



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., cuatro (04) de julio de dos mil veinticuatro (2024)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2017-01355-01 (27891)
<b>Demandante</b>	AUTOPISTAS DE SANTANDER S.A.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Impuesto sobre la renta y complementario. Año 2012. Deducción de gastos. Recuperación por pérdidas compensadas modificadas por liquidación oficial de revisión. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la demandante contra la sentencia del 26 de enero del 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A<sup>2</sup>, que resolvió lo siguiente:

*“Primero. **NEGAR** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia.*

*Segundo. Sin condena en costas en esta instancia (...).”*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 9 de abril de 2013, Autopistas de Santander S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, posteriormente fue corregida el 22 de agosto de 2013, registrando un saldo a favor, el cual fue objeto de devolución mediante la Resolución Nro. 6090 del 27 septiembre de 2013.

Previa expedición del requerimiento especial y su respuesta, la Administración emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412016000105 del 9 de junio de 2016,<sup>3</sup> que modificó la declaración tributaria, en el sentido de desconocer: *i*) gastos operacionales de administración (por honorarios a miembros de junta directiva, refrigerios, y el pago de la contribución de alumbrado público) y *ii*) compensación de pérdidas fiscales, con lo cual determinó un mayor impuesto a cargo e impuso sanción por inexactitud liquidándola al 160%.

El contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. 004546 del 27 de junio del 2017<sup>4</sup>, que modificó parcialmente el acto impugnado, únicamente en lo que concierne a la sanción por inexactitud, que fue reliquidada al 100%, en aplicación del principio de favorabilidad, lo que llevó a recalcular el saldo a pagar.

<sup>1</sup> El recurso fue admitido por el Tribunal el 4 de julio de 2023, y el despacho correspondiente del Consejo de Estado le correspondió conocer el proceso en agosto 4 de 2023.

<sup>2</sup> Samai Tribunal, índice 26. PDF “11\_SENTENCIA(.pdf) NroActua 26

<sup>3</sup> Demanda y anexos pdf. Folio 66 (pág. 72)

<sup>4</sup> Demanda y anexos pdf. Folio 40 (pág. 42)



## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>5</sup>:

**“PRIMERA.** Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Renta 2012 No. 322412016000105 del 09 de junio del 2016, notificada el día 13 de junio del 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por la cual resuelven modificar con un valor a pagar por valor de \$373.084.000 la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios año gravable 2012 No. 91000194140575 presentada el 22 de agosto de 2013 en el formulario No 1103604589101 por AUTOPISTAS DE SANTANDER S.A. NIT.900.124.681-3, en la cual se liquida un saldo a favor de \$135.429.000.

**SEGUNDA.** Que se declare la nulidad de la **Resolución No. 004546** del 27 de junio de 2017, notificada el día **04 de julio del 2017**, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración modificando en la suma de **\$255.735.000** el valor a pagar de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412016000105 del 09 de junio del 2016, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, con la cual se modificó la declaración del impuesto a la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2012 presentada por la sociedad AUTOPISTAS DE SANTANDER S.A., NIT 900.124.681-3, proferida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica- Nivel Central-DIAN.

**TERCERA.** Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios Renta 2012 No. 91000194140575 (Formulario No. 1103604589101), presentada el día 22 de agosto del 2013 con un saldo a favor de \$135.429.000, está en firme.

**CUARTA.** También a título de restablecimiento del derecho, se declare que AUTOPISTAS DE SANTANDER S.A., tiene derecho a tomar como compensación de pérdidas la suma de \$552.723.000 (Renglón 59) y Deducciones totales por valor de \$ 6.338.090.000 (Renglón 56) en la declaración de renta año gravable 2012 No. 91000194140575 (Formulario No. 1103604589101), presentada el día 22 de agosto del 2013 con un saldo a favor de \$135.429.000.”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 95 (numeral 9) de la Constitución Política; 107, 147, 177-2, 616-1, 616-2, 647, 683 del Estatuto Tributario; 5 del Decreto 1372 de 1992; 11 del Decreto 1001 de 1997 y 3 del Decreto 522 de 2003.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así:

### 1. Pagos por honorarios a miembros de junta directiva

Relató que la DIAN desconoció honorarios pagados a miembros de junta directiva, por cuanto los beneficiarios no estaban inscritos en el régimen simplificado del IVA omitiendo aplicar el artículo 5 del Decreto 1372 de 1992, que dice que los honorarios percibidos por miembros de junta directiva no están sometidos al IVA. Esto a pesar de que transcribió dicha norma en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, con lo cual ignoró la capacidad reglamentaria del Presidente y la presunción de legalidad del Decreto. Citó la norma anterior y el artículo 11 del Decreto 1001 de 1997.

<sup>5</sup> Samai, índice 2. ZIP “ED\_C01\_CD01 FOLIO 158-DEMANDA Y ANEXOS(.zip) NroActua 2”



Agregó que, al tratarse de servicios excluidos del IVA, los beneficiarios de los pagos no estaban obligados a inscribirse en el régimen común o régimen simplificado del IVA para aceptar la deducción de los pagos.

En cuanto a los honorarios pagados en favor del señor Alejandro Lanini Jaramillo, insistió en la violación de los Decretos 1372 de 1992 y 1001 de 1997, porque, además de que los pagos a miembros de junta están excluidos de IVA, constituye documento equivalente a la factura el expedido por quién efectúa el pago, por lo cual no es procedente el argumento de la DIAN referente a que, en este pago debió expedirse factura por estar dicho miembro registrado en el régimen común del IVA sólo a partir del 2014, y no así para el año 2012.

Advirtió que, los documentos soporte del pago reúnen los requisitos del Decreto 1001 de 1997, norma especial aplicable. Reiteró que los pagos a miembros de junta directiva son servicios excluidos de IVA, por lo que los beneficiarios no deben registrarse como responsables.

## **2. Deducción por refrigerios**

Comentó que los pagos por refrigerios (papas, restaurante, gaseosas) fueron rechazados por cuanto los beneficiarios no están inscritos en el régimen simplificado de IVA y que, las papas eran un bien excluido del IVA.

Se refirió al deber de contribuir, a la prevalencia de la sustancia sobre la forma y al espíritu de justicia y solicitó su aplicación para marginar el requisito de inscripción previa en el régimen simplificado para la aceptación de costos y gastos, al estar demostrada la verdad de las operaciones.

Sostuvo que la cifra rechazada no representa una materialidad importante para aducir el incumplimiento de su deber de contribuir y que, lo que está haciendo la DIAN es buscar rechazar gastos, más allá de la compensación de pérdidas fiscales, para coadyuvar a que proceda la sanción por inexactitud.

## **3. Deducción de la contribución e impuestos del alumbrado público**

Precisó que, si bajo el artículo 107 del Estatuto Tributario, el servicio de energía eléctrica es considerado una deducción o expensa necesaria y, por tanto, deducible, los pagos accesorios también lo son.

Señaló que la DIAN rechazó las contribuciones e impuestos al alumbrado público cobrados en los recibos de energía, al ser deducciones no autorizadas en el artículo 115 del estatuto Tributario, ignorando las sentencias del 5 de mayo de 2011, exp. 17888 y del 13 de junio 2011, exp. 17934, ambas de C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del Consejo de Estado que aceptó la deducción de impuestos diferentes a los indicados en el artículo 115 del Estatuto Tributario, siempre que se cumplan los requisitos de deducibilidad del artículo 107 *ibidem*.

## **4. Rechazo compensación de pérdidas fiscales y de excesos de renta presuntiva**

Cuestionó que la DIAN desconociera la compensación de pérdidas y de excesos de renta presuntiva, originadas en el año 2008 a 2010, por cuanto la Administración profirió actos preparatorios y de determinación del tributo para esos períodos que están pendientes de quedar ejecutoriados. Agregó que esto constituye una violación



al debido proceso por cuanto a las autoridades les está prohibido ejecutar un acto que no se encuentra en firme, porque con ello pretermite los términos procesales respecto de la ejecutoriedad de los procesos de renta 2008, 2009 y 2010. Precisó que las pruebas obtenidas con violación al debido proceso son nulas.

Advirtió que los mencionados actos del impuesto por 2008, 2009 y 2010 se encuentran demandados ante el Tribunal de Cundinamarca<sup>6</sup>, lo cual afecta la ejecutoriedad y ejecutividad del acto. Invocó las sentencias del 11 de noviembre de 2010, exp. 17357<sup>7</sup>, y del 12 de agosto de 2014, exp. 20421<sup>8</sup>, ambas de C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del Consejo de Estado.

## 5. Sanción por inexactitud

Enfatizó en que la declaración de renta del año 2012 fue presentada antes de que la DIAN notificara los actos del proceso de determinación oficial por los años 2008, 2009 y 2010 por lo cual se están pretermitiendo los términos de cada actuación.

Precisó que se configura una diferencia de criterios, pues compensó las pérdidas fiscales bajo el convencimiento que eran procedentes debido a la falta de ejecutoriedad y ejecutividad de los actos administrativos que cuestionan los períodos que generaron dichas pérdidas.

Indicó que no está probado que el actor hubiere declarado deducciones inexistentes, datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, por el contrario, lo que se observa en los actos acusados es la existencia de una diferencia de interpretación de las normas aplicables.

## Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos<sup>9</sup>:

Precisó que en la actuación se respetó el debido proceso.

Frente a los **pagos efectuados a miembros de junta directiva**, relató que se solicitaron aleatoriamente algunos comprobantes de egreso y soportes de pagos realizados a personas naturales y concluyó que, al tratarse de transacciones que corresponden a servicios gravados, las personas deben tener la calidad y pertenecer al régimen simplificado del IVA, situación que no se pudo verificar en el RUT.

Enfatizó que el artículo 177-2 del Estatuto Tributario impone expresamente, como mecanismo de control, la obligación a los adquirentes de bienes y servicios, de exigir y conservar la constancia de inscripción en el RUT a los responsables del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas cuando se realizan operaciones con estos, como requisito para la procedencia de los costos y deducciones, so pena de desconocerlos.

Explicó que la regla general es que todos los servicios prestados en el territorio

<sup>6</sup> Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Proceso. 2016-01214-00. M.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

<sup>7</sup> Esta sentencia se refiere a la suspensión del proceso de cobro coactivo por falta de ejecutoria del título.

<sup>8</sup> Esta sentencia se refiere a la compensación de deudas judiciales y obligaciones fiscales objeto de compensación, y no a la compensación de pérdidas fiscales como la situación del caso.

<sup>9</sup> CP. Fls. 179 a 196.



nacional se encuentran gravados con IVA, de manera que los pagos realizados por honorarios a miembros de junta directiva lo están y los beneficiarios de estos estaban obligados a realizar la inscripción en el régimen simplificado del IVA. Sobre el pago realizado al señor Alejandro Lanini Jaramillo, indicó que el mismo debía estar soportado en factura de venta.

Controvirtió que la inscripción en el RUT fuera solo un formalismo de control tributario, que no es de indispensable cumplimiento para aceptar los costos y las deducciones, ya que es un requisito legal. Señaló que la demandante no presentó pruebas idóneas y suficientes para acreditar la deducción.

Sobre **la deducción de la contribución y el impuesto de alumbrado público**, dijo que el demandante solicita la misma a pesar de que el artículo 115 del Estatuto Tributario solo admite deducir del impuesto sobre la renta, los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial, por lo que los demás impuestos no son deducibles. Agregó que los gastos no están asociados a los ingresos declarados en la vigencia fiscal investigada y no cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Reiteró que la deducción de impuestos se supedita a aquellos que expresamente se encuentren señalados en la ley, siempre y cuando estos hayan sido pagados en el respectivo año gravable y tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta. Argumentó que la actuación oficial goza de presunción de legalidad.

Concluyó que las erogaciones realizadas por concepto de contribución e impuesto municipal de alumbrado público no guardan relación de causalidad con los ingresos obtenidos en 2012, puesto que el objeto social no tiene vínculo con las expensas pretendidas, esto es, que no corresponden a aquellas normales, requeridas para el desarrollo del giro normal de los negocios para que se produzca el ingreso y porque el sobre costo de los servicios públicos domiciliarios si bien es un impuesto, su pago no es una tasa o sobretasa, por lo que no es retributiva, ya que no existe beneficio alguno para quien lo sufraga.

En cuanto a **la compensación de pérdidas fiscales y de excesos de renta presuntiva**, aclaró que su desconocimiento se originó en la improcedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en la declaración de 2008 y que el recurso de reconsideración interpuesto en ese proceso se resolvió mediante Resolución No. 000016 del 4 de enero de 2016, notificada por edicto el 21 de junio de 2016. Por lo anterior, indicó que las liquidaciones oficiales de los años 2008, 2009 y 2010 quedaron ejecutoriadas en sede administrativa y que en el proceso del 2012 se garantizó el debido proceso y el derecho de defensa.

Hizo alusión a los artículos 147 y 199 del Estatuto Tributario y 4 del Decreto 567 del 2007, para argumentar que lo que se presenta en este caso es la compensación de una pérdida improcedente en 2008, 2009 y 2010 que, al desconocerse, se refleja como una renta líquida, de manera que, no podían compensarse en el año 2012.

Concluyó que **la sanción por inexactitud** se originó por el rechazo de deducciones compensaciones y el saldo a favor imputado, sin que se evidencie en los actos la diferencia de criterio alegada. Trajo a colación la sentencia del 1 de noviembre del 2012<sup>10</sup>, Exp.17492, C.P. Hugo Fernando Bastidas, del Consejo de Estado.

<sup>10</sup> Esta es la fecha citada en la contestación, pero la providencia del expediente citado es del 10 de marzo de 2011.



## Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones<sup>11</sup>:

Sobre los **pagos a miembros de junta directiva y gastos de refrigerios**, transcribió el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y explicó que la consecuencia de incumplir el deber de exigir factura o documento equivalente es el desconocimiento del costo o gasto, pues este es el documento idóneo de prueba, a partir de la sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional.

Se refirió a los requisitos de los documentos equivalentes, dentro de los cuales se encuentran los pagos a miembros de juntas directivas, a la luz de lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto 1001 de 1997 y la sentencia del 23 de septiembre de 2010, exp. 16793, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del Consejo de Estado.

Manifestó que, en el caso, no importaba si los miembros de la junta directiva de la demandada estaban o no obligados a expedir factura por los pagos recibidos, porque los deberes formales de expedir los documentos equivalentes recaían única y exclusivamente en la sociedad contribuyente, quien realizó los pagos.

Sobre los **gastos por refrigerios**, avaló el rechazo de la deducción pues estimó que la misma no tiene una relación directa con la actividad comercial de la demandante, en atención a que no es suficiente considerar el posible efecto estimulador que este tipo de atenciones en la junta directiva pueda tener para tomar decisiones que incidan en la actividad productora de renta.

En lo que respecta al **desconocimiento de las deducciones de contribuciones e impuesto de alumbrado público**, se refirió al artículo 115 del Estatuto Tributario que supedita la deducción de impuestos a su pago durante el período gravable y a la existencia de una relación de causalidad con la actividad generadora de renta.

A partir de la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 del Consejo de Estado sobre los requisitos de deducibilidad de las expensas según el artículo 107 del Estatuto, la mención al objeto social de la demandante, y la revisión de las pruebas obrantes, consideró que no se observó el pago de impuestos de alumbrado público (específicamente esto a partir del balance general y balance general comparativo), con lo cual, al no estar probado el pago por impuesto o contribución por alumbrado público rechazó esta deducción.

Frente a la **compensación de pérdidas**, indicó que es procedente su desconocimiento en tanto este se encuentra sustentado en actos de determinación que fueron confirmados por la Administración y declarados legales en sentencia de primera instancia del 22 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Subrayó la presunción de legalidad de los actos administrativos para insistir en que el desconocimiento de las pérdidas fiscales que se trataban de compensar en este período había sido confirmado por la DIAN y en sede judicial, y destacó que la nulidad parcial de los actos del proceso de determinación del período 2008, 2009 y 2010, únicamente obedecía a la aplicación del principio de favorabilidad sancionatoria.

<sup>11</sup> Samai Tribunal, índice 26. PDF "11\_SENTENCIA(.pdf) NroActua 26".



En lo referente a la **sanción por inexactitud**, aseveró que era procedente por cuanto la sociedad incluyó deducciones improcedentes. Descartó la diferencia de criterios.

No condenó en costas al no encontrarlas acreditadas en el expediente.

### Recurso de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente<sup>12</sup>:

Afirmó que la sentencia estaba falsamente motivada y definió la falsa motivación. Citó apartes del documento "*Prueba del supuesto de hecho de las normas*" de autoría de Rafael Mario Zapata.

Sobre los **pagos a miembros de junta directiva**, señaló cuales habían sido los argumentos de la Administración en la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración para desconocer los mismos y anotó que entonces esta debía ser "*la ocasión para que la Jurisdicción Contencioso Administrativa, con motivo de esta demanda*" analizara el artículo 11 del Decreto 1001 de 1997, pues comentó que los soportes realizados por quien hace el pago, es decir el contribuyente, cumplían los requisitos enunciados: razón social y NIT, nombres y apellidos del receptor del pago, identificación, fecha, concepto y valor, lo cual se puede verificar en los documentos allegados al expediente que relacionó. Estimó, a partir de lo anterior, que la deducción es procedente.

Frente a las **deducciones por refrigerios** (indicados acá como de alojamiento, manutención y elementos de aseo y cafetería), comentó que se equivoca el Tribunal al afirmar que dichos pagos se realizan para estimular las decisiones de la junta directiva, pues esto no es parte del expediente, con lo cual la decisión está falsamente motivada. Aclaró entonces cuales habían sido los motivos del desconocimiento de estos gastos por parte de la DIAN, e insistió en que las compras de papas estaban excluidas de IVA y no era dable exigir la inscripción en el régimen simplificado de IVA. Reiteró la solicitud referente a marginar dicho requisito para los servicios de refrigerios y restaurante, para dar prevalencia a la sustancia sobre la forma.

Con respecto a la **deducción de contribuciones e impuestos de alumbrado público**, resaltó que estaba probada la falsa motivación de la sentencia, en la medida en que el Tribunal rechazó la erogación porque las pruebas del expediente "*no reflejan el pago de impuestos de alumbrado público*" en contravía del registro en la cuenta de gastos de administración- Servicios- Cuenta PUC 5135-30 por la misma suma que, en respuesta al requerimiento especial, se relacionó en los recibos de pago por el servicio de energía eléctrica. Añadió que en la liquidación oficial se indicó en forma detallada los pagos realizados y certifican que se contabilizaron, según los documentos soporte, e incluyó foto de lo relacionado en dicho acto administrativo.

En lo que respecta a la **recuperación por pérdidas compensadas modificadas por la liquidación de revisión**, puso de presente que el proceso de renta de 2008, 2009 y 2010 estaba para segunda instancia ante el Consejo de Estado. Hizo referencia a que de acuerdo con el artículo 199 del Estatuto Tributario, las pérdidas declaradas que sean modificadas por liquidación oficial y que hayan sido objeto de compensación constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año

<sup>12</sup> Samai Tribunal, índice 32, PDF "5\_RECIBEMEMORIALES\_RECURSODEAPELACION(.PDF) NroActua 32"



al cual corresponda la respectiva liquidación.

Manifestó que, como el recurso de reconsideración contra los actos se resolvió el 27 de junio de 2017, el “*ingreso por recuperación de deducciones*” debió declararse en el año gravable 2017, puesto que es el año al cual corresponde la ejecutoria de la liquidación oficial de revisión que modifica la renta del año gravable 2008, 2009 y 2010, y que fue tomada como compensación en el año gravable 2012.

Expuso que el Tribunal confunde la ejecución del acto con su ejecutoriedad y que el hecho de que la liquidación este en el trámite de apelación de sentencia impide su ejecutoriedad y ejecutividad y, por ende, no puede sustentar el desconocimiento de la compensación de pérdidas. Citó las sentencias del 11 de noviembre de 2010, exp. 17357 y del 12 de agosto de 2014, exp. 20421, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia del Consejo de Estado.

Dijo que debe levantarse la **sanción por inexactitud** porque se configura una diferencia de criterios en el derecho aplicable pues la interpretación de la sociedad permitió concluir que su interpretación frente al derecho aplicable estaba amparada legalmente.

#### **Intervención del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se decide el recurso de apelación presentado por la demandante contra la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda encaminadas a obtener la nulidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, presentada por la sociedad Autopistas de Santander S.A.

En concreto, corresponde determinar la procedencia de los gastos operacionales de administración, la compensación de pérdidas fiscales y la sanción por inexactitud.

#### **Precisión preliminar**

La Sala observa que, en los actos de determinación, la DIAN rechazó los gastos operacionales de administración correspondientes a pagos de honorarios junta directiva, de refrigerio (alojamiento y manutención y de elementos de aseo y cafetería) por cuanto los terceros beneficiarios de los mismos no estaban inscritos en el régimen simplificado del IVA, su inscripción fue posterior o carecían de régimen de ventas. Adicionalmente, en el caso particular del señor Alejandro Iannini Jaramillo, se exigió la factura de venta para la procedencia de la deducción.

La sentencia de primera instancia niega las pretensiones de la demanda y confirma las glosas propuestas por la DIAN, pero bajo argumentos diferentes a los expuestos en la demanda y su oposición e, incluso, sin resolver los cargos de fondo. En efecto, en lo que respecta al rechazo de la deducción de los pagos a los miembros de junta directiva, el Tribunal afirma, sin resolver las inconformidades de la demanda y sin referirse a las razones del rechazo en los actos, que: “*En el caso que se examina, no debía importar si los miembros de la junta directiva de la demandada estaban o no obligados a expedir factura por los pagos recibidos, porque los deberes formales de expedir los documentos*





*equivalentes, recaía única y exclusivamente en la misma sociedad contribuyente –parte actora-que realizó los pagos de esta discusión.” Así mismo, en el caso particular de los “pagos por refrigerios” cuestiona la causalidad de la expensa, pues afirma que no es posible considerar el efecto estimulador de este tipo de atenciones en la junta directiva, lo cual señaló la actora que no era un punto del expediente.*

De otro lado, la DIAN cuestionó la deducción de las contribuciones y el impuesto de alumbrado público que incorporó la demandante en la declaración por cuanto el artículo 115 del Estatuto Tributario no autorizaba expresamente dicha detracción y, adicionalmente, los pagos carecían de vínculo con la actividad productora de renta y no generaban un beneficio para el demandante. No obstante, la sentencia de primera instancia reprocha la ausencia de prueba del pago de la contribución y el impuesto de alumbrado, circunstancia que no fue objeto de la *litis* en sede administrativa, pues el pago se relacionó en la propia liquidación, como puso de presente la actora en la propia apelación.

Al respecto, debe advertirse que, si bien la actora señala en la apelación que las anteriores contradicciones entre lo solicitado en la demanda, lo discutido por la DIAN, y lo indicado por el Tribunal constituye prueba de la falsa motivación de la sentencia de primera instancia, debe advertirse que las inconsistencias planteadas corresponde al ámbito de la falta de aplicación del principio de congruencia de la sentencia, según el cual debe haber conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y en su contestación (congruencia externa). De manera que, si bien es posible plantear nuevos o mejores argumentos en la etapa jurisdiccional, los hechos y pretensiones deben contraerse a la discusión propuesta en el trámite administrativo, so pena de vulnerarse el derecho fundamental al debido proceso.<sup>13</sup>

Con lo cual, ante la ausencia en sede administrativa de debate frente a la causalidad de los pagos por refrigerios, el pago efectivo de las contribuciones e impuestos de alumbrado público y, ante el silencio frente a los argumentos relativos a los pagos a miembros de junta directiva, la sentencia de primera instancia vulneró el principio de congruencia y el derecho fundamental al debido proceso al confirmar los actos demandados con base en argumentos que no fueron cuestionados por la DIAN en la liquidación oficial de revisión y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración y al omitir pronunciamiento frente a los cargos de la demanda.

En ese sentido, el análisis que pasa hacer la Sala versara sobre las razones de rechazo en sede administrativa y no frente a lo expuesto en la sentencia de primera instancia, toda vez que esta fue manifiestamente contraria al principio de congruencia.

## **1. Rechazo de gastos operacionales de administración**

### **a. Deducción de gastos por honorarios de junta directiva, refrigerios, alojamiento y manutención por valor de \$10.400.000**

La DIAN rechazó la suma de \$10.400.000 por concepto de gastos operacionales de administración, como se muestra a continuación:

<sup>13</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 30 de agosto de 2016, exp. 20281, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 31 de enero de 2013, exp. 18878, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 3 de marzo de 2011, exp. 16184, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Gasto	Valor	Razones del rechazo
Rodríguez Guzmán Olga Lucía – Pago miembros de Junta Directiva	\$5.100.300	No se acreditó la inscripción en el RUT como régimen simplificado.
Rodríguez Guzmán Gustavo – Pago miembros de Junta Directiva	\$5.100.300	
Colegía Gutiérrez Cesar – Alojamiento y manutención	\$30.000	Se inscribió el 1 de julio de 2014 y no tiene régimen de ventas.
Correa Serrano Ana- Refrigerios – Elementos de aseo y cafetería	\$60.900	Sin régimen de ventas
Gómez Zambrano Olma Serv Restaurante- Elementos de aseo y cafetería	\$27.100	Sin régimen de ventas
Drevet Viguie Mireya María - Refrigerios – Elementos de aseo y cafetería	\$81.000	Se inscribió el 31 de julio de 2015
<b>Total</b>	<b>\$10.399.600</b>	

Sobre los **pagos a los miembros de junta directiva**, el apelante advierte que los documentos equivalentes cumplían con los requisitos de ley para fungir como soporte. No obstante, el cuestionamiento en sede administrativa giro en torno a la inscripción de los beneficiarios de los pagos, los señores Olga Lucía y Gustavo Rodríguez Guzmán, como régimen simplificado del IVA y no frente al soporte de estos. De hecho, la sentencia de primera instancia ratificó que el documento equivalente es el pertinente para demostrar la deducción de pagos a miembros de junta directiva sin entrar a analizar los aportados al expediente.

En ese sentido, la Sala se limitará a analizar la obligación de inscripción en el régimen simplificado a efectos de la deducibilidad del pago. Al respecto, el artículo 177-2 literal c) del Estatuto Tributario, que contiene la obligación de verificar la inscripción en el régimen simplificado del IVA a efectos de aceptar la deducibilidad de costos y gastos, se refiere a **operaciones gravadas** con el impuesto. De allí que transacciones excluidas o no sujetas no estén cobijadas por la norma y de ellas no pueda predicarse la exigibilidad de la inscripción, como régimen simplificado o común (clasificación vigente para la fecha de los hechos), por parte del vendedor o prestador del servicio para aceptar los costos o gastos.

El artículo 5 del Decreto 1372 de 1992, hoy compilado en el artículo 1.3.1.13.4. del Decreto 1625 de 2016, establece que los honorarios percibidos por los miembros de juntas directivas no están sometidos al IVA, en los siguientes términos: “*Los ingresos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria no están sometidos al impuesto sobre las ventas. Así como tampoco los ingresos que perciban los socios industriales como contraprestación a su aporte, ni los honorarios percibidos por los miembros de juntas directivas.*” En consecuencia, los pagos realizados por concepto de honorarios a miembros de junta directiva no se consideran una operación gravada con el impuesto sobre las ventas, de tal forma que los miembros de junta escapan a la órbita de aplicación de la exigencia del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, en lo que respecta a estas labores.

En el caso concreto, como quiera que no hay controversia frente al hecho de que los pagos realizados por la actora a Olga Lucía y Gustavo Rodríguez Guzmán remuneraban las funciones de estos como miembros de junta directiva, la consecuencia del análisis expuesto es que la DIAN no podía exigir en sus actos la inscripción de estos en el régimen simplificado para aceptar la deducibilidad del gasto, toda vez que el servicio por ellos prestado no está sometido legalmente al impuesto sobre las ventas. En ese sentido, la Sala aceptará la deducción de la suma de \$10.200.600, que es la que corresponde a dicho concepto.

**b. Deducción por refrigerios (alojamiento, manutención y elementos de aseo y cafetería), por valor de \$199.000**

De otra parte, el apelante sostiene que, frente a las **deducciones por refrigerios** (alojamiento, manutención y elementos de aseo y cafetería), las compras de papas estaban excluidas de IVA y no era dable exigir la inscripción en el régimen simplificado de IVA. Reiteró la solicitud referente a marginar dicho requisito para los servicios de refrigerios y restaurante, para dar prevalencia a la sustancia sobre la forma.

Sea lo primero precisar que, pese a que la Administración efectuó el análisis de la totalidad de la cuenta contable 51952501 – Elementos de Aseo y Cafetería por valor de \$46.660.628 (Caa2. Fls. 332 a 337), el rechazo propuesto es parcial y asciende a las erogaciones reseñadas previamente en la tabla. Al verificar el libro auxiliar, se observa que la compra de papas a la que hace referencia el apelante se efectuó en favor del beneficiario Parador Criolla Ambaru (Caa 2. Fl. 338) por valor de \$43.000, cifra y tercero que no fueron relacionados por la DIAN en los rubros objeto de rechazo, con lo cual los argumentos al efecto no son de recibo, pues la compra de papas no fue cuestionada por la Administración, de tal forma que no hay controversia sobre su aceptación como deducción.

En segundo lugar, sobre las demás erogaciones asociadas al alojamiento manutención y los elementos de aseo y cafetería, en la apelación la actora exige que se dé aplicación a los principios de justicia, equidad, y prevalencia de la verdad sustancial, sobre el requisito formal de control de inscripción en el RUT, el cual debe “marginarse” ante la insignificancia del valor discutido y por encontrarse demostrada la realidad de las operaciones.

La Sala encuentra que la norma que sirvió de fundamento al rechazo de los costos señalaba en la vigencia discutida:

**“Artículo 177-2. No aceptación de costos y gastos.** Adicionado por el artículo 4 de la Ley 863 de 2003. No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por **concepto de operaciones gravadas con el IVA:**

(...)

**c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el Régimen Común del impuesto sobre las ventas, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado.** Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.

Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, **la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del Régimen Simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2<sup>14</sup>.** (...). (Resaltado fuera de texto).

La anterior previsión supedita la aceptación de la deducibilidad de los costos y gastos en los pagos realizados por operaciones gravadas con IVA y a favor de sujetos pertenecientes al “régimen simplificado” (hoy llamados no responsables de IVA), a la prueba de la inscripción en el RUT del proveedor perteneciente al mencionado régimen. De modo que, el contribuyente tiene la obligación de exigir la acreditación

<sup>14</sup> Conforme con el artículo 20 del Decreto 2788 de 2004, en el año 2005 inició la exigibilidad de inscripción en el RUT en el régimen simplificado.



de este requisito en el momento que realice la operación y conservarlo como uno de los soportes del costo o gasto.

Así, este condicionamiento, tal como lo ha establecido la Sección<sup>15</sup>, funge como mecanismo de control, pero también como un requisito de procedencia de la deducción, en tanto la ley prevé que la consecuencia de su incumplimiento es el rechazo del gasto.

Para el caso concreto, se encuentra que la DIAN advirtió que los pagos realizados por concepto del gasto denominado “refrigerios”, no pueden ser aceptados como gastos de administración, en tanto no se encontraban inscritos en el RUT en el régimen simplificado del IVA o su inscripción fue posterior, según consulta en el sistema MUISCA, hecho que no discute el apelante. Por tanto, se configura la causal de rechazo del literal c) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario.

Si bien la actora argumenta la realidad de las operaciones, lo que no se discute en el *sub-lite*, se precisa que ese hecho no basta para el reconocimiento fiscal de los gastos, sino el cumplimiento de todos los requisitos exigidos en la ley para su aceptación y soportar las operaciones con los documentos expresamente determinados, por lo que estaba obligado a conservar la constancia de inscripción del RUT de los proveedores que pertenecían al régimen simplificado.

De acuerdo con lo anterior, no hay lugar a exigir la prevalencia de la sustancia sobre la forma, ni la aplicación de los criterios de justicia y equidad, pues estos principios no pueden conllevar al incumplimiento de las obligaciones tributarias exigidas en la ley.

Para el caso, debe tenerse en cuenta que la inscripción en el RUT no es una mera formalidad, sino un presupuesto del derecho sustancial exigido para la procedencia del gasto, que se concreta en una carga y una tarifa probatoria para el contribuyente, la cual no puede omitirse, aun cuando el monto discutido sea una cuantía mínima. En consecuencia, se mantiene el rechazo de gastos de administración por valor de \$199.000.

### c. Deducción de gastos por honorarios de Junta Directiva de \$4.533.600

La DIAN desconoció los gastos asociados al pago efectuado al señor Alejandro Lanini Jaramillo, como miembro de la junta directiva, pues consideró que al estar inscrito en el régimen común de IVA este debió expedir factura de venta como soporte del gasto. La sentencia de primera instancia reconoció que el documento equivalente es el soporte idóneo de los pagos efectuados a miembros de junta directiva. No obstante, mantuvo el rechazo sin analizar el caso concreto.

Para resolver, la Sala reitera lo expuesto en la sentencia del 7 de abril de 2016, exp. 20661, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez que concluyó, a partir del artículo 11 del Decreto 1001 de 1997, que: *“en el caso de los pagos a miembros de juntas directivas el documento de soporte para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta es el documento equivalente que, con el lleno de los requisitos exigidos por el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, expida el sujeto que realiza el pago. Por lo mismo, **en este caso es irrelevante si los miembros de la junta directiva de la entidad demandada, estaban o no obligados a expedir factura por los pagos recibidos**, porque los deberes formales de expedir los documentos equivalentes, con el lleno de los requisitos exigidos por la normativa aplicable y de presentarlos como soporte de costos y deducciones registradas en su declaración tributaria, recaía única y*

<sup>15</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencias del 19 de mayo de 2016, exp. 20389, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 10 de octubre de 2019, exp. 21789, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



*exclusivamente en la misma sociedad contribuyente que realizó los pagos en discusión(...)" (Resalta la Sala)*

De acuerdo con lo anterior, la demandada no podía exigir factura emitida por el señor Lanini Jaramillo para la procedencia de la deducción, pues el soporte idóneo es el documento equivalente, de allí que procede la aceptación de la deducción por \$4.533.600.

## **2. Deducción de gastos por contribuciones e impuesto de alumbrado público por \$ 25.018.000**

Como se advirtió previamente, el Tribunal confirmó el rechazo por cuanto advirtió que el pago de las erogaciones no estaba acreditado en el expediente, circunstancia que no se discutió en sede administrativa. En los actos de determinación la DIAN relaciona las facturas que soportan la deducción, pero la rechaza bajo la premisa de que las contribuciones y el impuesto al alumbrado público no están admitidos como deducción en el artículo 115 del Estatuto Tributario. Agrega que las expensas no corresponden a aquellas requeridas para el desarrollo del giro normal del negocio y el sobrecosto de los servicios públicos domiciliarios no beneficia al contribuyente.

Respecto del artículo 115 del Estatuto Tributario, la posición mayoritaria de la Sala ha sostenido<sup>16</sup> que el hecho de que dicha disposición solo se refiera a ciertos impuestos como deducibles, no impide que dicho tratamiento sea extensible a otros, siempre que se cumplan los requisitos generales del artículo 107 *ibidem*. Frente a la contribución de energía eléctrica y gas se ha señalado que su deducibilidad: “*está dada en función de que la empresa debe incurrir regularmente en el pago de esa expensa como consecuencia de la actividad económica que desarrolla y que le exige el cumplimiento de esa carga pecuniaria para el normal funcionamiento de la misma*”, razonamiento que es plenamente aplicable al impuesto de alumbrado público que se cobró al contribuyente como usuario del servicio de energía eléctrica.

Pese a lo anterior, ni en la demanda ni en el recurso de apelación el contribuyente ha presentado argumentos ni pruebas que demuestren que los pagos por concepto de la contribución y el impuesto de alumbrado público cumplen con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad, pues en la demanda se limita a afirmar su pleno cumplimiento sin desarrollar su dicho. Al respecto, es importante precisar que, en la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, la Sala fijó como regla de unificación que el contribuyente ostenta la carga de la prueba para demostrar los requisitos de deducibilidad de las expensas, la cual no se ejerció debidamente en este caso.

Nótese que la DIAN cuestiona la necesidad de la expensa y el hecho de que se generen beneficios para el demandante con el gravamen, circunstancias que pudieron desvirtuarse en el trámite del proceso y no se controvirtieron. Con lo cual, pese a que era posible la deducción más allá de lo dispuesto en artículo 115 del Estatuto Tributario, la Sala confirmará el rechazo de la expensa en cuantía de \$25.018.000 porque no se presentaron pruebas para comprobar la necesidad del gasto, punto que había sido cuestionado.

<sup>16</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 04 de marzo de 2010, exp. 16557, CP Martha Teresa Briceño de Valencia; del 15 de abril de 2010, exp. 17905, CP Martha Teresa Briceño de Valencia; del 21 de mayo de 2020, exp. 23083, CP Milton Chaves García; del 17 de septiembre de 2020, exp. 23705, CP Milton Chaves García y del 3 de junio de 2021, exp. 24399, CP Julio Roberto Piza Rodríguez.



### 3. Desconocimiento de la compensación de pérdidas por \$552.723.000

La Administración desconoció la compensación de pérdidas fiscales registrada en la declaración de renta del año 2012, por cuanto fueron expedidos actos de determinación del tributo contra la sociedad por las vigencias 2008, 2009 y 2010, que desestimaron las pérdidas declaradas.

El Tribunal estimó que el hecho de que los actos de determinación de renta estuvieran en discusión en sede administrativa y jurisdiccional no afectaba su presunción de legalidad, de suerte que el rechazo de la compensación de pérdidas se ajustó a derecho. En la apelación, la demandante insiste en que los actos de determinación no se encontraban en firme, por lo cual no era procedente el rechazo de la compensación de pérdidas y que la renta debió adicionarse en 2017, fecha en que quedó ejecutoriada la liquidación oficial.

Para resolver, recuérdese que el artículo 199 del Estatuto Tributario señala que *“Las pérdidas declaradas por las sociedades que sean modificadas por liquidación oficial y que hayan sido objeto de compensación, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación”*. Así mismo, sobre ese artículo esta Sección ha precisado, en diferentes oportunidades<sup>17</sup>, que si hay una pérdida fiscal fue compensada de forma improcedente, dicha suma se debe incluir como renta líquida por recuperación de deducciones en el año en que se modificó o determinó de manera definitiva la pérdida fiscal, entendiendo que, si el contribuyente interpuso los respectivos recursos administrativos y judiciales contra los actos modificatorios, el año en que se modifica de manera definitiva la pérdida fiscal será aquel en el que se produzca un fallo definitivo que deje en firme la discusión.

En el caso concreto se advierte que los actos de determinación del impuesto de renta por las vigencias 2008, 2009 y 2010 fueron demandados en nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

Así las cosas, en virtud de lo expuesto previamente, es claro que, no procedía el desconocimiento de la compensación de pérdidas de los años 2008, 2009 y 2010 en la declaración de renta del año 2012, porque, en primer lugar, lo que la norma exige es que el contribuyente reconozca una renta líquida por recuperación de deducciones cuando la pérdida es modificada, en lugar de que se altere la declaración de renta en donde se ha realizado la compensación. Y, en segundo lugar, porque esa recuperación sólo debe realizarse una vez se determine de manera definitiva la pérdida fiscal, lo cual no había tenido lugar para el momento en que los actos administrativos demandados fueron expedidos.

Adicionalmente, respecto de las demandas interpuestas por la actora, esta Sección, en sentencias de segunda instancia del 30 de marzo de 2023, Exp. 26168, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 15 de octubre del 2021, Exp. 24619, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 30 de junio de 2022, Exp. 25461, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, declaró la nulidad de los actos que modificaron las declaraciones del impuesto de renta de la sociedad por los años 2008, 2009 y 2010, y como restablecimiento del derecho, ordenó la firmeza de tales declaraciones, respectivamente.

<sup>17</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 24 de febrero de 2022, exp. 24394 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 10 de marzo de 2022, exp. 24695, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, 30 de marzo de 2023, exp. 26451, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



En consecuencia, la Sala confirma la compensación de pérdidas de períodos anteriores por \$552.723.000 que realizó el actor en la declaración de renta del año 2012.

#### 4. Sanción por inexactitud

En la sentencia de primera instancia se mantuvo la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados. El demandante apeló la decisión, alegando la improcedencia de la sanción y la existencia de diferencias de criterios.

De acuerdo con lo expuesto, se levanta la sanción por inexactitud en relación con los gastos aceptados por pagos a miembros de junta directiva y también sobre la compensación de pérdidas de períodos anteriores reconocidos en esta providencia.

Así mismo, se levanta la sanción sobre las glosas por gastos de refrigerio (alojamiento, manutención y los elementos de aseo y cafetería) porque, aunque fueron confirmadas, se advierte que el fundamento del rechazo correspondió a la falta de acreditación del registro de inscripción en el RUT como régimen simplificado, supuesto que no encuadra dentro de las conductas tipificadas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, como ha sido el criterio de esta Sección<sup>18</sup>:

*“Entonces aunque resulte procedente el rechazo de los correspondientes gastos (...), por la falta de cumplimiento de uno de los requisitos para la aceptación de los costos y, en consecuencia, deba pagarse el correlativo mayor impuesto, no procedería la sanción por inexactitud, por cuanto no se configura ninguna de las conductas tipificadas para su imposición para la época de los hechos”.*

*“(…) la descripción del tipo sancionatorio se refiere a omisión de ingresos e inclusión de costos y deducciones inexistentes y, en casos como el presente, en los que la razón principal para el rechazo del costo es la falta de inscripción del proveedor en el RUT, la Sala ha considerado que, aunque aquél resulte procedente por falta de cumplimiento de uno de los requisitos para su aceptación y, en consecuencia, el contribuyente deba pagar el correlativo mayor impuesto, no ocurre lo mismo con la sanción por inexactitud, por cuanto no se configura ninguna de las conductas tipificadas para su imposición”.*

Frente a las demás glosas de los actos acusados, relativas a los gastos por contribuciones e impuestos de alumbrado público, se mantiene la sanción por inexactitud impuesta por la Administración sobre esos rubros, al verificarse su improcedencia. Se advierte que no se configuró una diferencia de criterios en el derecho aplicable toda vez que se requiere para que esta opere que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces, siendo necesario que en el proceso exista una prueba que los corrobore en toda su magnitud, lo cual no ocurre en el presente evento.

En los anteriores términos, la Sala reliquidará la sanción por inexactitud, aplicando el principio de favorabilidad que fue observado desde los actos acusados.

#### 5. Decisión

A partir de lo expuesto, se revocará la sentencia de primera instancia. La liquidación del impuesto se determina en los siguientes términos:

<sup>18</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencias del 09 de julio de 2021, exp. 25061 y del 6 de julio de 2023, exp. 26945, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 23 de junio del 2022, exp. 23732, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Concepto	Declaración	Recurso de reconsideración	Consejo de Estado
Total patrimonio líquido	1.787.047.000	1.787.047.000	1.787.047.000
Total ingresos netos	9.012.291.000	9.012.291.000	9.012.291.000
Total costos	2.072.694.000	2.072.694.000	2.072.694.000
Gastos operacionales de administración	6.178.571.000	6.138.620.000	6.153.354.000
Otras deducciones	159.519.000	159.519.000	159.519.000
Total deducciones	6.338.090.000	6.298.139.000	6.312.873.000
Renta líquida del ejercicio	601.507.000	641.458.000	626.724.000
Compensaciones	552.723.000	0	552.723.000
Renta líquida	48.784.000	641.458.000	74.001.000
Renta presuntiva	48.784.000	48.784.000	48.784.000
Renta líquida gravable	48.784.000	641.458.000	74.001.000
Impuesto sobre la renta gravable.	16.099.000	211.681.000	24.420.000
Total impuesto a cargo	16.099.000	211.681.000	24.420.000
Saldo a favor 16 período fiscal anterior	0	0	0
Total retenciones año gravable	151.528.000,00	151.528.000	151.528.000
Saldo a pagar por impuesto		60.153.000	0
Saldo a favor	135.429.000	0	127.108.000
Sanciones	0	195.582.000	8.255.000
Total saldo a pagar		255.735.000	0
Total saldo a favor	135.429.000	0	118.853.000

Saldo a favor determinado por la demandante	\$135.429.000
Saldo a favor determinado por el C.E.	\$127.108.000
(+) Impuesto generado por costos inscripción RUT (solo para liquidar sanción)	\$66.000
Base sanción	\$8.255.000
Tarifa de la sanción	100%
<b>Sanción por inexactitud</b>	<b>\$8.255.000</b>

En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), no se ordenará en esta instancia por cuanto, prosperó parcialmente las pretensiones de la demanda, según lo dispuesto en el numerales 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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

### FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia, proferida el 26 de enero del 2023, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

2. En su lugar:

**PRIMERO:** *Declárese* la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412016000105 del 9 de junio de 2016 y de la Resolución Nro. 004546 del 27 de junio del 2017 proferidas por la DIAN.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2012 de la sociedad AUTOPISTAS DE SANTANDER S.A., la efectuada por el Consejo de Estado

3. Sin condena en costas en esta instancia.

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





Radicado: 25000-23-37-000-2017-01355-01 (27891)  
Demandante: Autopistas de Santander S.A.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidente

*Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

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