



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00032-01 (26176)
Demandante: Club Deportivo Los Millonarios (hoy Corporación 224)
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN

Temas: Impuesto de renta – año gravable 2010. Renta líquida gravable por recuperación de deducciones. Deducción de gastos de administración y amortizaciones. Sanciones por inexactitud, por no enviar información y por irregularidades en la contabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 16 de octubre de 2020, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos¹:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resolución No 322412016000122 de 9 de agosto de 2016 contentiva de la Liquidación Oficial de Revisión por el Impuesto sobre la Renta contra el CLUB DEPORTIVO MILLONARIOS y de la Resolución 005562 de 2 de agosto de 2017 por medio de la cual se desató el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera, con base en la motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la demandante deberá pagar por concepto del mayor impuesto sobre la renta por el año gravable 2010 y las sanciones determinadas el saldo de \$5.397.956.000, de acuerdo con la liquidación efectuada por el Tribunal.

TERCERO: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Por no haberse causado, no se condena en costas.”

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2011, el Club Deportivo Los Millonarios (hoy Corporación 224) presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010, corregida el 18 de diciembre de 2012 y el 7 de marzo de 2013. En esta última oportunidad presentó proyecto de corrección, y el 3 de septiembre de 2013 la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Corrección nro. 322412013000745 en la que se disminuyó el impuesto a cargo.

¹ Folios 1 a 19, índice 2, SAMAI.



Previo requerimiento especial, el 9 de agosto de 2016, la administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412016000122 por medio de la cual se modificó la liquidación oficial de corrección, rechazando i) costos de ventas por la suma de \$7.200.000.000; ii) gastos operacionales de administración en cuantía de \$5.361.827.000; y iii) gastos operacionales de ventas por valor de \$2.331.414.00. La liquidación oficial incrementó la renta líquida gravable a la suma de \$21.325.538.000, lo que resultó en un saldo a pagar por impuesto de \$3.755.963.000, e impuso sanciones por inexactitud, por irregularidades en la contabilidad y por no enviar información en cuantía de \$5.796.671.000.

El 7 de octubre de 2016, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra el anterior acto, el cual fue resuelto a través de la Resolución nro. 005562, que modificó la determinación oficial y desconoció \$816.432.000 como gastos operacionales de administración, disminuyó la renta líquida gravable a la suma de \$16.779.143.000, y fijó como saldo a pagar la suma \$2.846.684.000 por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable de 2010, junto con las correspondientes sanciones por inexactitud, por irregularidades en la contabilidad y por no enviar información por valor de \$2.852.489.000.

DEMANDA

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, el **Club Deportivo Los Millonarios** formuló las siguientes pretensiones ²:

“(…) PRETENSIÓN PRIMERA. Que se declare nula la Resolución número 005562 de 02 de agosto de 2017, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

PRETENSIÓN SEGUNDA: Que se declare nula la Liquidación Oficial de Revisión número 322412016000122 de 9 de agosto de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

PRETENSIÓN TERCERA: Como consecuencia de las pretensiones anteriores, y a título de restablecimiento del derecho solicito que se reconozca que la declaración del Impuesto sobre la Renta presentada por la Corporación correspondiente al año gravable 2010 se encuentra en firme.

PRETENSIÓN CUARTA: Como consecuencia de la nulidad de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho, se solicita que se declare que la Corporación no está obligada a asumir el pago de la sanción por inexactitud, sanción por no enviar información y la sanción por irregularidades en la contabilidad.

PRETENSIÓN QUINTA: Que se condene en costas en derecho a la parte demandada.

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

Solicitamos que, en el evento de no acceder a las pretensiones principales de la presente demanda, se acceda a las siguientes pretensiones subsidiarias:

² Folio 1 a 15, índice 2 SAMAI.



PRETENSIÓN PRIMERA: Que se declare la nulidad parcial de la Resolución número 005562 del 02 de agosto de 2017, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en lo relacionado con la sanción por inexactitud que fue impuesta a la Corporación, así como tampoco la sanción por no enviar información y la sanción por irregularidades en la contabilidad.

PRETENSIÓN SEGUNDA: Que se declare la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión número 322412016000122 del 9 de agosto de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en lo relacionada con la sanción por inexactitud que fue impuesta a la Corporación, así como tampoco la sanción por no enviar información y la sanción por irregularidades en la contabilidad.

PRETENSIÓN TERCERA: Como consecuencia de la anterior y a título de restablecimiento del derecho solicito que se declare que la Corporación no está obligada a pagar la sanción por inexactitud que le fue impuesta por medio de los actos demandados, así como tampoco la sanción por no enviar información y la sanción por irregularidades en la contabilidad.

PRETENSIÓN CUARTA: Solicitamos que, en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se nos condene en costas, considerando que, tanto en los antecedentes administrativos como en este proceso, mi poderdante ha actuado y actuará con el cabal respecto de las normas sustanciales y procesales y con lealtad procesal.”

Normas invocadas como vulneradas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 58, 95, 333, 338 y 363 de la Constitución Política; 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 26, 75, 82, 195, 267, 647, 648 y 771-2 del Estatuto Tributario.

El **concepto de la violación** se sintetiza así³:

Adición de renta líquida por recuperación de deducciones

Adujo que realizó unos ajustes contables de la cuenta 4265 (“*ingresos de ejercicios anteriores*”) para el año gravable en discusión, correspondientes a intereses reconocidos a los acreedores en el marco de acuerdos celebrados bajo la Ley 550 de 2005, incluido el reajuste de intereses moratorios adeudados a la DIAN. Con estos ajustes se corrigieron errores e inconsistencias contables de los años 2005 a 2009, pues tales intereses fueron tomados por equivocación como una deducción fiscal en los citados años, por lo que al ser un ajuste en la contabilidad *per se* no constituye una recuperación de una deducción que deba declararse como renta líquida gravable.

El sistema de renta líquida por recuperación de deducciones que prevé el artículo 195 del Estatuto Tributario no está planteado para gravar los ingresos contables que se generen como consecuencia de los ajustes de errores contables en periodos anteriores. Los ajustes contables, ya sean por reversión o disminución de provisiones o pasivos, o como en el presente asunto en que se trata de una disminución de gastos, no pueden ser considerados como renta líquida por recuperación de deducciones. Si en años anteriores hubo errores contables en

³ Índice 2 SAMAI.



gastos que no fueron concedidos legalmente, la autoridad tributaria debió rechazar esa deducción improcedente en el año en que la misma fue solicitada, y liquidar oficialmente el impuesto dentro del término de revisión de esas declaraciones.

Costo de ventas rechazado. Falsa motivación. Indebida valoración probatoria

Los actos administrativos demandados adolecen de falsa motivación al desconocer el registro de los intangibles formados que se declararon en el denuncia privado de renta del año 2009, así como el avalúo técnico que soportó el valor de la venta de los intangibles.

Gastos operacionales de administración y de ventas rechazados

La DIAN desconoció gastos operaciones de administración por pagos laborales, a pesar de que se probó el pago de aportes parafiscales al Sistema de Seguridad Social en salud por estos conceptos, y no especificó cuáles gastos rechazó, con lo cual vulneró el derecho de defensa de la contribuyente.

Por otra parte, la administración rechazó gastos operacionales de ventas al exigir comprobantes externos como una factura, pese a que fueron allegados los soportes contables, reportes internos de las depreciaciones, amortizaciones, y registros contables (cuentas PUC 5265 y 5294), reflejados en el renglón 53 de la declaración de renta. Afirmó que los registros contables y los reportes internos de los conceptos amortizados constituyen el único soporte que se puede realizar y generar por lo que no se deben expedir facturas.

Improcedencia de las sanciones por no enviar información, irregularidades en la contabilidad y por inexactitud

Aseguró que de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario, debe reducirse al 10% la multa por la omisión en la entrega de la información, puesto que la conducta sancionada fue subsanada por la demandante antes de la imposición de la sanción.

Respecto de la sanción por irregularidades en la contabilidad argumentó ausencia de tipicidad, porque los registros contables del contribuyente obran en el expediente.

Igualmente, consideró improcedente la sanción de inexactitud por no darse los supuestos contemplados en la norma que la contempla, en atención a que los gastos operativos de administración y ventas rechazados por la DIAN se encuentran debidamente soportados. Por último, expresó que, en cualquier caso, es posible que exista una discrepancia en los criterios sobre el derecho que se aplica a cada caso en particular.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda⁴ en los siguientes términos:

Acerca de la **renta líquida por recuperación de deducciones**, manifestó que según la contabilidad de la demandante y, en particular, el análisis de la cuenta de

⁴ Folios 1 a 13, índice 2, SAMAI.



gastos 53959509 (“*intereses Ley 550 de 1999*”), el club solicitó deducciones por los créditos mencionados entre 2005 y 2009, lo que significa que fueron causados y llevados al renglón de gastos. A pesar de que fueron condonados, esos intereses no debían registrarse en la cuenta 426505 como ingresos brutos no operacionales. En cambio, debían ser incluidos en el renglón de renta líquida, lo que significa que no constituyen un ingreso no operacional sino una renta gravable de acuerdo con el artículo 195 del Estatuto Tributario.

El desconocimiento del **costo de ventas de los intangibles** por valor de \$7.200.000.000 obedeció a que las pruebas obrantes en el expediente no reflejan el valor real de la marca, los derechos deportivos y la “*ficha*”, y no se soportó con un avalúo técnico; esto es, que la contribuyente por el año gravable 2009 declaró activos intangibles por valor de \$112.713.720, y en el año 2010 los registró por la suma de \$24.000.000.000, situación que contraviene lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 788 de 2002 que modificó el artículo 75 del Estatuto Tributario.

No es factible la deducción fiscal solicitada de los **gastos operacionales de administración** por pagos laborales, ya que después de revisar la contabilidad de la demandante encontró que se hicieron los respectivos aportes al Sistema de Seguridad Social; no obstante, no se incluyeron las planillas ni la certificación de paz y salvo expedida por cada administradora del Sistema de la Protección Social por estos conceptos. Como la normativa establece una tarifa legal para estos eventos, si no hay prueba de la operación, no se podía aceptar la deducción que pretendía la demandante.

En cuanto a los **gastos operacionales de ventas** por depreciaciones y amortizaciones, la administración insistió en su rechazo por la ausencia de soportes, de los documentos internos y externos que sustenten el monto solicitado, como el libro de inventario y balance y los auxiliares contables. Sostuvo que como el libro diario se aportó resumido, no fue posible verificar los valores incorporados en cada registro contable.

La administración solicitó en requerimientos ordinarios a la contribuyente que aportara la información necesaria para la investigación, pero la información se envió incompleta y sin los requisitos para ser analizada como prueba, lo que da lugar a la imposición de la sanción por no informar.

Respecto de la sanción por irregularidades en la contabilidad mencionó que en el transcurso de la investigación tributaria se pidió a la demandante la exhibición del libro mayor y balance del año gravable 2010, junto con los documentos contables correspondientes, pero no se proporcionaron, lo cual desencadenó en la determinación de hechos irregulares en la contabilidad que llevaron a la imposición de esta sanción.

Por último, afirmó que durante el trámite administrativo se expusieron las razones sobre las cuales no era procedente la diferencia de criterios en el derecho aplicable cuando se evidencia la improcedencia de deducciones por ausencia de prueba que las fundamente, por lo que la sanción por inexactitud es procedente.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con base en las siguientes consideraciones:

Evidenció que la demandante durante los años gravables 2005 al 2009 llevó a la Cuenta de Gastos 53959509 (“INTERESES LEY 550”), réditos por concepto de obligaciones tributarias, las cuales fueron causadas y deducidas fiscalmente en los mencionados períodos por un valor de \$2.835.837.189. Posteriormente, en el año gravable 2010, con ocasión de lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 se condonaron estos intereses, lo que ocasionó su reversión y por ende su inclusión en la declaración de renta del año 2010 como ingreso no operacional en la cuenta 422605.

Concluyó el Tribunal que existió una recuperación de deducciones, pues se trató de una erogación que fue compensada posteriormente y no puede ser considerada como un ingreso pasible de imputación de costos y gastos, por su naturaleza fiscal.

Por otra parte, consideró que la certificación del revisor fiscal no prueba el hecho de que los ingresos no operacionales por concepto de intereses corresponden a ajustes contables.

En relación con el rechazo del **costo de venta de los bienes incorporeales** estableció que se efectuó sobre tres intangibles: “*la marca Millonarios*”, “*los derechos deportivos de los jugadores*” y “*la ficha*”, por un monto total de \$24.000.000.000.

Sostuvo que era válido el rechazo de la suma de \$7.200.000.000, equivalente al 30% de \$24.000.000.000, suma correspondiente a la venta que el Club Deportivo Los Millonarios efectuó de la marca, la “*ficha*” y los derechos deportivos de los jugadores, tomando como base la respectiva valoración que sobre estos intangibles hizo la firma Compassbranding S.A.S. El rechazo obedeció a que el club contribuyente no soportó mediante avalúo técnico la cuantificación de los intangibles y porque el valor real de estos no figuraba en la declaración de renta del año 2009.

Frente al intangible de “*la marca Millonarios*”, el *a quo* analizó que la transacción de este se realizó por valor de \$14.547.000.000 mientras que la citada sociedad evaluadora la valoró en la suma de \$14.720.000.000, por lo que consideró que la diferencia de \$173.000.000 millones entre la suma del avalúo técnico realizado por la empresa especializada en evaluación de intangibles y el valor de venta no comporta que el avalúo técnico no sustentara el valor real del intangible, razón por la cual sí se cumple con el segundo requisito exigido por el artículo 75 del Estatuto Tributario; esto es, que el costo presunto se encuentre soportado mediante avalúo técnico.

Acerca de los intangibles denominados “*derechos deportivos de los jugadores*” y “*la ficha*”, constató que no existía un avalúo técnico de estos, de suerte que no se entendía cumplido el presupuesto de la mencionada norma.

Para el Tribunal, los tres activos debieron ser declarados por el contribuyente en el



denuncio rentístico del año gravable 2009, por el 30% del valor de la venta (\$24.000.000.0000); sin embargo, fueron valorados y registrados en cuantía de \$2.122.184.000, cifra inferior al 30% de la enajenación.

Adujo que la determinación del valor patrimonial de los intangibles para el año gravable 2009 debió realizarse sobre el 30% del valor de la negociación⁵; en el caso objeto de estudio, el Tribunal consideró que en el año gravable 2009 no se tenía certeza del monto por el cual se negociarían los intangibles de propiedad de la demandante. Sin embargo, una vez el contribuyente tuvo conocimiento del valor de la enajenación debió corregir su denuncia rentístico del año inmediatamente anterior, y declarar el intangible por su valor patrimonial real.

Frente a la **deducción de pagos laborales**, la DIAN no atendió lo dispuesto en el artículo 108 del Estatuto Tributario al disminuir los valores pagados por salarios, ya que lo registrado en las planillas de aportes PILA y los recibos emitidos por las administradoras son pruebas adecuadas y pertinentes del pago de los aportes parafiscales. Por ello, reconoció el pago de \$1.277.103.000, valor registrado en las planillas PILA del año en discusión.

En cuanto los **costos de venta por depreciaciones y amortizaciones**, concluyó el Tribunal que pese a que el contribuyente allegó el cuadro de amortización de derechos deportivos del año 2010 con el detalle del jugador, el cargo a amortizar, la amortización anual y el nuevo saldo a diciembre 31 de 2010, omitió las demás pruebas contables tales como los soportes y los libros auxiliares para valorar la información mencionada de dicho cuadro, por lo que era procedente el desconocimiento de las depreciaciones y amortizaciones.

En relación con las sanciones, como el contribuyente no envió la información solicitada en reiteradas oportunidades, resultaba procedente la imposición de la **sanción por no enviar información**. En segundo lugar, en relación con la **sanción por inexactitud**, no se observa una diferencia de criterios derivada de una interpretación posible, razonable y plausible por parte del contribuyente. Finalmente, frente a la **sanción por irregularidades en la contabilidad** indicó que la realidad financiera de la demandante se acreditó con los libros contables que tuvo a la vista la administración, por lo que se entiende subsanada la irregularidad y no resultaba procedente la multa. Además, tal irregularidad fue tomada por la administración para imponer la sanción por no enviar información, lo cual constituye en una doble imposición por un mismo hecho.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló el fallo⁶, con base en los siguientes argumentos:

El Tribunal erró al interpretar el artículo 195 del Estatuto Tributario, que establece un supuesto de deducibilidad o concesión de los valores que deben ser aplicados como **renta líquida por recuperación de deducciones**. La intención del legislador era establecer un mecanismo por medio del cual el contribuyente pudiera revertir deducciones que, aunque hubieran sido procedentes en periodos anteriores, se convertirían en improcedentes a partir del acaecimiento de nuevos hechos o

⁵ Artículo 75 del E.T.

⁶ Folios 1 a 6, índice 2, SAMAI.



circunstancias en un periodo posterior. Por ello, los ajustes contables que se realicen sobre pasivos o gastos de periodos anteriores no tienen vocación de ser considerados ingresos fiscales por lo que no se encuentran gravados con el impuesto de renta, así como tampoco pueden configurar una renta líquida por recuperación de deducciones.

Por lo anterior, la disminución de gastos que se dio por el ajuste contable realizado por la demandante al corregir la declaración del año 2010 no puede ser considerado como renta líquida por recuperación de deducciones. Advirtió que, si no hubiese deducido fiscalmente los intereses en años anteriores al 2010, los mismos tendrían que incluirse como ingreso extraordinario, por lo que la reliquidación de estos y/o su condonación no tendrían que ser incluidos como ingreso extraordinario en el denuncia privado, pues estos ajustes no tendrían ningún efecto fiscal.

Por otra parte, adujo que el *a quo* se equivocó en la interpretación del artículo 75 Estatuto Tributario, dado que es errado señalar que el **valor patrimonial del intangible “la marca”** registrado en las declaraciones del año en que se realiza la venta y el año inmediatamente anterior a este, deba ser el mismo, obligándola a corregir su declaración de renta del año anterior. Para el contribuyente, lo anterior transgrede abiertamente el principio de legalidad de los tributos, dado que la normativa señala de manera expresa que el intangible debe estar registrado en la declaración de renta sin que se refiera al valor de este; es decir, que fiscalmente solo se exige que el bien exista, sin condicionarse al valor del reconocimiento.

Acerca del rechazo de los **costos de venta por amortizaciones y depreciaciones**, consideró la demandante que aportó, tanto en la actuación administrativa como en la judicial el anexo explicativo de las depreciaciones y amortizaciones, el balance de prueba por terceros de gastos operacionales y no operacionales de ventas, el libro auxiliar y el libro de inventarios y balances del año 2010, de suerte que se equivocó el Tribunal al rechazar la deducibilidad del gasto, dado que tanto la administración como el Tribunal tuvieron acceso a los soportes contables que corroboraban la información que fue incluida en el anexo explicativo de amortizaciones.

En relación con la **sanción por no enviar información**, afirmó que el valor de la información no remitida al ente de fiscalización corresponde a \$816.432.000, que resulta de los valores que fueron rechazados. Por tanto, el valor de la sanción sería de \$40.821.600 y no de \$368.325.000. Finalmente, frente a la sanción de **inexactitud**, insistió en la existencia de una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, y en que no registró ningún hecho falso o inexacto en su declaración de renta.

Por su parte, la entidad **demandada** se adhirió a la apelación presentada por la sociedad demandante bajo los siguientes términos:

Frente a los **gastos operacionales de administración** reconocidos por el *a quo*, adujo que se desconoció que durante la investigación tributaria la demandante no aportó los soportes contables y externos que permitieran la comprobación de estos, ni la verificación de los valores registrados en el balance de prueba, en el libro mayor y balance a 31 de diciembre de 2010, en el libro de inventarios y balances y en los auxiliares, y además el libro diario fue entregado incompleto. El cuadro resumen con



el valor de las nóminas pagadas asociadas a las planillas PILA no constituye prueba del pago, el cual es requerido para la procedencia de la deducción, toda vez el artículo 108 del Estatuto Tributario exige para su acreditación el soporte externo, el cual no es otro que las certificaciones expedidas por las entidades competentes.

En relación con **la sanción por irregularidades en la contabilidad**, precisó que la sanción impuesta difiere de la sanción por no enviar información, y que, aunque la demandante presentó la totalidad de documentos exigidos, no lo hizo en el proceso de fiscalización y se evidenció la existencia de hechos irregulares en la contabilidad, razón por la cual procede aplicar la respectiva sanción contemplada en el artículo 655 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes reiteraron los argumentos de los recursos de apelación dentro de la oportunidad legal para ello.

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, le corresponde a la Sala determinar: i) si la condonación de los intereses deducidos por la demandante en sus declaraciones de años anteriores debía tomarse como una renta líquida por recuperación de deducciones prevista en el artículo 195 del Estatuto Tributario, como sostiene la administración; o si, por el contrario, constituye un ajuste contable sin efectos fiscales, como sostiene la demandante; ii) si el *a quo* erró o no en su interpretación del artículo 75 referente al registro de intangibles; ii) si es procedente el rechazo de gastos operacionales de administración y ventas; y iii) si son procedentes las sanciones por no enviar información, irregularidades en la contabilidad e inexactitud impuestas en los actos demandados.

La Sala pone de presente que, en el recurso de apelación, la demandante no formuló motivos de inconformidad frente al rechazo de los intangibles denominados “derechos deportivos de los jugadores” y “la ficha” por la ausencia del avalúo técnico exigido en el artículo 75 del Estatuto Tributario, por lo que el análisis se centrará en establecer el deber de registrar valor del intangible correspondiente a la “marca millonarios” en la declaración de renta del año anterior.

Adición de renta líquida por recuperación de deducciones por \$2.063.288.000

El artículo 195 del Estatuto Tributario prevé que las deducciones realizadas en períodos anteriores y que se recuperan posteriormente son consideradas renta líquida en el periodo en el cual se realizan.

En relación con la renta por recuperación de deducciones, la Sección⁷ ha establecido que el artículo 195 del Estatuto Tributario prevé una renta líquida

⁷ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de mayo de 2018. Exp. 21555. C.P. Milton Chaves García.



especial que *“consiste en una recuperación de rubros que han sido tomados como deducción de la renta bruta en años anteriores y, que en el año en que opera la recuperación, constituye renta líquida para el contribuyente. Entre los conceptos sobre los cuales opera la recuperación de deducciones se encuentra las depreciaciones, pérdida de activos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto hasta concurrencia del monto de la recuperación.”*

Asimismo, la Sección⁸ ha señalado que *“Dentro de las rentas especiales, está la renta por recuperación de deducciones que consiste en que la deducción solicitada por el contribuyente en un período gravable anterior es compensada por la recuperación de la deducción en el año o período gravable de que se trata. Se llama renta líquida especial, por cuanto, se produce sin ningún gasto imputable a esa renta”*.

En consecuencia, se tiene que la renta por recuperación de deducciones es una renta líquida especial, que requiere de un hecho que propicie tal recuperación; esto es, que en años anteriores se haya efectuado depreciaciones, deducciones, amortizaciones y pérdidas de las que trata el artículo 195 del Estatuto Tributario. La renta por recuperación de deducciones no corresponde a un ingreso bruto ordinario o extraordinario, sino a una recuperación de deducciones de años anteriores que va directamente a la base gravable del tributo.

El artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 estableció como beneficio, para el año gravable 2010, una condonación especial para el pago de los intereses adeudados a la administración de obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2008 y anteriores, lo que resultó en la reversión de los intereses pagados por el demandante a la DIAN. Por ello, la demandante procedió a su inclusión en la declaración de renta del año 2010 como ingresos no operativos (o ingresos extraordinarios), por cuanto, en su opinión, no constituye renta líquida gravable.

Conforme ha señalado la Sala, la condonación es un modo de extinguir las obligaciones que se produce cuando el acreedor renuncia, de manera gratuita, al derecho de exigirle al deudor el pago de su crédito, para lo cual el deudor debe registrar un ingreso extraordinario susceptible de estar gravado con el impuesto sobre la renta⁹, pues conforme con el artículo 27 del estatuto Tributario, los ingresos se entienden realizados cuando se perciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalgan legalmente a un pago, o por otro modo legal de extinción de las obligaciones.

En el caso concreto, se observa que la demandante registró en su declaración de renta del año 2010 como ingresos brutos no operacionales los correspondientes a *“la condonación de intereses reconocidos a los acreedores en virtud de acuerdos de reorganización bajo el amparo de la Ley 550 de 2005, incluido el reajuste de intereses moratorios adeudados a la DIAN”*, lo cual se encuentra soportado en el auxiliar de cuenta de ingresos, el comprobante de contabilidad nro. 00900000000178 de 31 de mayo de 2010, el balance de prueba de enero a diciembre de 2010 aportados con ocasión de la inspección tributaria y contable, que

⁸ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 17 de julio de 2008. Exp. 15722, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁹ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 17 de julio de 2008, exp. 15722. C.P. Juan Ángel Palacio, 16 de noviembre de 2023, exp. 26245, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



reflejan que en la cuenta 42650500 -ingresos ejercicios se registra un saldo de \$2.174.328.976,85.

Conforme las conciliaciones contables-fiscales de las declaraciones de renta de los años 2005 a 2009, y los auxiliares contables de la cuenta de gastos operacionales, la administración constató que la contribuyente tomó como gasto deducible los intereses moratorios de que trata esta controversia en dichos periodos.

Se advierte que aunque en la solicitud de corrección la demandante manifestó no haber tomado tal deducción en periodos anteriores, lo cierto es que, en la respuesta al requerimiento especial, la demandante aceptó haber tomado como deducción los intereses moratorios en las declaraciones de renta de las vigencias gravables anteriores al 2010. En efecto, la demandante expuso: *“Los valores reconocidos en la cuenta de ingresos de ejercicios anteriores corresponden a un registro por ajuste, que no debe afectar la liquidación fiscal, ya que tales gastos si bien fueron un gasto fiscal de los años 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, no corresponden, como lo señala la DIAN, a una recuperación de deducciones. Por el contrario, tales deducciones pudieron (en gracia de discusión) ser rechazadas por la administración en los años respectivos como improcedentes por corresponder a mayores valores liquidados o estimados, sin que el ajuste contable que se realiza en el año 2010 deba ser tratado como recuperaciones fiscales”*¹⁰. Afirmación reiterada en el folio 22 de la demanda.

En ese orden, para la Sala el ajuste contable realizado por la demandante derivado de los intereses moratorios de obligaciones fiscales tomadas como deducciones en los años anteriores al 2010, no es procedente su adición como renta líquida gravable por recuperación de deducciones, toda vez que el artículo 195 ib. prevé la procedencia de la recuperación de deducciones que son concedidas por la legislación tributaria, luego, aplicarlo en el caso concreto, desconocería la firmeza de las declaraciones de periodos anteriores y las facultades de la administración sobre dichas vigencias fiscales. En este punto, cabe reiterar lo dicho por la Sala en otra oportunidad, en la que examinó la misma glosa entre las mismas partes, en relación con otro año gravable¹¹:

“...la Sala concluye que la adición de renta líquida por recuperación de deducciones no es procedente en este caso. Repárese en que, si bien los intereses moratorios de obligaciones fiscales fueron tomados como deducción en los periodos anteriores al año gravable objeto de fiscalización (a excepción del año 2002, en donde se evidencia que el monto fiscal es \$0), a pesar de que ello estaba prohibido a luz del artículo 11 del Estatuto Tributario (sic), ello no hacía procedente que la Administración adicionara la declaración de renta de la contribuyente con el valor del pasivo condonado como una renta líquida por recuperación de deducciones. Al identificar que hubo una deducción no permitida por la legislación tributaria, la DIAN no podía obtener su recuperación aplicando el artículo 195 del Estatuto Tributario. Permitir, en este caso concreto, la procedencia de la renta líquida por recuperación de deducciones sería desconocer la firmeza de las declaraciones de los periodos anteriores y así suplantar las facultades de fiscalización y comprobación que tenía la Administración, bajo el artículo 684 del Estatuto Tributario, respecto de los periodos fiscales en los que la actora tomó la deducción improcedente por intereses moratorios sobre obligaciones fiscales.”

¹⁰ Folios 136 y 137 de los anexos de la demanda, índice 2 SAMAI.

¹¹ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo contencioso administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 16 de noviembre de 2023, exp. 26245. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Por lo anterior, la adición de renta líquida por recuperación de deducciones planteada por la administración no es procedente, en consecuencia, el cargo de apelación de la demandante prospera.

Costos de venta - Registro del intangible en año anteriores \$7.200.000.000

El *a quo* aceptó el rechazo de los costos de ventas por \$7.200.000.000 al considerar que la demandante no registró el valor real del intangible, pues no figuraba en la declaración de renta del año 2009 sobre el 30% del valor de la enajenación, incumpliendo lo dispuesto en el artículo 75 del Estatuto Tributario.

La demandante cuestiona la sentencia de primera instancia, al considerar que la mencionada normativa dispone que los bienes intangibles deben estar registrados en la declaración de renta sin que se refiera al valor por el que deben estar declarados, por lo que no se le puede obligar a corregir su denuncia privado del año anterior con el fin de incluir el valor de venta del intangible para que concuerde con el del año gravable en discusión.

Al respecto, el artículo 75 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos, preveía que el costo de los bienes incorporales formados por los contribuyentes concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, *good will*, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación. Para que proceda el costo previsto en esta disposición jurídica, el respectivo intangible **deberá figurar en la declaración de renta** y complementarios del contribuyente correspondiente al año inmediatamente anterior al gravable y **estar debidamente soportado mediante avalúo técnico**.

En el caso concreto, conforme a lo previsto en el artículo 75 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 16 de la Ley 788 de 2002), el contribuyente solicitó a través de proyecto de corrección, incrementar el monto del renglón 49 referente al costo de ventas de su denuncia del año 2010 por valor de \$7.200.000.000, que corresponde al 30% del valor de venta de los intangibles formados (\$24.000.000.000).

La Sala pone de presente que el inciso segundo del artículo 75 del Estatuto tributario tiene dos condiciones para aplicar el costo presunto de los bienes incorporales: (i) que el intangible haya sido registrado en la declaración de renta del año anterior, y (ii) que tal bien esté soportado mediante un avalúo técnico.

El costo de los bienes incorporables formados se determina por lo dispuesto en el artículo 75 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 16 de la Ley 788 de 2002), que establece como costo fiscal presunto el 30% de la enajenación del activo, siempre y cuando se cumplan los requisitos ya mencionados.

Para la Sala, contrario a lo aducido por el Tribunal, no existe un vínculo indisoluble entre el valor de la enajenación del activo y el registrado en la declaración de renta del año gravable anterior, en la medida que el costo presunto solo se determina hasta tanto se venda el activo, lo que comprende la realización del respectivo avalúo técnico, sin que ello implique que el 30% del valor de la transacción corresponda al valor registrado en la declaración del periodo anterior, pues se reitera la norma



presume el costo en dicho porcentaje sobre el avalúo y condiciona su procedencia al registro en el año anterior y que esté debidamente soportado con el avalúo.

Por lo anterior, y como quiera que el costo fiscal se determina en el momento de la enajenación del intangible debidamente soportado en el avalúo técnico no le es dable exigir a la administración requisitos adicionales no contemplados en la ley como lo es corregir la declaración del año anterior con el fin de que coincida el valor del intangible en las dos vigencias fiscales.

En el presente caso, no es objeto de discusión que el intangible se encontraba registrado en la declaración de renta del año 2009 por cuantía de \$2.122.184.000, razón por la cual se encuentra acreditado el requisito exigido en la norma para la procedencia del costo fiscal del bien incorporal formado, esto es, que *el intangible figure en la declaración de renta del año inmediatamente anterior* y el costo fiscal está debidamente soportado mediante avalúo técnico. Así, conforme a lo previsto en el artículo 75 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 16 de la Ley 788 de 2002), se aceptan como costos de venta del año 2010 por valor de \$4.364.100.000, que corresponde al 30% del valor de venta del intangible “*la marca*” (\$14.547.000.000¹²).

El cargo de apelación propuesto por la parte demandante prospera.

Gastos operacionales de administración. Pagos salariales. Prueba de pago de aportes parafiscales

El Tribunal aceptó el gasto mencionado, al considerar que no se le puede desconocer por el hecho de que no se allegaran los certificados de paz y salvo de las administradoras del Sistema de la Protección Social, sino que los pagos se pueden demostrar con las planillas de aportes PILA. Con base en esto, aceptó como deducibles \$1.277.103.000 como pagos por parafiscales.

La DIAN muestra su desacuerdo con la sentencia apelada al considerar que la demandante no cumplió con su deber de adjuntar los soportes contables y externos que permitieran la comprobación de los gastos, y las planillas PILA no constituyen prueba del pago conforme el artículo 108 del Estatuto Tributario.

La mencionada norma¹³ dispone que los salarios son deducibles si se acredita el pago de aportes a salud y parafiscales (aportes al subsidio familiar, SENA, ISS e ICBF), por lo que el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el año gravable que corresponda, por tratarse de un requisito *sine qua non* para la

¹² Índice 2 SAMAI. Cifra certificada en el Acta nro. 509 del Comité Ejecutivo del Club, el contrato de cesión y transferencia de marcas y por la certificación expedida por el Representante legal del Club. Folios 1245, 1306 y 1311 de los c.a. 7 y 8.

¹³ E.T. Art. 108. Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes.

Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar (...). Artículo vigente durante los hechos en discusión.



procedencia de la deducción.

Sobre el particular, esta Sección¹⁴ indicó lo siguiente:

“El artículo 108 del Estatuto Tributario dispone que los salarios son deducibles si se acredita el pago de aportes a salud¹⁴ y parafiscales (aportes al subsidio familiar, SENA, ISS e I.C.B.F.), para lo cual el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el año gravable que corresponda, por tratarse de un requisito sine qua non de la deducción.

[...] Lo anterior indica que «los pagos por aportes parafiscales efectuados en un determinado año o período gravable tienen una doble connotación en materia tributaria; por una parte, son requisito adicional para la procedencia de la deducción por concepto de salarios y, por el otro, constituyen en sí mismos una deducción de renta».

En relación con la prueba del pago de los conceptos aludidos, la Sala reitera que, «en la medida en que se prueben los pagos a la seguridad social y a las entidades beneficiarias de los aportes parafiscales, así sea parcialmente, procede el reconocimiento de la deducción por salarios en forma proporcional a lo que se acredite según los porcentajes de las cotizaciones, y no hay lugar a su desconocimiento total por falta de los certificados de “paz y salvo” de las entidades beneficiarias, pues además de que la Ley no consagra una tarifa legal de prueba, existen otros documentos, como las planillas de aportes o los recibos que expiden las entidades respectivas, suficientes para acreditar el pago de los aportes parafiscales”.

De lo anterior, se concluye que los salarios pagados por un empleador a sus trabajadores son deducibles del impuesto sobre la renta durante el periodo en el que se hayan pagado, siempre y cuando el empleador pague igualmente las contribuciones parafiscales y los aportes al sistema de salud correspondientes. Por su parte, son también deducibles los aportes efectuados por los patronos o empresas públicas y privadas al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, así como al Servicio Nacional de Aprendizaje tal como lo contempla el artículo 114 del Estatuto Tributario. La falta de pago de estos aportes trae como consecuencia la sanción prevista en el artículo 664 *ibidem*.

En el presente asunto, se encuentra que la entidad demandada, a pesar de reconocer la validez de las planillas de aportes y los valores registrados frente a la nómina utilizada como IBC por valor de \$3.489.365.000, no aceptó su pago completo, es decir, solo aceptó como aportes el valor de \$528.250.203 y mantuvo el rechazo de \$748.853.000, cuando la realidad muestra que se pagaron \$1.277.103.203, tal como lo expresó el *a quo* y como se ve en la siguiente tabla:

Planilla	Período Gravable	Aporte
10672136	enero -febrero 2010	\$111.919.000
12578505	febrero -marzo 2010	\$116.295.304
19415121	marzo -abril 2010	\$116.964.546
21909118	abril -mayo 2010	\$111.420.125
19617215	mayo -junio 2010	\$106.709.368
19689030	junio - julio 2010	\$99.448.179
22972831	julio -agosto 2010	\$118.110.905

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 12 de marzo de 2009, Exp. 16057, C.P. Héctor J. Romero Díaz; del 4 de marzo de 2010, expediente 17074, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 12 de diciembre de 2014, Exp. 19167, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



25847493	agosto -septiembre 2010	\$125.861.579
35967052	septiembre -octubre 2010	\$124.812.272
35480303	octubre -noviembre 2010	\$121.804.729
39485720	noviembre - diciembre 2010	\$123.757.197
TOTAL		\$1.277.103.204

En este caso, el club demandante aduce que allegó las planillas de pago PILA para los períodos de enero a diciembre de 2010¹⁵, las cuales se analizaron por la administración al resolver el recurso de reconsideración junto con sus soportes, cuadros de nómina, cuadros resúmenes y desagregados sobre la distribución de pagos, el Libro Mayor y de Balances, los Libros auxiliares, todos documentos que constituyen plena prueba del pago de parafiscales. Para tal efecto, en la matriz de evaluación¹⁶ incluyó los valores de nómina reflejados en las planillas y los aportes pagados por el empleador, tal como se aprecia en el siguiente cuadro:

	NOMINA PLANILLA	APORTES	TOTAL
Enero	\$ 266.470.000	\$ 82.964.580	\$ 349.434.580
Febrero	\$ 272.001.000	\$ 84.721.124	\$ 356.722.124
Marzo	\$ 280.943.000	\$ 87.531.940	\$ 368.474.940
Abril	\$ 258.408.000	\$ 80.947.180	\$ 339.355.180
Mayo	\$ 258.180.000	\$ 80.844.060	\$ 339.024.060
Junio	\$ 243.498.000	\$ 76.287.271	\$ 319.785.271
Julio	\$ 309.884.000	\$ 98.533.957	\$ 408.417.957
Agosto	\$ 330.898.000	\$ 102.904.681	\$ 433.802.681
Septiembre	\$ 331.100.000	\$ 97.544.500	\$ 428.644.500
Octubre	\$ 324.925.000	\$ 95.732.550	\$ 420.657.550
Noviembre	\$ 322.861.000	\$ 98.907.470	\$ 421.768.470
Diciembre	\$ 290.197.000	\$ 88.792.930	\$ 378.989.930
TOTALES	\$ 3.489.365.000	\$ 1.075.712.243	\$ 4.565.077.243

Por lo anterior, para la Sala es claro que las planillas de aportes PILA se constituyen en las pruebas idóneas para demostrar el pago de los aportes parafiscales, por lo que no existía ningún motivo para desconocer la suma de \$748.852.741 ni disminuirles los valores pagados a efectos de rechazarle al demandante la procedencia de la deducción por salarios. El cargo de apelación de la DIAN no prospera.

Gastos operacionales de ventas - Prueba de amortizaciones y depreciaciones

El a *quo* negó el cargo al considerar que, a pesar de que el contribuyente allegó el cuadro de amortización de derechos deportivos 2010, no aportó otras pruebas contables como los soportes y los libros auxiliares para su confrontación, por lo que es procedente el desconocimiento de las depreciaciones y amortizaciones por este concepto consignadas en la declaración de renta del demandante.

La demandante insiste en que allegó los documentos necesarios para que la DIAN pudiese verificar que el gasto era procedente, tales como el anexo explicativo de las depreciaciones y amortizaciones, el balance de prueba por terceros de gastos

¹⁵ Índice 2 SAMAI, folios 1351 al 1387 del c.a. 8

¹⁶ Índice 2 SAMAI, folios 1455 al 1456 del c.a. 8.



operacionales y no operacionales de ventas, el libro auxiliar, y el libro de inventarios y balances del año 2010.

Al efecto, se tiene que la administración solicitó mediante el Requerimiento Ordinario nro. 322402015001468 del 16 de julio de 2015 y en el transcurso de la inspección tributaria los estados financieros, los certificados de la demandante y los siguientes anexos:

- Libro de inventarios y balance libros auxiliares.
- Balance de prueba.
- Libro Mayor.
- Libro diario resumido auxiliar por terceros.
- Relación en Excel, mes a mes de lo pagado y totalizado por año de salud descontando valor de las licencias, de pensión descontando el valor correspondiente al Fondo de Solidaridad, de ARP, de caja de compensación, de ICBF, de SENA, y fotocopia de las 12 planillas del año 2010, vacaciones pagadas y sus soportes.
- Cuenta 17 del PUC, Cuadro explicativo de los activos diferidos.
- Informe sobre las cuentas de dudoso cobro, el método de provisión de cartera, y la base sobre la cual se calculó el porcentaje de provisión aplicado durante el año 2010.
- Cuadro de provisión de cartera.
- Cuadro de intereses presuntos año 2010, sistema de depreciación utilizado con la relación discriminada por cuenta de activos fijos depreciados, fecha de adquisición, y depreciación aplicada a cada uno de ellos discriminados por mes, del año 2010.

De lo solicitado, el contribuyente en la actuación administrativa aportó el balance de prueba, el libro mayor y el libro diario resumido, y el cuadro explicativo de amortización de derechos deportivos del año 2010¹⁷; asimismo, en sede judicial, allegó la conciliación contable y fiscal del año 2010, el libro de auxiliar y el libro de inventarios y balances del año 2010¹⁸.

Al cotejar la información contenida en los anteriores documentos se constata que en el denominado “Cuadro de amortización de derechos deportivos 2010”¹⁹, el demandante incluyó la amortización del año 2010 por valor de \$2.331.413.993, que corresponden a derechos deportivos. Tales registros coinciden con los incluidos en las cuentas 5265 y 5294 del libro auxiliar del año 2010²⁰, donde se incluyó el mismo valor como amortizaciones por el año gravable 2010, y que fueron desconocidas por la administración y el *a quo* por falta de pruebas.

En estas condiciones, teniendo en cuenta que en el expediente obran las pruebas necesarias para determinar la procedencia del gasto, se revocará la sentencia frente a este punto. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

¹⁷ Índice 2 SAMAI.

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ Ibidem.



Sanción por no enviar información

El Tribunal encontró que la sanción era procedente por cuanto la sociedad demandante, a pesar de ser requerida para ello, no envió la información solicitada.

La demandante cuestiona la sentencia apelada, pues a su juicio, la sanción por no enviar información debe ser en cuantía inferior, dado que envió parte de la información. El valor de la información no remitida a la DIAN que se encuentra debidamente probado es de \$816.432.000, que corresponde a los valores que fueron rechazados, por lo que la sanción correspondería a \$40.821.600 que corresponde al 5% del valor rechazado.

El artículo 651 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, establecía que a las personas a quienes se les hubiese solicitado informaciones o pruebas, que no las hubiesen suministrado dentro del plazo establecido para ello, se les impondría multa cuyo monto debía determinarse conforme a las reglas del literal a) del mismo artículo.

Al respecto, la Sección²¹ ha dicho que la falta de información afecta negativamente la eficacia de la investigación y fiscalización de la autoridad tributaria, lo que puede obstaculizar su ejecución oportuna, e impide el ejercicio de su capacidad sancionatoria en caso de incumplimiento del deber formal del administrado, lo que resulta en la aplicación de la máxima tasa prevista en la norma.

Asimismo, en sentencia de unificación jurisprudencial del 14 de noviembre de 2019²², se indicó que el literal a) del mencionado artículo fija dos reglas para *“determinar la base de cálculo de la sanción procedente, en función de los montos relacionados con los datos sobre los que recayera la infracción: una para los casos en los que se estableciera que esos datos estuvieran asociados a una cuantía; y otra para cuando se tratara de datos sin cuantía, bien porque no la tuvieran o porque no fuera posible determinarla”*, en los siguientes términos:

“(iv) Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará así:

(a) El 0,5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.

(b) El 1% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.

²¹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 26 de marzo de 2009, expediente 16169, CP: Héctor J. Romero Díaz; del 24 de octubre de 2013, expediente 19454, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 06 de noviembre de 2014, expediente 20344, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 05 de febrero de 2015, expediente 20441, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 09 de abril de 2015, expediente 20243, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 03 de junio de 2015, expediente 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 29 de septiembre de 2015, expediente 20440, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 26 de mayo de 2016, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 20479; del 01 de junio de 2016, expediente 21128, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 20 de septiembre de 2017, expediente 21878, CP: Milton Chaves García; del 25 de septiembre de 2017, expedientes 20800, 20910 y 20909, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

²² CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencias del 14 de noviembre de 2019, exp. 22185, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



- (c) El 3% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.
- (d) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.
- e) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora.”

En el caso concreto, la Sala advierte que la administración mediante el requerimiento ordinario del 16 de julio de 2015 y en el transcurso de la inspección tributaria, le solicitó al demandante allegar información correspondiente a la declaración de renta del año gravable 2010, relacionada con la actividad económica desarrollada, el libro de inventarios y balance, libros auxiliares, el balance de prueba, el libro mayor, el libro diario resumido auxiliar por terceros, la relación en Excel, mes a mes de lo pagado y totalizado por año de salud descontando licencias, de pensión descontando el Fondo de Solidaridad, de ARP, de caja de compensación, de ICBF, de SENA, fotocopia de las 12 planillas del año 2010, vacaciones pagadas y sus soportes, la Cuenta 17 del PUC, un cuadro explicativo de los activos diferidos, informe de las cuentas de dudoso cobro, el método de provisión de cartera, la base sobre la cual se calculó el porcentaje de provisión aplicado durante el año 2010, el cuadro de provisión de cartera y el cuadro de intereses presuntos año 2010, el sistema de depreciación utilizado, con la relación discriminada por cuenta de activos fijos depreciados, la fecha de adquisición, y la depreciación aplicada a cada uno de ellos discriminados por mes, del año 2010.

Lo anterior, llevó a que la administración tomará como base para el cálculo de la sanción la sumatoria de los valores de la información exigida y no suministrada, como se ve a continuación:

RENGLÓN	DESCRIPCION DEL RENGLÓN	DECLARACION INICIAL
40	PASIVOS	\$ 28.394.524.000
42	INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	\$ 7.377.705.000
43	INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	\$ 26.383.052.000
44	INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	\$ 9.413.000
49	COSTO DE VENTAS	\$ 7.200.000.000
52	GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACION	\$ 9.721.221.000
53	GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$ 3.282.477.000
55	OTRAS DEDUCCIONES	\$ 4.190.535.000
78	OTRAS RETENCIONES	\$ 509.145.000
	TOTAL INFORMACION SOLICITADA	\$ 87.068.072.000

En este caso, aunque la demandante afirmó que se corrigió la irregularidad, la administración demostró que no se proporcionó la información contable necesaria al momento de ser requerida, lo que dificultó significativamente la investigación y fiscalización para determinar correctamente los tributos a pagar por la contribuyente. Por lo tanto, la omisión en la presentación de la información contable solicitada en el requerimiento ordinario por cuantía de \$87.068.012.000 hace procedente la sanción por no enviar información, aplicada al límite legalmente autorizado para su imposición que para el caso correspondía a 15.000 UVT.



Sin embargo, la Sala pone de presente que en virtud del parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, el principio de favorabilidad es aplicable en materia sancionatoria tributaria y conforme al criterio de la Sala *“constituye un imperativo constitucional y, por ende, bien puede ser aplicado a solicitud de parte, o de oficio por la autoridad juzgadora competente”*²³.

Por lo anterior y atendiendo a que el artículo 651, modificado por el 80 de la Ley 2270 de 2022 disminuyó las tarifas aplicables a la sanción por no enviar información o enviarla con errores, la Sala en aplicación al principio de favorabilidad, liquidará la sanción con base en los criterios allí expuestos:

“Modifíquese el Artículo 651 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción.

1. Una multa que no supere siete mil quinientas (7.500) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

*a) El uno por ciento (1%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida;
[...]*”

De acuerdo con lo anterior, resulta menos gravosa la sanción prevista en el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, por lo que al momento de efectuar la liquidación se aplicara la mentada normativa.

Sanción por irregularidades en la contabilidad

El *a quo* levantó la sanción por irregularidades en la contabilidad, al sostener que la realidad financiera de la demandante se acreditó con la información reportada en el libro mayor y balances por lo que se entiende subsanada y satisfecha la solicitud de información, por lo que no resultaba procedente la multa. Además, precisó que si bien el libro de actas fue allegado de manera parcial ello no constituye un hecho sancionable de contabilidad, aunado a que fue considerado por la administración para imponer la sanción por no enviar información, vulnerando de tal manera el principio *non bis in idem*.

La DIAN ataca la sentencia apelada bajo el argumento de que el demandante no solo omitió presentar la totalidad de los documentos contables exigidos en el proceso de fiscalización, sino que se evidenció la existencia de hechos irregulares en la contabilidad, razón por la cual procede aplicar la respectiva sanción.

²³ Sentencia del 25 de abril de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21906, C.P. Milton Chaves García. Reiterada en: Sentencia del 25 de mayo de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 27205, C.P. Wilson Ramos Girón.



La sanción por irregularidades en la contabilidad prevista en el artículo 655²⁴ del Estatuto Tributario procede cuando suceda alguna de las causales contempladas en el artículo 654 *ibidem*²⁵. Dice esta norma:

“ARTICULO 654: HECHOS IRREGULARES EN LA CONTABILIDAD. Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:

- No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.
- No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.
- No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.
- Llevar doble contabilidad.
- No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.
- Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso.”

El artículo 15 de la Constitución Política permite que la administración tributaria exija la presentación de libros de contabilidad y otros documentos privados en los términos establecidos por la ley. Si los obligados a ello no los presentaran, no podrán invocarlos posteriormente, y se tomará como un indicio en contra, lo que aumenta las sanciones por el incumplimiento de deberes formales.

En relación con esta sanción, la Sección ha precisado que *“tributariamente se castiga no llevar contabilidad, no registrar los libros, **no exhibirlos cuando se requieran**, llevar doble contabilidad, no diligenciarlos de manera que se puedan establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones y cuando se encuentren atrasados, pues de presentarse alguno de estos hechos, la fuente contable no es idónea y eficaz para una correcta determinación tributaria”*²⁶ (se resalta).

En el presente asunto, la DIAN impuso al contribuyente la sanción del artículo 655 del Estatuto Tributario por la comisión mencionada en el literal c) del artículo 654 *eiusdem*. Al efecto, en la liquidación oficial de revisión se mencionó que durante las visitas realizadas los días 3 y 9 de octubre de 2015, se solicitó al demandante la exhibición del libro mayor y balance, del libro de inventarios y balance, del libro diario, del libro de actas, de los libros auxiliares y los soportes contables de las

²⁴ ARTÍCULO 655. SANCIÓN POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD. Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de 20.000 UVT. Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

[...].”

²⁵ ARTÍCULO 654. HECHOS IRREGULARES EN LA CONTABILIDAD. Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:

[...]

c) No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.

[...]

²⁶ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del de 13 de septiembre de 2017, exp 20632, C.P Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en la sentencia de unificación 2020CE -SUJ-4-002 del 3 de septiembre de 2020, exp. 24264. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



cuentas de activos, pasivos, ingresos, costos y gastos correspondientes al año gravable 2010; de los cuales no aportó el libro de inventarios y balances y el Libro de actas (parcialmente), de donde deviene la sanción por irregularidades en la contabilidad prevista en el artículo 655 del Estatuto Tributario.

Si bien la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la administración indica que en la valoración de las pruebas no se pudo verificar los gastos llevados en debida forma en la contabilidad, ello constituye hechos irregulares por los cuales no fue sancionada la demandante. Sin embargo, al estar probado que la información solicitada por la DIAN no fue aportada ni exhibida en oportunidad, es procedente la sanción impuesta conforme al literal c) del artículo 654 del Estatuto Tributario sin que su respuesta tardía implique una subsanación al hecho irregular.

Así, la demandante no cumplió con todos los requisitos exigidos a ella, ya que la administración tributaria pudo demostrar en el proceso de fiscalización que había hechos irregulares en su contabilidad. Por lo anterior, el cargo de apelación de la administración tributaria prospera, y se revocará la sentencia apelada frente a este punto.

Sanción por inexactitud

El Tribunal concluyó que la sanción por inexactitud es procedente por cuanto encontró probado que el contribuyente llevó a su declaración gastos operativos de administración improcedentes, al tiempo que no le dio el tratamiento de renta líquida gravable conforme lo dicta el artículo 195 del Estatuto Tributario a la recuperación de deducciones con ocasión a la condonación de los intereses de la Ley 1429 de 2010, no tomó el valor patrimonial de los intangibles enajenados tal como lo dispone el artículo 75 *ibidem* para registrarlos en su denuncia del año gravable 2009, y tampoco hay una diferencia de criterios que exima a la demandante de la imposición de esta sanción.

El contribuyente cuestiona la sentencia y expone que el Tribunal no demostró que hubiese incluido hechos y cifras incorrectas; por el contrario, ha sostenido que existe una diferencia de criterio frente a la DIAN y al Tribunal en punto a la interpretación de los artículos 75 y 195 del Estatuto Tributario.

El artículo 647 del Estatuto Tributario, en su texto vigente para la época de los hechos, disponía²⁷ que constituía inexactitud sancionable, entre otros, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o

²⁷ ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior./ La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente./ [...] No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos./ [...].”



actuaciones susceptibles de gravamen y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias de **datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados**, de los que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor.

Además, establecía que no se configura inexactitud sancionable en los eventos en que el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

La Sala reitera que los errores de apreciación o la diferencia de criterios deben versar sobre el derecho aplicable, siempre y cuando se cumpla la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Así, para que exista una diferencia de criterio que enerve la imposición de la sanción, “... *la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable*”²⁸.

En el presente asunto, se determinó que los bienes intangibles denominados “*la ficha*” y “*los derechos deportivos*” además de encontrarse registrados en la declaración del año anterior, también están debidamente soportados mediante estudio técnico en aplicación del artículo 75 del Estatuto Tributario (vigente para la época de los hechos), lo que implicó el desconocimiento del derecho aplicable.

Lo anterior pone en evidencia que se configuró el hecho sancionable, sin que pueda confundirse con una diferencia de criterios entre el contribuyente y la administración frente a la normativa aplicable al caso, por lo que es procedente la imposición de la sanción por inexactitud. El cargo de apelación de la demandante no prospera.

Por todo lo anterior, y como quiera qué en las consideraciones precedentes, la Sala determinó que no es procedente la adición de renta líquida por recuperación de deducciones, y se reconoció el costo del intangible “*la marca*”, los gastos por administración y los gastos operacionales de ventas (amortización de derechos deportivos 2010), se reliquidará el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 a cargo del club demandante, junto con las correspondientes sanciones por no enviar información, irregularidades en la contabilidad e inexactitud, así:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
TOTAL INGRESOS NETOS	\$ 31.706.882.000	\$ 31.706.882.000	\$ 31.706.882.000	\$ 31.706.882.000
COSTOS DE VENTA	\$ 7.200.000.000	\$ 0	\$ 0	\$ 4.364.100.000
TOTAL COSTOS	\$ 7.200.000.000	\$ 0	\$ 0	\$ 4.364.100.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	\$ 9.721.221.000	\$ 8.904.789.000	\$ 9.653.641.741	\$ 9.653.642.000

²⁸ Sentencia del 12 de marzo de 2009, Exp. 16575, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 3 de septiembre de 2015, Exp. 20029, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citada en la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Exp. 20555 y en la sentencia del 7 de marzo de 2018, Exp. 17919, C.P. Milton Chaves García.



CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
GASTOS OPERACIONALES DE VENTA	\$ 3.282.477.000	\$ 951.063.000	\$ 951.063.000	\$ 3.282.477.000
DEDUCCIÓN INVERSIÓN ACTIVOS FIJOS	\$ 0	\$ 0	\$ 0	0
OTRAS DEDUCCIONES	\$ 4.190.535.000	\$ 4.190.535.000	\$ 4.190.535.000	\$ 4.190.535.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$ 17.194.233.000	\$ 14.046.387.000	\$ 14.795.239.741	\$ 17.126.654.000
RENDA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 7.312.649.000	\$ 17.660.495.000	\$ 16.911.642.259	\$ 10.216.128.000
PERDIDA LIQUIDA	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
COMPENSACIONES	\$ 2.944.640.000	\$ 2.944.640.000	\$ 2.944.640.000	\$ 2.944.640.000
RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 4.368.009.000	\$ 14.715.855.000	\$ 13.967.002.259	\$ 7.271.488.000
RENDA PRESUNTIVA	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
TOTAL RENTAS EXENTAS	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
RENTAS GRAVABLES	0	\$ 2.063.288.000	\$ 2.063.288.000	\$ 0
RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	\$ 4.368.009.000	\$ 16.779.143.000	\$ 16.030.290.259	\$ 7.271.488.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$ 873.602.000	\$ 3.355.829.000	\$ 3.206.059.000	\$ 1.454.298.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	\$ 873.602.000	\$ 3.355.829.000	\$ 3.206.059.000	\$ 1.454.298.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$ 873.602.000	\$ 3.355.829.000	\$ 3.206.059.000	\$ 1.454.298.000
OTRAS RETENCIONES	\$ 509.145.000	\$ 509.145.000	\$ 509.145.000	\$ 509.145.000
TOTAL DE RETENCIONES	\$ 509.145.000	\$ 509.145.000	\$ 509.145.000	\$ 509.145.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	0	0	0	0
SALDO A PAGAR POR EL IMPUESTO	\$ 364.457.000	\$ 2.846.684.000	\$ 2.696.914.000	\$ 945.153.000
SANCIONES	\$ 260.000	\$ 2.852.489.000	\$ 2.701.042.000	\$ 766.795.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$ 364.717.000	\$ 5.699.173.000	\$ 5.397.956.000	\$ 1.711.948.000

SANCIÓN POR INEXACTITUD		
CONCEPTO	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
TOTAL SALDO A PAGAR POR IMPUESTO DETERMINADO	\$2.846.684.000	\$ 945.153.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO DECLARACIÓN PRIVADA	\$364.457.000	\$ 364.457.000
BASE A APLICAR SANCIÓN	\$2.482.227.000	\$ 580.696.000
PORCENTAJE CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 647 ET	100%	100%
SANCIÓN DE INEXACTITUD DETERMINADA	\$2.482.227.000	\$ 580.696.000

SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN		
CONCEPTO	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
TOTAL INFORMACIÓN NO ENVIADA	\$ 87.068.072.000	\$ 87.068.072.000
PORCENTAJE SANCIÓN %	5%	1%
BASE A APLICAR SANCIÓN	\$ 4.353.403.600	\$ 870.680.720



LIMITE ARTÍCULO 647 ET	15.000	7.500
SANCIÓN	\$368.325.000	\$ 184.162.500
VALOR TOTAL SANCIONES	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN CE
INEXACTITUD	\$2.482.227.000	\$ 580.696.000
NO ENVIAR INFORMACIÓN (art. 651 ET)	\$368.325.000	\$ 184.162.500
IRREGULARIDADES CONTABILIDAD (art. 654)	\$1.676.180	\$ 1.676.180
DECLARACIÓN PRIVADA	\$260.000	\$ 260.000
TOTAL SANCIONES A REPORTAR	\$2.852.489.000	\$ 766.795.000

Condena en costas

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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: **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia del 16 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, de conformidad con la parte motiva de esta sentencia. En su lugar:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que la demandante deberá pagar el mayor impuesto sobre la renta por el año gravable 2010, y las sanciones procedentes de acuerdo con la liquidación inserta en la parte motiva de la sentencia.

TERCERO: **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.

CUARTO: **Sin condena** en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto parcialmente

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00032-01 (26176)
Demandante: Club Deportivo Los Millonarios (hoy Corporación 224)
FALLO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>