



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C. trece (13) de octubre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000200900206-01
No. Interno: 19456
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: KraftFoods Colombia Ltda.
Demandado: U.A.E. DIAN
Renta 2004

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes (KraftFoods Colombia Ltda. y la U.A.E. DIAN) contra la sentencia del 16 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

“PRIMERO: DECLARASE LA NULIDAD PARCIAL de la Resolución No. 310642008000031 del 08 de mayo de 2008, por medio de la cual la U.A.E. DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto de Renta y Complementarios del año gravable 2004 a la sociedad Kraft Foods Colombia Ltda., y la Resolución No. 900038 de 03 de junio de 2009 que modificó la anterior, conforme lo expuesto en la parte motiva del presente proveído.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, declárase que el Impuesto de Renta y Complementarios del Año Gravable 2004 del contribuyente Kraft Foods Colombia Ltda., corresponde a la liquidación de esta Corporación, consignada en la parte motiva de la sentencia.

TERCERO: En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de gastos del proceso. Déjense las constancias del caso.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 12 de abril de 2005, KraftFoods Colombia Ltda. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2004,

corregida el 20 de marzo de 2007, con la determinación de un saldo a favor por la suma de \$3.754.370.000. (Folio 185 Anexos demanda)

- Previa respuesta al requerimiento especial No. 310632007000154 del 4 de septiembre de 2007, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de revisión No.310642008000031 del 8 de mayo de 2008, que modificó la declaración del impuesto de renta del año 2004, que presentó la demandante, en el siguiente sentido:

• Gastos operacionales de aduana	\$1.612.201.000
• Gastos operacionales de ventas	\$1.922.105.000
• Total deducciones	\$3.534.306.000
• Pérdida líquida	\$3.534.306.000
• Anticipo	\$135.029.000
• Sanción	\$2.393.179.000
• Saldo a favor	\$1.226.162.000

- El 11 de julio de 2008, la demandante corrigió la declaración en el sentido de tasar en \$0 el anticipo inicialmente demandado y modificar el saldo a favor en \$3.511.318.000.

- En virtud de la interposición del recurso de reconsideración, el 3 de junio de 2009, la DIAN expidió la Resolución No. 900038, que modificó parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión en el siguiente sentido:

• Gastos operacionales	\$1.612.201.000
• Gastos operacionales ventas	\$1.028.801.000
• Total deducciones	\$2.641.002.000
• Sanción	\$1.598.721.000
• Saldo a favor	\$2.032.357.000

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el representante legal de la sociedad KraftFoods Colombia Ltda. propuso ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca las siguientes pretensiones:

“A. Respetuosamente solicitamos a los honorables Magistrados que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los actos acusados, se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial NO.

310642008000031 del 8 de mayo de 2008 y de la Resolución No. 900038 del 3 de junio de 2009 que resuelve el recurso de reconsideración. En caso que se acepten parcialmente los argumentos de KRAFT expuestos durante este proceso, solicitamos la nulidad parcial de los actos mencionados, derivada de los argumentos aceptados.

B. Como restablecimiento del derecho, solicitamos respetuosamente se declare:

1. La procedencia total de las partidas que fueron cuestionadas por la DIAN, de acuerdo con la declaración del impuesto sobre la renta presentada por KRAFT en relación con el año gravable 2004. En caso que se acepten parcialmente los argumentos de KRAFT, solicitamos se declare la procedencia parcial de las partidas que fueron cuestionadas por la DIAN, procedencia derivada de los argumentos aceptados.

2. La procedencia de la devolución del saldo a favor que llegare a ser reconocido en la declaración de renta de KRAFT correspondiente al año gravable 2004 como resultado de este proceso, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución por parte de KRAFT.

3. La procedencia de los intereses corrientes, desde la fecha de notificación del Requerimiento Especial No. 310632007000154 del 4 de septiembre de 2007, esto es, desde el día 7 de septiembre de 2007, hasta la fecha del acto o providencia, según el caso, que confirme total o parcialmente el saldo a favor de la declaración de renta de KRAFT correspondiente al año gravable 2004, conforme al artículo 863, inciso 2, del Estatuto Tributario.

La procedencia de los intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha de la emisión del título, conforme al artículo 863, inciso 3, del Estatuto Tributario.”

La demanda fue presentada inicialmente el 9 de octubre de 2009¹ y reformada mediante escrito radicado el 13 de noviembre de 2009².

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83, 228 de la Constitución Política.
- Artículo 11 del Decreto 2649 de 1993.
- Artículo 172 del Código de Comercio.
- Artículo 35 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 26, 111, 647-1, 683, 684, 711, 732, 733, 742 y 745 del Estatuto Tributario.

2.1.2. Concepto de la violación

¹Folios 3 a 66 del c.p.1.

²Folios 204 a 284 c.p.2.

2.1.2.1. Rechazo de gastos operacionales de administración por \$1.612.201.000

2.1.2.1.1. Rechazo de gastos de pensiones de jubilación por \$198.114.998. Violación de los artículos 29 y 228 de la Constitución Política; 172 del Código de Comercio; 35 del Decreto Ley 01 de 1984; 111, 683, 684, 711, 742, 743 y 745 del Estatuto Tributario y, 11 del Decreto 2649 de 1993. Falsa motivación de los actos administrativos. Violación del principio de correspondencia.

La demandante explicó que Nabisco Royal Inc. (Hoy KraftFoods Colombia Ltda.) y KraftFoods Colombia S.A. suscribieron el acuerdo “*Cross Charge*”, conforme con el que KraftFoods Colombia S.A. se obligó a pagar una remuneración denominada *Cross Charge* a Nabisco, por el proceso de fusión internacional entre Nabisco (sociedad absorbida) y KraftFoods Colombia Ltda. (sociedad absorbente). El proceso de fusión consta en la Escritura Pública No. 00737 del 23 de marzo de 2004, otorgada en la Notaría No. 15 del Círculo de Santiago de Cali, solemnizada en la misma fecha.

Sostuvo que, en consecuencia, conforme con el artículo 172 del Código de Comercio, Kraft Foods Colombia Ltda. adquirió los derechos y obligaciones a cargo de Nabisco Royal Inc., entre estas el pago de las pensiones de los trabajadores que habían adquirido el derecho, lo que fue acreditado en vía gubernativa.

Dijo que con posterioridad a la fusión internacional, se acordó que Nabisco Royal Inc. le facturaría a Kraft Foods Colombia S.A. unos honorarios denominados “*Cross Charge*”, que se calcularían tomando como referente el valor de parte de las pensiones de jubilación del personal de la planta que Nabisco tenía a su cargo en el año 2004. Que por virtud de la fusión de Kraft Foods Colombia Ltda. y Nabisco Royal Inc., los ingresos por “*Cross Charge*” se trasladaron a Kraft Foods Colombia Ltda., quien los contabilizó como un ingreso no operacional registrado en la cuenta PUC 423010. Dijo que aportaba las pruebas de lo dicho.

Que, no obstante, cuando Kraft Foods Colombia S.A. verificó el valor facturado por Kraft Foods Colombia Ltda., se encontró que se había cobrado un valor en exceso correspondiente a la suma de \$198.114.997 [valor glosado por la DIAN], razón por la que emitió la nota del crédito No. 16000024408, y reconoció el menor valor del ingreso por ese concepto. Dijo aportar prueba de lo dicho.

A juicio de la demandante, las actuaciones de la DIAN desconocieron el principio de correspondencia establecido en el artículo 711 del E.T., pues los supuestos

fácticos y jurídicos que respaldaron el acto administrativo que decidió el recurso de reconsideración y la liquidación oficial de revisión, difieren de los fundamentos propuestos por la Administración en el requerimiento especial, circunstancia que también vulnera el derecho de defensa del contribuyente y, por contera, el artículo 29 de la Constitución Política.

Resaltó que el requerimiento especial nunca rechazó el pago de las pensiones, y que sólo en la liquidación oficial se planteó que la sociedad no aportó los documentos idóneos para considerar, por la vigencia fiscal 2004, que la sociedad tenía derecho a llevar en la declaración de renta y complementarios el valor de las pensiones pagadas al personal que Nabisco tenía a su cargo, circunstancia que modifica los hechos planteados en el requerimiento especial y vulnera los artículos 111, 683, 684, 732, 733, 742 y 745 del E.T. y 29 de la Constitución Política.

Dijo que la DIAN no motivó el requerimiento especial, ni la liquidación oficial de revisión, ni la resolución que la confirmó, pues dichos actos no analizaron el asunto de fondo.

Indicó que la DIAN consideró erradamente que el problema se circunscribía al desconocimiento de la deducción de las pensiones de jubilación que estaban a cargo de Kraft Foods Colombia Ltda., porque supuestamente correspondían al pago de pensiones de otra empresa, sin tener en cuenta que Kraft Foods Colombia Ltda. le cobró un mayor valor por concepto de *Cross Charge* a Kraft Foods Colombia S.A., y que como consecuencia de ese cobro, se emitió una nota de crédito.

Adujo que con la respuesta al requerimiento especial, explicó a la DIAN que la sociedad registró el menor valor del ingreso como un mayor valor del gasto en la cuenta PUC 519595, por valor de \$358.370.918, que, inicialmente, se registró como ingreso no operacional en la cuenta PUC 423010, incluidos en el renglón 46 de la declaración de renta del año gravable 2004.

No obstante, la DIAN incurrió en falsas afirmaciones con respecto a los aspectos señalados para la procedencia de la deducción por pagos pensionales. Agregó que a pesar de no ser un problema de fondo, si en gracia de discusión se aceptara que se trata de un gasto por pensiones, Kraft Foods Colombia Ltda. tendría el derecho de deducir las expensas por concepto de pagos pensionales a funcionarios que adquieren el derecho a la pensión de jubilación, cuando eran funcionarios de Nabisco, como una de las principales consecuencias de la fusión de las sociedades.

Así, dijo que se configura la falsa motivación de los actos demandados, en la medida en que en estos se analizan hechos no planteados e inexistentes,

puesto que los \$198.114.997 que se registraron como gasto, correspondieron a un menor ingreso por concepto de “*Cross Charge*”, y no a un gasto por pensiones de otra empresa, como equivocadamente sostuvo la DIAN.

2.1.2.1.2. Rechazo de gastos por provisiones de \$28.460.000, \$909.217.000 y \$951.067.371. Violación de los artículos 29, 83 y 228 de la Constitución Política; artículo 25 del Decreto Ley 01 de 1984 y, artículos 26, 683, 684, 711, 732, 733, 743 y 745 del Estatuto Tributario

La demandante explicó que Nabisco Royal Inc. y Kraft Foods Colombia Ltda. constituyeron algunas provisiones contables con el fin de reconocer eventuales gastos futuros. Para la sociedad, esta práctica es prudente y legal, en atención a que las dos empresas realizaron un proceso de fusión en el año 2004.

Indicó que no es cierto que la sociedad haya tomado como deducibles las provisiones rechazadas, porque: i) Nabisco Royal Inc. constituyó provisiones contables en aras de atender gastos, y una de esas provisiones se reversó en cabeza de Nabisco Royal Inc.; ii) Que como consecuencia del proceso de fusión realizado entre Nabisco Royal Inc. y KRAFT, el valor de los movimientos débitos (constitución de la provisión) y créditos (reversión de la provisión) se trasladó a KRAFT, y los saldos pendientes por reversar fueron reversados por KRAFT y, iii) Las provisiones directamente constituidas por KRAFT y que no fueron objeto de reversión, se trataron como un gasto no deducible en la declaración de renta de 2004.

Afirmó que la DIAN violó los artículos 684 y 745 del E.T., en la medida en que los osupuestos vacíos probatorios en que se fundamentó el rechazo, que se dan, a su juicio, por falta de revisión y/o solicitud adicional de pruebas, debieron resolverse a favor de la sociedad.

No obstante lo anterior, dijo aportar las certificaciones expedidas por el Revisor Fiscal de KRAFT, en las que se acredita que las provisiones cuestionadas no se tomaron como deducibles en la declaración de renta del año 2004, o bien porque las provisiones se incluyeron como una partida conciliatoria en la conciliación de la utilidad contable con la renta líquida fiscal (aumentando la renta líquida), o bien porque correspondieron a provisiones constituidas y reversadas en su totalidad durante el 2004.

2.1.2.1.2.1. Falsa motivación de los actos administrativos

a. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$28.460.000

Adujo que los actos administrativos demandados incurrieron en falsa motivación, por cuanto la Administración se abstuvo de revisar las pruebas aportadas al proceso, pues, de haberlas estudiado, habría constatado que la conciliación que aportó en el trámite de la devolución correspondía a la conciliación entre la utilidad contable y la renta líquida fiscal, y que la otra supuesta conciliación, que aportó la sociedad con el recurso, correspondía al análisis contable de los movimientos de las cuentas contables de pasivos estimados y provisiones.

Señaló que, tal y como se demuestra con la certificación de revisor fiscal de KRAFT, dentro del análisis de pasivos se muestra que la provisión se encontraba en la cuenta PUC 260595 contra las cuentas PUC 519595, 510584, 520584 y 426501.

Dijo que la afirmación de la DIAN, en cuanto a que se aportaron dos conciliaciones diferentes, a conveniencia de la sociedad, desconoce el artículo 83 de la Constitución Política, al asumir una actuación de mala fe por parte de la sociedad. Por el contrario, agregó, nunca incurrió en una falta al principio de lealtad procesal.

Indicó que no tomó como deducible la provisión objeto de glosa, por cuanto esta se incluyó en la partida conciliatoria entre la utilidad contable y la renta líquida fiscal, lo que incrementó la renta líquida.

Sostuvo que la provisión por “*corporate affairs*”, objeto de rechazo, no se incluyó como deducción en la declaración de renta, tal y como se demostró en el recurso de reconsideración y, ahora, con la aludida certificación del revisor fiscal de la sociedad. No obstante, presentó un cuadro explicativo que refleja el movimiento de la provisión.

Señaló que el valor glosado por la DIAN correspondió, realmente, a una provisión de un gasto en el que no incurrió la sociedad, y que, como tal, conforme con la ley contable y fiscal, se trató como no deducible en la declaración de renta del 2004. No obstante, la DIAN le restó validez probatoria a los documentos que soportaban esta glosa, bajo la afirmación equivocada de no haberse demostrado el rechazo en la conciliación e, incluso, presumiendo la mala fe de la sociedad.

b. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$909.217.000, suma que por aceptación parcial en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, fue confirmada en la suma de \$812.062.431

La parte actora dijo que la partida de la glosa anunciada es nula por falsa motivación de los actos administrativos que la contienen, pues la DIAN no tuvo en cuenta, al momento de resolver el recurso de reconsideración, que la sociedad aportó las pruebas para demostrar que la provisión rechazada fue constituida y reversada en el año 2004, y que, por tanto, no fue deducida en la declaración de renta de ese año.

Precisó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN aceptó el valor correspondiente a la reversión efectuada por \$97.155.206, y mantuvo el rechazo de \$812.062.431, porque, supuestamente, no se aportaron las pruebas necesarias para acreditar que ese valor no fue tratado como un gasto deducible en la declaración cuestionada.

Explicó que Nabisco Royal Inc. constituyó provisiones por un valor de \$1.157.633.669, hecho que fue acreditado con el respectivo comprobante y con la copia de los certificados del revisor fiscal de Nabisco Royal Inc. y de Kraft Foods Colombia Ltda. Agregó que Nabisco Royal Inc. reversó la provisión por la suma de \$812.062.431, lo que se reflejó en los movimientos débito y crédito de la cuenta PUC 52359520, y que, posteriormente, se trasladó a la contabilidad de Kraft Foods Colombia Ltda., en razón del proceso de fusión efectuado.

Indicó que se violaron las normas relativas al hecho generador y la base gravable del impuesto sobre la renta (artículo 26 del E.T.), porque a pesar de que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN reconoció y aceptó la reversión de la provisión por valor de \$812.062.431, afirmó, erradamente, que al no haberse acreditado la constitución de la provisión, la reversión debía tomarse como un gasto gravable. En otras palabras, dijo, la DIAN consideró que la disminución de un gasto (movimiento crédito de la cuenta PUC 52359520) era un hecho generador del impuesto sobre la renta.

c. Rechazo de la provisión por valor de \$951.067.371

La demandante insistió en que se probó la falsa motivación de los actos demandados, al señalar que la sociedad tomó como deducibles provisiones que no fueron incluidas como gasto en la declaración de renta del 2004. Esto, por cuanto, como se probó, la provisión fue constituida y reversada en el mismo año gravable.

Sostuvo que de las partidas de \$246.037.461, \$140.969.727 y \$127.373.443, la DIAN confirmó, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, el rechazo de \$106.913.722, \$23.945.532 y \$24.059.743, respectivamente. La razón fue porque, supuestamente, la sociedad no probó que se haya excluido

esos valores de las deducciones registradas en la declaración de renta del año 2004.

Respecto de cada una de las partidas rechazadas, la demandante explicó:

Partida de \$246.037.461: Dijo que de los \$106.913.722 que fueron rechazados, \$59.484.265 correspondieron a provisiones reversadas en cabeza de Kraft Foods Colombia Ltda., y la suma de \$47.429.459 correspondió a los comprobantes de reversión efectuados por Nabisco Royal. Añadió que esto se demostró en la vía gubernativa y con la certificación del Revisor Fiscal de la sociedad.

Partida de \$140.969.727: Sostuvo que Nabisco Royal constituyó la provisión por valor de \$140.969.727, y luego reversó una parte por valor de \$117.024.795. Que con ocasión de la fusión, quedó un saldo pendiente de reversar de \$23.944.932, que luego fue reversado por KraftFoods Colombia Ltda. Añadió que esto se demostró en la vía gubernativa y con la certificación del Revisor Fiscal de la sociedad.

Partida de \$127.373.443: Manifestó que este valor no fue incluido como deducible en la declaración de renta cuestionada, porque la suma de \$104.029.439 fue reversada en cabeza de Nabisco Royal Inc. El valor restante, esto es, la suma de \$23.344.004, se trasladó a KRAFT, que luego fue reversado en su totalidad. Agregó que esto se probó en la vía gubernativa y con el certificado de Revisor Fiscal aportado.

2.1.2.1.2.2. Violación del principio de correspondencia

La demandante sostuvo que la DIAN violó el principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del E.T., y, por ende, los derechos al debido proceso y de defensa.

a. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$28.460.000

Explicó que en el requerimiento especial la DIAN rechazó este valor porque, supuestamente, la sociedad no aportó los soportes correspondientes de conformidad con el artículo 651 del E.T.

Luego, en la liquidación oficial de revisión acusada, la DIAN insistió en que la sociedad no allegó el soporte de los \$28.460.000, que fueron registrados en la cuenta 519595, razón por la que rechazó este valor.

b. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$909.217.000

Indicó que en el requerimiento especial, la DIAN rechazó este valor por no aportar los soportes correspondientes, de conformidad con el artículo 651 del E.T.

En la liquidación oficial de revisión, agregó, la DIAN insistió en el rechazo, porque, supuestamente, no se aportaron las facturas correspondientes.

c. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$951.067.371

Dijo que en el requerimiento especial la DIAN propuso el rechazo de este valor, porque, supuestamente, la sociedad no aportó los soportes de dicho gasto, de conformidad con el artículo 651 del E.T.

Luego, añadió, en la liquidación oficial de revisión acusada, la DIAN rechazó el valor porque *“[E]l sustento jurídico de los rechazos en el presente punto de discusión nos remitidos (SIC) a los planteados en el punto por falta de soporte de orden interno y externo en el presente acto administrativo.”*

2.1.2.1.3. Rechazo de gastos de personal por valor de \$12.000.000 y gastos operacionales de ventas de \$1.260.639.372. Violación de los artículos 29 de la Constitución Política; 683, 684, 711, 732, 733, 743 y 745 del Estatuto Tributario

2.1.2.1.3.1. Violación del principio de correspondencia

La demandante alegó que los hechos sobre los que la DIAN justificó el rechazo de las deducciones, desconocieron el principio de correspondencia del artículo 711 del E.T., pues las razones aducidas en el requerimiento especial, en la liquidación oficial y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración difieren una de otra, como se expone a continuación.

Rechazo de gastos por \$12.000.000: La demandante explicó que en el requerimiento especial se propuso el rechazo de la deducción por valor de \$31.839.128, correspondiente a otros honorarios, porque, supuestamente, la sociedad no aportó los soportes correspondientes.

Luego, en la liquidación oficial de revisión acusada aceptó como deducibles \$19.839.000 y rechazó \$12.000.000, correspondiente a la factura por concepto de “proceso ejecutivo de outplacement Hewllen de Mosquera (3 meses) y proceso ejecutivo de outplacement Arthur Owen (3 meses), porque el gasto no tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad, según el artículo 107 del E.T.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN confirmó el rechazo de \$12.000.000, porque no existía prueba del pago de parafiscales ni de la práctica de retención en la fuente.

Rechazo de gastos por \$1.260.369.372: La demandante señaló que en el requerimiento especial se propuso el rechazo de la deducción, porque, supuestamente, la sociedad no aportó los soportes del gasto. Para ello, aplicó el artículo 651 del Estatuto Tributario.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN sostuvo que KRAFT no debió incluir como deducibles la suma de \$1.260.369.372, correspondiente a bonos por cumplimiento de objetivos y /o bonificaciones por cancelación del contrato por la fusión de sociedades, porque, supuestamente, y conforme con el concepto 011104 de 2004, estos gastos no cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, a pesar de que la DIAN aceptó que los pagos eran necesarios y tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad, confirmó el rechazo de la deducción porque, supuestamente, no existía prueba del pago de parafiscales ni de la práctica de la retención en la fuente respectiva.

2.1.2.1.4. Rechazo de los gastos por ajustes por inflación sobre depreciación y amortización por \$161.270.418. Violación de los artículos 228 de la Constitución Política; artículos 683, 684, 732, 733 y 745 del Estatuto Tributario y, artículo 11 del Decreto 2649 de 1993

La parte actora sostuvo que el hecho de que la sociedad haya registrado el efecto de los ajustes por inflación en las cuentas PUC 5160990000, 5165990000, 5260990000 y 5165990000, no implica que esa expensa no sea deducible del impuesto de renta.

Indicó que el asunto de fondo en la determinación de una deducción originada en los ajustes por inflación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del Decreto 2075 de 1992, es que el saldo final de la cuenta de corrección monetaria arroje un saldo débito, que en este caso se reflejó en el renglón 59 de la declaración de renta, en la que se demuestra que la exposición a la inflación generó en el año gravable 2004 una pérdida por valor de \$3.063.518.000.

Dijo que el hecho de que el ajuste por la inflación a la amortización y a la depreciación acumulada haya generado un gasto adicional por concepto de

depreciación y amortización, reflejados en un renglón diferente al 59, no incide en la determinación del tributo. Que, además, no puede desconocerse lo dispuesto en el artículo 228 de la Constitución Política, en cuanto a la prevalencia del derecho sustancial frente al formal.

Señaló que en el caso de los ajustes por inflación, lo relevante es el reconocimiento de la inflación sobre los activos y pasivos no monetarios del ente económico, sin importar que se haya registrado en la cuenta de corrección monetaria o en las cuentas de gasto, sino que el efecto de la inflación generó una pérdida que se reflejó en los renglones 56, 57 y 59 de la declaración de renta correspondiente al año 2004.

2.1.2.1.5. Sanción por disminución de pérdidas de \$2.393.179.000

La parte actora dijo que la sanción por disminución de pérdidas es improcedente, pues la naturaleza jurídica de esa sanción se asimila a la de la sanción por corrección o de la sanción por inexactitud, pero que no es una sanción autónoma, como lo determinó la Corte Constitucional en la sentencia C-910 de 2004.

Sostuvo que en este caso no es procedente la sanción por disminución de pérdidas, como modalidad de la sanción por inexactitud, pues esta última se fundamenta en actos administrativos violatorios del principio de correspondencia y, por ende, del derecho de defensa de Kraft. Que, además, la sociedad no ha incurrido en ninguna de las conductas previstas en la ley como inexactas.

2.1.2.1.6. Sanción por inexactitud

Pidió que si no es procedente acoger la pretensión de nulidad de las glosas liquidadas por la Administración, se declare que se configuró la diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, en lo que se refiere al manejo de los ajustes por inflación, sin que las cifras denunciadas por la demandante sean catalogadas de falsas, simuladas o incompletas. Que, por el contrario, son reales, están probadas y registradas, lo que hace improcedente la sanción por inexactitud.

2.1.2.1.7. Reconocimiento de intereses corrientes y moratorios

Finalmente, la demandante pidió que, a título de restablecimiento del derecho y conforme con los incisos 2 y 3 del artículo 863 del E.T., se ordene a la DIAN el pago de los intereses corrientes y moratorios causados.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada judicial de la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y sostuvo que en los actos administrativos acusados se aplicó, correctamente, el contenido de las normas señaladas como violadas.

2.2.1. Falsa motivación de los actos y violación del principio de correspondencia

Precisó que la demandante en todos los cargos indicó la falta de correspondencia entre el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, que alegó, constituye una violación al artículo 711 del E.T. y al derecho fundamental al debido proceso.

Que el argumento de la demandante carecía de fundamento, pues, luego de planteadas las glosas desde el requerimiento especial, lo que ha hecho la DIAN es analizarlas con las pruebas que la sociedad actora aportó al proceso.

En cuanto a la falsa motivación, dijo que los actos administrativos acusados están sustentados no sólo en el requerimiento especial, sino también en la liquidación oficial de revisión, que se remitió a las pruebas aportadas y, con base en ellas, aceptó algunos conceptos y valores.

Indicó que la actuación de la DIAN no omitió el derecho al debido proceso y del derecho de defensa, o la aplicación de los principios de justicia y equidad que prevén la Constitución y la ley, en la medida en que la demandante tuvo la oportunidad de conocer esas actuaciones, así como de aportar las pruebas necesarias para desvirtuar las glosas cuestionadas.

Que en el expediente se advierte que la DIAN rechazó varias de las deducciones y de las pérdidas, luego del análisis de la contabilidad y de otras pruebas aportadas por la sociedad.

2.2.2. Rechazo de gastos de pensiones de jubilación por \$198.114.998

La DIAN sostuvo que el pago de pensiones de jubilación, autorizado por el artículo 111 del E.T., debe cumplir con los requisitos del artículo 107 del E.T. (causalidad, necesidad y proporcionalidad), como los requisitos de fondo (realización del gasto y su oportunidad e imputabilidad) y de forma (que estén soportados con documentos que cumplan con los requisitos legales y que sean idóneos), exigibles a todas las deducciones.

Dijo que la demandante aportó la escritura pública No. 00737 del 23 de marzo de 2004, expedida por la Notaría 15 del Círculo de Cali, con la que demostró la fecha de la fusión. Que la DIAN advirtió que en el proceso de recomposición societaria, tanto los pasivos creados para cubrir los riesgos inherentes a las pensiones de jubilación (cálculo actuarial), como las obligaciones de pago de pensiones son absorbidas hacia la sociedad resultante del proceso de fusión, razón por la que las pensiones de jubilación pagadas efectivamente durante el año son deducibles de la renta del contribuyente.

Que, de igual manera, con el recurso de reconsideración, la demandante aportó copia de facturas, notas de crédito, inscripciones de trabajadores en el seguro social, extractos bancarios, para soportar la deficiencia probatoria.

Que de la valoración de los documentos se observó que las inscripciones de los trabajadores en el Seguro Social, así como las cartas o conciliaciones aportadas, no eran documentos conducentes o idóneos para demostrar el pago de las pensiones por parte de la sociedad actora.

Que las facturas fueron emitidas por Nabisco y, posteriormente, por Kraft Foods Colombia Ltda., a nombre de Kraft Foods Colombia S.A., bajo el concepto de “*cross charge*”. Que estos documentos no prueban la realización del gasto, ni son idóneos para demostrar el pago, y que, por el contrario, lo que demuestran es que se causaron ingresos bajo ese concepto, que, de acuerdo con los comprobantes de contabilidad aportados, fueron registrados en la cuenta PUC 423010 – asistencia técnica.

Que no es cierto que la demandante hubiera asumido el pago de pensiones del personal de la planta, pues lo que se demostró es que Kraft Colombia S.A. fue la que lo asumió, situación que no se dio a partir de la fusión, como pretende hacerlo ver la demandante, sino que ocurrió antes del proceso, tal como se evidenció en las facturas emitidas por Nabisco Royal inc.

Que diferente es que la demandante realice pagos globales por dicho concepto, como se demuestra con los extractos bancarios expedidos por Citibank, que adjuntó con la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, sin que por esa razón sean deducibles, por estar destinados al pago de pensiones de otra empresa. Que, en consecuencia, los pagos efectuados no cumplen con los requisitos esenciales y formales de las deducciones, pues no obedecen a obligaciones legales y propias de la sociedad, sino a pagos asumidos, que, posteriormente, son reembolsados por el titular de la obligación.

Que, por lo anterior, era procedente el rechazo de los gastos por concepto de pensiones asumidas por Kraft Food Colombia Ltda., registradas en el renglón 56 de la declaración de renta del año gravable 2004, por valor de \$198.114.997.

2.2.3. Rechazo de gastos por provisiones de \$28.460.000, \$909.217.000 y \$951.067.371.

En relación con los gastos por provisiones por valor de \$28.460.000, registrados en el renglón 56 -gastos operacionales de Administración-, y los rechazos de \$909.217.000 y \$951.067.361, registrados en el renglón 57 – gastos operacionales de ventas-, adujo que los gastos generados por aumento de provisiones no son deducibles, porque no cumplen con los requisitos para su procedencia, principalmente los de realización, soporte y anualidad.

Dijo que los artículos 112 y 145 ET prevén la posibilidad de deducir la provisión para el pago de pensiones futuras de jubilación y la provisión de cartera, respectivamente.

Adujo que no se puede desconocer que si los cargos realizados contra provisiones generan gastos no deducibles en la depuración de la renta, muchas de las disminuciones (usos – movimientos débito de la misma cuenta) son generadas en parte por pagos que no son contabilizados como gastos, sino como un menor valor de la provisión y que se constituyen en ese momento de gastos que, previo análisis, pueden ser deducibles o no.

a. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$28.460.000

De la provisión por valor de \$28.460.000 sostuvo que fue rechazada porque la demandante no aportó los soportes correspondientes para constatar si había sido computada para efectos de determinar la pérdida fiscal del año gravable 2004.

Dijo que la contribuyente adujo que los cargos correspondían a una provisión para "*corporate affaire – Eventos promocionales y comerciales*", que se contabilizó como un movimiento de crédito a la cuenta 2605950903, contra un débito en la cuenta 519595 –gastos administrativos otros.

Sostuvo que luego de verificar la composición del renglón 56-1 de la declaración de renta por el año 2004, en el que se muestra el rechazo de la provisión de la cuenta de gastos 519595, la conciliación del año 2004, el movimiento de las cuentas de provisiones en 2004, los cálculos matemáticos de las provisiones, los auxiliares de las cuentas contables Nos. 2605950700, 2605950900 y 2605950903 y el comprobante No. 100000127258, concluyó que no era cierto que los pagos efectuados en el año 2005 contra la provisión, generen la aceptación del gasto como deducción por la vigencia fiscal 2004, pues los cargos realizados contra la provisión no cumplieron los requisitos para la procedencia de tales como deducciones.

Señaló que sólo procederían los pagos efectuados contra dicha provisión ocurridos durante la respectiva vigencia fiscal, razón por la que el valor del desconocimiento no podría ser de \$106.722.010, sino de \$135.752.440.

Indicó que en el anexo que aportó la demandante se refleja un rechazo de \$106.722.010, registrado en la cuenta PUC 510584, dentro del que, según la demandante, se encuentra la partida de \$28.460.000. Sin embargo, agregó, no manifestó que los cargos efectuados contra la provisión se efectuaron contra la cuenta 519595, cuando debió hacerse a la misma cuenta 510584.

Adujo que la demandante olvidó, convenientemente, que en la visita efectuada dentro del proceso de devoluciones, la sociedad aportó copia de la conciliación entre las cifras contables y fiscales de cada uno de los renglones de la declaración. Y que en esta conciliación, los saldos correspondientes a la cuenta 510584-Gastos médicos drogas, no fueron objeto de ajuste fiscal alguno, situación que pone en entre dicho las afirmaciones realizadas en el recurso de reconsideración. Agregó que no entiende como existen dos

conciliaciones: una para efectos de la solicitud de devolución y otra, para sustentar las afirmaciones de la sociedad hechas en el recurso.

Manifestó que la DIAN tomó como base los datos presentados en la conciliación aportada en la etapa de investigación, en la que los saldos fiscales reflejados coincidían con los valores declarados en el denuncia de renta cuestionado.

b. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$909.217.000

La DIAN indicó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se mantuvo el rechazo de \$812.062.431, porque la demandante no aportó las pruebas que ofrecieran plena certeza de que ese valor no fue incluido como deducible en la declaración de renta del 2004. Agregó que la sola afirmación de la demandante de esta circunstancia no es suficiente para desvirtuar la glosa.

c. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$951.067.371

La DIAN dijo que la partida rechazada está compuesta por la suma de los valores de \$246.037.461, \$436.686.740, \$140.969.727 y \$127.373.443, los que no fueron probados por la demandante para solicitar su deducción.

Respecto de los \$246.037.461, la DIAN dijo que de ese valor solo \$139.123.738 correspondían a movimientos crédito de la cuenta 52359501, esto es, a reversiones de la provisión efectuada, que no fueron incluidas como deducción en la declaración cuestionada. Por tanto, mantuvo el rechazo de \$106.913.722.

En cuanto a la partida de \$436.686.840, indicó que fueron aceptados en su totalidad, porque correspondían a movimientos crédito de la cuenta PUC 52359501.

Sobre la partida de \$140.969.727, señaló que de ese valor la demandante probó que \$117.024.195 correspondían a reversiones de la cuenta 5235901, que no fueron solicitados como deducibles. Por tanto, mantuvo el rechazo de \$23.945.532, porque los soportes aportados no demostraron que los valores incluidos hayan sido reversados.

Frente a la partida de \$127.373.443, aclaró que la DIAN mantuvo el rechazo de \$24.059.743, porque no se aportaron los comprobantes correspondientes que demostraran la reversión aducida por la demandante.

2.2.4. Rechazo de gastos de personal por valor de \$12.000.000 y gastos operacionales de ventas de \$1.260.639.372.

En cuanto a la glosa denominada "*Desconocimiento de gastos de personal por valor de \$12.000.000 en el renglón 57 gastos operacionales de ventas y \$1.260.369.372 en el renglón 56 gastos operacionales de administración*", correspondientes a bonos por cumplimiento de objetivos y/o bonificación por cancelación del contrato por la fusión de las sociedades, dijo que fueron desconocidos por no tener relación de causalidad con la actividad productora de renta, y porque no existe prueba del paz y salvo por concepto de aportes parafiscales y aportes al régimen de seguridad social, y de haberse practicado las retenciones respectivas, para que de esta manera pudiera considerarse procedente la deducción, conforme con el artículo 87-1 del E.T.

2.2.5. Rechazo de los gastos por ajustes por inflación sobre depreciación y amortización por \$161.270.418

La DIAN dijo que la glosa de gastos por ajustes por inflación sobre la depreciación, por valor de \$161.270.418, fue desconocida porque la sociedad actora, producto de la aplicación del sistema de ajustes integrales por inflación, reflejó en la declaración de renta de 2004 una pérdida por exposición a la inflación por valor de \$3.063.518.000, que no puede ser otro que el saldo de la cuenta PUC 47. Que, adicionalmente, reflejó gastos por ajustes por inflación en \$161.270.418, en los renglones 56 y 57 de la misma declaración, lo que desconoció la normativa contable vigente, pues los mayores valores de la depreciación y de la amortización, por efecto de los ajustes por inflación, se reflejan como un movimiento débito de la cuenta corrección monetaria, y no como un cargo directo al estado de pérdidas y ganancias, conforme con los artículos 332 y 350 del E.T. y el D.R. 2075 de 1992.

2.2.6. Sanción por disminución de pérdidas de \$2.393.179.000

La DIAN dijo que, conforme con el artículo 647-1 del E.T., la sanción por disminución de pérdidas fiscales nace como consecuencia de la

determinación oficial de un menor valor de la pérdida fiscal que puede estar sujeta a futura compensación, proveniente, como ocurrió en el caso, de la solicitud como deducción de provisiones contables no autorizadas fiscalmente, de ajustes por inflación que no afectaron correctamente la cuenta de corrección monetaria, de pagos de pensiones no probados, de gastos de personal cuya retención en la fuente no está comprobada, etc.

Con fundamento en la sentencia C-910 de 2004, de la Corte Constitucional, señaló que la sanción prevista en el artículo 647-1 citado corresponde a una sanción por la indebida compensación de unas pérdidas en cuantía superior a la real. Agregó que la norma no alude una sanción autónoma, sino que regula las condiciones en las que las sanciones por inexactitud y por corrección se aplican cuando se trate de rechazo o disminución de pérdidas.

Finalmente, dijo que la sanción por cumple con lo dispuesto en el artículo 647-1 del E.T., sin que los argumentos de la contribuyente pudieran desvirtuar los hechos ni la procedencia de la sanción. Preciso, además, que no se presentó diferencia de criterios y que, en consecuencia, debe declararse la legalidad de los actos administrativos acusados.

2.2.7. Reconocimiento de intereses corrientes y moratorios

En relación con el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios, dijo que no son procedentes porque, en este caso, el saldo a favor no está en discusión, pues cuando se solicitó la devolución, el saldo a favor ya había sido objeto de reconocimiento en la decisión que agotó la vía gubernativa y, además, porque la suma solicitada fue abonada en su totalidad en la cuenta corriente de la contribuyente. Que, en todo caso, uno es el proceso de determinación del tributo y otro el de devoluciones, que es el que ahora se discute.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 16 de febrero de 2012, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos objeto de control de legalidad y determinó el impuesto a cargo de la sociedad demandante, conforme con las siguientes consideraciones:

2.3.1. Rechazo de gastos de pensiones de jubilación por

\$198.114.998.

El Tribunal sostuvo que el acuerdo entre Nabisco Royal Inc. y Kraft Foods Colombia S.A. consistió en que Nabisco le facturaría a Kraft unos honorarios denominados “*cross charge*”, calculados a partir del valor de las pensiones de jubilación de personal de la planta que Nabisco Royal Inc. tenía a su cargo en el año 2004. Que, luego, esta obligación se trasladó a Kraft Foods Colombia Ltda. como consecuencia de la fusión local de las empresas.

Que de conformidad con el artículo 111 del E.T., la viabilidad de la deducción está condicionada a la demostración efectiva de la realización de los pagos correspondientes a las pensiones de jubilación e invalidez.

Que en el requerimiento especial, la DIAN le pidió a la demandante que aportara los soportes de la deducción, pero que las pruebas que aportó no eran suficientes para establecer la procedencia de la deducción solicitada.

Adujo que en el expediente está probado que la sociedad que tiene a su cargo el pago de las pensiones de jubilación es Kraft Foods S.A., quien, en virtud de la operación de fusión, asumió el pago de dichos valores cuyo titular era inicialmente Nabisco Royal Colombiana. Que este hecho que se comprueba con los documentos aportados, según los cuales, Kraft Foods Colombia Ltda. asumió los pagos de las pensiones de Nabisco y, posteriormente, de Kraft Foods S.A., razón por la que Kraft Foods Colombia Ltda. le factura los pagos a Kraft Foods Colombia S.A.

Que, en consecuencia, para Kraft Foods Colombia Ltda. no se trata de un pago de pensiones a su cargo, pues corresponden a Kraft Foods Colombia S.A., y que diferente es que en virtud de la operación “*cross charge*” Kraft Foods Colombia Ltda. asuma el pago.

Que, de igual forma, cuando Kraft Foods Colombia Ltda. le factura a Kraft Foods Colombia S.A., el pago de la factura o nota de crédito constituye un ingreso para la primera, que, lógicamente, no es deducible, pues no se trata de obligaciones a su cargo, sino de un ingreso.

Por tanto, consideró procedente el rechazo de este valor.

2.3.2. Rechazo de gastos por provisiones de \$28.460.000,

\$909.217.000 y \$951.067.371

a. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$28.460.000

En relación con los gastos por provisiones por \$28.460.000 por “*corporate affaire*”, el Tribunal sostuvo que, conforme con el certificado del revisor fiscal de la sociedad actora, esa provisión no fue revertida, y que, en consecuencia, permanecía en la contabilidad de la contribuyente. Es decir que, según el Tribunal, no fue deducida en la declaración de renta por el año gravable 2004, razón por la que no era procedente su rechazo.

b. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$909.217.000

De la provisión por \$909.217.000, el Tribunal advirtió que, de ese valor, la DIAN mantuvo el rechazo de \$812.062.431, por falta de soportes.

Indicó que el certificado del revisor fiscal de la sociedad actora y el dictamen pericial practicado, daban cuenta de que la provisión fue revertida en su totalidad durante el año 2004, razón por la que era procedente reconocer la deducción.

c. Rechazo de gastos por provisiones por valor de \$951.067.371

De la provisión por \$951.067.371, el *a quo* señaló que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN señaló que “*la partida objeto de discusión está integrada por la suma de los valores de \$246.037.461, \$436.686.740, \$140.969.7274 y \$127.373.443, los cuales consideró la administración carecían de soporte a efectos de solicitar la deducción*”.

Dijo que, no obstante, en la misma resolución aceptó valores que encontró soportados en cada una de las partidas mencionadas, así:

Partida	Suma aceptada	Suma rechazada
\$246.037.461	\$139.123.738	\$106.913.722
\$436.686.740	\$436.686.840	\$0
\$140.969.727	\$117.024.195	\$23.945.532
\$127.373.443	\$103.313.700	\$24.059.743
	TOTALES	
\$951.067.371	\$796.148.473	\$154.918.997

Que, conforme con lo anterior, la suma en discusión era de \$154.918.997, suma que correspondía a lo efectivamente rechazado por la DIAN en la Resolución No. 900038 del 3 de junio de 2009.

Afirmó que luego de revisar el certificado del revisor fiscal y el dictamen pericial que aparecen en el expediente, se advierte que las partidas fueron revertidas en su totalidad, razón por la que era procedente reconocer, en favor de la demandante, dicha partida como deducible.

2.3.3. Rechazo de gastos de personal por valor de \$12.000.000 y gastos operacionales de ventas de \$1.260.639.372

En lo que tiene que ver con los gastos de personal por \$12.000.000, el Tribunal advirtió que dicho pago, efectuado a la empresa Human Perspective Inter S.A., consistió en un pago laboral asumido en virtud del contrato laboral firmado con el señor Arthur Owen, cuyo objeto era el acompañamiento en la selección de personal y en la transición de su retiro.

Indicó que en los antecedentes administrativos aparecía el reporte de los pagos hechos al señor Owen Torres, el formato de liquidación de aportes sociales a nombre del señor Arthur Alwin Anthony Owen Torres, el contrato laboral de trabajo suscrito por Nabisco y el señor Owen Torres, así como el acta de conciliación laboral suscrita entre KraftFoods Colombia y el señor Owen Torres.

Sostuvo que luego de revisar los documentos reseñados, no se advirtió la necesidad ni la proporcionalidad del gasto o presunto pago laboral por \$12.000.000. Tampoco se encontró documento o soporte que diera cuenta de la causación del gasto y el cumplimiento de los requisitos para que procediera la deducción como pago laboral. Que en consecuencia, no era procedente la deducción pedida.

En cuanto a la deducción de \$1.260.369.000, correspondiente a gastos operacionales de administración, el Tribunal advirtió que el valor está compuesto por cuatro partidas determinadas en la liquidación oficial de revisión, así:

- \$266.377.358 por pago de bonificaciones realizadas por la

cancelación del contrato a Gustavo Franco.

- \$271.615.114 por bonos de cumplimiento de objetivos fusión Nabisco a Kraft Ltda.
- \$206.494.808 por bonos de cumplimiento de objetivos fusión Nabisco a Kraft Ltda.
- \$515.882.092 por fiscal bono y/o conv. voluntario.

En cuanto al pago de bonificaciones al señor Gustavo Franco, el Tribunal encontró probado que los pagos estaban debidamente soportados en los documentos obrantes en los antecedentes administrativos. Que dicho pago correspondía a un gasto laboral necesario, que estaba debidamente identificado y que contaba con los soportes requeridos para el efecto, razón por la que era procedente la deducción.

De los bonos restantes, el *a quo* sostuvo que, conforme con la jurisprudencia reseñada del Consejo de Estado, los bonos por cumplimiento o pagos laborales ocasionales son deducibles cuando hacen parte o son susceptibles de generar un ingreso en la actividad productora de renta, y cuando cumplan los requisitos de necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del E.T.

Afirmó que de las pruebas aportadas al expediente, no era posible determinar la necesidad y proporcionalidad de dicho gasto, pues se trata de una relación simple de cifras sin un nexo causal determinado respecto de la actividad generadora de renta. Que tampoco se acreditó el momento en el que se generó el gasto de manera concreta, ni contienen un destinatario específico al que se hubiere generado el pago y, por ende, un costo para la compañía. Que, por lo tanto, no se cumplió con lo dispuesto en el artículo 87-1 del E.T.

Por lo anterior, consideró procedente la deducción por valor de \$266.377.358 del E.T. y rechazó la suma de \$993.992.014 correspondientes a bonos.

2.3.4. Rechazo de los gastos por ajustes por inflación sobre depreciación y amortización por \$161.270.418

En cuanto a los gastos por ajustes por inflación sobre depreciación y

amortización, por valor de \$161.270.418, el Tribunal advirtió que ese valor no se registró en la cuenta de corrección monetaria, sino en los renglones 56 y 57 de la declaración, actuación que contradice lo dispuesto en los artículos 348 y 350 del E.T.

Que, en consecuencia, no era procedente la deducción.

2.3.5. Sanción por disminución de pérdidas de \$2.393.179.000

El *a quo* precisó que para levantar la sanción por disminución de pérdidas debían concurrir los mismos eximentes que establece la ley para la sanción por corrección e inexactitud.

Adujo que no era procedente levantar la sanción, porque no se evidenció la diferencia de criterios en el derecho aplicable, sino en la acreditación de los requisitos para el acceso a los beneficios tributarios. Que, bajo este presupuesto, encontró probado que la demandante declaró deducciones a las que no tenía derecho y que no fueron debidamente soportadas.

Como consecuencia de lo expuesto, el Tribunal efectuó una nueva liquidación, en la que finalmente se determinó un saldo a favor de la contribuyente por valor de \$2.793.382.000.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

2.4.1. Del recurso presentado por la DIAN

La DIAN sostuvo que pese a que la sentencia de primera instancia analizó las certificaciones del revisor fiscal de la sociedad actora y el dictamen pericial rendido en el proceso, omitió la amplia y juiciosa argumentación hecha por la entidad.

Dijo que en la resolución que resolvió el reconsideración se analizaron las pruebas aportadas y recaudadas, y con base en estas se concluyó que no estaban probadas las reversiones de las provisiones en discusión, así como el hecho de que no fueron tenidas en cuenta para determinar la renta. Por el contrario, encontró pruebas que daban cuenta de que parte de esas provisiones si afectaron la determinación del impuesto en discusión.

Citó apartes de la resolución aludida para puntualizar que no bastaba con que en las certificaciones del revisor fiscal y en el dictamen pericial se afirmara que las provisiones fueron revertidas a 31 de diciembre de 2004, pues se dio el evento de

que el saldo de la provisión al final del año no coincidía con el valor reversado o con el valor que se mostró en la conciliación.

Dijo que si una provisión tiene movimientos mensuales, y durante el año ha sido objeto de disminuciones, el saldo final del año no refleja los gastos realizados al disminuir la provisión. De tal forma que al reversar el saldo al final del año, no se reversan todos los pagos hechos al momento de la constitución de la provisión, sino solo los que reflejan el saldo. Así, agregó, sin importar que la provisión se haya reversado o que no se haya tenido en cuenta para la determinación de la renta, como sostuvo el *a quo*, lo cierto es que si disminuyeron la renta de la sociedad.

a. Rechazo de la provisión de \$28.460.000

Sostuvo que el Tribunal no tuvo en cuenta la improcedencia de haber disminuido la provisión del año 2004, con base en unos pagos realizados en el 2005, por valor de \$29.030.430. Agregó que esto implica que parte de la provisión afectó fiscalmente el ejercicio del 2004, pues los pagos hechos en el 2005 no se hicieron contra la caja de ese ejercicio, sino que disminuyeron la provisión hecha en el 2004.

Por lo anterior, dijo que no es cierta la afirmación del *a quo* en cuanto a que la provisión subsistía en la contabilidad de la demandante para el año 2005, y que por tanto no fue deducida en el impuesto de renta de 2004, puesto que el valor de \$29.030.430, con el que se disminuyó irregularmente la provisión del 2004, con base en gastos del 2005, es superior a los \$28.460.000 rechazados. Esto, agregó, confirma el rechazo de la provisión, sin importar que el saldo no se haya tenido en cuenta en la depuración de renta del 2004.

b. Rechazo de la provisión de \$909.217.000

La DIAN, nuevamente, citó apartes de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, para sostener que no compartía la decisión de primera instancia en cuanto al análisis del material probatorio hecho por el *a quo*.

Dijo que, sobre el particular, la Resolución 900038 sostuvo: “*En el anexo a la declaración correspondiente a movimientos provisiones (folio 109), se debería reflejar como disminución, el valor correspondiente a las reversiones efectuadas a la provisión que el recurrente aduce y en dicho anexo, la cuenta 26309500 presenta disminuciones por valor de \$44.251.030 que no refleja de ninguna manera las afirmaciones realizadas por el recurrente.*”

Que lo anterior cobra mayor relevancia si se tiene en cuenta que ni el dictamen pericial ni la sentencia dieron importancia a la afirmación del perito, en la que dijo que la “*provisión por valor de \$812.062.431 fue constituida por medio del documento*

No. 800025872 y reversada en su totalidad durante el año gravable 2004, a través del documento No. 800025871 por valor de \$812.062.431.”

Dijo que el Tribunal no dio importancia al hecho de que, contablemente, con un documento de numeración anterior (800025871), la demandante haya reversado una provisión realizada con un documento identificado con el número 800025872. Esto, a su juicio, evidencia la falta de técnica en los asientos contables de la sociedad, aunado a la inobservancia de las disposiciones sobre registros y libros de contabilidad contenida en los artículos 123 y 124 del D. R: 2649/1993.

c. Rechazo de la provisión de \$951.067.371

En cuanto a la provisión por \$951.067.371, la DIAN pidió que se tuvieran en cuenta las consideraciones efectuadas sobre la constitución de las provisiones y sobre cómo el hecho de reversar los saldos al final del año no implica que no hayan tenido incidencia en la determinación de la renta.

d. Rechazo gastos operacionales de ventas de \$1.260.369.000

La DIAN indicó que no es cierto que este gasto estuviera conforme con el artículo 107 del E.T, como equivocadamente concluyó el Tribunal, pues lo cierto es que se probó que el gasto no era necesario.

Dijo que un gasto es necesario cuando sin él no es posible generar renta. Que, en el caso, era importante determinar qué tan necesario era que se concediera la bonificación al señor Gustavo Franco, una vez realizada la gestión y cumplido el encargo, y si con o sin la bonificación, la productividad de la empresa resultaba inamovible en lo que respectaba a la prestación del servicio por parte del trabajador retirado.

Recordó que, por mandato del artículo 107 ibídem, las expensas se deben evaluar con el criterio de necesidad y que si a primera vista se podía observar que dicha erogación no era necesaria para producir o coadyuvar a producir la renta de la sociedad, debía rechazarse la deducción.

Por todo lo anterior, pidió que se revocara la decisión de primera instancia y que, en su lugar, se denegaran las pretensiones de la demanda.

2.4.2. Del recurso de apelación presentado por Kraft Foods Colombia Ltda.

a. Rechazo de gastos de pensiones de jubilación por \$198.114.998

Kraft Foods Colombia Ltda. sostuvo que el *a quo* reiteró el error cometido por la DIAN en los actos acusados, ya que a pesar de la demandante probó que el valor de \$198.114.998 correspondía al ajuste contable de un ingreso sobreestimado, insistió en concluir que se trató de la deducción de pensiones de jubilación.

Dijo que existen pruebas suficientes que reflejan que el valor solicitado como deducción por \$198.114.998 correspondió a un menor ingreso que, por técnica contable, debió llevarse como gasto.

Explicó que el ingreso registrado en el año 2004 por concepto de “*Cross Charge*” ascendió a la suma de \$358.370.918, el que fue incluido en la declaración de renta de ese mismo año. Que dentro de los valores facturados a Kraft Foods Colombia S.A. (\$358.370.918), KRAFT incluyó un valor que no correspondía, en cuantía de \$198.114.998, razón por la que procedió a disminuir el ingreso en este valor, suma que luego fue reintegrada a Kraft Foods Colombia S.A. Este reintegro, agregó, se registró contablemente como un gasto.

Insistió en que se violó el principio de correspondencia, porque la DIAN no propuso el rechazo de ese gasto en el requerimiento especial, pues allí solo se dijo que Kraft Foods Colombia Ltda. no había aportado los soportes del gasto, y luego, en la liquidación oficial acusada, rechazó el valor deducido porque, supuestamente, no cumplía los requisitos del artículo 107 del E.T.

Insistió en que mientras que en el requerimiento especial, el rechazo se fundamentó en el desconocimiento del ajuste (nota de crédito) de la partida, por ausencia de prueba, en la liquidación de revisión el rechazo se fundamentó en que no se había acreditado que Kraft Foods Colombia Ltda. podía deducir el valor por concepto de pensiones. Y, como si no fuera suficiente, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración señaló que no era cierto que Kraft Foods Colombia Ltda. hubiera asumido el pago de pensiones, sino que éstos estaban a cargo de Kraft Foods Colombia S.A.

b. Rechazo de gastos de personal por valor de \$12.000.000

La demandante indicó que el valor de \$12.000.000 es procedente como deducción, porque correspondió a la erogación pagada a un tercero con el fin de seleccionar a la persona que habría de ocupar un cargo directivo en Kraft Foods Colombia Ltda.

Sostuvo que el pago está demostrado amplia y suficientemente, razón por la que debía revocarse la glosa, pues ni la DIAN ni el Tribunal hicieron una adecuada valoración probatoria, y arribaron a conclusiones inexactas sobre la falta de

proporcionalidad, pues el gasto corresponde al 0.0108% del valor total de los ingresos netos de Kraft Foods Colombia Ltda. Que, por ende, la falta de proporcionalidad alegada no está demostrada ni motivada.

Dijo que el pago de bonos de cumplimiento de objetivos de fusión Nabisco a Kraft Foods Colombia Ltda. y de bonos fiscales por cumplimiento de metas, constituyen un gasto más que necesario y relacionado con la actividad productora de renta, razón por la que era procedente la deducción.

Insistió en la violación del principio de correspondencia, pues a pesar de que en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, la DIAN afirmó que el gasto no cumplía los requisitos de necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del E.T., en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración afirmó lo contrario. Señaló que el Tribunal concluyó que no se había reunido, tampoco, los requisitos del artículo 87-1 del E.T., aspecto que solo fue alegado por la DIAN en la resolución del recurso de reconsideración y frente al que la sociedad no pudo ejercer el derecho de defensa.

c. Rechazo de los gastos por ajustes por inflación sobre depreciación y amortización por \$161.270.418

La demandante adujo que no existe ninguna razón para rechazar la suma de \$161.270.418, correspondiente al ajuste por inflación de la depreciación y la amortización acumulada, por el sólo hecho de encontrarse registrada como deducción en los renglones 56 y 57, y no en el renglón 59.

Anotó que si bien es cierto que la sociedad registró el efecto de los ajustes por inflación en las cuentas 5160990000, 5165990000, 5260990000 y 51655990000, ello no implica que la expensa no sea deducible.

Explicó que al momento de registrar el ajuste de la depreciación acumulada (en el crédito), debió llevar la contrapartida a la cuenta corrección monetaria (en el débito). Sin embargo, la sociedad llevó la depreciación acumulada al crédito de esa cuenta y debitó como contrapartida el mismo valor en las cuentas de gastos por depreciación y amortización (cuentas 5160 y 5165), conservando la misma naturaleza que si la hubiera registrado como un débito en la cuenta corrección monetaria, es decir, un gasto.

Dijo que la cuenta de corrección monetaria, que se reflejó en el renglón 59 de la declaración cuestionada, demuestra que la exposición a la inflación generó, en el año 2004, una pérdida por valor de \$3.063.518.000, esto es, para efectos tributarios debió registrar un gasto, como en efecto lo hizo en el renglón 59-pérdida por exposición a la inflación de la declaración de renta de 2004.

Señaló que el ajuste por inflación a la amortización y a la depreciación acumulada generó un gasto adicional por concepto de depreciación y amortización, en cuantía de \$161.270.418, que se registró en los renglones 56-gastos operacionales de administración y 57-gastos operacionales de ventas.

Afirmó que de aceptarse las razones de la DIAN y del Tribunal para mantener el rechazo, se violaría el artículo 228 de la Constitución Política, que predica la prevalencia del derecho sustancial sobre lo formal. En el caso, agregó, el efecto de la inflación, sin importar que la misma se haya registrado en la cuenta de corrección monetaria o en las cuentas de gasto, generó como resultado una pérdida por exposición a la inflación, y como tal se reflejó en los renglones 56, 57 y 59 de la declaración de renta del 2004.

Por lo anterior, insistió en que se configuró la falsa motivación de los actos demandados, porque no está demostrado que la sociedad haya deducido dos veces el ajuste por inflación sobre la amortización y la depreciación. Y que, por el contrario, lo que está probado es que, en efecto, el registro del ajuste solo fue llevado a la cuenta de gasto, de tal forma que el efecto de ese registro es neutro y no afecta la determinación del impuesto.

d. Sanción por disminución de pérdidas

La parte actora pidió que se revocara la sanción por disminución de pérdidas, porque en este caso no existió hecho sancionable por inexactitud, sino que las glosas provinieron de la inadecuada valoración de las pruebas que reposan en el expediente.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes alegaron de conclusión y reiteraron los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no conceptuó en este caso.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide si se ajusta a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000031 del 8 de mayo de 2008 y la Resolución 900038 del 3 de junio de 2009, que modificaron la declaración del impuesto de renta y complementarios del año 2004, presentada por la sociedad Kraft Foods Colombia Ltda.

Los problemas jurídicos que debe resolver la Sala son: i) si los actos administrativos acusados son nulos por falsa motivación y, ii) si la DIAN violó el principio de correspondencia desarrollado en el artículo 711 del Estatuto Tributario. Para el efecto, la Sala analizará cada una de las glosas propuestas en los actos demandados y decidirá si son o no procedentes.

Para resolver, se parte de los siguientes hechos probados no discutidos:

3.1. HECHOS PROBADOS

- El 12 de abril de 2005, Kraft Foods Colombia Ltda. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2004, corregida, posteriormente, el 20 de marzo de 2007, en la que se determinó un saldo a favor de \$3.754.370.000³.
- El 14 de junio de 2007, la DIAN expidió el requerimiento ordinario No. 310632007000179, en el que pidió a la demandante que aportara la siguiente información:
 - Estados financieros presentados a la Superintendencia de Sociedades por el año gravable 2004, con sus respectivos anexos.
 - Soportes Gastos cta. 519595 según auxiliar por concepto provisión de Corporate Affairs según auxiliar y documento N° 100027259 de julio 16 de 2004, que fueron entregados.
 - Soportes Cta. 519595 por \$28.460.000 por concepto de provisión de Corporate Affairs según auxiliar y documento N° 100027259 de julio 16 de 2004.
 - Soportes Cta. 521095 por \$87.026.488 por concepto de honorarios y según auxiliar.
 - Soportes de la cuenta 523595 por valor de \$1.157.633.669, \$533.959.839, \$180.879.420, \$150.800.456 y \$255.081.979 cuyos conceptos son fusión Nabisco a Kraft Ltda. y de acuerdo a auxiliar entregado.

³Folio 185 c.p.1.

- Soportes de la cuenta 510548 por valor de \$515.852.092, \$266.377.358, \$271.615.114 y \$206.494.808 cuyos conceptos son fusión Nabisco y de acuerdo a auxiliar entregado.
 - Auxiliar por terceros de la cta. 417501 por concepto de devoluciones en precios por \$5.620.782.637.
 - Auxiliares por terceros de las ctas 511035 y 521035 por asesoría técnica y soportes representativos en forma aleatoria.
 - Soporte Cta. 516520 por \$156.020.000 por amortización diferidos propiedad ajena.
 - Estados financieros de la empresa Nabisco Royal Inc. Sucursal Colombia NIT 891.300.212-5 a diciembre 31 de 2003, que hicieron parte de la escritura de fusión 00737 de marzo 23 de 2004.
 - Balance consolidado de la fusión preparado a diciembre 31 de 2003 y el cual hizo parte de la escritura de fusión N° 00737 de marzo 23 de 2004.
 - Sustento jurídico para el cálculo de la renta presuntiva por el año gravable 2004 por valor de \$1.135.000.
- El 6 de julio de 2007, la contribuyente presentó respuesta al requerimiento ordinario.
- El 4 de septiembre de 2007, la DIAN expidió el Requerimiento Especial No. 310632007000154, en el que propuso la disminución del saldo a favor de \$3.754.370.000 a \$1.002.423.000, con fundamento en lo siguiente:

“1. Que a la sociedad objeto de la presente investigación se le solicitó mediante Requerimiento Ordinario No 310632007000179 (folios 514 a 516) de fecha 14 de junio de 2007 notificado el 21 de 3 junio de 2007, los soportes de algunos gastos registrados por la sociedad así:

1.1. Gastos registrados en la cuenta 519595 según auxiliar y conciliación contable por \$198.114.997 (folios 142, 178 y 209), de los cuales la sociedad mediante respuesta radicada con No 0007983 de fecha 6 de julio de 2007

(folio 517), anexó las notas contables Nos 100066337, 100066337, 100066339 y 16000002408 (folios 550 a 554) las cuales corresponden a reclasificaciones por mayor valor cobrado por pensiones, así:

CUENTA 519595		
COMPROBANTE	DEBE	HABER
100066337		198.114.997
100066338	198.114.997	
100066339	198.114.997	
TOTAL	396.229.994	198.114.997
SALDO	198.114.997	

CUENTA 423010		
COMPROBANTE	DEBE	HABER
100066337	198.114.997	
100066338		198.114.997
100066339		198.114.997
16000002408	198.114.997	
TOTAL	396.229.994	396.229.994
SALDO	0	

CUENTA 3500006		
COMPROBANTE	DEBE	HABER
16000002408		198.114.997
TOTAL	0	198.114.997
SALDO		- 198.114.997

Como se puede observar al realizar la operación de las partidas ajustadas, en la cuenta 519595 se registra el gasto que esta siendo solicitado como una deducción de la sociedad, del que no envía el soporte correspondiente, habiendo sido solicitado con el requerimiento ordinario antes indicado, por lo que la Administración procede a rechazar la suma de **\$198.114.997**, declarados en el renglón 56 gastos operacionales de administración de la declaración de renta año gravable 2004.

1.2. Se solicitó soporte de \$28.460.000 registrados en la cuenta 519595 según documentos aportados por el contribuyente (folios 326 al 328), partida de la cual no se recibió respuesta, por lo que la administración procede a rechazar el valor de **\$28.460.000**, declarados en el renglón 56 gastos operacionales de administración de la declaración de renta año gravable 2004.

1.3. De la cuenta 521 095 otros honorarios se solicitaron soportes por valor de \$87.026.488 (folio 180), de los cuales el contribuyente en respuesta al requerimiento ordinario soportó con la correspondiente factura los siguientes valores:

FACTUR A	ASUNTO	VALOR	FOLI O
1604	Honorarios profesionales	\$17.600.00 0	558
1671	Proceso individual de outplacement e	\$6.500.000	564
262340	Olimpica S.A. Exhibiciones	\$25.000.00 0	566

	adicionales		
1421	HPI Proceso ejecutivo de outplacement	\$6.087.360	568
	TOTAL SOPORTADO	\$55.187.360	

De acuerdo con el anterior cuadro se deduce que el contribuyente, no aportó soportes por valor de **\$31.839.128**, los cuales fueron registrados en el renglón 57 Gastos operacionales de ventas de la declaración de renta año gravable 2004.

1.4. Se solicitó soporte de los gastos que se reflejan en la cuenta 523595 Otros servicios por valor de \$1.157.633.669 (folio 204), en respuesta al requerimiento ordinario la sociedad adjunta copia de las notas contables Nos 800025872 y 800025871 (folios 571 y 573) en las que muestra los siguientes ajustes con respecto a esta partida:

CUENTAS 523595		
COMPROBANTE	DEBE	HABER
800025871		812.062.431
800025872	1.157.633.669	
TOTAL	1.157.633.669	812.062.431
SALDO	345.571.238	

CUENTAS 5905010		
COMPROBANTE	DEBE	HABER
800025871		1.157.633.669
800025872	812.062.431	
TOTAL	812.062.431	1.157.633.669
SALDO		345.571.238

Del análisis efectuado se concluye que la sociedad debería de haber registrado en la cuenta 52359520 el valor de \$345.571.238 y no la suma de \$1.157.633.669, pero al revisar los libros auxiliares de la cuenta 52359520 (folio 204) se observa que no se encuentran reflejada la nota crédito por valor de \$812.062.431, y que además el valor de \$1.157.633.669 se está registrando como deducción en la declaración de renta año gravable 2004, de acuerdo a la revisión realizada a la conciliación suministrada por la sociedad (folios 147, 181 y 204). De este rubro la sociedad en respuesta al requerimiento ordinario aportó los siguientes soportes:

FACTUR A	ASUNTO	VALOR	FOLIO
112827	Icoltrans – operación de transporte	\$2.773.686	577
107193	Icoltrans – operación de transporte	\$6.674.994	578
113250	Icoltrans – operación de transporte	\$17.056.614	579
113251	Icoltrans – operación de transporte	\$22.579.704	580
112826	Icoltrans – operación de transporte	\$6.549.324	581

107173	Icoltrans – operación de transporte	\$5.255.136	583
TOTAL SOPORTAD O		\$60.889.45 8	

En relación a esta partida podemos establecer que la sociedad dejó de aportar soportes de esta partida por valor de **\$1.096.744.211**, que se encuentran declarados en el renglón 57 Gastos operacionales de ventas de la declaración objeto de la presente investigación.

1.5. De la cuenta 523595 otros, además del soporte del valor citado en el numeral anterior se pidieron los soportes de los siguientes rubros que se encuentran registrados en el libro auxiliar de esta cuenta por, valor de \$533.959.839, \$180.879.240, \$150.800.456 y \$255.081.979 (folios 147, 181 y 204), de los cuales el contribuyente en respuesta al requerimiento ordinario adjuntó copia de las notas contables (folios 585 a 588) en las cuales traslada los valores aquí mencionados de la cuenta 590501 a la cuenta 523595 cuyo concepto es fusión Nabisco a Kraft Ltda., pero de los cuales no aporta los soportes que determinan el gasto, razón por la que la Administración procede a desconocer el valor total correspondiente a la suma de estos rubros que es **\$1.120.721.514**, declarados en el renglón 57 Gastos operacionales de ventas de la declaración de renta año gravable 2004.

1.6. En relación a la cuenta 510548 Bonificaciones, se solicitó soporte de los siguientes valores que se registran en este rubro de acuerdo a libro auxiliar de la cuenta (folio 213) y conciliación contable fiscal por valor de \$515.882.092, \$266.377.358, \$271.615.114 y \$206.494.808 (folios 139, 176), de los cuales el contribuyente en respuesta al requerimiento ordinario adjuntó copia de notas contables y cuenta mayor (folios 591 al 616) donde se trasladan las sumas señaladas cuenta 590501 a la cuenta 510548 bonificaciones y en cuyo concepto anotan fusión Nabisco a Kraft Ltda., desconoce el valor total correspondiente a la suma de estos valores que es **\$1.260.369.372**, registrados en el renglón 56 Gastos operacionales de administración de la declaración de renta año gravable 2004.

De acuerdo a lo establecido en los numerales del 1.1. al 1.6., del presente requerimiento especial, son objeto de desconocimiento los rubros allí señalados por no haber sido aportados los soportes correspondientes de conformidad con lo establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario: **Sanción por no enviar información.** Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas en las que se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no correspondan, incurrirán en la presente sanción:
(...)"

- El 4 de diciembre de 2007, la demandante respondió el requerimiento especial y presentó los soportes para sustentar las glosas objeto de discusión⁴.
- El 8 de mayo de 2008, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000031⁵, que modificó la declaración del

⁴Folios 87 al 103 c.p.1.

⁵Folios 107 a 138 c.p.1.

impuesto de renta del año 2004, que presentó la demandante, en el siguiente sentido:

• Gastos operacionales de aduana	\$1.612.201.000
• Gastos operacionales de ventas	\$1.922.105.000
• Total deducciones	\$3.534.306.000
• Pérdida líquida	\$3.534.306.000
• Anticipo	\$135.029.000
• Sanción	\$2.393.179.000
• Saldo a favor	\$1.226.162.000

- Mediante escrito radicado el 11 de julio de 2008, la sociedad demandante presentó recurso de reconsideración, en el que sostuvo que había presentado todos los soportes correspondientes a las deducciones realizadas. En la misma fecha, la sociedad Kraft Foods Colombia Ltda. presentó corrección a la declaración, en la que liquidó un saldo a favor de \$3.511.318.000⁶.

- Mediante Resolución No. 900038 del 3 de junio de 2009, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración presentado por la demandante en el siguiente sentido:

• Gastos operacionales	\$1.612.201.000
• Gastos operacionales ventas	\$1.028.801.000
• Total deducciones	\$2.641.002.000
• Sanción	\$1.598.721.000
• Saldo a favor	\$2.032.357.000

Con fundamento en los anteriores hechos probados y no discutidos, la Sala resolverá, sin límite, el recurso de apelación presentado por las partes.

3.2. EL CASO CONCRETO

3.2.1. Consideraciones generales sobre la causal de nulidad de falsa motivación y sobre el principio de correspondencia en materia tributaria

⁶Folios 139 a 154 y 186 c.p.1.

a. De la falsa motivación como causal de nulidad de actos administrativos⁷

Los actos administrativos gozan de presunción de legalidad. Corresponde, por tanto, al interesado tipificar con precisión la causal y proponer el concepto de violación en el que funda la pretensión de nulidad.

Las causales de nulidad previstas en el artículo 84 del Decreto Ley 01 de 1984 se diseñaron a partir de los elementos del acto administrativo: la competencia, la forma y el procedimiento, el motivo y la motivación, el contenido u objeto. Vistos desde el punto de vista negativo los elementos configuran las causales de nulidad del acto administrativo: La incompetencia del funcionario o la autoridad; la expedición irregular —que incluye la falta de motivación—, la falsa motivación, la desviación de poder y la violación de la ley que, a su vez, ocurre por inaplicación, indebida aplicación e interpretación errónea.

Tratándose de la causal de nulidad por falsa motivación, la Sala reitera que esta causal se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos⁸.

⁷La Sala reitera el criterio fijado en la sentencia del 24 de mayo de 2012, demandante: María Stella Velásquez Pérez, demandada: DIAN. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁸El tratadista Manuel María Díez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto “debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional”; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener «1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el

b. Del principio de correspondencia

El principio de correspondencia es uno de los que rigen el proceso de determinación oficial de los tributos, previsto en el artículo 711 del E.T., conforme con el cual, la liquidación oficial de revisión debe contraerse exclusivamente a los hechos que hubieran sido considerados en el requerimiento especial o en su ampliación.

La Administración debe enviar el requerimiento especial previamente al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. Este acto debe contener todos los puntos de la declaración privada que se propone modificar, con las explicaciones en que se sustenta⁹.

El mismo ordenamiento señala que la liquidación oficial de revisión debe contener “*la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración*”¹⁰, pues, si no acepta la liquidación privada debe poner en conocimiento del administrado los motivos de esta decisión para que él pueda ejercer, de manera efectiva, el derecho de defensa y contradicción. La omisión de este requisito daría lugar a la causal de nulidad del numeral 4 del artículo 730 del E.T.

3.2.2. Rechazo de gastos de pensiones de jubilación por \$198.114.998. Principio de correspondencia y falsa motivación

La demandante dijo que la DIAN violó el principio de correspondencia y acusó los actos demandados de falsa motivación, en la medida en que se habrían analizado hechos no controvertidos en la actuación administrativa. Insistió en que los \$198.114.998 que registró como gasto correspondieron a un menor ingreso por concepto de “*Cross Charge*”, y no a un gasto por pensiones de otra empresa, como equivocadamente lo sostuvo la DIAN.

La DIAN rechazó la suma cuestionada porque la demandante no aportó las pruebas idóneas de los pagos a los pensionados, con los respectivos soportes de orden interno y/o externo, luego de establecerse que de los

autor de lacto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada”.

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: “1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental”. Manuel María Díez. “*El Acto Administrativo*”. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

⁹Art. 703. E.T.

¹⁰ Art. 712 E.T.

gastos registrados en la cuenta 519595 por \$198.114.997, la demandante aportó, únicamente, las notas contables correspondientes a las reclasificaciones por el mayor valor cobrado por pensionados.

Revisados los actos administrativos acusados, la Sala considera que no se violó el principio de correspondencia desarrollado en el artículo 711 del E.T.

En efecto, se advierte que en el requerimiento especial la Administración propuso al contribuyente modificar la declaración privada en el sentido de rechazar la suma de \$198.114.997, declarados en el renglón 56, porque la demandante no aportó prueba que soportaran la deducción, así:

“1.1. Gastos registrados en la cuenta 519595 según auxiliar y conciliación contable por \$198.114.997 (folios 142, 178 y 209), de los cuales la sociedad mediante respuesta radicada con No 0007983 de fecha 6 de julio de 2007 (folio 517), anexo las notas contables Nos 100066337, 100066337, 100066339 y 16000002408 (folios 550 a 554) las cuales corresponden a reclasificaciones por mayor valor cobrado por pensiones, así:

CUENTA 519595		
COMPROBANTE	DEBE	HABER
100066337		198.114.997
100066338	198.114.997	
100066339	198.114.997	
TOTAL	396.229.994	198.114.997
SALDO	198.114.997	

CUENTA 423010		
COMPROBANTE	DEBE	HABER
100066337	198.114.997	
100066338		198.114.997
100066339		198.114.997
16000002408	198.114.997	
TOTAL	396.229.994	396.229.994
SALDO	0	

CUENTA 3500006		
COMPROBANTE	DEBE	HABER
16000002408		198.114.997
TOTAL	0	198.114.997
SALDO		- 198.114.997

Como se puede observar al realizar la operación de las partidas ajustadas, en la cuenta 519595 se registra el gasto que esta siendo solicitado como una deducción de la sociedad, del que no envía el soporte correspondiente, habiendo sido solicitado con el requerimiento ordinario antes indicado, por lo que la Administración procede a rechazar la suma de \$198.114.997, declarados en el renglón 56 gastos operacionales de administración de la declaración de renta año gravable 2004.”

En la respuesta al requerimiento especial, la demandante sostuvo:

“1. Se nos solicita sustentar los gastos registrados en la cuenta No. 519595 según auxiliar y conciliación contable por COP \$198.114.998, y que fueron consignados en el casillero 56 – dentro del total de los Gastos Operacionales de Administración de la Declaración Jurada del Impuesto a la renta del año 2004.

(...)

Luego de revisar la relación del personal pensionado recibido en el proceso de fusión, se observó que existía personal de planta como administrativo. En ese caso, se consideró que el personal pensionado que corresponde a personal de planta sea facturado a Kraft Foods Colombia S.A., y el personal pensionado administrativo sea asumido por Kraft. Es por ello que, Kraft factura en forma mensual a Kraft Foods Colombia S.A. (empresa industrial), reembolsándose de esa manera los importes que le corresponde a dicho personal pensionado.

Durante el año 2004, Kraft emitió a la empresa industrial facturas por concepto de personal pensionado la suma de COP \$358.370.918; sin embargo, dicho importe se encontraba en exceso al contener importes de algunos pensionados que no pertenecían a la planta. De tal manera que, la empresa industrial emite una nota ajustando los importes involucrados por un importe de COP \$160.255.920.

La relación de facturas emitidas por Kraft por este concepto durante el año 2004, es como sigue:

*KraftFoods Colombia Ltda.
Relación de facturas por personal pensionado año 2004
(En Pesos Colombianos)*

Periodo	Nº Factura	Importe de factura (1)	Importe de pensión (1)
Enero	90410738	16.671.852	14.568.720
Febrero	90414251	33.343.704	14.568.720
Marzo	90418379	33.343.704	14.568.720
Abril	95000881	33.343.704	14.568.720
Mayo	95005701	33.343.704	14.568.720
Junio	95016870	33.343.704	29.137.440
Julio	95027095	33.343.704	14.568.720
Agosto	95021887	33.343.704	14.568.720
Septiembre	95027095	23.879.413	14.568.720
Octubre	9532448	23.879.413	14.568.720
Noviembre	95037037	23.879.413	14.568.720
Diciembre	95041129	23.879.413	29.137.440
Diciembre	95042844	12.775.486	
Total		358,370.918	160.255.920
Nota de Crédito	1600002408		198.114.998

(1) Estos importes no contienen IVA

(...)

Luego, al practicar la liquidación oficial de revisión, la Administración rechazó la deducción porque la demandante no aportó las pruebas idóneas de los pagos a pensionados, con los respectivos soportes de orden interno y/o externo, luego de

establecer que de los gastos registrados en la cuenta 519595 por \$198.114.997, la demandante solo aportó las notas contables de las reclasificaciones por el mayor valor cobrado por pensionados.

Finalmente, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, luego de analizar los documentos aportados por la demandante, concluyó que la deducción no reunía los requisitos especiales previstos en el artículo 111 del Estatuto Tributario, para las deducciones de pensiones de jubilación e invalidez.

Para la Sala, la actuación no desconoció el principio de correspondencia, puesto que la glosa siempre giró en torno a la procedencia de los gastos en cuantía de \$198.114.997. Precisamente por el hecho de que la demandante alegó que le pagaron más de lo que correspondía por pensiones, le correspondía probar que el mayor ingreso percibido y que le habría tocado devolver correspondían a los conceptos por ella misma alegados.

Vale la pena resaltar que la exposición de nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener una glosa no desconoce el principio de correspondencia, y que lo que está prohibido es que se incluyan hechos nuevos o glosas diferentes de las propuestas en el requerimiento especial¹¹, lo que no ocurrió en el presente caso.

Igualmente, tampoco se observa que se haya configurado la causal de falsa motivación de los actos acusados, toda vez que las razones que tuvo en cuenta la DIAN para rechazar la deducción estuvieron debidamente sustentadas.

En efecto, al evidenciar que la demandante había registrado en la cuenta 519595 un gasto que llevó como deducible en la declaración de renta de 2004, la DIAN requirió los respectivos soportes de la operación. Sin embargo, la sociedad actora solo explicó que el valor de \$198.114.998 correspondió a un cobro de más efectuado a Kraft Foods Colombia S.A., por el pago de pensiones en virtud del acuerdo “*Cross Charge*”, ante lo cual tuvo que hacer la respectiva nota crédito en la contabilidad. Y, adicionalmente, aportó las notas contables de las reclasificaciones por el mayor valor cobrado, pero no aportó los documentos soporte que le permitieran corroborar a la DIAN lo alegado por la propia demandante, esto es, que se trataba de pagos recibidos de más por concepto de ciertas pensiones.

Así, lo cierto es que la demandante no aportó las pruebas que la DIAN requirió para desvirtuar la glosa, de tal forma que no existe razón alguna para alegar que las razones aducidas por la DIAN no se ajustaron a la realidad, o que se dejaron de valorar las pruebas aportadas, cuando ocurrió lo contrario.

¹¹ Sentencia del 2 de febrero de 2012, Expediente 16760, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

El cargo no prospera.

3.2.3. Rechazo de gastos por provisiones de \$28.460.000, \$909.217.000 y \$951.067.371

3.2.3.1. Falsa motivación de los actos acusados

a. Provisión por \$28.460.000 por concepto de “Corporate affaire”

La demandante alegó que la provisión por \$28.460.000 fue considerada por la DIAN como un gasto no deducible en la determinación de la pérdida tributaria del año 2004, cuando en realidad correspondía a la provisión de un gasto en el que no se incurrió y que, como tal, no fue deducido del impuesto de renta.

La DIAN sostuvo que la demandante no probó que el valor de la provisión no fue llevado como deducible en la declaración de renta del 2004. También, sostuvo que el certificado del revisor fiscal no era prueba suficiente para establecer que, en efecto, la provisión fue revertida.

En las pruebas que aparecen en el expediente, se advierte que el certificado del revisor fiscal estableció:

“4. De acuerdo a los registros contables de Kraft Foods Colombia Ltda., durante el año gravable 2004 Kraft Foods Colombia Ltda., constituyó varias provisiones por concepto de corporate affairs por valor total de \$135.752.440, las cuales se contabilizaron en las cuentas PUC 26059507, 26059508 y 26059509, teniendo como contrapartida las cuentas PUC 519595, 510584, 520584 y 426501.

5. Mediante comprobante de contabilidad No. 100027259 de 16 de junio de 2004, Kraft Foods Colombia Ltda. constituyó una provisión por valor de \$28.460.000 por concepto de Corporate Affairs la cual registró en la cuenta PUC 26059550903 contra las cuentas PUC 5195959090, 5195959080 y 5195959070. La anterior partida hace parte de los \$135.752.440 correspondientes a los aumentos de la provisión mencionados en el punto anterior.

6. Al 31 de diciembre de 2004 la provisión indicada en el punto 5) anterior, no había sido reversada”¹².

De acuerdo con lo dispuesto en dicha certificación, para el año 2005, la provisión objeto de rechazo no había sido revertida, es decir que, permanecía registrada en la contabilidad de la contribuyente, lo que implica que no fue deducida en el denuncia de renta del año 2004.

¹²Folio 857 c.p.2.

Ahora, a juicio de la DIAN, no bastaba con que el certificado del revisor fiscal afirmara que la provisión no había sido revertida a 31 de diciembre de 2004, sino que se debía tener en cuenta que dichas provisiones sí tuvieron incidencia en la determinación de la renta del año 2004, disminuyéndola.

Sobre el particular, la Sala ha considerado que, conforme con el artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trata de presentar a la DIAN las pruebas contables que son requeridas, son suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes.

Ha sido criterio de la Sala que para que los certificados de revisor fiscal sean válidos como prueba contable, deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Además, de expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales o que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; deben informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico¹³.

También se ha precisado que tales certificados deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. No pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues *“en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones”*¹⁴.

Lo anterior no significa que la Sala exija una tarifa legal en cuanto al certificado de revisor fiscal. La necesidad de que el certificado contable sea completo, detallado y coherente, responde al hecho de que precisamente es prueba contable y, como tal, podría reemplazar, en principio, la labor de verificación directa que debe realizar el juez o el funcionario administrativo sobre los documentos contables del contribuyente.

Además, del artículo 777 del Estatuto Tributario no se deduce la aceptación incondicional del certificado del revisor fiscal como verdad real de una operación del contribuyente que deba constar en su contabilidad.

¹³ Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. C.P. Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁴ Sentencias de 25 de noviembre de 2004 Exp.14155 C. P. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.

Precisamente, esta prueba, como tal, no está sometida a una tarifa legal. Su valoración se hace de acuerdo con la sana crítica. En virtud de este principio el juez tiene la facultad de analizar el certificado y los elementos que se tuvieron en cuenta para expedirlo, de manera que si el juez no encuentra que esté bien fundamentado, tiene la facultad de separarse de él. Por ello, depende de la eficacia e idoneidad del certificado que el juez lo acepte como prueba contable.

En el caso *sub examine*, el certificado cuestionado por la DIAN se refirió a los números de las cuentas PUC en las que se registró la provisión objeto de discusión, y las contrapartidas de las mismas, además de las fechas de los registros contables, lo que para la Sala da veracidad a lo expuesto por el Revisor Fiscal.

Aunado a lo anterior, el dictamen pericial aportado al expediente¹⁵ da cuenta de que la provisión por el valor de \$28.460.000, correspondiente a *Corporate Affairs*–Provisiones de gastos varios de la Compañía– no se incluyó como deducción en la declaración de renta de la contribuyente por el año gravable 2004.

Así, se encuentra probado que, como afirmó la demandante, el valor que fue glosado por la DIAN como una deducción improcedente, por falta de soportes, en realidad correspondió a la provisión de un gasto en el que no se incurrió en el año 2004. Por tanto, tampoco fue registrado como deducible en la declaración de renta de ese periodo.

Por lo anterior, los actos acusados incurren en falsa motivación frente a esta glosa. No prospera el cargo de apelación de la DIAN.

b. Provisión por \$909.217.000

La DIAN, en la liquidación oficial de revisión acusada, advirtió que se mantendría el rechazo de la suma de \$909.217.000, porque los gastos no fueron soportados en ninguna etapa del proceso. Sin embargo, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración aceptó la reversión efectuada por valor de \$97.155.206, por estar plenamente demostrada, y mantuvo el desconocimiento en el monto de \$812.062.431. Sobre el particular, la DIAN sostuvo:

“Analizadas las pruebas que reposan en el expediente frente a los gastos por provisión bodegaje, el despacho encontró que los mismos corresponden a los siguientes conceptos (Folio 903):

Concepto	No. documento	Fecha Doc.	Valor
-----------------	----------------------	-------------------	--------------

¹⁵Folio 13 c.a.11.

Provisión Bodegaje	100670863	17/01/2004	119.040.800
Provisión Bodegaje	100670866	16/01/2004	119.040.800
Provisión Bodegaje	100670895	16/01/2004	69.387.600
Provisión Bodegaje	100672824	30/01/2004	62.312.000
Provisión Bodegaje	100675882	13/02/2004	109.738.971
Provisión Bodegaje	100678487	27/02/2004	167.261.325
Provisión Bodegaje	100682512	12/03/2004	165.280.935
Provisión Bodegaje	100687536	31/03/2004	97.155.206
			\$909.217.637

De acuerdo con los registros contables relacionados en la columna No. de documento, todas y cada una de las provisiones se cargaron en la cuenta PUC 52359520 contra la provisión de la cuenta PUC 263095.

La sociedad recurrente afirma: 'Adjuntamos al presente recurso de reconsideración, las copias fotostáticas de los registros contables que permiten evidenciar la reversión de las citadas provisiones (...)'. En los documentos aportados sólo aparece copia del libro mayor donde se evidencia la reversión de la provisión bodegaje cargada con el documento 100687536 97.155.206.

En cuanto al valor de \$812.062.431 solo aparece relacionado con un movimiento crédito de la cuenta mayor 52359520, sin que figure entre los identificados en la columna de No. de comprobante o se hubiera allegado copia del mismo que permita verificar las partidas objeto de reversión (Folio 1941).

En el anexo a la declaración correspondiente al movimiento provisiones (Folio 109), se debería reflejar como disminución, el valor correspondiente a las reversiones efectuadas a la provisión que el recurrente aduce y en dicho anexo, la cuenta 26309500 presenta disminuciones por valor de \$44.251.030 que no refleja de ninguna manera las afirmaciones realizadas por el recurrente.

Por ello únicamente se acepta el valor correspondiente a la reversión efectuada por valor de \$97.155.206 por estar plenamente demostrada, con los documentos idóneos; y respecto de los que ofrezcan la plena certeza para concluir que dicha partida no fue involucrada como gasto deducible en la declaración, ya que la sola afirmación del recurrente no es suficiente si no se allega el registro contable correspondiente."

De acuerdo con lo anterior, la discusión se centra en determinar si la provisión fue reversada en su totalidad en el año 2004 y si no fue deducida en la declaración de renta de ese año gravable.

En el expediente reposa el certificado expedido por el revisor fiscal de la sociedad actora¹⁶, que muestra que la demandante constituyó una provisión por servicio de almacenamiento externo – servicio de bodegaje, de la siguiente manera:

“b) La Compañía Nabisco Royal Inc, hoy Kraft Foods Colombia Ltda., constituyó una provisión por servicio de almacenamiento externo – servicio de bodegaje, tal como se detalla a continuación:

Cuenta	Fecha	Valor	Número de documento	Concepto
5235952000	17 de enero de 2004	119.040.800	100670863	Provisión
5235952000	16 de enero de 2004	119.040.800	100670866	Provisión
5235952000	16 de enero de 2004	69.387.600	100670895	Provisión
5235952000	30 de enero de 2004	62.312.000	100672824	Provisión
5235952000	13 de febrero de 2004	109.738.971	100675882	Provisión
5235952000	27 de febrero de 2004	167.261.325	100678487	Provisión
5235952000	12 de marzo de 2004	165.280.935	100682512	Provisión
		\$812.062.431		Provisión

c) La Compañía Nabisco Royal Inc, hoy Kraft Foods Colombia Ltda., reversó la provisión indicada en el punto anterior, tal como se detalla a continuación:

Cuenta	Fecha	Valor	Número de documento	Concepto
5235952000	17 de enero de 2004	-119.040.800	100670869	Provisión
5235952000	16 de enero de 2004	-119.040.800	100670894	Provisión
5235952000	21 de enero de 2004	-69.387.600	100671187	Provisión
5235952000	6 de febrero de 2004	-62.312.000	100673548	Provisión

¹⁶Folios 196 197 c.p.1.

5235952000	24 de febrero de 2004	-109.738.971	100677255	Provisión
5235952000	10 de marzo de 2004	-167.261.325	100680970	Provisión
5235952000	24 de marzo de 2004	-165.280.935	100683809	Provisión
		-812.062.431		Provisión

En el mismo sentido, en el dictamen pericial que reposa en el expediente, se sostuvo:

“(1) De acuerdo al anterior estudio se observa que la provisión por valor de \$812.062.431 fue constituida por medio del documento No. 800025872 y reversada en su totalidad por el año gravable 2004, a través del documento No. 800025871 por valor de \$812.062.431.” (Fl. 17 del dictamen pericial)

En consonancia con lo anterior, para la Sala es evidente que, tal como lo afirmó la demandante, la provisión objeto de esta glosa fue constituida y reversada en el año 2004, de tal forma que no pudo registrarla como deducible en la declaración de renta del año 2004.

Por lo tanto, los actos acusados incurren en falsa motivación frente a esta glosa. No prospera el cargo de apelación de la DIAN.

c. Provisión de \$951.067.371

Los valores correspondientes a la provisión por \$951.067.371 se integran de la siguiente manera:

Partida	Suma aceptada	Suma rechazada
\$246.037.461	\$139.123.738	\$106.913.722
\$436.686.740	\$436.686.840	\$0
\$140.969.727	\$117.024.195	\$23.945.532
\$127.373.443	\$103.313.700	\$24.059.743
TOTALES		
\$951.067.371	796.148.473	\$154.918.997

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN rechazó el monto de \$154.918.997, por considerar que la provisión no había sido revertida al 31 de diciembre de 2004.

Sobre el rechazo, la DIAN sostuvo:

“La partida objeto de discusión está integrada por la suma de los valores de \$436.686.740, \$140.969.727 y \$127.373.443, los cuales consideró la administración carecían de soporte a efectos de solicitar su deducción.

(...)

Verificados los comprobantes aportados frente al desconocimiento de los \$127.373.443, se encontró que en el total de \$103.313.700 soportan el decir del contribuyente dado que los mismos corresponden a movimientos de crédito de la cuenta PUC 52359501, o sea a reversiones efectuadas frente a los gastos causados contra provisiones, por lo cual se reconoce en el presente que los mismos no fueron solicitados como deducción en la declaración privada.

Por el contrario, se mantiene el rechazo del total restante de \$24.059.743, dado que frente al mismo no se aportaron los comprobantes correspondientes y en algún caso el comprobante no demuestra la reversión esgrimida por el contribuyente.

En resumen, del renglón 56 Gastos operacionales de administración se confirma el desconocimiento de \$28.460.000 y del renglón 57 Gastos operacionales de ventas (de la suma de \$909.217.000 y \$951.067.371= \$1.860.284.371) se acepta un total de \$893.303.679 y se confirma el rechazo de \$966.981.530, ya que éstos últimos carecen de soporte, como ha sido afirmado por la Administración tanto en virtud del requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, sin que se hubiera demostrado que tales valores no se hubieran incluido dentro de los gastos solicitados como deducción en el denuncia rentístico del año 2004.”

Igualmente, el Revisor Fiscal relacionó los comprobantes de las operaciones de reversión así:

d. Provisión de \$246.037.461

Según los comprobantes de contabilidad de Nabisco Royal Inc.:

Cuenta PUC	No. Comprobante	Fecha	Valor
5235950100	100671184	21/01/04	\$23.783.938
5235950100	100673552	6/02/04	\$20.606.658
5235950100	100677303	24/02/04	\$21.809.609
5235950100	100677303	24/02/04	\$25.619.850
5235950100	100683811	24/03/04	\$14.572.175
5235950100	100683811	24/03/04	\$14.572.175
5235950100	100683811	24/03/04	\$5.978.750
5235950100	100683811	24/03/04	\$7.286.088
5235950100	100683811	24/03/04	\$1.905.120
5235950100	100683811	24/03/04	\$2.989.375
5235950100	100680971	10/03/04	\$21.809.609
5235950100	100680971	10/03/04	\$25.619.849
		TOTAL	\$186.553.196

Según la contabilidad de KraftFoods Colombia Ltda. (posterior a la fusión):

Cuenta PUC	No. Comprobante	Fecha	Valor
5235950100	100003011	14/04/04	\$14.572.175
5235950100	100003011	14/04/04	\$14.572.175
5235950100	100003011	14/04/04	\$14.572.175
5235950100	100005792	26/04/04	\$3.810.240
5235950100	100005792	26/04/04	\$5.978.750
5235950100	100008909	12/05/04	\$5.978.750
		TOTAL	\$59.484.265

e. Provisión de \$140.969.727

Según los comprobantes de contabilidad de Nabisco Royal Inc.:

Cuenta PUC	No. Comprobante	Fecha	Valor
5235950100	100671184	21/01/04	\$22.572.390
5235950100	100673552	6/02/04	\$22.572.390
5235950100	100677303	24/02/04	\$9.450.108
5235950100	100677303	24/02/04	\$19.776.140
5235950100	100680971	10/03/04	\$9.450.108
5235950100	100680971	10/03/04	\$9.450.108
5235950100	100683811	24/03/04	\$2.527.346
5235950100	100683811	24/03/04	\$8.181.447
5235950100	100683811	24/03/04	\$2.527.346
5235950100	100683811	24/03/04	\$5.163.016
5235950100	100683811	24/03/04	\$4.090.723
5235950100	100683811	24/03/04	\$1.263.673
		TOTAL	\$117.024.795

Según la contabilidad de KraftFoods Colombia Ltda. (posterior a la fusión):

Cuenta PUC	No. Comprobante	Fecha	Valor
5235950100	100003011	14/04/04	\$2.527.346
5235950100	100003011	14/04/04	\$2.527.346
5235950100	100003011	14/04/04	\$2.527.346
5235950100	100005792	26/04/04	\$8.181.447
5235950100	100008909	12/05/04	\$8.181.447
		TOTAL	\$23.944.932

f. Provisión de \$127.373.443

Según la contabilidad de Nabisco Royal Inc.:

Cuenta PUC	No. Comprobante	Fecha	Valor
5235950100	100671184	21/01/04	\$16.560.238
5235950100	100673552	6/02/04	\$14.936.141
5235950100	100677303	24/02/04	\$9.447.690
5235950100	100677303	24/02/04	\$18.027.170
5235950100	100683811	24/03/04	\$4.038.028
5235950100	100683811	24/03/04	\$232.369
5235950100	100683811	24/03/04	\$216.000
5235950100	100683811	24/03/04	\$4.038.028
5235950100	100683811	24/03/04	\$2.202.697
5235950100	100683811	24/03/04	\$1.360.800
5235950100	100683811	24/03/04	\$3.387.938
5235950100	100683811	24/03/04	\$232.369
5235950100	100683811	24/03/04	\$2.019.014
5235950100	100683811	24/03/04	\$544.320
5235950100	100683811	24/03/04	\$2.939.895
5235950100	100683811	24/03/04	\$1.101.349
5235950100	100683811	24/03/04	\$680.400
5235950100	100683811	24/03/04	\$1.693.969
5235950100	100683811	24/03/04	\$116.184
5235950100	100683811	24/03/04	\$125.125
5235950100	100683811	24/03/04	\$108.000
5235950100	100680971	10/03/04	\$7.874.335
5235950100	100680971	10/03/04	\$12.147.380
		TOTAL	\$104.029.439

Según la contabilidad de KraftFoods Colombia Ltda. (posterior a la fusión):

Cuenta PUC	No. Comprobante	Fecha	Valor
5235950100	100003011	14/04/04	\$4.038.028
5235950100	100003011	14/04/04	\$2.202.697
5235950100	100003011	14/04/04	\$1.360.800
5235950100	100003011	14/04/04	\$232.369
5235950100	100003011	14/04/04	\$4.038.028
5235950100	100003011	14/04/04	\$2.202.697
5235950100	100003011	14/04/04	\$1.360.800
5235950100	100003011	14/04/04	\$3.387.938
5235950100	100003011	14/04/04	\$232.369

5235950100	100003011	14/04/04	\$250.250
5235950100	100003011	14/04/04	\$4.038.028
		TOTAL	\$23.344.004

Lo dicho por el revisor fiscal fue corroborado por el dictamen pericial [fls. 17 a 22 de dictamen], razón por la que la Sala considera que hay suficientes elementos de prueba para aceptar la deducción.

Por lo anterior, los actos acusados incurrir en falsa motivación frente a esta glosa. No prospera el cargo de apelación de la DIAN.

3.2.3.2. Violación del principio de correspondencia

Revisado lo anterior, la Sala considera que los actos acusados, al igual que en el caso anterior, no desconocieron el principio de correspondencia, ni atentaron contra los derechos a la defensa y contradicción del demandante, puesto que la liquidación oficial se contrajo a los hechos analizados en el acto previo, sin que incluyera hechos o glosas distintas a las propuestas inicialmente.

En efecto, revisado el requerimiento especial, se advierte que el principal motivo por el que la DIAN propuso el rechazo de los gastos por provisiones analizados, registrados en los renglones 56 y 57 de la declaración de renta objetada, fue que no estaban debida e idóneamente soportados.

Luego, en la liquidación oficial de revisión, una vez analizó los soportes que allegó la demandante con la respuesta al requerimiento especial, la DIAN concluyó que la demandante no desvirtuó la glosa de \$28.460.000, ni aportó el libro auxiliar para verificar el detalle de la cuenta 519595, ni documento idóneo que demostrara que el gasto no fue deducido en la determinación de la pérdida tributaria del año 2004. En el caso de la glosa de \$909.217.000, correspondientes a los servicios no facturados por proveedores, la DIAN concluyó que la demandante no aportó las facturas correspondientes que las soportaran. Y, frente a la glosa de \$951.067.371, concluyó, al igual que en las anteriores, que la demandante no aportó prueba de los soportes eternos y/o externos de esa deducción.

Finalmente, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN confirmó el rechazo por falta de pruebas que demostraran que los gastos no fueron deducidos del impuesto de renta de 2004, y porque no reunían los requisitos para su deducción.

Se reitera, la exposición de nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener una glosa no desconocen el principio de correspondencia, pues lo que está

prohibido es que se incluyan hechos nuevos o glosas diferentes de las propuestas en el requerimiento especial, lo que no ocurrió en el presente caso.

El cargo no prospera.

3.2.4. Rechazo de gastos de personal por \$12.000.000 y \$1.260.360.372 por gastos operacionales de administración

3.2.4.1. Violación del principio de correspondencia

Sobre este cargo, la Sala considera que los actos acusados no violaron el principio de correspondencia del artículo 711 del E.T., como se expone a continuación.

En el requerimiento especial, la DIAN cuestionó los valores declarados en el renglón 57 de la declaración de renta 2004, y concluyó que de la suma de \$31.839.128, no se había aportado los respectivos soportes. Igualmente, evidenció que la suma de \$1.260.360.372, declarados en el renglón 56, no estaba soportada con los comprobantes o documentos respectivos. La DIAN desconoció estos gastos con fundamento en el artículo 651 del E.T., por falta de prueba.

En la liquidación oficial de revisión acusada, con base en los documentos que la demandante aportó con la contestación al requerimiento, concluyó que de los \$31.839.128 propuestos como rechazo, aceptó \$19.839.000 y rechazó \$12.000.000. En este último caso, la DIAN no rechazó la deducción por falta de soporte, pues la demandante lo aportó. La causa del rechazo fue que dicho gasto no tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad, con fundamento en el artículo 107 del E.T.

Frente a la deducción de \$1.260.360.372, la DIAN analizó los documentos que la demandante aportó para soportar la deducción, así como la explicación dada acerca de que por ser pagos laborales, eran deducibles por reunir los requisitos del artículo 107 del E.T., la DIAN concluyó que la contribuyente no debía *“incluir como gastos deducibles los pagos realizados por concepto de bonos por cumplimiento de objetivos y/o bonificaciones por cancelación del contrato por la fusión de las sociedades, toda vez que estas erogaciones no cumplen los requisitos señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario como es la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta.”*

Y luego, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN insistió en mantener el rechazo, pero ya no porque no reuniera los requisitos del artículo 107 E.T., sino porque por tratarse de pagos laborales, como alegó la demandante, debió acreditar la prueba del pago de los impuestos parafiscales y de la práctica de

retención en la fuente sobre los pagos hechos, conforme con los artículos 87-1 y 56-1 del Estatuto Tributario.

Así, se evidencia que los actos acusados no desconocieron el principio de correspondencia, ni atentó contra los derechos a la defensa y contradicción del demandante, puesto que la liquidación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se contrajo a los hechos analizados en el acto previo, sin que incluyera hechos o glosas distintas a las propuestas inicialmente.

El cargo no prospera.

3.2.4.2. Falsa motivación de los actos

a. Rechazo de gastos de personal por \$12.000.000

La DIAN rechazó este gasto porque no tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad, con fundamento en el artículo 107 del E.T.

Para efectos de determinar qué bienes o servicios resultan computables como costo o gasto deducible para los efectos del impuesto sobre la renta, el artículo 107 del E.T.¹⁷ dispone que para que una expensa sea deducible, deben acreditarse los presupuestos de relación de causalidad, necesidad, y proporcionalidad.

La relación de causalidad está referida a la conexidad que existe entre el gasto realizado en una actividad productora de renta y esa actividad, conexidad que puede acreditarse, bien mediante el ingreso que generó la expensa efectuada o mediante otra prueba que demuestre que la expensa sí incidió en la actividad productora de renta¹⁸.

Revisados los antecedentes de las actuaciones administrativas demandadas, se advierte que, con ocasión del recurso de reconsideración, la sociedad Kraft Foods Colombia S.A. aportó las siguientes pruebas para soportar el pago de los \$12.000.000 a la sociedad Human Perspective Inter S.A.:

¹⁷ **Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles.** Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionales de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., 24 de marzo de 2011. Radicación 250002327000200700259-01. Número interno: 17286. Demandante: CARBONES DEL CERREJÓN LIMITED. Demandado: U.A.E. DIAN.

- Reporte de pagos al señor Arthur Alwin Anthony Owen Torres¹⁹.
- Contrato individual de trabajo suscrito entre Nabisco Royal Inc. y Arthur Alwin Anthony Owen Torres²⁰.
- Acta de conciliación laboral suscrita entre Kraft Foods Colombia S.A. y Arthur Alwin Anthony Owen Torres²¹.
- Formato de liquidación de aportes sociales a nombre del señor Arthur Alwin Anthony Owen Torres²².

En el reporte de pagos se observa que la demandante hizo erogaciones por los siguientes conceptos: bono conciliatorio, salario integral, provisión de vacaciones, auxilio por medicamentos, auxilio de alimentación, bonos de traslado y comisiones y bonificaciones, así como de salud, pensiones y seguro de vida. Sin embargo, no aparece el soporte del pago de los \$12.000.000 a la sociedad Human Perspective Inter S.A.

Igualmente, del contrato de trabajo y del acta de conciliación suscrita entre Kraft Foods Colombia S.A. y Arthur Alwin Anthony Owen Torres tampoco se evidencia que se hubiera pactado un acuerdo con la sociedad Human Perspective Inter S.A. para el acompañamiento del retiro del señor Owen Torres.

Por lo tanto, la Sala considera que las pruebas aportadas no son suficientes para otorgar la plena certeza de que, de una parte, el pago se hizo, pues no figura la prueba de pago; ni de que el presunto pago se haya hecho a la sociedad Human Perspective Inter S.A., en retribución de la labor de “*acompañamiento a la transición del retiro*” del señor Owen Torres. En consecuencia, tampoco está probada la relación de causalidad que podría tener esa expensa, si existiera la prueba de pago, con la actividad productiva de renta de la demandante. Se confirma el rechazo de este valor.

b. Rechazo de gastos operacionales de administración por \$1.260.369.372

Como se advierte de los actos acusados, la DIAN rechazó la suma de \$1.260.369.372, porque la demandante no acreditó la prueba del pago de los impuestos parafiscales y de la práctica de retención en la fuente sobre los pagos hechos, conforme con los artículos 87-1 y 56-1 del Estatuto Tributario.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN discriminó las partidas que componían dicho monto de la siguiente manera:

¹⁹ Folio 1927 c.a.10.

²⁰ Folios 1929 a 1933 c.a.10.

²¹ Folios 1934 a 1937 c.a.10.

²² Folio 1938 c.a.10.

- \$266.377.358 por concepto de pago de bonificaciones realizadas por la cancelación del contrato a Franco Gustavo A. (Gerente de Nabisco)
- \$271.615.114 por concepto de *Bono cumplimiento de objetivos fusión Nabisco a Kraft Ltda.*
- \$206.494.808 por concepto de *Bono cumplimiento de objetivos fusión Nabisco a Kraft Ltda.*
- \$515.882.092 *Fiscal bono cumplimiento y/o conv. Voluntario.*

En la vía gubernativa, la demandante alegó que esos pagos fueron sometidos a retención en la fuente, en los términos del artículo 87-1 del E.T. Para ello, allegó una serie de documentos consistentes en comprobantes de contabilización, libros auxiliares de nómina, copias de extractos bancarios y de certificaciones de fondos de pensiones²³.

Valorados los documentos que aportó la demandante, la Sala advierte que no prueban las retenciones en la fuente presuntamente practicadas ni el pago de los impuestos parafiscales echados de menos por la DIAN.

No ocurre lo mismo en el caso del pago de las bonificaciones efectuadas al señor Gustavo Adolfo Franco Agudelo, Gerente General de la sociedad, con ocasión de la fusión entre Nabisco Royal Inc y Kraft Foods Colombia Ltda., que sí están debidamente soportados con el registro de las cuentas, las fechas de causación, las retenciones en la fuente realizadas y la realización de los pagos por concepto de parafiscales²⁴.

En consecuencia, se confirma lo decidido por el Tribunal en cuanto aceptó \$266.377.358 y confirmó el rechazo de \$993.992.014.

3.2.5. Rechazo de gastos por ajustes por inflación sobre depreciación y amortización por \$161.270.418

La DIAN rechazó la suma expuesta por las siguientes razones:

²³ Folios 1287-1289, 1304-1307, 1291, 1302, 1328, 1329, 1341 del cuaderno 8 de antecedentes y 2041 a 2096 del cuaderno 10 de antecedentes.

²⁴ Folios 1309 al 1325.

“Se precisa que el desconocimiento corresponde a que la sociedad producto de la aplicación del sistema de ajustes integrales por inflación reflejó en su denuncia rentística por el año gravable 2004 una pérdida por exposición a la inflación por valor de \$3.063.518.000, que no puede ser otro que el saldo de la cuenta PUC 47, y adicionalmente a ello reflejó gastos por ajustes por inflación por la cantidad de \$161.270.418 en el (sic) renglones 56 y 57 de la misma declaración de renta.

Con el recurso se adjuntan registros contables con los cuales se pretende demostrar que no llevó doble valor por concepto de ajustes por inflación (folios 2100 al 2124).

Valorados los documentos allegados se verifica que no desvirtúan el planteamiento realizado por la Administración, toda vez que tan sólo permiten establecer que la contabilización efectuada sobre los rubros correspondientes a ajustes por inflación sobre las depreciaciones y amortizaciones, no se ajustan a la normatividad contable vigente en Colombia, puesto que los reflejan como un movimiento débito de la cuenta corrección monetaria y no como un cargo directo al estado de pérdidas y ganancias de conformidad con lo previsto en los artículos 332, 350 del Estatuto tributario y el Decreto Reglamentario 2075 de 1992.”

De acuerdo con el artículo 348 del Estatuto Tributario, vigente para la ocurrencia de los hechos, disponía que los ajustes realizados en las cuentas no monetarias a los activos, pasivos y patrimonio, además de afectar la misma cuenta con el ajuste, debía reflejarse una contrapartida débito o crédito en la cuenta de corrección monetaria. Al respecto disponía:

ARTÍCULO 348. CUENTA CORRECCIÓN MONETARIA. Los contribuyentes a quienes se aplican los ajustes previstos en este Título, deberán llevar una cuenta de resultados denominada 'Corrección Monetaria', en la cual se deben efectuar los registros débitos y créditos correspondientes.

Por su parte, el artículo 4 del Decreto Reglamentario 2075 de 1992 disponía que el sistema integral de ajustes por inflación se aplicará en forma anual o mensual, a opción del contribuyente; para lo cual se deberá llevar una cuenta de corrección monetaria fiscal, en la que se efectuarán los registros débitos y créditos correspondientes. Igualmente, que las partidas registradas como crédito en la cuenta de corrección monetaria fiscal menos los respectivos débitos registrados en la misma, constituían la utilidad o pérdida por exposición a la inflación para efectos del impuesto sobre la renta.

Si el resultado final de la cuenta de corrección monetaria es débito, fiscalmente se registra como costo o deducción, y si el resultado es crédito, el registro será un ingreso. Así quedó reglamentado en el artículo 4 citado del D.R. 2075.

De otra parte, el numeral 4 del artículo 332 del E.T. disponía que cuando se tratara de bienes depreciables, agotables o amortizables, la deducción por

depreciación o amortización en el año, se determinaba sobre el valor del bien, una vez ajustado de acuerdo con el PAAG. Y que el valor del bien ajustado por inflación y las respectivas depreciaciones o amortizaciones acumuladas se debían mostrar por separado en los estados financieros.

Lo anterior significa que el ajuste del bien se debía mostrar de manera separada al ajuste de la depreciación acumulada, pero siempre atendiendo las previsiones del D.R. 2075 de 1992 y del artículo 348 del E.T., esto es, afectando la cuenta de corrección monetaria y, por ende, la utilidad o pérdida por exposición a la inflación.

De acuerdo con lo anterior, y de la contabilidad de la sociedad actora²⁵, se establece que la demandante, producto de la aplicación del sistema de ajustes integrales por inflación, reflejó en la declaración de renta discutida una pérdida por exposición a la inflación por valor de \$3.063.518.000 (renglón 59), correspondiente al saldo de la cuenta PUC 47, y, adicionalmente, registró gastos por ajustes por inflación de \$161.270.418 en los renglones 56 y 57 de la declaración.

No obstante lo anterior, la demandante no podía solicitar como deducible el valor en discusión, porque al corresponder a ajustes por inflación debió registrarlos tomando como contrapartida la cuenta de corrección monetaria, y no contabilizarlo, directamente, como un gasto. Como se vio anteriormente, los mayores valores de la depreciación y la amortización por efecto de los ajustes por inflación se debían reflejar como un movimiento débito de la cuenta corrección monetaria, y no como un cargo directo al estado de pérdidas y ganancias.

Así, la demandante no logró desvirtuar que el valor glosado no se hubiera registrado doblemente como un gasto en la cuenta de corrección monetaria y luego como un gasto o costo en las cuentas de gastos, sin tener en cuenta el tratamiento previsto en los artículos 384 y 350 del E.T. y 4 del D.R. 2075 de 1992. Igualmente, ni el dictamen pericial, ni la certificación del revisor fiscal desvirtúan la glosa discutida.

En efecto, revisado el certificado del revisor fiscal que aparece en el folio 198 del cuaderno 1 principal se advierte:

“1. De acuerdo a los registros contables durante el año gravable 2004, la Compañía registró la suma de \$161.270.418 por concepto de ajustes por

²⁵ Folios 2100 al 2124 del cuaderno de antecedentes.

inflación a la depreciación y a la amortización acumuladas, tal como se detalla a continuación:

CUENTA	DETALLE	SALDO
5160990000	Ajustes por inflación depreciación	83.029.704
5165990000	Ajustes por inflación Amortizaciones	42.227.111
526990000	Ajustes por inflación depreciación	20.735.122
5265990000	Ajustes por inflación Amortizaciones	15.278.481
TOTAL		<u>161.270.418</u>

2. De acuerdo con la información indicada en el numeral 1) anterior los valores no fueron registrados en la cuenta 4705 corrección monetaria.

3. De acuerdo con los soportes de la declaración de renta del año gravable 2004 los valores indicados en el numeral 1) anterior, se incluyeron en los renglones 56 gastos operacionales de administración y 57 gastos operacionales de ventas.”

En el mismo sentido se pronunció el dictamen pericial cuando sostuvo:

“1) Se revisaron las siguientes cuentas contables del PUC 5160990000, 5165990000, 526990000 y 5265990000 de KRAFT FOODS COLOMBIA LTDA., conceptos de las cuentas que se relacionarán en el numeral 2 siguiente y los renglones 56, 57 y 59 de la declaración de renta del año 2004, los cuales relaciono a continuación.

REGLON No.	NOMBRE
56	GASTOS OPERACIONALES DE ADMON.
57	GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS
59	PÉRDIDA POR EXPOSICIÓN A LA INFLACIÓN

(2) Del estudio practicado se observa que KRAFT FOODS COLOMBIA LTDA., tiene registrada en su contabilidad la suma de \$161.270.418 por concepto de ajustes por inflación a la depreciación y ajustes por inflación amortización acumuladas, año gravable 2.004 así:

(...)

(3) De acuerdo con los soportes contables y la declaración de renta del año gravable 2004 los valores relacionados en el cuadro anterior, se incluyeron en los renglones 56 GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN y en el renglón 57 GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS; **NO** fueron registrados en la cuenta 4705 **CORRECCIÓN MONETARIA. (VER ANEXOS 47 Y 48).**

En consecuencia, no prospera el recurso de apelación de la demandante.

3.2.6. De la sanción por disminución de pérdidas

El artículo 647-1 del E.T. dispone:

“ARTÍCULO 647-1. RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS.

<Artículo adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> *La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.*

Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas.

PARÁGRAFO 1o. Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589.

PARÁGRAFO 2o. La sanción prevista en el presente artículo no se aplicará, cuando el contribuyente corrija voluntariamente su declaración antes de la notificación del emplazamiento para corregir o del auto que ordena inspección tributaria, y la pérdida no haya sido compensada.”

La base para liquidar la sanción dispuesta en la norma transcrita es el impuesto teórico que corresponde a la pérdida fiscal rechazada oficialmente o disminuida en la corrección, y que resulta de aplicar a dicha pérdida la tarifa del impuesto sobre la renta del período gravable en el que se declaró la pérdida fiscal. Así lo dispuso el Concepto No. 86856 del 8 de septiembre de 2008, expedido por la DIAN.

Conforme con dicho concepto, la sanción debe imponerse en la liquidación oficial de revisión, o autoliquidarse por parte del contribuyente en la declaración de corrección, en que se rechace o disminuya la pérdida. Aplicará, además, en toda corrección, cuando la pérdida haya sido compensada o cuando la corrección sea provocada por la Administración o presentada con ocasión del auto que ordena inspección tributaria.

La Sentencia C-910 de septiembre 21 de 2004 de la Corte Constitucional, que examinó la constitucionalidad del artículo 647-1, sostuvo: “... *no contiene una sanción autónoma, sino que regula las condiciones en las cuales las sanciones por corrección o por inexactitud habrán de aplicarse en los eventos de disminución o rechazo de pérdidas fiscales... .. resulta razonable que la sanción se aplique en relación con la conducta -declarar un mayor valor por concepto de pérdidas- y con el*

momento en el que ella se produce, esto es cuando se realiza la declaración, y no cuando se materialice el efecto lesivo desde el punto de vista del recaudo tributario... .. no presume la mala fe del contribuyente ... sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas. ... la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción...".

En el expediente es claro que procede la sanción impuesta por la DIAN, toda vez que no existe diferencia de criterios frente al derecho aplicable ni errores de apreciación. Por el contrario, es el resultado de la determinación de un menor valor de la pérdida fiscal, proveniente de la solicitud de deducciones improcedentes, de ajustes por inflación que no afectaron la cuenta de corrección monetaria y de gastos indebidamente soportados.

Por lo anterior, procede la sanción impuesta por la DIAN, pero en los términos reconocidos por la sentencia de primera instancia, que la Sala confirma en su totalidad.

3.2.7. Del reconocimiento de intereses del artículo 863 del E.T.

Habida cuenta de que en el caso concreto se controvierte la procedencia de un saldo a favor y que a la apertura de la investigación le precedió una solicitud de devolución de ese saldo a favor, que fue devuelto parcialmente, la demandante solicita como pretensión que se ordene el pago de los intereses corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 del E.T.

Sobre el particular, la Sala precisa lo siguiente:

En virtud del artículo 857-1 del E.T., la Administración Tributaria podrá iniciar investigación antes de resolver las solicitudes de devolución o compensación de saldos a favor, presentadas por los contribuyentes, caso en el cual el término se suspende cuando ocurre alguna de las circunstancias descritas en el artículo.

Igualmente, la disposición prescribe que una vez terminada la investigación, la Administración procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Y si se produce requerimiento especial o cualquier otro acto en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa o jurisdiccional, la devolución procede sobre el saldo a favor determinado en esos actos, **sin que se requiera nueva solicitud del contribuyente, pues basta con que presente la copia del acto o providencia respectiva ante la Administración.**

Y en cuanto al reconocimiento de intereses, el artículo 12 del Decreto 1000 de 1997, subrogado por el Decreto 2277 de 2012 dispone que "Cuando haya lugar al

*reconocimiento de intereses moratorios a favor del contribuyente o responsable de conformidad con lo previsto en el artículo 863 del Estatuto Tributario, se liquidarán diariamente a la tasa vigente que se aplica para cancelar en forma extemporánea los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, establecida de acuerdo con el artículo 635 del mismo Estatuto, **previa solicitud del contribuyente o responsable.**”*

En el caso concreto, la declaración de renta que por el año gravable 2004, que presentó la demandante, reflejó un saldo a favor de \$3.754.370.000.

La DIAN, con ocasión de la solicitud de devolución de ese saldo a favor, inició el proceso de revisión del impuesto y profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642008000031 del 8 de mayo de 2008, que determinó un saldo a favor de \$1.226.162.000.

El 2 de septiembre de 2007, la DIAN expidió la Resolución No. 608-1344, en la que reconoció la devolución de \$1.002.423.000. Luego, con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración No. 900038 del 3 de junio de 2009, la DIAN modificó el saldo a favor a \$2.032.357.000.

El Tribunal, mediante la sentencia apelada, determinó el saldo a favor en \$2.793.382.000.

Así, teniendo en cuenta que existió una solicitud de devolución, respecto de la que la demandante obtuvo la devolución parcial de \$1.002.423.000, y que el saldo a favor registrado en la declaración de renta del 2004 de la demandante estuvo en discusión, **es claro que, en virtud del artículo 857-1 del E.T., el contribuyente tiene derecho a obtener la devolución del saldo a favor restante, determinado por el Tribunal, por la suma de \$1.790.959.000²⁶, con el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios que le corresponda pagar a la DIAN, en los términos de los artículos 863 y 864 ET, sin que se requiera de nueva solicitud de devolución. Basta que se presente una copia de la sentencia, pues esta sentencia es la que presta mérito ejecutivo para que el contribuyente reclame ante la DIAN la devolución del saldo a favor y los intereses corrientes que, valga precisar, se causan a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial hasta la ejecutoria de esta sentencia. Y, los moratorios, a partir del día siguiente de la ejecutoria de esta sentencia.²⁷**

²⁶ Este valor surge de restar al saldo a favor determinado por el Tribunal (\$2.793.382.000) el valor que ya había devuelto la DIAN de \$1.002.423.000.

²⁷ **ARTICULO 863. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.** <Artículo modificado por el artículo 12 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se confirma la sentencia apelada.

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

F A L L A

PRIMERO. CONFIRMASE la sentencia del 16 de febrero de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho que promovió la sociedad KraftFoods Colombia Ltda., contra la U.A.E. DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución **y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial** o del acto que niegue la devolución, según el caso, **hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.**

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. (resaltado fuera de texto)