDA	167.265-	
*	5130200100	9	TRASLADOS Y TRANSFERENCIAS	46.215.848	
***	5130200100			61.361.883	
****				61.361.883	

- El documento titulado «*VIDA GRUPO – CUENTA DE COBRO - RIOPAILA CASTILLA DIRECTIVOS*»[74], de la compañía de seguros Mapfre, que hace referencia a la póliza No. 1501412902921, y en cuya sección de relación de asegurados principales se relacionan cuatro personas.
- El documento titulado «*VIDA GRUPO – CUENTA DE COBRO - RIOPAILA CASTILLA*»[75], de la compañía de seguros Mapfre, que hace referencia a la póliza No. 1501412902893, y en cuya sección de relación de asegurados principales se relacionan dos personas.
- Nota de cobro No. 0220857 de La Occidental Ltda., asesores de seguros, referente a la póliza No. 14129029211 del ramo «*SEGURO DE VIDA GRUPO*»[76].
- Comprobante de pasivos de La Occidental Ltda., asesores de seguros por concepto de «*SEGURO DE VIDA G-R (BOLIVAR)*»[77].

[71] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.463 Caa).
[72] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.464 Caa).
[73] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 138 Caa).
[74] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 142 Caa).
[75] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.181 Caa).
[76] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 140 Caa).
[77] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 3.420 a 3.422, 3.942 a 3.947, 3.967 a 3.977, 3.979 a 3.981, 3.981 a 3.989, 3.997 a 3.999, 4.082 a 4.089 y 4.111, 4.119, 4.137, 4.194, 4.204 a 4.207, 4.214 a 4.215, 4.218 y 4.220 Caa).

- Nota de devolución No. 0220040 de La Occidental Ltda., asesores de seguros, referente a la póliza No. 20000737601 del ramo «*SEGURO DE VIDA GRUPO*»[78].
- Nota de cobro No. 0221679 de La Occidental Ltda., asesores de seguros, referente a la póliza No. 20000737601 del ramo «*SEGURO DE VIDA GRUPO*»[79].
- Cartas con asunto «*Póliza Seguro Vida Bolívar*»[80] por concepto de «*Valor prima diciembre 2014, de los empleados afiliados particularmente al Seguro de Vida Bolívar, cuyo valor es asumido en un 100% por cada afiliado, descontar por nómina*».
- Nota de cobro No. 0221668 de La Occidental Ltda., asesores de seguros, referente a la póliza No. 700014436801 del ramo «*SEGURO DE VIDA GRUPO*»[81].
- Avisos de pago a La Occidental Ltda., asesores de seguros, aportados con el recurso de reconsideración[82].

De los documentos obrantes en el expediente, no es claro que los asegurados sean los trabajadores de los campos de caña —como lo afirma la demandante en su réplica al cuestionamiento de la DIAN—, ni quién asume económicamente las primas. Tampoco se evidencia cuál o cuáles son las pólizas de seguro de vida que cubren a los trabajadores, toda vez que existen diversas pólizas de diferentes compañías de seguros, sin que la contribuyente haya aportado documentos referidos a las condiciones de las mismas. Tampoco explicó la demandante a qué corresponde cada uno de los factores listados en el comprobante de contabilidad, especialmente el llamado «*TRASLADOS Y TRANSFERENCIAS*» que representa $46.215.848 de los $61.361.883 cuestionados.

En suma, para la Sala no está acreditado el cumplimiento del requisito de necesidad, toda vez que la demandante —habiendo invocado su cumplimiento como defensa ante el cuestionamiento de la DIAN— no explicó ni acreditó las condiciones en que operaba el seguro de vida colectivo para sus trabajadores, de manera que no está evidenciada la procedencia de la erogación.

Por lo anterior, no prospera el cargo en lo relacionado con los gastos por concepto de seguro de vida.

Distinta es la situación de los aportes sindicales. El argumento de los actos —que el objeto de los sindicatos es diferente al de la sociedad— confunde el análisis, pues la causalidad no se predica de la actividad del beneficiario del pago sino de la relación entre la expensa y la actividad productora de renta del contribuyente. Los pagos destinados al funcionamiento de las organizaciones sindicales que agrupan a los trabajadores de la empresa están dirigidos a la protección de los derechos de la fuerza laboral y al mantenimiento de relaciones laborales armónicas, y constituyen un incentivo que recae en los trabajadores con el objeto de mejorar la productividad, por lo cual procede su reconocimiento conforme al criterio reiterado

[78] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.170 Caa).
[79] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.172 Caa).
[80] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.173 y 4.177 Caa).
[81] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.176 Caa).
[82] Samai CE, índice 27, 30RECIBEMEMORIAL_ANTECEDENT_ANTECEDENTES_ADMINIS(.zip) NroActua 27.

de la Sección[83]. A ello se agrega la proporcionalidad no controvertida de la erogación, que representa el 0,022% de los ingresos netos del período.

Se precisa, para evitar cualquier confusión, que lo aquí decidido recae exclusivamente sobre las glosas de seguro de vida colectivo ($61.361.883, cuenta 5130200100) y aportes sindicales ($165.725.000, cuenta 5105810100), rechazadas con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Tributario. No comprende la glosa de gastos operacionales por $317.106.813 —dentro de la cual figuran pagos a Sintracastilla y Sintra Riopaila registrados en la cuenta 5155950800—, que fue rechazada por la falta de soportes y por el incumplimiento de los requisitos de los artículos 108 y 771-2 ibidem, y que se examina por separado.

En consecuencia, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados en cuanto rechazaron la deducción por aportes sindicales, y a título de restablecimiento del derecho se reconocerá la procedencia de tales expensas por la suma total de $165.725.000, con la consecuente reliquidación de la renta líquida gravable, del impuesto a cargo y de la sanción por inexactitud, en los términos que se precisan en la liquidación que se practica en esta providencia. Prospera parcialmente el cargo.

6. Gastos operacionales de administración rechazados por no enviar la información solicitada (artículo 651 del Estatuto Tributario) por $208.106.813.

La Administración rechazó gastos operacionales de administración por $208.096.813, con fundamento en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Mediante el Requerimiento Ordinario 212382017000707 del 4 de septiembre de 2017[84] solicitó a la contribuyente aportar, respecto de trece terceros, «*todos los soportes tales como facturas o documento equivalente, contratos, comprobantes de egreso, consignaciones bancarias, recibos de pago*», sin que la sociedad diera respuesta a ese punto, de modo que rechazó $194.731.213. A su vez, mediante el Requerimiento Ordinario 212382017000163 del 24 de febrero de 2017[85] solicitó, respecto de los pagos al señor Polan Lacki, el «*[c]ontrato, facturas o documento equivalente expedido por el tercero; comprobante de egreso, consignación, recibos de pago expedidos por Riopaila Castilla S.A.*», frente a lo cual la contribuyente no aportó información[86]. La causa del rechazo, tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial consistió en el no envío de la información solicitada y la consecuencia que para ello prevé el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Con el recurso de reconsideración la contribuyente anunció que «*en esta oportunidad se adjuntan las facturas y/o cuentas de cobro correspondientes y los soportes del respectivo*

[83] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 30 de junio de 2022, exp. 25795, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
[84] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 1.372 a 1.374 Caa).
[85] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 1.108 Caa).
[86] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 1.119 Caa).

pago»[87], y allegó un disco compacto. Revisado el ítem 3.2.4 «*Gastos Operacionales Administración*»[88] —1.159 folios—, la Sala constata que su contenido corresponde exclusivamente a documentos producidos por la propia sociedad: 1.126 folios de avisos de pago y 33 folios de comprobantes de egreso. No obran allí las facturas, los documentos equivalentes, las cuentas de cobro, los contratos, las certificaciones bancarias ni los recibos suscritos por los beneficiarios cuya ausencia motivó el rechazo. Los avisos de pago dan cuenta de que la sociedad «*ha autorizado una transferencia electrónica*», de manera que acreditan una orden interna y permiten reconstruir la contabilización, pero no equivalen a la certificación del débito ni al soporte externo de la operación; y la mención de un número de factura dentro del aviso no incorpora al expediente la factura misma. Esa insuficiencia es relevante porque el artículo 632 del Estatuto Tributario impone al contribuyente conservar los documentos que, conforme a la ley, soportan sus operaciones —principalmente las facturas y documentos equivalentes—, que aquí, pese a haber sido anunciados, nunca se aportaron. En consecuencia, aunque el contribuyente aportó ciertos documentos con el recurso de reconsideración, ellos no son suficientes para probar las erogaciones cuestionadas por la Administración, razón por la cual el rechazo se mantiene respecto de los terceros no comprendidos en el párrafo siguiente.

No ocurre lo mismo con $159.082.888 correspondientes a ciertas erogaciones a que hace referencia la Resolución 001772. Aunque esta resolución confirmó en su integridad la liquidación oficial, en su motivación reconoció expresamente que «*respecto de los terceros Telmex Colombia S.A., DIRECTV Colombia Ltda., Sintra Riopaila y Polan Lacki, se aportan las facturas, que serían el soporte de estos gastos, cumpliendo con los requisitos de los artículos 617, 618 y 771-2 del E.T.*»[89]. Verificado el disco compacto, la Sala advierte que tales facturas no fueron efectivamente allegadas y que, respecto de esos terceros específicamente, obran comprobantes de egreso de elaboración interna.

Con todo, para la Sala, el punto determinante no radica en establecer nuevamente si tales documentos acreditaban o no la procedencia sustancial de la deducción, sino en que la propia Administración reconoció expresamente en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración que la información requerida había sido aportada respecto de esos terceros. Así, desapareció el fundamento específico que sustentó la glosa en la liquidación oficial, consistente exclusivamente en el no envío de información. En tales condiciones, no era jurídicamente admisible mantener el rechazo con apoyo en razones distintas, incorporadas por primera vez en la resolución que decidió el recurso.

No es admisible que, desvanecido ese fundamento, la glosa se mantenga con apoyo en el incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues,

[87] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.466 Caa).
[88] Samai CE, índice 27, 30RECIBEMEMORIAL_ANTECEDENT_ANTECEDENTES_ADMINIS(.zip) NroActua 27.
[89] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.519 Caa).

como lo advierte la demandante[90], esa razón se introdujo por primera vez en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración[91] sin que se desprendiera de los documentos aportados con el recurso por la contribuyente y se reiteró en la contestación de la demanda[92]. En consecuencia, prospera parcialmente el cargo, se declarará la nulidad del rechazo en cuantía de $159.082.888 y se confirmará en lo demás.

7. Erogaciones por operaciones con personas no inscritas en el RUT o inscritas sin responsabilidad de IVA (art. 177-2 del Estatuto Tributario) por $32.844.359.

La Administración rechazó tres partidas con fundamento en el artículo 177-2 del Estatuto Tributario, conforme al cual no son aceptados como costo o gasto los pagos por operaciones gravadas con IVA realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, cuando no se conserve copia del documento en que conste la inscripción del prestador en el régimen simplificado: (i) $1.183.380 y (ii) $30.685.035 en el renglón de gastos operacionales de administración, y (iii) $975.944 en el de costo de ventas y prestación de servicios. Respecto de la primera partida, la Administración cuestionó, además, el incumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 *ibidem*. La contribuyente adujo que esos rubros corresponden a reembolsos de gastos efectuados a empleados y a un accionista —peajes, transporte, registros y comedor, entre otros—, de modo que no medió la prestación de un servicio por parte de esos terceros y no era exigible que acreditaran su condición de responsables de IVA, pues no ostentan la calidad de proveedores. Para la Sala, el argumento no está acreditado. Más allá de la certificación allegada con el recurso de reconsideración, la contribuyente no demostró que se tratara de reembolsos ni aportó prueba de la transacción subyacente que esas personas habrían realizado por su cuenta y que luego les habría sido reintegrada, siendo esa la carga que le correspondía asumir para desvirtuar la calificación de los pagos efectuada en los actos. Por tanto, se confirma el rechazo de $1.183.380.

Las partidas de $975.944 y $30.685.035 se examinan de manera conjunta, pues comparten el fundamento del rechazo: los pagos por servicios de transporte terrestre —principalmente taxi— a personas naturales inscritas en el RUT sin régimen del impuesto sobre las ventas. Sostuvo la Administración que, por haberse contratado el servicio de manera exclusiva para la contribuyente y con personas naturales y no con empresas autorizadas, aquel no reviste el carácter de transporte público y, en consecuencia, no está excluido del IVA en los términos del numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario, lo que activaría la restricción del artículo 177-2 *ibidem*.

[90] Samai Tribunal, índice 15, 9_ED_DEMANDARIOPAILACAS(.pdf) NroActua 15 (fl. 32).
[91] Samai Tribunal, índice 21 (fl. 4.519 Caa).
[92] Samai Tribunal, índice 20, 64_CONTESTACIONDEDEMANDA_CONTESTACIONDEMANDA(.pdf) NroActua 20 (fl. 40).

La premisa esgrimida por la Administración no se acompasa con el criterio de esta Sección. La calificación del servicio de transporte terrestre automotor especial como servicio público proviene del propio Decreto 174 de 2001, que regulaba la materia para la época de los hechos[93]. Según la norma, se trata de un servicio público con particularidades determinadas por el reglamento, respecto del cual es predicable la libertad de acceso, prueba de lo cual es que cualquier grupo de personas puede acceder al mismo[94]. En el mismo sentido se ha precisado que el hecho de que el servicio se preste conforme a las necesidades de los clientes y que las condiciones se pacten de forma concomitante con la prestación no desnaturaliza su carácter público[95]. De ahí que ni la prestación del servicio a una empresa ni su prestación por personas naturales desvirtúen la exclusión del impuesto sobre las ventas, con lo cual desaparece el presupuesto del artículo 177-2 respecto de los pagos por servicio de taxi. Prospera el cargo en cuanto a estas erogaciones.

No obstante, dentro de las partidas discutidas figuran conceptos que exigen pronunciamiento separado, porque no corresponden al transporte terrestre de pasajeros. Frente al transporte aéreo contratado con John Jairo Nieto Valderrama por $3.300.000, si bien a folio 957 obra constancia de que se trató de un vuelo *charter*, no está acreditado que hubiera correspondido a transporte aéreo de carga, ni que, tratándose de personas, se enmarcara en la exclusión del numeral 20 del artículo 476 del Estatuto Tributario vigente para la época, en concordancia con el artículo 8 del Decreto 953 de 2003, hoy compilado en el artículo 1.3.1.13.16 del Decreto 1625 de 2016. A ello se agrega que, aunque la factura indica que el prestador pertenece al régimen simplificado, el RUT que obra a folio 1.104 da cuenta de que no estaba inscrito en ese régimen, sin que la contribuyente hubiera controvertido esa prueba; de modo que se confirma el rechazo conforme al artículo 177-2 del Estatuto Tributario. Igual conclusión se impone respecto de la compra de flores a Teresa Ardila Rodríguez ($285.000) y del servicio de montacargas contratado con Fidel Moreno Vélez ($75.000), operaciones sobre las cuales la contribuyente no formuló reparo alguno ni en la vía administrativa ni en la judicial.

Finalmente, en cuanto al transporte de materiales y basura contratado con Conrado Sánchez Villada por $25.678.136, la Administración fundó el rechazo en la falta de inscripción del prestador en el RUT, en la ausencia de soportes de pago y en la falta de acreditación de los aportes al sistema de seguridad social. A folio 1.100 obra prueba de que el señor Sánchez Villada no se encuentra inscrito en el RUT, pese a que en las facturas que expidió (fls. 906 a 955) afirma pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas. La Sala advierte que la contribuyente no

[93] El Decreto 174 de 2001 fue derogado por el artículo 97 del Decreto 348 de 2015 "*por el cual se reglamenta el servicio público de transporte terrestre automotor especial y se adoptan otras disposiciones*".
[94] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 16 de marzo de 2023, exp. 27007, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
[95] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 19 de marzo de 2026, exp. 30520, C.P. Luis Antonio Rodríguez Montaño. En el mismo sentido, sentencia del 16 de febrero de 2023, exp. 26761, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

presentó, ni en sede administrativa ni ante esta jurisdicción, argumentación dirigida a demostrar que la exigencia del artículo 177-2 del Estatuto Tributario resultara inaplicable por tratarse de un servicio de transporte de carga excluido del impuesto, pues su defensa se concentró en la exclusión del transporte terrestre de pasajeros y no en la del transporte de objetos. En consecuencia, se confirma el rechazo de esta partida. Así, prospera parcialmente el cargo, únicamente respecto de los pagos por servicio de taxi, y se confirma el rechazo en lo demás.

8. Pagos a trabajador independiente sin verificación de aportes al sistema de seguridad social (parágrafo 2 del art. 108 del Estatuto Tributario) por $109.000.000.

Dentro de los gastos operacionales de administración, la Administración rechazó $109.000.000 por pagos efectuados a José Mesías Trejos Cardona, al no haberse aportado el soporte del pago de los aportes al sistema de seguridad social que le fue solicitado mediante el Requerimiento Ordinario 212382017000707 del 4 de septiembre de 2017[96]. El fundamento del rechazo es el parágrafo 2 del artículo 108 del Estatuto Tributario, conforme al cual, para la procedencia de la deducción por pagos a trabajadores independientes, el contratante debe verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que corresponden al contratista según la ley. La demandante sostiene que no estaba obligada a efectuar esa verificación, porque la duración del servicio contratado fue inferior a 3 meses y, en tal evento, conforme al artículo 23 del Decreto 1703 de 2002 y al Concepto 100208221-000948 del 13 de noviembre de 2013 —doctrina en la que afirma haberse amparado en virtud del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, y que la Administración advirtió posteriormente revocada—, la exigencia no resultaba aplicable.

La Sala precisa que, con independencia de si la contribuyente podía o no ampararse en la doctrina oficial invocada, lo cierto es que no acreditó el supuesto de hecho del que hace depender la inaplicación del requisito, esto es, que la duración del contrato hubiera sido inferior a 3 meses. No aportó el contrato suscrito con el señor Trejos Cardona ni ningún otro elemento de prueba que diera cuenta de su vigencia. Por el contrario, obra a folio 638 del expediente administrativo la respuesta del 27 de septiembre de 2016 rendida por dicho tercero al Requerimiento Ordinario No. 212382016000874, en la que certificó las transacciones realizadas con Riopaila Castilla S.A. durante el año 2014, y de la cual se advierte que los pagos se efectuaron entre los meses de enero y octubre de esa anualidad. De ello se sigue que la relación contractual en cuyo desarrollo el contratista prestó sus servicios excedió el término de 3 meses, de modo que la afirmación en que se sustenta el cargo carece de asidero probatorio y la contribuyente estaba obligada a verificar la afiliación y el pago de los aportes, en los términos del parágrafo 2 del artículo 108

[96] Samai Tribunal, índice 21 (fls. 1372 a 1374 Caa).

del Estatuto Tributario. En consecuencia, se confirma el rechazo de $109.000.000, por lo cual no prospera el cargo de la demanda.

9. Sanción por inexactitud (arts. 647 y 648 del Estatuto Tributario). Procede sobre las glosas que se mantienen.

La demandante sostiene que no se configuró el hecho sancionable, porque los datos consignados en su declaración son completos y verdaderos, y que la diferencia con la determinación oficial obedece a una divergencia de criterios con la Administración sobre el derecho aplicable, que la exonera de la sanción conforme al inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario. El artículo 647 *ibidem* tipifica como inexactitud sancionable la inclusión en las declaraciones tributarias de costos, deducciones y pasivos inexistentes, así como la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor. La misma norma excluye la sanción cuando el menor valor a pagar resulte de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la Administración y el declarante relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

La Sala mantiene la sanción respecto de las glosas que se confirman en esta providencia. En efecto, se acreditó que la contribuyente incluyó en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 costos y deducciones improcedentes, todo lo cual disminuyó la base gravable y derivó en un menor impuesto a cargo. Con ello se concretó el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos[97].

No se configura la diferencia de criterios alegada. Esta causal de exoneración supone una discrepancia razonable sobre la interpretación del derecho aplicable, sustentada en una argumentación que, aun equivocada, permita concluir que el contribuyente actuó en el convencimiento de que su proceder estaba amparado legalmente; y exige, además, que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. Ninguno de esos presupuestos concurre en las glosas que se mantienen, pues la controversia no versó sobre el alcance de las normas aplicables

[97] En el caso analizado, es importante mencionar que no se observa dentro de expediente la imposición de una sanción por no informar en los términos del artículo 651 del ET. En cualquier caso, la sanción por inexactitud se mantiene en este caso dado que el desconocimiento de las expensas se fundamentó en una valoración conjunta del material probatorio aportado por la demandante. En ese orden de ideas, aunque respecto de ciertas erogaciones la DIAN invocó la infracción del artículo 651 ibidem, la Sala advierte que con el recurso de reconsideración el contribuyente allegó cierta documentación relacionada —aunque no suficiente— con los rubros cuestionados, Al valorar, esta información, la Administración concluyó que no llevaban a la convicción de las erogaciones rechazadas. Por esta razón, el cuestionamiento de la DIAN obedeció a la falta de comprobación de las operaciones que originaron los costos declarados, atribuible al incumplimiento de la carga de la prueba por parte de la actora. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 26 de junio de 2025, exp. 26962, C.P. Wilson Ramos Girón.

sino sobre la falta de acreditación de los supuestos fácticos de las partidas declaradas, carga probatoria que correspondía a la contribuyente y que no satisfizo. En consecuencia, se mantiene la sanción por inexactitud, que deberá reliquidarse en función de la nulidad parcial que aquí se declara, conforme a la liquidación que se practica en esta providencia.

10. Reliquidación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios

En vista de que procede la nulidad parcial de los actos administrativos demandados conforme los argumentos expuestos en esta providencia, se hace necesario modificar tanto la declaración del impuesto de renta del año gravable 2014 como la correspondiente sanción por inexactitud, así:

Declaración del impuesto sobre la renta y complementarios — Riopaila Castilla S.A.

Liquidación Oficial de Revisión Nro. 212412018900004 del 17 de octubre de 2018					
AÑO GRAVABLE 2014 — Modificación a la Liquidación Privada					
	Renglones	**Cod**	**Valor declarado contribuyente**	**Valor determinado DIAN**	**Valor determinado Consejo de E.**
Patrimonio	**TOTAL PATRIMONIO BRUTO**	39	**752.015.901.000**	**752.015.901.000**	**752.015.901.000**
	PASIVOS	40	**505.823.817.000**	**504.596.274.000**	**504.759.047.000**
	TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO	41	**246.192.084.000**	**247.419.627.000**	**247.256.854.000**
Ingresos	**TOTAL INGRESOS NETOS**	48	**762.364.252.000**	**762.364.252.000**	**762.364.252.000**
Costos	Costo de ventas	49	600.999.292.000	600.523.618.000	600.524.594.000
	TOTAL COSTOS	51	**600.999.292.000**	**600.523.618.000**	**600.524.594.000**
Deducciones	Gastos operacionales de administración	52	36.388.086.000	35.805.691.000	36.131.845.000
	TOTAL DEDUCCIONES	56	**138.368.310.000**	**137.785.915.000**	**138.112.069.000**
Renta	**RENTA LÍQUIDA GRAVABLE**	64	**22.996.650.000**	**24.054.719.000**	**23.727.589.000**
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	69	**5.749.163.000**	**6.013.680.000**	**5.931.897.000**
	TOTAL IMPUESTO A CARGO	74	**5.749.163.000**	**6.013.680.000**	**5.931.897.000**
	Sanciones	86	0	264.517.000	182.734.000

Liquidación privada	**TOTAL SALDO A FAVOR**	88	**6.009.719.000**	**5.480.685.000**	**5.644.251.000**

La sanción por inexactitud referenciada en el cuadro anterior, en donde se realizó la correspondiente liquidación del impuesto de renta del periodo gravable, fue calculada así:

Total del saldo a favor registrado en la declaración privada	6.009.719.000
Total del saldo a favor determinado por el Consejo de Estado (antes de sanción)	5.826.985.000
Base de la sanción por inexactitud	182.734.000
Tarifa de la sanción por inexactitud (artículo 648 del Estatuto Tributario)	100%
Total Sanción por Inexactitud	**182.734.000**

11. Costas

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas —gastos del proceso y agencias en derecho—, porque el recurso de apelación prosperó parcialmente y las pretensiones de la demanda fueron acogidas también de manera parcial, de modo que ninguna de las partes resultó enteramente vencida en los términos del numeral 1 del artículo 365 ibidem.

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

FALLA

1. REVOCAR la sentencia del 31 de octubre de 2024, proferida por la Sala Segunda de Decisión del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, **DECLARAR** la nulidad parcial de los actos demandados, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

2. A título de restablecimiento del derecho, fijar como saldo a favor en la declaración del impuesto sobre la renta de la sociedad Riopaila Castilla S.A. correspondiente al año 2014, la suma de $5.6**4**4.251.000, de conformidad con la liquidación contenida en la parte considerativa de esta providencia.

3. Sin condena en costas.

4. RECONOCER personería a Jenifer Carolina Salgado Corredor como apoderada de la parte demandada, conforme al poder conferido[98].

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Salva voto parcial

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador

[98] Samai CE, índice 27, 25_MemorialWeb_Respuesta-PODER_NULIDAD_JCSC_R(.pdf) NroActua 27.