



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., diez (10) de julio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2013-00421-01 (27551)
Demandante: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
Demandado: DIAN

Tema: Renta 2008. Costos. Deduciones. Sanción por inexactitud. Diferencia de criterios.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia de 20 de octubre de 2022¹, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000092 del 15 de diciembre de 2011 y de la Resolución No. 900.031 del 18 de enero de 2013, proferidas por la DIAN, pero sólo en lo referente a la deducción por inversión en activos fijos, y al valor a pagar por concepto de la sanción por inexactitud. En consecuencia,

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, reliquidar el impuesto de renta del año gravable de 2008, aceptando la deducción por inversión en activos fijos equivalente a \$347.421.918, y reliquidar la sanción por inexactitud con el 100% de los valores incluidos para su cálculo.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Sin condena en costas.

QUINTO: De no ser apelada la presente sentencia, se ordena su archivo.

Antecedentes administrativos

El 14 de abril de 2009, Comercializar SA ESP presentó la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2008, corregida el 9 de septiembre de 2010, en la que determinó un saldo a favor de \$105.676.000².

Previo Requerimiento Especial 052382011000020 del 31 de marzo de 2011, y respuesta al mismo, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali expidió la Liquidación Oficial de Revisión 052412011000092 del 15 de diciembre de 2011, en la que desconoció costos por \$5.031.196.000 y deducciones por \$996.329.000, determinó impuesto a cargo de \$2.466.210.000, impuso sanción por

¹ Índice 4 Samai.

² La corrección de la declaración disminuyó el saldo a favor de \$627.964.000 a \$105.676.000.



inexactitud del 160% de \$3.153.897.000 y estableció un total saldo a pagar de \$4.989.577.000³.

El 20 de febrero de 2012 la actora presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación enunciada, decisión confirmada en su totalidad mediante Resolución 900.031 de 18 de enero de 2013, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), la demandante formuló las siguientes pretensiones:

I. Que se declaren nulas por ser contrarias a la Constitución y a la Ley la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412012000092 del 15 de diciembre de 2011 y la Resolución por la Cual se Decide un Recurso de Reconsideración No. 900.031 del 18 de enero de 2013 producidas ambas por la Dirección Seccional de Impuestos de Cali – DIAN Cali, actos por medio de los cuales se liquidó a COMERCIALIZAR S.A. E.S.P. mayor impuesto, se impuso sanción por inexactitud y rechazo (sic) el saldo a favor consignado en la declaración del Impuesto Sobre la renta correspondiente al año gravable 2008.

II. Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos atrás individualizados se restablezca en su derecho a COMERCIALIZAR S.A. E.S.P. declarando lo siguiente:

- a) *Que la liquidación privada presentada por COMERCIALIZAR S.A. E.S.P correspondiente al impuesto Sobre la renta del año gravable 2008, se encuentra en firme;*
- b) *Que se cancelen los registros contables que la Dirección Seccional de Impuestos de Cali -DIAN Cali hubiere abierto a COMERCIALIZAR S.A. E.S.P, como deudora de Impuesto Sobre la Renta por el año gravable 2008; y*

Que se cancele la radicación y se archive el expediente No. DI-2008-2010-001490, abierto por la Dirección Seccional de Impuestos de Cali – DIAN en contra de a COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.

Invocó como disposiciones violadas el Preámbulo y los artículos 1°, 2°, 29, 209 y 363 de la Constitución Política (CP); 58, 59, 77, 107, 115, 116, 142, 143, 158-3, 647, 683 y 771-2 del ET; 2° del Decreto 1766 de 2004; 59 del CPACA y 106 del Decreto 2649 de 1993.

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos demandados vulneran las normas superiores y adolecen de expedición irregular, porque no exponen razones normativas sólidas y válidas para el rechazo de los costos y deducciones. Además, desconocen la realidad económica de la sociedad y no valoraron adecuadamente las pruebas aportadas.

La negativa de la expensa por compraventa de energía en cuantía de \$4.666.650.000 no está fundamentada. No puede rechazarse el costo para el comprador y, por otro lado, aceptarse el ingreso a los terceros que expidieron las facturas que lo totalizaban. Tampoco debió imputarse la expensa al año 2009, pues las facturas que la respaldan fueron expedidas en el año 2008. En todo caso, el costo guarda relación con la actividad productora de renta, era necesario y proporcional.

³ Ibídem



Los actos acusados incurren en error al rechazar los \$364.546.000 pagados por concepto de impuesto de timbre, pues es una expensa deducible del impuesto sobre la renta, que cumple con los requisitos del artículo 107 del ET; de igual forma, desconocen lo establecido en el artículo 116 del ET, que permite a los organismos descentralizados la deducción de impuestos pagados, naturaleza que ostenta la demandante.

La deducción por inversión en activos fijos reales productivos es procedente, al encontrarse vinculada con la actividad productora de renta de generación y transmisión de energía; también está debidamente probada, por lo que la administración violó el debido proceso al no apreciar el objeto social, la relación de ingresos, contratos, certificaciones y registros contables que la respaldaban.

En Acta 85 de 2007 se determinó un plan de crecimiento de la empresa, por medio de la cual se acordó la compra de la Central Hidroeléctrica Puente Guillermo, cuyo objetivo pretendía ampliar el número de clientes de consumo de energía. En consecuencia, la adquisición de la hidroeléctrica, además de ajustarse al artículo 107 del ET, cumplió con los requisitos del artículo 158-3 del ET, para la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.

De igual forma es procedente la deducción por el costo de amortización en proyectos PROPAL, Fortalecimiento y Mercado Emergen en cuantía de \$648.907.000, por cuanto era inviable la continuidad de los mismos.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-916 de 1999, declaró ajustado a la ley el fragmento del artículo 647 del ET que indica que *«no se configura sanción por inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos»*. En ese entendido, la sanción por inexactitud es improcedente, porque no se declararon datos falsos o equivocados; la actitud de la sociedad no fue indebida, dolosa o dañosa de los intereses administrativos, imprudente o con la intención de inferir daño económico al Estado. Además, la actuación administrativa contiene una sanción exclusivamente objetiva, pues la conducta del infractor no fue valorada por la administración, quien impuso la pena sin una motivación siquiera sumaria.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. Afirma que los actos acusados se encuentran suficientemente amparados en facultades constitucionales y legales, fueron proferidos respetando los derechos de defensa, contradicción y debido proceso, sin exigirle al contribuyente más de lo que está obligado a dar, y sin evidenciarse dudas provenientes de vacíos probatorios que obligaran a la administración a resolver puntos a favor del contribuyente, como puede verse en los antecedentes administrativos del caso.

Se comprobó que, durante el año 2008, la sociedad efectuaba su facturación de compra y venta al mes vencido, y en la contabilidad de diciembre de 2008 incluyó facturas de compra de energía correspondiente a consumos de diciembre, pero que debían facturarse en el mes de enero de 2009; de manera que el costo declarado por el mes de diciembre no había sido totalmente causado, pues trataba de un costo estimado, de acuerdo al consumo real contabilizado por la empresa en los demás meses del año,



por lo que este correspondía a un estimado que posteriormente se contabilizó en el mes de enero del año 2009, cuando se obtuvo el valor real de la venta de energía.

No procede la deducción por pago del impuesto de timbre, por cuanto este no es deducible del impuesto sobre la renta, al no estar previsto expresamente en el artículo 115 del ET.

La deducción por inversión en activos fijos reales productivos tampoco es procedente, debido a que los activos adquiridos -redes eléctricas y una planta generadora- no participaban directamente en la actividad productora de renta, en tanto, para el año 2008, no existía permiso de la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG- a la demandante para generar energía en dicho periodo.

Frente a la amortización de diferidos, no existen registros contables que permitan comprobar que, para la vigencia fiscal 2008, la empresa mantenía en el activo los saldos de los proyectos que mencionaba como respaldo de la deducción. Adicionalmente, se amortizó una cifra superior a la invertida en dichos proyectos.

La sanción por inexactitud es procedente, ya que se incluyeron expensas no justificadas en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo en discusión. No se configuró diferencia de criterios, pues la normativa es clara en determinar los requisitos para la procedencia de costos y deducciones y, por tanto, no puede el contribuyente interpretar la norma para ajustarse a conceptos no establecidos con el fin de llevar un mayor saldo a favor en su declaración. Tampoco hubo confusión entre las normas ni contradicción con la doctrina oficial, ni es necesario demostrar daño para imponer la sanción, pues la inclusión de costos y deducciones inexistentes derivaron en un mayor saldo a favor, presupuestos suficientes para la imposición de la sanción por inexactitud, conforme con las normas tributarias.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos administrativos demandados, para reconocer la deducción por inversión en activos fijos reales productivos. A título de restablecimiento del derecho, ordenó la reliquidación del impuesto a cargo de la sociedad Comercializar S.A. E.S.P., por el año gravable 2008, aceptando la referida deducción y redujo la sanción por inexactitud del 160% al 100% a liquidar conforme con la expensa reconocida. Lo anterior, fundado en las siguientes consideraciones:

No proceden los costos por compra de energía por valor de \$4.666.650.000, porque no se encontró que la sociedad manejara su contabilidad por el sistema de causación y, por ende, le aplicaría la regla general del artículo 58 del ET, vigente para la época. Además, de acuerdo con el análisis contable y el dictamen pericial ordenado, las facturas que los soportaban recaían sobre valores estimados, y los mismos fueron objeto de reajuste con posterioridad al 31 de diciembre de 2008, con lo cual debieron ser imputados a la declaración del año 2009.

La deducción del impuesto de timbre no es procedente, en tanto la contribuyente no acreditó la relación de causalidad con la actividad generadora de renta, ni la necesidad o proporcionalidad de la expensa. Si bien la contribuyente aportó un listado de las entidades con las que se han celebrado contratos para la comercialización de energía, tal documento no resulta suficiente para demostrar los presupuestos establecidos en el artículo 107 del ET.



Procede el reconocimiento de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, en tanto la adquisición de la Planta Puente Guillermo y las redes eléctricas de la Unidad Residencial San Francisco sí cumplían con los presupuestos establecidos en el artículo 158-3 del ET, pues en atención al objeto social y la actividad económica registrada por la contribuyente, eran activos que participaban de manera directa y permanente en la actividad generadora de renta, y es por esto que resulta procedente su deducción en un 40%, equivalente a \$347.421.918.

No es procedente la amortización de los proyectos PROPAL y Fortalecimiento Financiero por valor de \$648.907.000, por cuanto no se aportaron los soportes contables que respalden la expensa.

Finalmente, es procedente la sanción por inexactitud, pero reliquidada conforme con los valores reconocidos y con favorabilidad, pues la actora incluyó en su declaración costos y deducciones improcedentes, de las que derivó un mayor saldo a favor. No se configuró la diferencia de criterios alegada, pues se evidenció que la contribuyente incluyó en su declaración costos y deducciones improcedentes, que derivaron en un mayor saldo a favor. No obstante, en aplicación del principio de favorabilidad, procede la reducción de la sanción al 100%, conforme con la expensa reconocida.

Recursos de apelación

La **demandante** alegó que el Tribunal valoró indebidamente las pruebas aportadas e interpretó erróneamente que la contabilidad de la sociedad no se llevaba por el sistema de causación.

El operador judicial entendió que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación contaban con la excepción prevista en el tercer inciso del entonces vigente artículo 58 del ET, disposición que permitía que los costos incurridos se entendieran realizados en el año o periodo causado, aunque no se hubieren pagado todavía. No obstante, el error del *a quo* fue suponer que dicha situación era sujeta a prueba, es decir, que la demandante debía probar que llevaba contabilidad por causación, y olvidó que por expresa disposición legal las sociedades comerciales de derecho privado se encontraban sujetas a erigir y mantener su contabilidad bajo tal sistema, conforme con el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993.

Al tratarse de un hecho notorio, así como una disposición de orden público, no correspondía a la sociedad aportar prueba que demostrara el manejo de su contabilidad por el sistema de causación, ya que debía hacerlo de esa manera y, en efecto, toda la contabilidad se registró bajo el mismo sistema, tal como se manifestó en el escrito de demanda conforme con los hechos probados y con el problema jurídico en discusión. En ese entendido, como la DIAN no objetó la contabilidad de la sociedad, la misma se entiende llevada en debida forma.

En consonancia con lo anterior, era procedente el costo por compra de energía eléctrica, porque por la naturaleza del producto comercializado no es posible tener inventarios, de manera que para tener suficiente oferta de energía eléctrica para el desarrollo de la empresa es necesario incurrir en un gasto inicial por compra, que posteriormente se ajusta con los consumos reales. El ajuste no consiste en reversar en integridad el costo obrante en las facturas de compra de energía, sino en conciliar el estimado con el consumo real dentro de criterios comerciales propios del sector, de suerte que, en virtud del principio de causación, las facturas que totalizan el costo



rechazado por la demandada se entienden realizadas en el momento de su causación, esto es en diciembre de 2008.

Así, el costo registrado en la cuenta 6210900401 (Diferencia de ingresos para terceros) en cuantía de \$4.666.650.000, corresponde a hechos económicos reales y debidamente soportados en registros contables, en facturas emitidas por terceros proveedores, que certificaron el reporte de ese ingreso ante la DIAN con ocasión de la información exógena y ha constituido base para la determinación de su impuesto sobre la renta declarado por el año gravable 2008.

En todo caso, el rechazo de la expensa no se dio por desconocimiento de los requisitos de necesidad y proporcionalidad, sino porque, a juicio de la DIAN, debieron registrarse en 2009, postura errónea.

El impuesto de timbre pagado por la sociedad es deducible, por cuanto su expensa era necesaria, proporcional y causal (ligado) a la actividad productora de renta, pues, sin el pago de dicho impuesto era imposible cumplir los contratos para la compra de energía requeridos para la ejecución del objeto social de la accionante.

En cuanto a la procedencia de la deducción por amortización, el único argumento del tribunal para el rechazo consistió en la falta de soportes contables para su aceptación. En tal sentido, no se tuvo en cuenta que los mencionados proyectos constituyeron inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio, que por ser calificados inviables debieron ser amortizados durante el periodo en discusión.

Conforme con la naturaleza del negocio, es válido llevar la amortización de inversiones en un período inferior a cinco años, razón por la cual se debió revisar el objeto de los proyectos Propal, Fortalecimiento y Mercado Energen para sustentar el rechazo de la expensa. Al efecto, indicó que si bien al 31 de diciembre de 2008 todavía figuraban como cuentas del activo los saldos correspondientes a dichos proyectos los mismos fueron eliminados en fecha posterior (cuando se advierte el error en los estados financieros) conforme lo disponía el entonces Estatuto Contable, razón por la cual la ausencia del requisito de registro contable de la amortización no está llamado a prosperar.

No procede la sanción por inexactitud, pues los datos registrados derivan de operaciones material y formalmente comprobables, así como de valores reales debidamente declarados al fisco.

La **DIAN** advirtió que no es procedente la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, porque la actora es una empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios, comercializadora de electricidad, que requería de permisos para poder producir energía. En consecuencia, como en el periodo discutido no tenía permiso de la CREG, de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y del Ministerio de Minas para desarrollar tal actividad, no podía deducir la inversión realizada en producción de energía.

Explicó que solicitó a la CREG información respecto al estado de registro de la demandante en el año 2008 y de forma específica certificó que era solo comercializadora de energía, por lo que se debía cumplir con la obligatoriedad de registro de actividades de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 142 de 1994. Además, debió separar las actividades en su contabilidad, de acuerdo con el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, la Ley 143 de 1994 y la Resolución CREG 56 de 1994, por lo que el solo hecho de haber adquirido la Unidad Residencial San Francisco y la Planta Central



Hidroeléctrica Puente Guillermo no la transforma inmediatamente en empresa productora de energía.

En el Acta de Inspección Contable y Tributaria consta que la empresa contabilizó como ingreso únicamente el valor de la comercialización de la energía más no de la generación del servicio y a la diferencia de este componente le dio un tratamiento de ingresos para terceros como se evidencia con la contabilidad de la empresa, tal como aparece en las cuentas PUC: 140801 Cuentas por cobrar, 29059090 Ingresos para terceros y 431520 Ingresos operacionales. La contribuyente, pese a tener la carga de la prueba, no aportó en sede judicial nuevas evidencias que desvirtuaran los hallazgos y se reafirmó en las pruebas recaudadas y valoradas en debida forma en el procedimiento de determinación y discusión, las cuales no fueron idóneas.

Finalmente, además de solicitar la revocatoria de la sentencia en lo que le resultó desfavorable, pidió que se reforme la decisión de ordenar a la DIAN reliquidar el impuesto a cargo de la contribuyente, pues corresponde a la autoridad judicial determinar los nuevos valores a pagar, de conformidad con el fallo.

Pronunciamientos en segunda instancia.

La DIAN presentó escrito de oposición al recurso de apelación y solicita no acceder a lo pretendido en el recurso de apelación interpuesto por la demandante.

La demandante no se pronunció y el Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

El debate jurídico se centra en determinar, sin límite, y conforme a los argumentos de apelación formulados por las partes: (i) si los valores declarados como otros costos por compra de energía y por pago de impuesto de timbre son deducibles del impuesto sobre la renta de la actora en el año gravable 2008, y (ii) si la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y por amortización de los proyectos PROPAL y Fortalecimiento Financiero son procedentes. Asimismo, la Sala estudiará (iii) si se configuró la diferencia de criterios para la exoneración de la sanción por inexactitud.

Se advierte que, en un caso entre las mismas partes, con supuestos fácticos similares relacionados con otro periodo *-impuesto sobre la renta del año gravable 2007-*, la Sección se pronunció en sentencia del 29 de septiembre de 2022, Exp. 26495⁴, que, en lo pertinente, se reiterará.

Otros costos – Diferencia de ingresos de terceros por \$4.666.650.000⁵

Corresponde establecer la procedencia de los costos solicitados por la actora en cuantía de \$4.666.650.000, en el año gravable 2008.

Las partes concuerdan en que el costo correspondió a la compra de energía eléctrica, pero debaten sobre el momento de su causación y realización fiscal. La apelante única

⁴ CP. Milton Chaves García.

⁵ Para resolver, la Sala reiterará el criterio expuesto en la sentencia del 28 de octubre de 2021, Exp. 22295, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, conforme con los presupuestos del *sub examine*.



plantea que el costo se causó en el año 2008, por corresponder a hechos económicos reales y debidamente soportados en registros contables, en facturas emitidas por terceros proveedores, que certificaron el reporte de ese ingreso ante la DIAN, con ocasión de la información exógena y ha constituido base para la determinación de su impuesto sobre la renta declarado por el año gravable 2008. Expone que la contabilización del ajuste a la cuenta 290590 – Otros recaudos a favor de terceros- corresponde a la diferencia entre los débitos por compras a proveedores en cuantía de \$25.574.344.842 y los créditos por ventas de energía eléctrica por parte de la sociedad durante el mes de diciembre de 2008, por valor de \$20.257.821.577,37, registrada en la Nota Interna de Contabilidad No. RE – 000000445 de diciembre 30 de 2008, por valor de \$5.316.723.264,63, con cargo a la cuenta 6210900401 – Costo diferencia ingresos de terceros⁶.

Por su parte, la DIAN rechazó los costos por considerar que las operaciones debían imputarse al año gravable 2009, en tanto correspondían a «*consumos estimados de diciembre*», y como tal, la normativa fiscal no los reconocía como deducibles. Adujo que, aunque dichos conceptos correspondían a consumos de diciembre de 2008, debían registrarse como erogaciones asociadas a ingresos del año 2009.

Para resolver, la Sala reitera⁷ que, para la época de los hechos, la imputación temporal de los costos en la base gravable del impuesto sobre la renta, para los obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, estaba determinada por las reglas del entonces artículo 59 del ET, en concordancia con el inciso final del artículo 58 *ejusdem*. Según esos preceptos, la «*realización*» fiscal de los costos se daba en el momento en que ocurriera su causación, esto es, cuando fuera exigible la obligación de pagar la prestación, aunque no se hubiese hecho efectivo el cumplimiento del pago por parte del contribuyente deudor. Entonces, la denominada regla de «*causación*» (hoy devengo, con ocasión de la Ley 1819 de 2016) fijaba el momento de realización fiscal bajo el criterio único de «*cuando nace la obligación de pagar*».

En concordancia, las normas contables entonces vigentes establecían que solo podrían reconocerse los hechos económicos realizados que permitieran comprobar que el ente económico «*tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico*»⁸, sin considerar si el pago de la obligación ha tenido lugar o no⁹. Por tanto, la realización fiscal de los costos, en los términos del artículo 59 del ET, ocurre cuando es exigible el pago de la prestación objeto de la obligación, circunstancia que es ajena y no se confunde con el momento de la expedición de la factura de venta que documente la respectiva transacción de venta o prestación de servicios¹⁰.

Para determinar el momento de exigibilidad del pago, y por tanto de causación del costo, la Sala advierte que, como soporte de la expensa, la contribuyente presentó facturas expedidas por EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN – EPM, CODENSA, EMCALI EICE, CENTRAL HIDROELECTRICA DE CALDAS S.A. ESP y GECELCA S.A. ESP, todas del mes de diciembre de 2008¹¹.

En la respuesta dada a la solicitud del 18 de noviembre de 2010 de la DIAN, la actora manifiesta que la contabilización del ajuste a la cuenta 290590 – Otros recaudos a favor de terceros- corresponde a la diferencia entre los débitos por compras a proveedores en

⁶ Folio 200 c.a.1.

⁷ Exp. 22295, cit.

⁸ Artículo 12 del Decreto 2649 de 1993.

⁹ Artículo 48 del Decreto 2649 de 1993.

¹⁰ Exp. 22295, Cit.

¹¹ Folios 987 a 1005 del c.a.6.



cuantía de \$25.574.344.842 y los créditos por ventas de energía eléctrica por parte de la sociedad durante el mes de diciembre de 2008, por valor de \$20.257.821.577,37, registrada en la Nota Interna de Contabilidad No. RE – 000000445 de diciembre 30 de 2008, por valor de \$5.316.723.264,63, con cargo a la cuenta 6210900401 – Costo diferencia ingresos de terceros-, así¹²:

CUENTAS	DÉBITO	CRÉDITO
621092 – DIFERENCIA INGRESOS TERCEROS	5.316.723.264,63	
29059090 – INGRESOS PARA TERCEROS	20.257.621.577,37	25.574.344.842,00
Sumas iguales...	25.574.344.842,00	25.574.344.842,00

De igual forma, obra en el material probatorio que, mediante Nota Interna de Contabilidad No. RE-000000457 del 31 de enero de 2009, una vez determinados los consumos reales de energía del mes de diciembre de 2008, la actora realizó el ajuste del saldo crédito de la cuenta 290590 -Otros recaudos a favor de terceros-, debitándose esta contra dos créditos a la cuenta de costos por \$3.844.958.272,15 y \$301.212.890, lo que generó una disminución total del costo en \$4.146.171.162,15, esto es, el mayor valor del costo estimado a diciembre de 2008¹³.

Por medio del Requerimiento Especial No. 052382011000020 del 31 de marzo de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali propuso rechazar el costo soportado en las facturas referidas, registradas por la contribuyente como otros costos – Diferencia de ingresos de terceros- declarados en su autoliquidación de renta del año gravable 2008.

En la respuesta al requerimiento, la actora anexó la relación de ingresos de terceros proveedores durante el año 2008, así como las facturas que totalizaban la suma discutida. A continuación, explicó que la expensa cumplía con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y causalidad y agregó que el costo se había causado, facturado y registrado en 2008 y se ajustaba a los artículos 58 y 59 de las normativas tributarias y contables del caso.

La Administración desestimó los argumentos dados en la respuesta al requerimiento especial y, mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000092 del 15 de diciembre de 2011, manifestó que «La División de Gestión de fiscalización, al observar que el ajuste correspondiente al mes de diciembre de 2008 difiere sustancialmente de los ajustes mensuales de enero a noviembre de 2008, procedió a comparar los asientos contables del mes de noviembre de 2008 frente a diciembre de 2008, constatando que en el mes de diciembre además de las facturas de proveedores por consumos del periodo noviembre de 2008 se registran los consumos estimados de diciembre de 2008, costo que es objeto de rechazo por cuanto estos últimos corresponden a consumos que se deben facturar como ingresos de enero de 2009 (ver auxiliares de cuenta 290590 y hojas de trabajo resumen a folios 208 a 291 del expediente). Lo anterior evidencia que de las compras contabilizadas en el mes de diciembre de 2008 por \$25.443.846.105, solo corresponde a consumos del mes de noviembre la suma de \$20.777.196.087, la diferencia de \$4.666.650.018, corresponde a costos estimados del mes de diciembre de 2008, imputables a los ingresos que se facturan en enero de 2009», argumentos reiterados en la Resolución No. 900.031 de 18 de enero de 2013, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, dictada con ocasión del recurso de reconsideración presentado por la contribuyente.

A partir de los hechos descritos y de las pruebas aportadas por la contribuyente, la Sala advierte que, al cierre de 2008, la apelante llevó a cabo su operación comercial habitual de compra de energía, soportada en facturas expedidas en el mes de diciembre de 2008, y manifiesta que la entrega efectiva del producto ocurrió en el mismo mes de

¹² Folios 198 a 200 c.a.1.

¹³ Folio 568 c.a.3.



diciembre de 2008, según las facturas de venta, aunque, por causa del valor en bolsa del kilovatio de energía, debió efectuar ajustes al mismo en el mes siguiente. En contraste, la demandada insiste en que el costo efectivamente se causó en 2009, fecha para la cual se determinó su valor real.

En ese sentido, la Sala destaca que las facturas indican expresamente que la compra y entrega de energía se efectuó en el mes de diciembre de 2008. Asimismo, en dicho año la actora registró contablemente la provisión que efectuó para pagar el costo respectivo.

En consecuencia, de los hechos acreditados en el expediente y de las pruebas aportadas al plenario, considera la Sala que la compra de la energía que originó los costos rechazados se efectuó en diciembre del año 2008 y, consecuentemente, la causación del costo también ocurrió en tal año, al punto que la contribuyente lo facturó y registró contablemente en dicha vigencia, con lo cual se descartan los argumentos esgrimidos por la Administración y procede el reconocimiento fiscal del costo en diciembre de 2008. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

Otros costos – Pago de impuesto de timbre por \$364.545.584

Para resolver, la Sala acogerá el criterio de decisión adoptado en el expediente 26495, en el cual se analizó este mismo cargo entre las partes para la vigencia fiscal 2007¹⁴, frente a lo cual se advierte que en el presente caso es un hecho no discutido por las partes que el valor del impuesto de timbre declarado se registró en la cuenta 756502 *impuesto de timbre* en la contabilidad de la actora y se declaró en el renglón 50 de la declaración del impuesto de renta como “*otros costos*”¹⁵. Así mismo, las partes no se oponen a la calidad de entidad descentralizada que ostenta la actora en ninguna de las etapas procesales, calidad por la que existía una norma especial para la procedencia de la deducibilidad del pago de tributos del impuesto sobre la renta, cual era el artículo 116 del ET¹⁶:

Art. 116. Deducción de impuestos, regalías y contribuciones pagados por los organismos descentralizados. *Los impuestos, regalías y contribuciones, que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes a la Nación u otras entidades territoriales, serán deducibles de la renta bruta del respectivo contribuyente, siempre y cuando cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes.* (Subraya la Sala)

De acuerdo con la norma trascrita, para que los organismos descentralizados pudieran deducir de su renta bruta los impuestos, regalías y contribuciones pagadas se deben cumplir los requisitos de su deducibilidad.

Por su parte, el artículo 26 del ET establece la forma en que se debe determinar la renta bruta de acuerdo con lo siguiente:

Art. 26. Los ingresos son base de la renta líquida. *La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta*

¹⁴ Exp. 26495 del 29 de septiembre de 2022, C.P. Milton Chaves García.

¹⁵ Índice 2 de la plataforma SAMAI

¹⁶ Artículo derogado por el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019



líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley. (Subraya la Sala)

Atendiendo la citada norma, la renta bruta se calcula de restar a los ingresos netos los costos imputables a los ingresos.

En relación con el artículo 116 del ET, esta Sala en sentencia de 26 de febrero de 2020 explicó lo siguiente¹⁷:

[...] De suerte que, desde 1986 la normativa hizo expreso que los impuestos eran deducibles para las entidades descentralizadas, siempre y cuando cumplieran con los requisitos que para la deducibilidad de impuestos estuvieran vigentes en la normativa tributaria. Tal condicionante fue conservado por el artículo 116 del ET—hasta que esta norma fue derogada por la Ley 2010 de 2019— y, por ello, resultan aplicables los requisitos previstos en el artículo 115 del ET sobre deducibilidad de impuestos. [...]

Por tanto, considera la Sala que la tesis planteada por el concepto acusado, en tanto condiciona la deducibilidad del gravamen a los movimientos financieros para las entidades descentralizadas al cumplimiento de los requisitos del artículo 115 del ET, no infringe el artículo 116 del ET, pues, por mandato expreso del mismo, tal deducibilidad de impuestos está condicionada al artículo 115 ejusdem y al resto de la normativa que establezca requisitos en particular respecto a la deducibilidad de expensas por impuestos pagados. [...]

De modo que más allá de la regulación del artículo 38 de la Ley 75 de 1986 (incorporado en su día en el artículo 116 del ET), las regalías pagadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta serán deducibles o no, según lo habiliten o limiten las normas de ese impuesto. Y se destaca que dentro de ellas no existe ninguna prohibición o limitación expresa para la deducción de las regalías pagadas, pero sí unos requisitos generales en el artículo 107 del ET, cuyo cumplimiento habilita a deducir de la renta bruta las expensas no proscritas o restringidas en las demás disposiciones del Libro Primero del Estatuto Tributario. Así, bajo el régimen del artículo 38 de la Ley 75 de 1986, la deducción de las regalías pagadas por los contribuyentes distintos de las entidades descentralizadas no está dada por esa norma, sino que depende de que satisfagan los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad fijados en el artículo 107 del ET para lo cual, ya ha advertido la Sala en la sentencia del 12 de octubre de 2017 (exp. 19950, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) que se debe verificar en cada caso concreto el cumplimiento de tales requisitos.

En ese sentido, no le asiste razón a la demandante cuando afirma que en esa providencia se concluyó que únicamente los organismos descentralizados cuentan con el derecho a deducir los pagos por regalías, pues en ella se advirtió expresamente que todo depende de que «frente a los demás contribuyentes y en cada caso concreto, se analice si la deducción por pago de regalías reúne los requisitos del artículo 107 del ET».

De acuerdo con el criterio de esta Sala, el artículo 116 del ET dispuso que los impuestos eran deducibles para las entidades descentralizadas, siempre que se cumplieran los requisitos que para la deducibilidad de impuestos estuvieran vigentes en la normativa tributaria. En consecuencia, se debe establecer el cumplimiento de los requisitos dispuestos en el artículo 115 ib., el cual contenía una lista taxativa de impuestos deducibles¹⁸. Empero, en otros pronunciamientos, la Sala ha precisado que el referido artículo 115 no contiene una lista taxativa de tributos deducibles del impuesto sobre la

¹⁷ Exp. 23382. CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

¹⁸ Artículo 115. Deducción de impuestos pagados. Es deducible el cien por ciento (100%) de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa. Igualmente será deducible el veinticinco por ciento (25%) del Gravamen a los Movimientos Financieros efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor"



renta, sino de carácter enunciativo, razón por la que si la expensa cumple con los requisitos del artículo 107 *eiusdem* procede su detracción del impuesto sobre la renta¹⁹.

Teniendo presente lo anterior, es necesario establecer si la erogación tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, es necesaria, proporcional y se pagó en el periodo gravable, para lo cual se tendrán en cuenta los criterios establecidos por esta Sección en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020²⁰:

- La relación de causalidad es el nexo causa-efecto que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, entendida *no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad y se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social*²¹.
- En cuanto a la necesidad, la expensa debe intervenir directa o indirectamente en la obtención de ingresos, de forma que ayude a generarlos, y se valora con *criterio comercial*, para lo cual se debe verificar si resulta razonable, *provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado, y que real o potencialmente, permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*²².
- La proporcionalidad es el aspecto cuantitativo de la expensa, se mide con *criterio comercial* y alude a la mesura y prudencia de la erogación frente al provecho económico que en términos comerciales y de mercado representa, según la actividad del contribuyente²³.

Así, la valoración de las expensas a la luz de los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET parte de las condiciones internas y externas de los contribuyentes, quienes deben demostrar las circunstancias que las justifiquen, en atención a los criterios señalados, en los eventos en que sean cuestionadas por la Administración²⁴.

La Sala²⁵ precisó que la causalidad, la necesidad y la proporcionalidad deben juzgarse conforme a las condiciones individuales de los contribuyentes, razón por la cual les corresponde a los obligados tributarios demostrar las circunstancias pertinentes, pues el artículo 167 del CGP dispone que las partes tienen la carga de probar el *supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*.

¹⁹ Entre otras, ver sentencias del 22 de mayo de 2019. Exp. 21880. CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 26 de febrero de 2014. Exp. 17071. CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y (deducibilidad del impuesto a los espectáculos públicos) sentencia de 17 de marzo de 2022. Exp. 25422. C.P. Milton Chaves García.

²⁰ Sentencia del 26 de noviembre de 2020. Exp. 21329. CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²¹ Se fijó como regla de decisión 1 que: «1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo».

²² Se fijó como regla de decisión 2 que: «2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros».

²³ Se fijó como regla de decisión 3 que: «3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta».

²⁴ Se fijó como regla de decisión 4 que: «4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta».

²⁵ Sentencia del 15 de julio de 2021, Exp. 23179, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Entonces, cuanto más concreto el cuestionamiento de la autoridad tributaria respecto de la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, mayor será la carga argumentativa y probatoria del administrado para desvirtuarla²⁶.

Pues bien, la actora tiene dentro de su objeto social la comercialización y distribución de energía y de combustibles en todas las formas, la cual fue la actividad principal que realizó durante el periodo gravable 2008²⁷. Además, no se encuentra en discusión que el valor pagado por impuesto de timbre por la demandante fue de \$364.545.584 en el periodo enunciado²⁸.

En el presente caso, la Sala observa que en relación con la sentencia de unificación el pago del impuesto de timbre cumple con el principio de causalidad, ya que fue una erogación realizada por los contratos de compraventa de energía eléctrica con la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P, Gecelca, Codensa S.A. E.S.P y Enertotal S.A. E.S.P., la cual se encuentra relacionada con su actividad productora de renta de comercialización y distribución de energía²⁹.

El pago del impuesto de timbre cumple con el principio de necesidad en relación con la sentencia de unificación, debido que al firmarse los contratos de compra y venta de energía se debía pagar dicho tributo³⁰. Además, es una erogación en la que normalmente debían incurrir todos los contribuyentes que realicen actividades de comercialización de energía, como es el caso de la demandante que compra y vende energía.

Asimismo, la erogación (\$364.545.584) es proporcional teniendo en cuenta *la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta*, en palabras de la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020³¹.

Por lo examinado, está demostrado que esta expensa cumple los requisitos del artículo 107 del ET para tenerse como deducible en el cálculo del impuesto de renta. Prospera el cargo de apelación de la demandante.

Deducción por inversión en activos fijos reales productivos por \$347.421.000

La demandada precisó que la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por \$868.554.794 no es procedente, debido a que los activos adquiridos por dicho valor no se relacionan con la actividad productora de renta, en tanto la sociedad no tenía permiso para realizar la actividad de generación de energía y no obtuvo ingresos por la misma en el año 2008.

El artículo 158-3 del ET disponía lo siguiente³²:

Art. 158-3. Deducción por inversión en activos fijos. *A partir del 1° de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los*

²⁶ Ib. Sentencia 23179.

²⁷ Índice 2 de la plataforma SAMAI

²⁸ Ib.

²⁹ Índice 2 SAMAI. Reporte Auxiliar por Tercero de la cuenta 7.5.65.02 que obra en el folio 36 del cuaderno de antecedentes 6.

³⁰ Se encontraba establecido en los artículos 519 y siguientes del Estatuto Tributario.

³¹ Ibídem.

³² Artículo vigente en el momento de los hechos. Derogado mediante el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.



contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto. [...]

A su turno, el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004 señalaba lo siguiente:

Artículo 2°. Definición de activo fijo real productivo. Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente.

En relación con las normas transcritas, esta Sala en sentencia de 7 de abril de 2022 señaló³³:

Asimismo, la inversión debe permitir poseer el activo siquiera el último día del año o período gravable (art. 260 del ET) a efectos de que este haya ingresado en el patrimonio del contribuyente. Además, como el ET y el reglamento lo exigen, es necesario que los activos fijos reales sean productivos, esto es, que participen directamente en la producción de renta, de modo que no acceden al beneficio fiscal los activos adquiridos que no tengan relación directa y permanente con la actividad productora de renta o que no fueren indispensables para obtenerla, es decir, los activos fijos que participan indirectamente en el proceso productivo³⁴.

En resumen, la deducción es procedente siempre que se acrediten los siguientes requisitos: (i) que se trate de activos fijos, en los términos del artículo 60 del ET; (ii) que los mismos sean bienes tangibles o corporales, de conformidad con el artículo 653 del Código Civil; (iii) que dichos bienes entren a formar parte del patrimonio del contribuyente; (iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del sujeto pasivo y (v) que se deprecien o amorticen fiscalmente. [...] (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, se requiere que los bienes adquiridos participen en la actividad productora de renta, para que se pueda acceder a la deducción por inversión en activos reales productivos.

En el presente caso, los activos adquiridos sobre los que la demandada rechaza la deducción de acuerdo con los actos demandados son los siguientes³⁵:

Nombre del bien	Valor de Adquisición
Proyecto eléctrico (redes eléctricas) de la Unidad Residencial San Francisco	\$46.785.347
Planta Central Hidroeléctrica Puente Guillermo y sus correspondientes ampliaciones y repotenciones	\$821.789.447
Valor inversión	\$868.554.794
Porcentaje deducción	40%
Deducción solicitada	\$347.421.000

Los activos adquiridos en el año 2008 sobre los que se aplicó la deducción fueron la adquisición de una planta eléctrica y redes de distribución.

Ahora, con el fin de probar que existía relación entre la inversión de los activos fijos y el ingreso, la actora remitió al expediente reportes del auxiliar de cuentas mayores en los que se registra que en el año 2008 obtuvo ingresos por la planta de energía puente Guillermo por \$627.084.687 en la cuenta 4315201305, y por uso de redes en el año 2008 por \$75.997.373 en la cuenta 4315200301³⁶.

³³ Exp. 24949. C.P. Milton Chaves García

³⁴ Sentencia de junio de 2019, Exp. 22671, C.P. Milton Chaves García

³⁵ Ver Liquidación Oficial de Revisión 052412012000092 del 15 de diciembre de 2011 demandada en el presente caso.

³⁶ Índice 2 de la plataforma SAMAI



Además, se observa que el objeto social de la actora según el certificado de existencia y representación legal es el siguiente³⁷:

Objeto: La sociedad tendrá como objeto social principal la comercialización y distribución de energía y combustibles, en todas las formas de ellos y para todos los usos en los distintos segmentos de mercado mayorista y minorista en el territorio nacional y en el extranjero, así mismo podrá realizar todas las actividades relacionadas directa o indirectamente con la comercialización y distribución de energía y de combustibles, en especial lo que tiene que ver con el asesoramiento, diseño, acompañamiento, dotación, adquisición y construcción de infraestructura requerida para su comercialización y distribución. Podrá adquirir activos de generación y transmisión para ser explotados por vinculados económicos y/o terceros en la modalidad de arrendamiento contratos de colaboración empresarial o cualquier forma de explotación económica de estos que le sea permitida por ley. La infraestructura adquirida o desarrollada podrá ser objeto de convenios o prestación de servicios a otras entidades públicas y privadas. [...] Para la realización del del objeto de la compañía podrá: A) Adquirir todos los activos fijos de carácter mueble o inmueble que sean necesarios para el desarrollo de los negocios sociales; dar en alquiler los mismos o en usufructo que permita la normatividad y regulación del sector eléctrico nacional; gravar o limitar el dominio de sus activos fijos, sean muebles o inmuebles y enajenarlos cuando por razones de necesidad o conveniencia fuere aconsejable su disposición. [...] (Subraya la Sala)

Según el objeto social de la demandante, la actora podía adquirir activos para la producción y comercialización de energía, por lo que se contemplaba la adquisición de una planta eléctrica y redes de distribución dentro de las actividades económicas de la empresa. Además, la demandante remitió contratos de compraventa de energía en desarrollo del año 2008 y contratos de suministro de energía³⁸.

En consecuencia, le asiste razón a la demandante al sostener que efectivamente cumplió con el requisito de que los activos adquiridos participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del sujeto pasivo, debido a que se encuentra probado el ingreso en el año 2008 por la utilización de los activos adquiridos, los cuales se relacionan con el objeto social de la empresa³⁹.

Se aclara que no existe limitación normativa a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos al no existir permiso de generación y distribución de energía ante la CREG, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios o del Ministerio de Minas.

En cuanto a la alegada obligación de llevar cuentas separadas por cada una de las actividades que realizan las empresas de servicios públicos domiciliarios, de acuerdo con el artículo 18 de la Ley 142 de 1994, la Ley 143 de 1994 y la Resolución CREG 56 de 1994, la Sala advierte que dicho argumento resulta novedoso, en tanto no se alegó en los actos demandados o en la contestación de la demanda, por lo que no será estudiado, al ser violatorio de los derechos al debido proceso, a la defensa y a la contradicción de la contraparte⁴⁰.

En este orden de ideas, no prospera el cargo de apelación de la DIAN.

Deducción por amortización de diferidos por \$648.907.000

De acuerdo con los artículos 142 y 143 del ET, vigentes para la época, las inversiones susceptibles de amortización son aquellas necesarias, que se incorporan directamente a la actividad productora de renta, y que pueden estar representadas en bienes

³⁷ Ibídem

³⁸ Ib.

³⁹ Sentencia de 29 de julio de 2021, Exp. 24492, CP. Milton Chaves García

⁴⁰ Sentencia de 18 de noviembre de 2021, Exp. 24279, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez



tangibles o intangibles, las cuales de acuerdo con la técnica contable se registran como activos, para ser amortizados en *más de un período gravable*.

De las mencionadas disposiciones también se infiere que el término mínimo para la amortización de dichas inversiones es de cinco años, pero que es posible su amortización en un término inferior *cuando se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior*.

En consonancia con lo anterior, el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, marco técnico contable vigente a 2008, preveía la posibilidad de reconocer como activos diferidos, *los cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos*. El reglamento establece la posibilidad de amortizar el valor histórico de los activos diferidos, en forma sistemática y durante el lapso estimado de su recuperación, para el caso particular de los cargos diferidos, a partir de la fecha en que se originan ingresos, en los siguientes términos: *El valor histórico de estos activos, reexpresado cuando sea pertinente por virtud de la inflación, se debe amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de su recuperación*.

En anterior oportunidad⁴¹, la Sala precisó que, contablemente, la amortización de los cargos diferidos disminuye el valor del activo paulatinamente, al tiempo en que se reconoce el gasto correspondiente dentro del término de amortización, para lo cual el Plan Único de Cuentas (Decreto 2650 de 1993) preveía las cuentas 1710 (cargos diferidos) y 516515 (amortizaciones- cargos diferidos).

Sobre el particular, la jurisprudencia de la Sala⁴² indicó que, tratándose del artículo 143 del ET, la remisión a la regulación contable se efectúa únicamente para determinar la contabilización como activo o diferido del bien o servicio, mientras que la legislación fiscal determina las condiciones requeridas para su amortización.

Al analizar la norma, esta Sección afirmó⁴³:

Como es obvio, del contexto de la norma en cuestión⁴⁴, no es dable inferir que las exigencias requeridas para los casos especiales contenidos en los incisos segundo y tercero, sean aplicables también a las inversiones generales efectuadas para los fines del negocio de que trata el inciso primero, el que en lugar alguno exige la aplicación de un método específico, ni tampoco la utilización de una alícuota de amortización uniforme durante el término amortizable.

De ahí que, para la Sala, la normativa fiscal no establece una metodología en específico para la detracción de la amortización, ni tampoco dispone su distribución proporcional a lo largo del lapso estimado para su recuperación siendo estos elementos del resorte de elección del contribuyente, quien puede elegir sin restricción el sistema, el cual tiene que guardar coherencia y consistencia para preservar la realidad económica del ente, con lo cual, a lo largo del lapso estimado de recuperación, el método de amortización y el cálculo de la alícuota debe ser técnico y congruente.

En el presente caso, se advierte que no se encuentra en discusión la existencia ni la naturaleza del cargo diferido por valor de \$648.907.000, sino la ausencia de su reflejo en la contabilidad de la vigencia 2008.

Sobre el particular, en los actos acusados, la DIAN expuso que en la contabilidad de la contribuyente no existen registros de dicha amortización, hecho confirmado con el anexo denominado Conciliación Unidad Contable y Fiscal⁴⁵, en el que se observa que

⁴¹ Sentencia del 15 de febrero de 2024, Exp. 27150, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁴² Sentencia del 19 de marzo de 2015, Exp. 20206, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴³ Sentencia del 19 de agosto de 2010, Exp. 17010, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴⁴ La sentencia refiere al artículo 143 del Estatuto Tributario.

⁴⁵ Folio 137 c.a.1.



la suma de \$648.907.222,95 se registró como una partida conciliatoria, adicionada para efectos fiscales en la corrección a la declaración de renta del año gravable en discusión.

En la respuesta al requerimiento especial, la sociedad adujo que las amortizaciones fueron autorizadas por la Junta Directiva según Acta No. 94 del 22 de enero de 2008, en la cual, de acuerdo con el informe presentado por la gerencia, se aprobó la amortización total de los proyectos Propal, Fortalecimiento financiero y Valoración Mercado Energen, por ser inviables.

Verificado el balance de comprobación a diciembre 31 de 2008, se advierte que en la cuenta 191008 se registraron los siguientes saldos:

- 1.9.10.08.04 – Proyectos nuevos negocio propal – Termoval \$285.053.934,95
- 1.9.10.08.13 – Proyecto fortalecimiento financiero \$108.553.285,00
- 1.9.10.08.15 – Proyecto valoración mercado Energen \$175.300.003,00

En ese entendido, a 31 de diciembre de 2008, la contabilidad de la sociedad todavía registraba como cuentas del activo los saldos correspondientes a los proyectos registrados como otras deducciones.

Sobre el particular, en el recurso de reconsideración, la sociedad indicó:

Es parcialmente válida la afirmación de la autoridad tributaria pues si bien al 31 de diciembre de 2008 todavía figuraban como cuentas del activo los saldos correspondientes a dichos proyectos, los mismos fueron eliminados en fecha posterior (cuando se advierte el error en los estados financieros) conforme lo dispone el Estatuto Contable y por lo tanto la ausencia del requisito del registro contable de la amortización no es cierto.

(...)

De esta manera en el año 2010 cuando la Compañía advierte el error en los estados financieros procede a registrar contablemente la amortización de los proyectos que fueron abortados por decisión tomada por la Junta Directiva. Como prueba de ello aportamos comprobante contable de la amortización de los Proyectos Fortalecimiento Financiero y Propal contabilizado en el año 2010.

A continuación, se limitó a aportar nuevamente el Informe de Gerencia de 22 de enero de 2008, en el que se solicitó a la Junta Directiva de la sociedad la amortización de los proyectos, e indicó que, ante la imposibilidad de recuperar la inversión en los proyectos enunciados y *previo concepto de la Gerencia, autorizó su castigo durante 2008*⁴⁶. No obstante, la Sala precisa que dicho informe no es el medio de prueba idóneo para soportar la amortización solicitada en deducción.

Conforme con los artículos 65, 66 y 67 del Decreto 2649 de 1993, que definen los activos agotables, intangibles y diferidos, correspondientes a las inversiones amortizables descritas en las normas tributarias, para la amortización de los activos se debe disminuir el activo diferido, al tiempo que se reconoce el gasto correspondiente, realizando un débito a la cuenta de gastos y un crédito a la cuenta de amortización de activos diferidos, hechos no acreditados en la contabilidad de la sociedad.

A lo anterior se suma que la contabilidad en el activo de los referidos proyectos refleja la suma de \$568.907.222,95, mientras que el valor amortizado corresponde a

⁴⁶ Folio 112 anexos.



\$648.907.222.95, por un valor superior de \$80.000.000, que no fue justificado por la demandante.

En ese entendido, ante la falta de soporte probatorio contable que acredite la existencia del gasto amortizado, solicitado en deducción, se niega la expensa requerida en el cargo de apelación de la demandante.

Sanción por inexactitud

La demandante alega la improcedencia de la sanción por inexactitud, por existir diferencia de criterios en cuanto a la aplicación del derecho. A su juicio, las cifras reportadas por la sociedad en su declaración de renta *«se derivan de una sana y debida contabilidad con su total soporte, no hay ninguna falta a la verdad, ni tampoco hay lugar a modificar la declaración privada del tributo»*.

El inciso final del artículo 647 del ET, vigente durante la ocurrencia de los hechos en discusión, prevé que la sanción no se configura por diferencia de criterios, en el entendido en que la disparidad de criterio entre la Administración y el contribuyente se funde en el derecho aplicable a las glosas objeto de discusión.

Ha dicho la Sala que la diferencia de criterios, como causal exonerativa de la sanción por inexactitud, debe *«basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que la interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que la actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable»*⁴⁷.

Desde esa perspectiva jurisprudencial, la Sala concluye que entre la actora y la DIAN no hubo una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, pues, además de que la demandante no ahondó en las razones de discrepancia respecto de la interpretación de la normativa aplicable -en tanto se limitó a decir que las cifras reportadas derivan de operaciones mercantiles material y formalmente comprobables, así como de valores reales fiscales debidamente declarados al fisco- la glosa debatida se fundó en la ausencia de soporte contable que acreditara la deducción por amortización de diferidos en el periodo gravable discutido.

Como en este caso, la diferencia de criterios alegada se refiere a deducciones que no hallaron sustento en las pruebas aportadas, se concluye que la demandante no desvirtuó la procedencia de la sanción por inexactitud aplicada en los actos demandados. De ahí que proceda la sanción impuesta, pero reducida al 100%, por favorabilidad, reliquidada de acuerdo con las expensas reconocidas en esta instancia.

Finalmente, la Sala reitera que para la imposición de la sanción por inexactitud no es preciso demostrar el daño, pues, una vez configurados los presupuestos que dan lugar a la aplicación de la sanción establecida en el artículo 647 del ET, corresponde a la contribuyente demostrar que no incurrió en las conductas sancionables o, en su defecto, que incurrió en dichos presupuestos amparada en un error en la interpretación del derecho aplicable, lo que, como se advirtió, no ocurrió en este caso, pues se evidenció que la actora incluyó deducciones sin soporte.

⁴⁷ Sentencias del 12 de marzo de 2009, Exp. 16575, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 3 de septiembre de 2015, Exp. 20029, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citada en la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Exp. 20555, entre otras.



En consecuencia, conforme con el reconocimiento de otros costos por diferencia de ingresos de terceros y por pago de impuesto de timbre y la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, la liquidación del impuesto sobre la renta y la sanción por inexactitud a cargo de la actora por el año gravable 2008, corresponde a la siguiente:

Conceptos	Declaración inicial	Liquidación DIAN	Liquidación CE
Ingresos brutos	\$ 21,471,253,000	\$ 21,471,253,000	\$ 21,471,253,000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Ingresos no constitutivos de renta	\$ 181,280,000	\$ 181,280,000	\$ 181,280,000
TOTAL INGRESOS	\$ 21,289,973,000	\$ 21,289,973,000	\$ 21,289,973,000
TOTAL COSTOS	\$ 10,386,108,000	\$ 5,354,912,000	\$ 10,386,108,000
TOTAL DEDUCCIONES	\$ 8,944,290,000	\$ 7,947,961,000	\$ 8,295,383,000
Renta líquida del ejercicio	\$ 1,959,575,000	\$ 7,987,100,000	\$ 2,608,482,000
Compensaciones	\$ 513,736,000	\$ 513,736,000	\$ 513,736,000
Total rentas exentas	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Renta líquida gravable	\$ 1,445,839,000	\$ 7,473,364,000	\$ 2,094,746,000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$ 477,127,000	\$ 2,466,210,000	\$ 691,266,000
Descuentos tributarios	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Total retenciones	\$ 630,530,000	\$ 630,530,000	\$ 630,530,000
Saldo a pagar por impuesto	\$ 0	\$ 1,835,680,000	\$ 60,736,000
Sanciones	\$ 47,727,000	\$ 3,153,897,000	\$ 261,866,000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$ 0	\$ 4,989,577,000	\$ 322,602,000
TOTAL SALDO A FAVOR	\$ 105,676,000	\$ 0	\$ 0

Sanciones

LIQUIDACION DE SANCIONES		
Saldo a favor liq privada antes de sanciones	153,403,000 ⁴⁸	
Saldo a pagar CE antes de sanciones	60,736,000	
Base sanción por inexactitud		214,139,000
Tarifa: E.T. arts. 640 y 648		100%
Sanción por inexactitud		214,139,000
(+) Sanción liquidada por contribuyente		47,727,000
Total sanciones		261,866,000

Conclusión

Por lo analizado, se establece que es carga de la parte actora desvirtuar la presunción de legalidad del acto administrativo sometido a control del juez de lo Contencioso Administrativo, y para tal fin, los argumentos y el despliegue probatorio deben dirigirse a controvertir sus fundamentos de hecho y de derecho.

Como en este caso, la contribuyente desvirtuó parcialmente el motivo del rechazo de los costos y deducciones en discusión, en tanto probó la procedencia de otros costos por diferencias de ingresos de terceros y por pago de impuesto de timbre, así como la deducción por inversión en activo fijo real productivo, se modificarán los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada, y, a título de restablecimiento del derecho se declarará que la liquidación del impuesto de renta por el año gravable 2008 a cargo de Comercializar S.A. E.S.P. corresponde a la inserta en la parte motiva de esta providencia.

Costas

⁴⁸ La Sala precisa que, para determinar el valor de la sanción por inexactitud a cargo de la contribuyente, la DIAN tomó como base el saldo a favor liquidado por la sociedad después de sanciones, en cuantía de \$105.676.000, frente a lo cual se advierte que el valor del saldo a favor antes de la sanción liquidada por la actora corresponde a \$153.403.000.



De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas toda vez que no está probada su causación.

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

FALLA

1.- Modificar los ordinales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia del 20 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000092 del 15 de diciembre de 2011 y de la Resolución No. 900.031 del 18 de enero de 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali y por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente. En consecuencia,

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TENER** como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de COMERCIALIZAR S.A. E.S.P., por el año gravable 2008, la contenida en la parte motiva de esta providencia.

2.- En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente) (Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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