



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá D.C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-31-000-2009-01039-01 (28532)
Demandante: Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica, Corelca S.A. E.S.P. (hoy Nación — Ministerio de Minas y Energía, en calidad de sustituto procesal de Corelca S.A. E.S.P.)
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales —DIAN
Temas: Impuesto de renta — año gravable 2005. Costos por compra de capacidad de potencia para generar energía eléctrica en contrato PPA. Deducción de salarios y acreditación de aportes parafiscales. Amortización del cálculo actuarial. Principio de correspondencia. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 16 de septiembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sección “C”, que resolvió¹:

“Primero: Declarar la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos: i) Liquidación Oficial de Revisión No. 020642008000040 del 04 de junio de 2008, proferida división de liquidación tributaria de la administración de impuestos de Barranquilla, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios presentada por Corelca, correspondiente al año gravable 2005 y, ii) la Resolución No. 900048 del 01 de julio de 2009, expedida por la Subdirección de Gestión de recursos jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio del cual se resolvió modificar parcialmente el acto administrativo de determinación del impuesto de renta.

Segundo: Como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho, ordenar a la demandada liquidar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% con fundamento en el artículo 647-1 del E.T.

Tercero: Sin costas en esta instancia (...)

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2006, mediante el formulario 1105500052810, Corelca S.A. E.S.P. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005, en la que liquidó un saldo a favor de \$8.121.450.000. El 3 de agosto siguiente, con formulario 1105502061854², corrigió la declaración y disminuyó el saldo a favor a \$8.084.422.000.

¹ Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «2INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 1-22.

² Samai, exp. CE, índice 37, arch. «91_MemorialWeb_Otro-001AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 9.



Previo requerimiento especial y respuesta a este³, el 6 de diciembre de 2007, con formulario 1105502685956⁴, el contribuyente presentó nueva declaración de corrección en la cual disminuyó el saldo a favor a \$ 6.946.583.000.

El 4 de junio de 2008, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 020642008000040⁵, por medio de la cual modificó la declaración para adicionar \$8.127.419.000 por utilidad por exposición a la inflación -renglón 47-, desconocer costos por \$207.067.458.806 -renglón 52- y rechazar deducciones por \$3.202.213.809 -renglón 55-, correspondientes a la amortización del cálculo actuarial y a salarios. Como consecuencia de esos ajustes, impuso sanción por inexactitud por \$129.842.298.000 y determinó un saldo a pagar de \$121.754.510.000.

El 5 de agosto de 2008, con el formulario 1105605008675⁶, el contribuyente presentó nueva declaración de corrección disminuyendo el saldo a favor a \$ 6.654.905.000. Asimismo, interpuso recurso de reconsideración⁷ contra la liquidación oficial, el cual fue decidido mediante la Resolución 900048 del 1.º de julio de 2009⁸. En ese acto, la DIAN aceptó una deducción por \$272.783.247, por lo que redujo la sanción por inexactitud de \$129.842.298.000 a \$117.697.763.000; en consecuencia, disminuyó el saldo a pagar de \$121.754.510.000 a \$109.609.975.000.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Decreto 1.º de 1984 (en adelante, CCA), formuló las siguientes pretensiones⁹:

«1- Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión número 020642008000040 de Junio 4 de 2008, notificada por correo certificado el día 5 de junio de 2008, proferida por la División de Liquidación Tributaria de la Administración de Impuestos de Barranquilla, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios presentada por Corelca S.A. E.S.P. correspondiente al año gravable 2005, luego de las modificaciones realizadas por medio de la Resolución número 900048 de 1 de julio de 2009, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto.

2- Que se declare la nulidad de la Resolución número 900048 de 1 de Julio de 2009, notificada por edicto desfijado el día 30 de julio de 2009, expedida por la Subdirección de Gestión de recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la citada liquidación oficial de revisión antes descrita, resolviendo modificar parcialmente el acto administrativo de determinación del impuesto de renta, que es objeto de impugnación por medio de la presente demanda y por medio de la cual se agotó la vía gubernativa.

3- Que a título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión antes descrita y de la Resolución que

³ Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «2INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», Requerimiento Especial: pp. 70-80, 454-461, 657-664, 1183-1193. Respuesta al requerimiento especial: pp. 82-133, 463-515, 673-724, 1195-1247.

⁴ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «80_MemorialWeb_Otro-012AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 45.

⁵ Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «2INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 134-172, 321-397, y 1248-1286.

⁶ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «79_MemorialWeb_Otro-013AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 77.

⁷ Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «2INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 173-233, 517-554, 726-762, 871-991, y 1288-1348.

⁸ Ibidem, pp. 399-449, y 598-623.

⁹ Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «2INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 1-22.



resolvió el recurso de reconsideración, se declare la firmeza de la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, presentada el día 5 de agosto de 2008 por la sociedad Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica S.A. E.S.P, Corelca S.A. E.S.P., radicada con el número 91000057228635, y como consecuencia de tales pretensiones se declare que Corelca S.A. E.S.P. no debe suma alguna a la DIAN por concepto del impuesto de renta y sanciones correspondiente al año gravable 2005.

4- Que a título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados, se ordene la devolución del saldo a favor determinado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005 y el cual ascendió a la suma de \$ 6.654.905.000, con los correspondientes intereses que se causaron de conformidad con lo establecido en el artículo 563 del Estatuto Tributario.

Pretensión Subsidiaria:

En el evento remoto de que el H Tribunal Contencioso Administrativo del Atlántico no conceda las pretensiones anteriores, y en especial no reconozca el costo por el pago de la capacidad de potencia realizada a la sociedad Termobarranquilla S.A. E.S.P durante el año gravable 2005, por valor de \$205.826.711.325, atentamente solicito como petición subsidiaria, que se reconozca como costo en la declaración de renta correspondiente al año gravable 2005, el costo por la amortización del diferido el cual fue registrado en la cuenta del diferido y en la cuenta del costo, amortización que ascendió a la suma de \$48.467.291.478. (Se anexa en las pruebas el movimiento de las citadas cuentas y el saldo de las mismas a 31 de diciembre de 2005).»

Invocó como disposiciones normativas vulneradas los artículos 58, 59, 89, 108, 113, 647 y 647-1 del Estatuto Tributario (ET) y como concepto de violación expuso lo siguiente:

Desconocimiento del costo por compra de capacidad de potencia

Explicó que el 29 de marzo de 1995 suscribió el contrato de prestación del servicio de energía eléctrica 3330-95 (o *Power Purchase Agreement* — PPA) con Termobarranquilla S.A. E.S.P. —Tebsa, con vigencia de 246 meses, en virtud del cual se obligó a pagarle mensualmente tres conceptos, uno de ellos el cargo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica¹⁰, los cuales fueron registrados en su contabilidad y en sus declaraciones de renta como costos, en los años 1995 a 2002.

Adujo que entre 1999 y 2002 registró pérdidas acumuladas que podían conducirla a incurrir en la causal de disolución prevista en el numeral 2.º del artículo 457 del Código de Comercio¹¹, y a requerir nuevas capitalizaciones de la Nación, como accionista mayoritaria. Para evitarlo, en 2003 modificó la política contable únicamente respecto del cargo por capacidad de potencia, que decidió diferir y amortizar durante el plazo remanente del contrato, esto es, de 2004 a 2015; los cargos por arranque y por energía efectivamente producida, en cambio, los continuó registrando como costos.

Precisó, sin embargo, que el diferimiento contable del costo no implicaba su diferimiento fiscal, con fundamento en los artículos 58, 59 y 89 del ET y sostuvo

¹⁰ Los otros dos conceptos eran los costos de arranque y el valor correspondiente a la energía efectivamente producida en la planta de propiedad de Tebsa.

¹¹ Código de Comercio. «Artículo 457. Causales de disolución de la sociedad anónima: La sociedad anónima se disolverá: [...] 2. Cuando ocurran pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del cincuenta por ciento del capital suscrito [...]. Numeral derogado por el parágrafo 2 del artículo 4 de la Ley 2069 de 2020.



que, al llevar su contabilidad por el sistema de causación, el cargo por capacidad de potencia debía realizarse fiscalmente en 2005, cuando nació la obligación de pagarlo con ocasión de la expedición de las facturas. Bajo esa premisa, registró en su declaración de renta de ese año, como costo fiscal del período, el valor facturado por capacidad de potencia —\$205.826.711.325—, junto con los demás cargos facturados por Tebsa.

Adujo que, en los actos demandados, la DIAN adoptó una posición contradictoria frente al efecto fiscal del registro contable del cargo por capacidad de potencia. Por un lado, con fundamento en el artículo 775 del ET, sostuvo que, ante la prevalencia de los asientos contables sobre la declaración de renta, dicho cargo debía tratarse fiscalmente como diferido, porque así figuraba en la contabilidad. Por otro, afirmó que ese registro era incorrecto, pues Corelca no podía diferir costos causados periódicamente para atender políticas internas de la empresa, sino que debía imputarlos a los ingresos del período. A juicio de la demandante, si la propia Administración consideraba que el cargo tenía naturaleza de costo y no de activo diferido, no podía fundarse en el asiento contable que cuestionaba para negar su tratamiento fiscal como costo.

Agregó, en todo caso, que la erogación por capacidad de potencia no tenía la naturaleza de activo diferido, toda vez que, conforme al catálogo de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública, esa categoría corresponde a costos o gastos destinados a la adquisición de bienes o servicios que producirán beneficios económicos en períodos futuros y cuya amortización corresponde al tiempo en que se recibirá ese beneficio. Para la demandante ese supuesto no se configuraba, porque el cargo facturado por Tebsa correspondía a un costo causado periódicamente durante la ejecución del contrato, como lo evidenciaba el tratamiento que le dio entre 1995 y 2002. Su diferimiento contable desde 2003 obedeció únicamente a razones internas de la empresa, sin efectos tributarios sobre la declaración de renta de 2005.

En esa misma línea, indicó que, en las notas a los estados financieros de 2005, suscritas por el revisor fiscal, se dejó constancia de una salvedad sobre el tratamiento de diferido otorgado al cargo por capacidad de potencia, en la que se advirtió que dicho registro había sobrevalorado el patrimonio de la sociedad. Para la demandante, esa salvedad confirmaba que el diferimiento contable no correspondía a la naturaleza del costo y, por tanto, los registros efectuados en la cuenta de activos diferidos no podían prevalecer sobre la declaración de renta ni justificar el rechazo del costo fiscal. En respaldo de esa tesis, citó el criterio de la DIAN¹² y de la Contaduría General de la Nación¹³ según los cuales esos costos no podían diferirse por razones internas de la empresa, sino que debían reconocerse en el periodo en que se causaran. A su juicio, ese criterio respaldaba el tratamiento fiscal aplicado en la declaración de renta de 2005, y confirmaba que el cargo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica no podía tratarse fiscalmente como activo diferido.

¹² En efecto, en el Concepto 048572 del 28 de junio de 2007 la DIAN descartó que los costos derivados de un contrato PPA pudieran diferirse fiscalmente por razones internas de la organización y precisó que debían imputarse al período correspondiente para obtener el justo cómputo del resultado neto.

¹³ La comunicación del 19 de diciembre de 2003, en la que la Contaduría indicó que su diferimiento distorsionaría la información contable frente a la realidad económica y financiera de la empresa, por lo que debían reconocerse en el período en que se causaran. Samal, exp. Tribunal, índice 7, arch. «3INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 145-147.



Además, sostuvo que la diferencia entre el tratamiento contable y fiscal fue expresamente revelada en las notas a los estados financieros a 31 de diciembre de 2005, en las que se refirieron las conciliaciones entre la utilidad y el patrimonio contable y fiscal. Particularmente, indicó que en la conciliación de la utilidad contable y fiscal se registró una partida denominada «capacidad diferida», por \$157.359.420.000, integrada por dos rubros: de una parte, los costos por capacidad de potencia facturados por Tebsa en 2005 y solicitados fiscalmente como costo, menos la amortización contable del diferido por capacidad de potencia, registrada en la cuenta de costos por compra de energía, pero no solicitada fiscalmente por \$48.467.291.000. Con ello, sostuvo que la diferencia estaba explicada y soportada, de modo que no podía justificar el desconocimiento de un costo real causado en 2005.

Finalmente, alegó que la glosa propuesta por la DIAN era inconsistente, pues rechazó la totalidad del costo solicitado por capacidad de potencia, por \$205.826.711.325, pero no reconoció el valor que, conforme a la propia contabilidad, fue amortizado durante 2005 y registrado en la cuenta 75300131, denominada «Costo de bienes y servicios generación compra en bloque», por \$48.467.291.478. En su criterio, si la Administración sostenía que los libros de contabilidad debían prevalecer sobre la declaración de renta, también debía aceptar como costo deducible la amortización del diferido reflejada en dicha cuenta. Por ello, solicitó subsidiariamente que, en caso de acogerse la tesis de la prevalencia contable, se reconociera al menos esa suma como costo fiscal del año gravable 2005.

Desconocimiento de la deducción de salarios por \$386.937.846

Afirmó que la DIAN rechazó la deducción de salarios con fundamento en el artículo 108 del ET, al considerar que no había acreditado el pago de aportes parafiscales por \$59.345.809 sobre pagos laborales que ascendían a \$659.397.878. Explicó que la glosa se integró por dos partidas: i) la correspondiente a recargos, horas extras y festivos; y ii) la relativa a auxilios de energía, alojamiento y escolar.

Respecto de la primera, adujo que, en el requerimiento especial, la Administración propuso el rechazo de \$422.122.735. No obstante, desde la respuesta a ese, advirtió que la DIAN tomó como base de liquidación los saldos de las cuentas 750503 — «Horas extras, recargos y festivos»— y 510103 —«Sueldos y salarios, horas extras y festivos»—, pero, además, adicionó valores por recargos que constaban en anexos de nómina y que ya habían sido registrados contablemente en esas mismas cuentas. Según la demandante, tal circunstancia demostraba que la Administración volvió a sumar rubros que ya estaban incorporados en la base tomada para calcular los aportes parafiscales.

Explicó que, si bien en la liquidación oficial de revisión la DIAN aceptó parcialmente la duplicidad alegada y descontó \$35.185.429, por lo que redujo la glosa a \$386.937.306, esa corrección resultó insuficiente. En su criterio, la Administración partió de un análisis limitado, pues revisó la cuenta 750503 y solo identificó como duplicados los registros cuya descripción contenía expresamente la palabra «recargos», sin advertir que esos valores también podían estar incorporados en los registros globales de nómina.

Para demostrarlo, refirió que con el recurso de reconsideración aportó certificación del revisor fiscal, en la que se indicó que, al revisar los comprobantes de



contabilidad de enero a diciembre de 2005, los recargos del personal de la planta Guajira, por \$383.289.842, y de la planta Barranquilla, por \$36.902.397¹⁴, habían sido registrados en las cuentas tomadas por la DIAN como base de liquidación de los aportes. No obstante, señaló que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la Administración confirmó la glosa, al estimar que dicha certificación no demostraba la doble inclusión alegada. Para la demandante, la verificación debía hacerse a partir del movimiento mensual de las cuentas.

Con fundamento en lo anterior, sostuvo que la base correcta para liquidar los aportes parafiscales era de \$7.948.768.688 y que la liquidación efectuada tomó como referencia una base superior, de \$7.949.091.502, de modo que no existía omisión que justificara el desconocimiento de la deducción de salarios por \$386.937.846.

En cuanto a la segunda partida no formuló reparo, pues señaló que la Administración reconoció en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que los auxilios de energía, alojamiento y escolar, por \$272.783.247, no constituían salario y, por tanto, no debían integrar la base de aportes parafiscales.

Desconocimiento parcial de la deducción por amortización del cálculo actuarial

Sostuvo que, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN afirmó que el artículo 113 del ET limitaba la deducción por provisión para el pago de futuras pensiones de jubilación e invalidez al valor de la cuota anual calculada conforme al procedimiento allí previsto, lo que implicaba diferenciar el tratamiento contable y fiscal de la amortización del cálculo actuarial. Indicó que, con fundamento en el balance de prueba a 31 de diciembre de 2004, la Administración tomó como referencia que el cálculo actuarial de ese año ascendía a \$40.069.440.222 y que Corelca había amortizado en el año gravable 2004 la suma de \$13.941.703.670. A partir de ello, concluyó que la deducción procedente para 2005 era de \$9.535.579.034 y no de \$11.979.814.888, como se había solicitado en la declaración de renta, por lo que confirmó el rechazo de \$2.444.235.854.

No obstante, refirió que dicho acto administrativo no explicó la forma en que aplicó el artículo 113 del ET ni las operaciones que condujeron a la suma de \$9.535.579.034. Por ello, con ocasión del recurso de reconsideración, desarrolló el cálculo de la cuota anual deducible conforme a esa disposición y concluyó que el valor fiscalmente procedente para 2005 era de \$10.938.109.483.

Para sustentar ese resultado, señaló que al aplicar la fórmula prevista en el artículo 113 *Ibid.*, el cálculo actuarial a 31 de diciembre de 2004 ascendía a \$40.069.440.222 y la deducción acumulada a esa misma fecha era de \$37.625.204.368, lo que representaba el 93,9% del cálculo actuarial. Indicó que ese porcentaje podía incrementarse hasta en cuatro puntos, de modo que el porcentaje aplicable para 2005 era de 97,9%. Al aplicar ese porcentaje al cálculo actuarial determinado a 31 de diciembre de 2005 —\$49.605.019.256—, obtuvo una provisión fiscal acumulada de \$48.563.313.852. Luego, al restar la deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004 —\$37.625.204.368—, determinó que la cuota anual deducible para 2005 ascendía a \$10.938.109.483. En consecuencia, aceptó que la

¹⁴ Sumas que en conjunto sumaban \$422.122.735, valor rechazado.



deducción inicialmente solicitada excedía la procedente en \$1.041.705.405 y presentó declaración de corrección el 5 de agosto de 2008, en la que redujo la deducción y liquidó la sanción correspondiente.

Agregó que, al resolver el recurso de reconsideración, la DIAN modificó nuevamente el cálculo y concluyó que la cuota anual deducible ascendía a \$8.203.897.275, cifra inferior a la reconocida en la liquidación oficial de revisión. Para la demandante, esa variación confirmó la falta de consistencia de la Administración, pues, aunque el cálculo de la resolución no coincidió con el del acto liquidatorio, la DIAN mantuvo el rechazo de \$2.444.235.854 sin explicar de manera suficiente la razón de esa diferencia.

Frente a este asunto, coligió que la DIAN partió de una base equivocada, porque tomó como deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004 la suma de \$26.127.736.552, que según la demandante correspondía al saldo del cálculo actuarial a 31 de diciembre de 2003. A su juicio, ese proceder desconoció el artículo 113 del ET, pues la norma exigía determinar el porcentaje que representaba la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior frente al cálculo actuarial de ese mismo año, esto es, 2004, y no comparar saldos de cálculos actuariales de períodos distintos. Por ello, el porcentaje aplicable no era de 65,21%, como lo asumió la DIAN —sin justificarlo—, sino de 93,9%, conforme a los estados financieros y a la certificación del revisor fiscal. También sostuvo que, como consecuencia de ese error, la Administración restó indebidamente \$26.127.736.552 para determinar la cuota deducible de 2005, pese a que debía descontar la deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004, esto es, \$37.625.204.368.

Con fundamento en lo anterior, solicitó la nulidad de los actos demandados, al estimar que la deducción por amortización del cálculo actuarial procedente para el año gravable 2005 era de \$10.938.109.483, valor incluido en la declaración de corrección presentada el 5 de agosto de 2008.

Improcedencia de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios

Afirmó que no era procedente imponer sanción por inexactitud, porque los conceptos rechazados —el cargo por capacidad de potencia facturado por Tebsa en 2005, los salarios sobre los cuales efectuó aportes parafiscales y la amortización del cálculo actuarial— eran reales, estaban soportados y, a su juicio, cumplían los requisitos legales para su procedencia. Por ello, con fundamento en el artículo 647 del ET, sostuvo que la controversia respondía a una diferencia de criterio sobre el derecho aplicable, no a la inclusión de datos inexistentes, falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹⁵:

Sostuvo, en primer lugar, que la demandante no sustentó la configuración de ninguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 730 del ET.

¹⁵ Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «2INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 23-37 y 1137- 1151.



Frente al primer cargo, explicó que el costo por capacidad de potencia fue rechazado debido a la discrepancia entre la declaración de renta, en la que se solicitó como costo, y la contabilidad, en la que se registró como activo diferido. En consecuencia, invocó el artículo 775 del ET y sostuvo que, ante tal diferencia, debían prevalecer los registros contables.

Agregó que dicho criterio no desconocía los artículos 58, 59 y 89 del ET, sino que armonizaba las reglas tributarias con los principios contables de causación y asociación de ingresos, costos y gastos. Con sustento en el Oficio 048572 de 2007¹⁶, indicó que los contratos PPA se someten a las reglas generales del impuesto sobre la renta y que los costos deben imputarse al período en que se reconocen los ingresos asociados, salvo que reúnan las condiciones legales y contables para su diferimiento. En consecuencia, sostuvo que Corelca no podía otorgar en la declaración un tratamiento fiscal distinto del consignado en sus libros ni diferir costos con el propósito de reflejar una situación económica diferente. Añadió que, conforme al artículo 271 del Código de Procedimiento Civil, los libros de comercio llevados en debida forma podían hacerse valer incluso en contra del propio comerciante.

Frente al segundo cargo, sostuvo que los rubros rechazados tenían naturaleza salarial y, por tanto, debían integrar la base para liquidar los correspondientes aportes parafiscales. Preciso que la controversia se concentraba en establecer si había incluido dos veces los recargos por \$385.220.338 y \$36.902.397, registrados en las cuentas 75050331 —«Horas extras, recargos y festivos»— y 510103 —«Horas extras y festivos»—, e indicó que, luego de revisar nuevamente la contabilidad y los soportes allegados con la respuesta al requerimiento especial, únicamente encontró una duplicidad por \$35.185.429, valor reconocido en la liquidación oficial de revisión, razón por la cual mantuvo el rechazo por \$386.937.846. Agregó que la certificación del revisor fiscal aportada con el recurso de reconsideración no demostraba que la Administración hubiera contabilizado dos veces los valores discutidos, pues únicamente acreditaba que los recargos estaban registrados en las cuentas contables y en las nóminas correspondientes y no la duplicidad alegada.

Respecto al tercer cargo, adujo que Corelca aplicó indebidamente el Decreto 2852 de 1994 al amortizar en 2005 la totalidad del saldo del cálculo actuarial, pese a que esa norma había sido derogada por el Decreto 1517 de 1998, que amplió hasta 2010 el plazo para efectuar la amortización. En consecuencia, la deducción debía limitarse a la cuota anual determinada conforme al procedimiento previsto en el artículo 113 del ET.

Explicó que tomó como deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004 la suma de \$26.127.736.552, equivalente al 65,21 % del cálculo actuarial de ese año, porcentaje que incrementó en cuatro puntos. Luego, aplicó el 69,21 % al cálculo actuarial de 2005 —\$49.605.019.256— y obtuvo una provisión fiscal acumulada de \$34.331.633.827, de la cual restó \$26.127.736.552 para determinar una cuota anual deducible de \$8.203.897.275. Como en la liquidación oficial de revisión se habían reconocido \$9.535.579.034 por ese concepto, el nuevo cálculo arrojaba una diferencia de \$1.331.681.759. En todo caso, concluyó que debía mantenerse el rechazo de \$2.444.235.854 establecido en dicho acto.

¹⁶ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «78_MemorialWeb_Otro-014AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», pp. 62-63.



En relación con el cuarto cargo, afirmó que la sanción por inexactitud era procedente porque Corelca solicitó deducciones superiores a las legalmente admisibles, lo que redujo la pérdida líquida declarada. Explicó que, conforme a los artículos 647 y 647-1 del ET, la disminución de pérdidas fiscales mediante liquidación oficial constituye una inexactitud sancionable y que la base se determina aplicando la tarifa del impuesto sobre la renta al valor de la pérdida rechazada. Descartó la existencia de una diferencia de criterio, pues consideró que la controversia no recaía sobre una interpretación razonable del derecho aplicable, sino sobre deducciones que no cumplían los requisitos legales. Tras aceptar \$272.783.247 por concepto de salarios, reliquidó la pérdida rechazada en \$207.615.857.000, calculó un impuesto teórico de \$72.665.550.000 y aplicó la tarifa sancionatoria del 160%, con lo cual determinó una sanción por inexactitud de \$116.264.880.000. Sumada la sanción declarada de \$1.432.883.000, fijó el total en \$117.697.763.000.

SENTENCIA APELADA

El 16 de septiembre de 2022 el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sección “C”, profirió sentencia de primera instancia en la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, en el sentido de i) declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, ii) a título de restablecimiento del derecho, ordenar la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa del 100%, y iii) no condenar en costas¹⁷.

Como fundamento de su decisión, sobre el tratamiento fiscal del costo por capacidad de potencia, el Tribunal sostuvo que la demandante no podía registrarlo como diferido, pues no se encontraba en las etapas de organización, construcción, instalación, montaje o puesta en marcha previstas en el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993. Si bien aceptó que se trataba de un costo asociado a la compra de energía a Tebsa, estimó improcedente solicitar su deducción toda vez que la sociedad optó por amortizarlo entre 2004 y 2015, durante la vigencia restante del contrato. Por ello, concluyó que admitir la erogación también en la declaración de renta de 2005 implicaría su doble reconocimiento y que, en consecuencia, la suma de \$205.826.711.325 no podía llevarse como costo del período, sino que debía permanecer como cargo diferido dentro del patrimonio bruto de la sociedad.

En lo relativo al desconocimiento de la deducción de salarios por \$386.937.846, concluyó que no estaba llamado a prosperar, porque la demandante se limitó a sostener, con fundamento en la certificación del revisor fiscal, que la DIAN había incluido dos veces los valores correspondientes a recargos, horas extras y festivos, sin aportar los soportes que permitieran verificar esa duplicidad. Por el contrario, consideró que el balance a 31 de diciembre de 2005 mostraba que tales sumas no habían sido tenidas en cuenta en la declaración de renta.

Frente al desconocimiento de la deducción por amortización del cálculo actuarial, sostuvo que la demandante solicitó inicialmente \$11.979.814.888 por ese concepto y que, en sede judicial, reconoció que dicho valor era inexacto, pues la suma procedente ascendía a \$10.938.109.483. A partir de ello, explicó que el Decreto 1517 de 1998 amplió hasta 2010 el plazo contable para amortizar el cálculo actuarial, lo cual conducía a la disminución del porcentaje anual de amortización, y

¹⁷ Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «2INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 1-22.



señaló que la deducción fiscal por provisión para el pago de futuras pensiones de jubilación e invalidez estaba limitada a la cuota anual determinada conforme al procedimiento previsto en el artículo 113 del ET.

Con base en lo anterior, procedió a verificar el valor fiscalmente deducible, así: tomó como deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004 la suma de \$26.127.736.552 y la dividió entre el cálculo actuarial de ese mismo año, que ascendía a \$40.069.440.222, operación de la cual obtuvo un porcentaje del 65,21 %. A dicho porcentaje le adicionó cuatro puntos porcentuales y aplicó el 69,21 % resultante al cálculo actuarial de 2005, de \$49.605.019.256, lo que arrojó una provisión acumulada de \$34.331.633.827. Finalmente, restó de ese valor la suma de \$26.127.736.552, correspondiente a la deducción acumulada tomada como base, y determinó una cuota deducible de \$8.203.897.275. Con todo, concluyó que el valor fiscalmente reconocible era de \$9.535.579.034 y, por tanto, descartó tanto la suma declarada como la propuesta por Corelca en sede judicial.

Finalmente, mantuvo la sanción por inexactitud, al considerar que no existía una diferencia de criterio sobre el derecho aplicable, sino la inclusión de costos y deducciones improcedentes que incrementaron la pérdida fiscal declarada. Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad previsto en la Ley 1819 de 2016, redujo la tarifa sancionatoria del 160 % al 100 % y, por esa razón, declaró la nulidad parcial de los actos demandados para reliquidar la sanción.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación¹⁸, mediante el cual solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

En relación con la glosa por el i) costo por compra de capacidad de potencia, sostuvo que el Tribunal desconoció los artículos 58, 59 y 89 del ET al confirmar el rechazo del valor facturado por Tebsa en 2005. Explicó que dicho concepto tenía naturaleza de costo, pues correspondía a una erogación causada en desarrollo del contrato PPA y asociada a la compra de energía, razón por la cual debía reconocerse fiscalmente en el año gravable en que nació la obligación de pagarlo. Adujo que la sentencia incurrió en una contradicción al admitir que el cargo por capacidad de potencia constituía un costo y que no podía diferirse por razones internas de la empresa, y a la vez, negar su reconocimiento fiscal con fundamento en que contablemente había sido registrado como activo diferido. En su criterio, esa conclusión trasladó al ámbito tributario una inconsistencia contable advertida por la DIAN en sus actos administrativos, el revisor fiscal, la Contaduría General de la Nación y el Concepto DIAN 048572 de 2007, todos coincidentes en que los costos causados periódicamente no podían diferirse por políticas internas de la organización.

Asimismo, cuestionó la conclusión del Tribunal según la cual aceptar el costo implicaría un doble beneficio tributario. Afirmó que en la declaración de renta de 2005 Corelca únicamente solicitó como costo el cargo por capacidad de potencia facturado por Tebsa, mas no la amortización del diferido. Agregó que esa circunstancia constaba en la nota de impuestos de los estados financieros, en la

¹⁸ Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «4INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIIIRECURSODEAPELACIONPDF(.pdf) NroActua 7».



que se reveló la diferencia contable y fiscal, y refirió que el Tribunal tampoco valoró la salvedad del revisor fiscal, según la cual el tratamiento contable como activo diferido no reflejaba razonablemente la situación financiera de la empresa.

Finalmente, señaló que el *a quo* omitió pronunciarse sobre la pretensión subsidiaria. En concreto, sostuvo que si se consideraba que los registros contables debían prevalecer sobre la declaración de renta, debía reconocerse como costo deducible la suma de \$48.467.291.478, correspondiente a la amortización registrada contablemente en la cuenta 753001. Según la apelante, resultaba inconsistente rechazar el costo declarado con fundamento en la prevalencia de la contabilidad, pero no reconocer el gasto que esa misma contabilidad reflejaba.

Respecto de la glosa por ii) deducción de salarios, adujo que el Tribunal desestimó el cargo sin analizar las pruebas que demostraban que la DIAN había incluido dos veces los recargos al calcular la base de aportes parafiscales. Explicó que el auditor tomó, por un lado, los saldos de las cuentas 750503 y 510103 —en las que estaban registrados los pagos por horas extras, recargos y festivos— y, por otro, volvió a sumar los recargos que constaban en los anexos de nómina, aunque estos ya estaban incorporados en dichas cuentas contables. Por ello, afirmó que el Tribunal se equivocó al señalar que la demandante se limitó a invocar una certificación del revisor fiscal sin aportar soporte adicional, pues esa prueba precisaba que los recargos del personal de las plantas Guajira y Barranquilla fueron registrados contablemente en las cuentas tomadas por la DIAN como base de liquidación. En consecuencia, solicitó que se valorara dicha certificación y los soportes contables, pues, a su juicio, demostraban que realizó aportes parafiscales sobre todos los pagos constitutivos de salario y que no procedía el desconocimiento de la deducción por \$386.937.846.

En lo relativo a la iii) deducción por amortización del cálculo actuarial, sostuvo que el Tribunal confirmó la glosa pese a que la liquidación oficial de revisión no explicó cómo determinó la cuota anual deducible conforme al artículo 113 del ET. Señaló que, además, la sentencia desconoció que Corelca corrigió su declaración con ocasión del recurso de reconsideración y solicitó como deducción únicamente \$10.938.109.483.

Adujo que el Tribunal también erró al aceptar como valor procedente la suma de \$9.535.579.034, pues ese monto no coincidía ni con el cálculo efectuado por Corelca ni con el realizado posteriormente por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, que arrojó \$8.203.897.275. En su criterio, esa diferencia evidenciaba que la glosa carecía de motivación suficiente, pues la Administración afirmó haber aplicado el artículo 113 del ET, pero llegó a resultados distintos sin explicar la razón de esa divergencia.

Sostuvo que el error de fondo consistió en tomar \$26.127.736.552 como deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004, cuando esa cifra correspondía al cálculo actuarial de 2003. Para la apelante, el porcentaje inicial debía calcularse comparando la deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004 —\$37.625.204.368— con el cálculo actuarial de ese mismo año —\$40.069.440.222—, lo que arrojaba un 93,9 %, y no el 65,21 % aplicado por la DIAN y avalado por el Tribunal. Por ello, pidió revocar la sentencia y reconocer como deducible la suma de \$10.938.109.483 incluida en la declaración de corrección de 5 de agosto de 2008.



Respecto de la iv) sanción por inexactitud, la apelante sostuvo que el Tribunal no debió mantenerla, aun reducida, pues la discusión correspondía a una diferencia de criterio sobre el derecho aplicable. Afirmó que la declaración de renta de 2005 no contenía datos falsos, desfigurados o inexistentes, ya que los costos y deducciones discutidos correspondían a erogaciones reales y soportadas.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación interpuesto por la parte demandante se admitió mediante auto del 30 de abril de 2024¹⁹. En providencia de 16 de junio de 2026, se dispuso correr traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para emitir concepto.

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación²⁰; a su vez, la parte demandada insistió en las razones planteadas en la contestación de la demanda²¹.

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Se decide la legalidad de los actos administrativos demandados mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005 presentada por Corelca S.A. E.S.P.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante -apelante única- corresponde establecer si: i) procedía el rechazo del costo por capacidad de potencia facturado por Tebsa en 2005; ii) estaba probado el pago de aportes parafiscales sobre los pagos salariales discutidos; iii) se vulneró el principio de correspondencia en el rechazo de la deducción por amortización del cálculo actuarial; y iv) procedía la sanción por inexactitud.

Desconocimiento del costo por compra de capacidad de potencia

El Tribunal sostuvo que Corelca no podía reconocer como activo diferido los pagos por compra de capacidad de potencia, por no encontrarse en ninguna de las hipótesis previstas en el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993. Aunque reconoció que se trataba de costos asociados a la compra de energía, consideró que su deducción en el año gravable 2005 era improcedente, pues la sociedad optó por amortizarlos contablemente durante el plazo restante del contrato celebrado con Tebsa S.A., lo que generaría un doble beneficio fiscal. En consecuencia, confirmó el rechazo del costo por \$205.826.711.325.

La apelante, a su vez, adujo que el Tribunal desconoció los artículos 58, 59 y 89 del ET al negar el reconocimiento fiscal del cargo por capacidad de potencia, pese a tratarse de un costo causado por la compra de energía en ejecución del contrato

¹⁹ Samai, exp. CE, índice 6. El proceso fue remitido por la Secretaría del Tribunal Administrativo del Atlántico el 23 de febrero de 2024.

²⁰ Ibidem, índice 49.

²¹ Ibidem, índice 50.



PPA, y por tanto, imputable al año en que surgió la obligación de pago. A su juicio, la sentencia incurrió en una contradicción, pues, aunque reconoció que dicho cargo no podía diferirse contablemente por razones internas, negó su deducción fiscal con fundamento en ese mismo tratamiento contable. Asimismo, rechazó la presunta existencia de un doble beneficio tributario, al afirmar que en 2005 no amortizó fiscalmente el activo diferido, sino que únicamente declaró el costo efectivamente facturado, diferencia que fue revelada en las notas a los estados financieros y respaldada por la salvedad del revisor fiscal, sin que tales elementos hubieran sido valorados. Finalmente, advirtió que el Tribunal omitió pronunciarse sobre su pretensión subsidiaria de reconocer, cuando menos, la suma de \$48.467.291.478 correspondiente a la amortización de los cargos diferidos registrada durante esa vigencia en la cuenta 753001.

Planteada la controversia en esos términos, corresponde determinar si el cargo por capacidad de potencia facturado por Tebsa en 2005 podía reconocerse fiscalmente como costo de esa vigencia, pese a su registro contable como activo diferido, o si, en subsidio, procedía reconocer las amortizaciones efectuadas durante el mismo período.

Frente a este asunto, la Sala encuentra probado que conforme a la nota a los estados financieros «por los años terminados el 31 de diciembre de 2005 y 2004»²², a partir de enero de 2003 Corelca S.A. modificó la política contable aplicada al cargo por capacidad de potencia derivado del contrato *Power Purchase Agreement* (PPA) suscrito con Tebsa. Según el documento, en virtud de esa modificación, la sociedad decidió registrar contablemente como activo diferido los costos causados por ese concepto hasta el año 2012, cuya amortización iniciaría en enero de 2004 y se extendería hasta el año 2015, con el propósito de disminuir las pérdidas acumuladas, que ascendían a \$690.499.626.000 al 31 de diciembre de 2005.

Está acreditado, asimismo, que en el balance general con corte a 31 de diciembre de 2005²³, la demandante registró en la cuenta 19100810 («Cargos diferidos estud. y proy. capacidad TEBSA») la suma de \$205.826.711.325. Ese mismo valor fue incluido como costo por compra de capacidad de potencia en el renglón 52 de la declaración de renta del año gravable 2005²⁴ y rechazado en su totalidad por la DIAN en la Liquidación Oficial de Revisión 020642008000040²⁵.

Como fundamento de su decisión, la Administración adujo que la sociedad no podía darle al cargo por capacidad un tratamiento fiscal distinto del registrado en su contabilidad. En su criterio, debía prevalecer esa última conforme al artículo 775 del ET, por lo que no era procedente tratar como costo del período una erogación que la propia contribuyente había decidido diferir. Agregó que ese tratamiento desconocía los principios de realización, asociación y asignación de costos e ingresos, razonamiento que fue reiterado al resolverse el recurso de reconsideración mediante la Resolución 900048 del 1.º de julio de 2009²⁶, confirmatoria de la decisión anterior.

²² Samai, exp. CE, índice 37, arch. «80_MemorialWeb_Otro-012AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», pp. 8-43.

²³ Samai, exp. CE, índice 39, arch. «106RECIBEMEMORIAL_MovimientoContable1(.pdf) NroActua 39». Asimismo, ver: Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «2INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 821-853.

²⁴ Denuncio rentístico presentado mediante el formulario 1105502685956. Samai, exp. CE, índice 37, arch. «80_MemorialWeb_Otro-012AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 45.

²⁵ Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «2INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 134-172, 321-397, 1248-1286.

²⁶ Ibidem, pp. 399-449 y 598-623.

Conviene advertir, como presupuesto de análisis, que entre las partes no existe controversia sobre la improcedencia de registrarlo como activo diferido en la contabilidad, tal y como se desprende de la actuación administrativa, de la demanda y su contestación. Dicha conclusión se constata a partir de la propia definición de «activos diferidos» prevista en el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993²⁷, conforme a la cual estos representan los costos y gastos incurridos por un ente económico en el desarrollo de su actividad, para la adquisición de bienes o servicios que proveerán beneficios económicos en periodos futuros, y que, conforme al artículo 55 *Ibid.* deben contabilizarse como diferidos hasta que el correspondiente beneficio esté total o parcialmente consumido o perdido.

Al contrastar esa regla con el contrato PPA²⁸, se observa que este previó el cargo por capacidad de potencia durante el período de construcción de la planta (pactado por 36 meses, con posibilidad de prórroga, en la cláusula 7.1.1.), así como con posterioridad a su terminación. Como el contrato fue celebrado en marzo de 1995 y no se alegó ni se probó una adición o extensión de la etapa de construcción, para el año 2005, objeto de fiscalización, aquella podía entenderse superada. De modo que, conforme lo convinieron las partes, no es dable concluir que el cargo facturado en esa vigencia corresponda al período de construcción de la planta ni a una inversión propia de las «etapas de organización, construcción, instalación, montaje o puesta en marcha», en los términos del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993. Por el contrario, lo acreditado permite inferir que el cargo por capacidad de potencia correspondía, en esencia, a una erogación periódica derivada de la ejecución ordinaria del contrato y asociada a la compra de energía, por lo que su registro como activo diferido no respondía a la naturaleza económica de la operación ni a las hipótesis previstas en esa disposición.

Con todo, esa circunstancia no resulta suficiente para reconocer fiscalmente en 2005 la totalidad del valor facturado por Tebsa, pues Corelca decidió registrar contablemente tales erogaciones como activo diferido y someterlas a amortización durante el plazo restante del contrato. En esas condiciones, una vez adoptado y mantenido ese tratamiento por la propia contribuyente, la divergencia entre la declaración de renta y los asientos contables debía resolverse conforme al artículo 775 del ET, según el cual, «cuando haya desacuerdo entre la declaración de renta y patrimonio y los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, prevalecen estos».

En el caso concreto se presenta precisamente esa divergencia, pues, mientras en la declaración de renta Corelca solicitó como costo del período la totalidad del cargo por capacidad de potencia facturado en 2005, en sus libros lo reconoció como un activo diferido sujeto a amortización. En esas condiciones, la sociedad no podía desconocer para efectos fiscales el tratamiento contable que ella misma había adoptado, con el propósito de solicitar simultáneamente como costo del período el valor íntegro de las erogaciones que permanecían registradas en el activo y sometidas a un esquema de amortización. Ante esa divergencia entre la declaración

²⁷ «Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia». Artículo 67. Activos diferidos. Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a: // 1. (...), // 2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos únicamente cuando el producto o proceso objeto del proyecto cumple los siguientes requisitos: // a) Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar separadamente; // b) Su factibilidad técnica está demostrada; // c) Existen planes definidos para su producción y venta, y // d) Su mercado futuro está razonablemente definido. // (...).

²⁸ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «81_MemorialWeb_Otro-011AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», pp. 16-24.



y la contabilidad, debía prevalecer esta última, en los términos del artículo 775 del ET. Esta conclusión conduce a examinar la pretensión subsidiaria de Corelca, dirigida a que, en caso de no reconocerse la totalidad del cargo por capacidad de potencia facturado en 2005, se aceptara la suma de \$48.467.291.478 correspondiente a las alícuotas de amortización registradas hasta esa vigencia.

Sobre el particular, se encuentra acreditado que durante el año 2005 Corelca amortizó los cargos diferidos constituidos en las vigencias 2003 y 2004, conforme con los auxiliares de la cuenta 19100810 «Cargos diferidos estudio y proy.: capacidad Tebsa»²⁹. Respecto del primero, las cuotas registradas durante el período ascendieron a \$26.956.642.256, mientras que, frente al diferido constituido en 2004, a \$21.510.649.223, para un total de \$48.467.291.478.

Dicho valor, solicitado subsidiariamente por la demandante, corresponde entonces a las alícuotas de amortización que, conforme al tratamiento contable adoptado por Corelca, fueron llevadas a la contabilidad durante 2005 respecto de los activos diferidos constituidos en esas vigencias (2003 y 2004)³⁰. En esa medida, si para efectos fiscales debía atenderse a ese tratamiento, el reconocimiento procedente en 2005 no era el de la totalidad de los cargos por capacidad de potencia facturados en el período, sino el de las sumas efectivamente amortizadas y llevadas a resultados para esa vigencia (2005). Estas corresponden, precisamente, a la porción del activo diferido que incidió en los resultados del año objeto de fiscalización.

Por ello, si para efectos fiscales debía prevalecer el tratamiento contable adoptado por Corelca, el reconocimiento correspondiente al año 2005 debía guardar correspondencia con los efectos que ese tratamiento produjo en la contabilidad de la sociedad durante esa vigencia. En consecuencia, no procedía reconocer como costo la totalidad de los \$205.826.711.325 facturados en el período, sino únicamente las sumas que, conforme al esquema de amortización aplicado por la propia contribuyente, fueron llevadas a resultados en 2005.

En ese contexto, la suma de \$48.467.291.478 corresponde precisamente a las amortizaciones registradas durante el año gravable 2005 respecto de los cargos diferidos por capacidad de potencia. Su reconocimiento, por tanto, no obedece a una deducción adicional sobre el mismo valor, sino a la aplicación, para esa vigencia, del tratamiento contable que debía prevalecer frente a la declaración en los términos del artículo 775 del ET.

En esos términos, no prospera el cargo de apelación en cuanto pretende el reconocimiento como costo del año gravable 2005 de los \$205.826.711.325 facturados por Tebsa. Sí prospera, en cambio, la pretensión subsidiaria, por lo que se reconocerá como costo la suma de \$48.467.291.478, correspondiente a las amortizaciones de los activos diferidos registradas por Corelca durante dicha vigencia.

²⁹ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «88_88_0800123310002009010390112MemorialWeb202663172810», pp. 48-63.

³⁰ Esta conclusión resulta consistente, además, con lo decidido por esta Sección respecto de los cargos por capacidad de potencia correspondientes al año gravable 2003. En sentencia del 13 de septiembre de 2017, exp. 22070, la Sala negó el reconocimiento fiscal íntegro de dichos costos en esa vigencia, al considerar que Corelca los había registrado como activos diferidos para ser amortizados entre 2004 y 2015 y que admitir simultáneamente su reconocimiento como costo habría supuesto un doble beneficio. En consecuencia, el valor facturado en 2003 no fue reconocido fiscalmente como costo de esa vigencia.



Desconocimiento de la deducción de salarios por \$386.937.846

El Tribunal rechazó el cargo relacionado con la deducción de salarios al considerar que Corelca no probó la supuesta duplicidad en la base tomada por la DIAN para calcular los aportes parafiscales, pues no allegó soportes que permitieran verificar la inclusión doble de horas extras y recargos. En el recurso de apelación, la demandante sostuvo que dicha conclusión desconoció las pruebas del expediente —en especial, la certificación del revisor fiscal y los movimientos contables—, de las cuales se desprendía que la DIAN tomó como base los saldos de las cuentas 750503 y 510103, que ya incluían esos conceptos y, además, volvió a adicionar valores por recargos contenidos en los anexos de nómina. En ese contexto, la controversia se contrae a establecer si Corelca acreditó la duplicidad alegada en la base de los aportes parafiscales y, en consecuencia, si era procedente el rechazo parcial de la deducción por valor de \$386.937.846.

En la liquidación oficial de revisión la DIAN desestimó esa objeción al señalar que, al verificar el movimiento de la cuenta 750503 «Horas extras-Fest-Recar», solo identificó registros por \$35.185.429 asociados a dicho concepto. En consecuencia, concluyó que los valores correspondientes a las plantas de La Guajira y Barranquilla, por \$422.123.275, no estaban incorporados en las partidas contables 75050331, 75050334 y 510103, salvo por la suma parcialmente reconocida, razón por la cual mantuvo el rechazo de la deducción por \$386.937.846.

En el recurso de reconsideración, Corelca insistió en que la DIAN había duplicado valores al conformar la base de los aportes parafiscales, pues los recargos correspondientes a las plantas de La Guajira y Barranquilla ya estaban registrados en las cuentas tomadas por la Administración y, por tanto, no podían adicionarse nuevamente a partir de los anexos de nómina. Asimismo, cuestionó que el reconocimiento parcial de la duplicidad se hubiera limitado a partidas cuya descripción mencionaba expresamente la palabra «recargos», sin considerar que dichos conceptos podían estar comprendidos en cuentas globales con denominaciones distintas.

En la resolución que resolvió el recurso la Administración confirmó el rechazo de \$386.937.846 al estimar que la certificación del revisor fiscal aportada por la contribuyente, aunque identificaba cuentas y valores discutidos, no demostraba que los mismos conceptos hubieran sido contabilizados dos veces.

Pues bien, en el caso concreto, **la planilla de trabajo de la DIAN**³¹ permite advertir que al construir la base para liquidar los aportes parafiscales la administración incluyó, por un lado, valores registrados como «horas extras» de las cuentas 750503 y 510103, por un total de \$829.489.523, y, por otro, valores por «recargos» por \$385.220.338 y \$36.902.397. Esa forma de integrar la base dio lugar a la objeción de Corelca, quien afirmó que los recargos ya estaban comprendidos en las referidas partidas contables.

Por su parte, **el certificado del revisor fiscal**³² relacionó tres cuentas contables asociadas a horas extras y recargos: la cuenta 75050331 «Servicios de personal: Generación, horas extras-festivos-recargos», por \$711.392.010; la cuenta 75050334

³¹ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «85_MemorialWeb_Otro-007AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 61.

³² Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «3INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 43 y 943.



«Servicios de personal: Comercialización, horas extras-festivos-recargos», por \$32.074.735; y la cuenta 510103 «Sueldos y salarios horas extras y festivos», por \$86.182.228, para un total de \$829.648.973. El mismo certificado señaló que, dentro de esas cuentas, se encontraban incluidos recargos y permisos permanentes de la planta Guajira por \$383.289.842 y recargos de la planta Barranquilla por \$36.902.397, para un total de \$420.192.239.

De las pruebas hasta ahora relacionadas, se advierte una correspondencia si bien no idéntica, sí sustancial entre los valores que el auditor incluyó como «horas extras» de las cuentas 750503 y 510103, por un total de \$829.489.523, y el total certificado por el revisor fiscal por horas extras y recargos, equivalente a \$829.648.973.

Sin embargo, esa coincidencia no basta para tener probada la doble inclusión alegada. Los movimientos contables de las cuentas 75050331, 75050334 y 510103³³ y el balance de prueba de 2005³⁴ respaldan la existencia, denominación y saldo de las cuentas invocadas por la contribuyente. Pero de esos documentos no se desprende que los recargos por \$385.220.338 y \$36.902.397, tomados por la DIAN desde los anexos de aportes parafiscales³⁵, correspondieran exactamente a los mismos valores ya incorporados en las cuentas contables.

La planilla de trabajo del auditor³⁶ no permite arribar a una conclusión distinta. En ella se advierte que la DIAN cruzó unos rubros del anexo de conformación de los renglones de la declaración con su equivalente en el PUC³⁷ —valores que coinciden con los registrados en el balance de 2005³⁸—, y otros, del anexo de conformación de la base de aportes parafiscales³⁹, sin que en este último se identificara la cuenta contable en la que fueron registrados. Así, los recargos discutidos —\$385.220.338 por la planta de La Guajira y \$36.902.397 por la planta Barranquilla— aparecen como valores separados provenientes de dicho anexo, no como movimientos individualizados de las cuentas 75050331, 75050334 o 510103. Por tanto, aunque el certificado del revisor fiscal afirma que esos recargos estaban incluidos en las cuentas contables que integraban el total de horas extras, festivos y recargos, los documentos aportados no permiten comprobarlo. Asimismo, aunque hace verosímil la hipótesis de Corelca, no permite afirmar que los mismos recargos hubieran sido tomados dos veces.

Tal conclusión se refuerza con la aceptación parcial de la glosa en la liquidación oficial. La DIAN solo reconoció la suma que pudo identificar directamente en el auxiliar contable a partir de la descripción literal del movimiento «Horas extras y rec. pend. por pagar a dic. 31-2005»⁴⁰; una constatación puntual que no permite extender la duplicidad al saldo restante.

Así las cosas, la Sala no desconoce el valor probatorio de la certificación del revisor fiscal, pues el artículo 777 del ET dispone que estos documentos constituyen prueba contable. Sin embargo, como esta Sección⁴¹ ha precisado, de ellos no se deduce, sin más, la verdad real de una operación del contribuyente⁴², pues para

³³ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «81_MemorialWeb_Otro-011AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 31-42.

³⁴ Ibidem, índice 39, arch. «106RECIBEMEMORIAL_MovimientoContable1(.pdf) NroActua 39».

³⁵ Ibidem, índice 37, arch. «85_MemorialWeb_Otro-007AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 66.

³⁶ Ibidem, p. 61.

³⁷ Ibidem, arch. «89_MemorialWeb_Otro-003AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», pp. 65-66.

³⁸ Ibidem, índice 39, arch. «106RECIBEMEMORIAL_MovimientoContable1(.pdf) NroActua 39».

³⁹ Ibidem, índice 37, arch. «85_MemorialWeb_Otro-007AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 66.

⁴⁰ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «81_MemorialWeb_Otro-011AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 40.

⁴¹ Sentencia del 6 de marzo de 2008, exp. 15931. M.P. Ligia López Díaz.

⁴² Sentencia del 27 de enero de 2011, exp. 17222. M.P. Hugo Fernando Bastidas.



que resulten suficientes, deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar y sujetarse a las reglas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. En esa medida, no basta una afirmación general sobre la existencia de registros contables, sino que la certificación debe ofrecer un grado de detalle sobre los libros, cuentas, asientos y soportes correspondientes, que permita verificar el hecho certificado, lo cual no ocurrió en el caso particular.

En el caso concreto, ese nivel de comprobación no se satisfizo. Por ello, ante la imposibilidad de tener por acreditada la duplicidad alegada por otros medios de prueba, el cargo de apelación no prospera.

Desconocimiento de la deducción por amortización del cálculo actuarial. Alcance del principio de correspondencia

El Tribunal examinó el rechazo parcial de la deducción por amortización del cálculo actuarial, al considerar que, conforme al artículo 113 del ET⁴³, la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año anterior ascendía a \$26.127.736.552. Así, consideró que la ampliación del plazo contable de amortización hasta 2010, prevista en el Decreto 1517 de 1998, reducía el porcentaje anual deducible y, con fundamento en ello, confirmó el rechazo efectuado por la Administración. Por su parte, Corelca sostuvo que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la DIAN mantuvo la glosa con una metodología distinta a la utilizada en la liquidación oficial y que la deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004 ascendía a \$37.625.204.368.

De conformidad con lo anterior, la Sala debe establecer si la Resolución 900048 respetó el principio de correspondencia respecto de la Liquidación Oficial de Revisión 020642008000040. De concluirse que no hubo vulneración a dicho principio, corresponderá determinar el valor de la «deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior», que debía considerarse para calcular la cuota anual deducible de acuerdo con el artículo 113 del ET.

Para resolver ese primer aspecto, conviene recordar que el artículo 711 del ET exige que las modificaciones a las declaraciones tributarias guarden relación con los datos denunciados por el declarante y con los hechos planteados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiera. Esta exigencia garantiza el derecho de defensa del contribuyente, toda vez que le permite formular alegaciones, brindar explicaciones y aportar las pruebas que estime pertinentes para controvertir la propuesta o la decisión de la autoridad tributaria.

Al pronunciarse sobre el alcance de esa disposición, esta Sección⁴⁴ ha estimado que la falta al principio de correspondencia ocurre cuando la liquidación oficial se basa en «hechos» distintos a los presentados en el acto preparatorio, que se concretan en «glosas» diferentes a las conocidas por el administrado. Del mismo

⁴³ De acuerdo con esta disposición, para realizar el cálculo se debe: i) determinar el porcentaje que representa la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior frente al monto del cálculo actuarial efectuado para ese mismo año; ii) incrementar ese porcentaje hasta en cuatro puntos y aplicar el resultado al cálculo actuarial del respectivo año gravable; y, iii) a la suma obtenida, restar el monto de la deducción acumulada hasta el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior. La diferencia resultante constituye la cuota anual deducible del período.

⁴⁴ Sentencias del 9 de diciembre de 2004, exp. 14307, MP. María Inés Ortiz Barbosa; del 5 de octubre de 2016 y del 13 de diciembre de 2017, exp. 19366 y 20858, MP. Jorge Octavio Ramírez; del 14 de junio de 2018, exp. 20821, MP. Milton Chaves García; y del 2 de diciembre de 2021, exp. 23424, MP. Julio Roberto Piza.



modo⁴⁵ ha señalado que dicho principio debe ser acatado en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, en la medida en que ese acto agota la discusión en sede administrativa y, por lo tanto, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos durante la actuación. Todo lo anterior, sin perjuicio de que la Administración pueda adicionar, mejorar o profundizar su posición inicial en sustento de una glosa propuesta en el requerimiento especial; facultad que, sin embargo, no le permite sustituir integralmente la argumentación fáctica o jurídica que sustentó la actuación precedente.

En el caso concreto, Corelca solicitó en su declaración de renta del año gravable 2005, una deducción por concepto de amortización del cálculo actuarial de pensiones por \$11.979.814.888 -renglón 55⁴⁶-, de la cual la DIAN solo aceptó \$9.535.579.034 en la liquidación oficial de revisión.

Como sustento de su decisión, afirmó que en la cuenta 272003 «Provisión pensiones cálculo actuarial pensiones actuales» se registraba un cálculo actuarial de \$49.605.019.256 a 31 de diciembre de 2005 y de \$40.069.440.222 a 31 de diciembre de 2004. A partir de la diferencia entre ambos valores, determinó que el incremento atribuible a la vigencia 2005 era de \$9.535.579.034 y que solo esa suma podía aceptarse como deducción del período. Indicó que el valor restante, esto es, \$2.444.235.854, coincidía con el saldo registrado a 31 de diciembre de 2004 en la cuenta 272004 «Provisión pensiones actuales por amortizar», lo cual evidenciaba que dicho monto correspondía a un saldo pendiente de amortización de la vigencia anterior y no a una deducción propia del año 2005. Por esa razón, aceptó como deducible únicamente la suma de \$9.535.579.034 y confirmó el rechazo de \$2.444.235.854.

Agregó que, en todo caso, la contribuyente no podía tomar fiscalmente la totalidad de la amortización del cálculo actuarial con fundamento en el Decreto 2852 de 1994, pues esa norma fue derogada por el Decreto 1517 de 1998, que modificó el artículo 77 del Decreto 2649 de 1993 y amplió hasta 2010 el plazo contable para amortizar las reservas actuariales de pasivos pensionales. Además, precisó que, desde el punto de vista fiscal, la deducción no correspondía a la totalidad del saldo por amortizar, sino únicamente a la cuota anual determinada conforme al procedimiento previsto en el artículo 113 del ET.

El 5 de agosto de 2008, Corelca presentó declaración de corrección del año gravable 2005⁴⁷, en la que disminuyó en \$1.041.705.404 la deducción registrada en el renglón 55, como consecuencia de la reducción de la cuota de amortización del cálculo actuarial de \$11.979.814.888 a \$10.938.109.483; asimismo, liquidó una sanción por corrección equivalente al 80% del impuesto teórico. En el recurso de reconsideración explicó que la corrección se sustentaba en el artículo 113 del ET, cuya aplicación había omitido la DIAN en el acto administrativo⁴⁸.

Mediante la Resolución 900048 del 1.º de julio de 2009, la DIAN confirmó el rechazo parcial de la deducción por amortización del cálculo actuarial, por valor de \$2.444.235.854. En dicho acto, explicó que en la cuenta 272003 del balance de

⁴⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de agosto de 2012, exp. 18306, MP. William Giraldo Giraldo; del 28 de noviembre de 2013, exp. 19527, MP. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 18 de marzo de 2021, exp. 23743 y del 10 de junio de 2021, exp. 24283, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴⁶ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «91_MemorialWeb_Otro-001AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 9.

⁴⁷ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «79_MemorialWeb_Otro-013AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 77.

⁴⁸ Samai, exp. Tribunal, índice 7, arch. «2INCORPORAEXPEDIncorporaExped_PARTEIRAD20090103900PDF(.pdf) NroActua 7», pp. 173-233, 517-554, 726-762, 871-991, 1288-1348.



prueba a 31 de diciembre de 2004, Corelca registraba un cálculo actuarial de \$40.069.440.222, compuesto por el saldo proveniente del año 2003 (\$26.127.736.552) y la amortización registrada durante 2004 (\$13.941.703.670). A su vez, señaló que en la cuenta 272003 del balance de prueba a 31 de diciembre de 2005, el cálculo actuarial ascendía a \$49.605.019.256. Según la DIAN, ese valor tomaba como punto de partida el saldo registrado al cierre de 2004, por \$40.069.440.222, de modo que la diferencia entre ambos valores (\$9.535.579.034) correspondía al incremento de la vigencia 2005, cifra que identificó como el gasto deducible aceptado por la Administración.

Luego, procedió a verificar la cuota anual deducible conforme al artículo 113 del ET. Para ello: i) determinó que la deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004, por \$26.127.736.552, representaba el 65,21% del cálculo actuarial efectuado para ese año, equivalente a \$40.069.440.222; ii) incrementó ese porcentaje en cuatro puntos, para obtener un 69,21%; iii) aplicó dicho porcentaje al cálculo actuarial efectuado para 2005, esto es, a \$49.605.019.256, lo que arrojó un resultado de \$34.331.633.827; y, iv) a ese valor le restó la deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004, por \$26.127.736.552. De esa operación obtuvo una cuota anual deducible de \$8.203.897.275. Con fundamento en lo anterior, concluyó que no le asistía razón a la contribuyente al afirmar que no se había aplicado el procedimiento previsto en el artículo 113 del ET, pues, según la entidad, ese fue el método seguido por la División de Liquidación. No obstante, mantuvo el desconocimiento de \$2.444.235.854, al considerar que la deducción solicitada excedía el valor fiscalmente aceptado.

Pues bien, el cotejo de ambos actos demuestra que la DIAN no se limitó a complementar la motivación de la liquidación oficial. En esta, la Administración sustentó el rechazo de la glosa en una comparación entre saldos contables del cálculo actuarial a 31 de diciembre de 2004 y 2005, de la cual obtuvo un valor deducible de \$9.535.579.034. Esa lectura partió de considerar que los \$2.444.235.854 restantes, registrados en la cuenta 272004 como «Provisión pensiones actuales por amortizar», correspondían a un valor atribuible a la vigencia 2004 que la contribuyente pretendía llevar como deducción en 2005, aunque contablemente dicho saldo no representara una amortización efectuada en 2004, sino el valor que permanecía pendiente de amortizar.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, por el contrario, acudió a la fórmula legal prevista en el artículo 113 del ET y determinó una cuota anual deducible de \$8.203.897.275. Para ello, tomó como «deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004» la suma de \$26.127.736.552 —que, según los registros contables, correspondía al valor amortizado hasta 2003—, la comparó con el cálculo actuarial de 2004 para obtener un porcentaje del 65,21 %, lo incrementó en cuatro puntos y aplicó el porcentaje resultante al cálculo actuarial de 2005; finalmente, descontó nuevamente aquella deducción acumulada para obtener la referida cuota anual. Las diferencias entre las dos metodologías empleadas pueden sintetizarse de la siguiente manera:

Liquidación oficial	Resolución que resolvió el recurso de reconsideración
Consideró que los \$2.444.235.854 correspondían a un saldo pendiente de amortización atribuible a 2004 y que no podía deducirse en 2005. Determinó la deducción del	Aplicó el procedimiento del artículo 113 del ET: tomó como deducción acumulada a 31 de diciembre de 2004 la suma de \$26.127.736.552, la dividió entre el cálculo



período mediante la diferencia entre los saldos del cálculo actuarial de 2005 (\$49.605.019.256) y 2004 (\$40.069.440.222), obteniendo \$9.535.579.034.	actuarial de ese año (\$40.069.440.222), incrementó el porcentaje resultante en cuatro puntos, aplicó el 69,21 % al cálculo actuarial de 2005 (\$49.605.019.256) y restó nuevamente la deducción acumulada, para obtener una cuota anual deducible de \$8.203.897.275.
---	--

Como se observa, la DIAN no se limitó a complementar la motivación de la liquidación oficial, sino que sustituyó la metodología empleada para determinar la cuota deducible. Así, aunque en ese primer acto invocó el artículo 113 del ET y el Decreto 1517 de 1998 para distinguir entre el tratamiento contable y el fiscal de la amortización del cálculo actuarial, no desarrolló el procedimiento previsto en aquella disposición, sino que —como se afirmó— cuantificó la deducción a partir de la diferencia entre los saldos contables de 2004 y 2005. Al decidir el recurso, en cambio, sí aplicó la fórmula del artículo 113 del ET y obtuvo una cuota anual de \$8.203.897.275; sin embargo, pese a que esta nueva metodología condujo a un resultado distinto, mantuvo el rechazo de \$2.444.235.854, fijado en la liquidación oficial, sin explicar por qué ese nuevo cálculo permitía conservar la misma consecuencia. En efecto, si la cuota deducible era de \$8.203.897.275, como se afirmó en la Resolución 900048, la diferencia frente al valor inicialmente solicitado por Corelca S.A. —\$11.979.814.888— habría ascendido a \$3.775.917.613 y, aun frente al valor consignado en la declaración de corrección —\$10.938.109.483— habría sido de \$2.734.212.208; en ningún caso, de \$2.444.235.854, como se adujo en la liquidación oficial de revisión.

En ese sentido, la identidad formal del valor rechazado no obedeció a la aplicación de la nueva metodología expuesta en reconsideración, sino a la decisión de conservar el monto determinado en el acto de liquidación oficial, pese a que el razonamiento incorporado en el último acto conducía a un resultado distinto. Por tanto, no se trató de una simple mejora argumentativa, sino de una modificación sustancial de la metodología empleada para calcular la cuota de amortización fiscal del cálculo actuarial. La vulneración del principio de correspondencia se configura, entonces, porque la contribuyente ejerció su defensa frente a una glosa fundada en la lectura contable de los saldos del cálculo actuarial, pero la decisión definitiva confirmó el rechazo con apoyo en una fórmula diferente, que no había sustentado la liquidación oficial y que, además, arrojaba un resultado distinto. En esas condiciones, la glosa debía examinarse respecto de la declaración de corrección, sin alterar sustancialmente los fundamentos del rechazo formulado en la liquidación oficial.

Así las cosas, el cargo de apelación prospera. En consecuencia, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados en cuanto desconocieron \$2.444.235.854 por concepto de amortización del cálculo actuarial de pensiones. A título de restablecimiento del derecho, se tomará el valor consignado por Corelca S.A. en la declaración de corrección presentada el 5 de agosto de 2008, esto es, \$10.938.109.483.

Sanción por inexactitud

En el presente caso, aunque prosperan parcialmente los cargos relativos al costo por capacidad de potencia y a la deducción por amortización del cálculo actuarial, aún se mantiene el rechazo de la deducción de salarios por \$386.937.846, al no haberse probado la duplicidad alegada en la base de aportes parafiscales. En esa



medida, subsiste una conducta constitutiva de inexactitud sancionable en los términos de los artículos 647 y 647-1 del ET.

Asimismo, respecto de este último concepto, no se configura una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, pues la controversia no recayó sobre la interpretación razonable de una norma tributaria, sino sobre la falta de acreditación probatoria del hecho invocado por la contribuyente para justificar la procedencia de la deducción. En consecuencia, se mantendrá la sanción por inexactitud únicamente sobre el valor de la deducción que permanece rechazado, con aplicación de la tarifa del 100%, en virtud del principio de favorabilidad previsto en los artículos 29 de la Constitución Política y 640 del ET, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016.

Conclusión

De conformidad con lo expuesto en precedencia, a título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala⁴⁹. Para el efecto, se deberá ajustar la depuración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005 en tres aspectos: i) reconocer como costo en el renglón 52 la suma de \$48.467.291.478, correspondiente a las alícuotas de amortización registradas durante 2005 respecto de los activos diferidos constituidos por cargos de capacidad de potencia; ii) reconocer en el renglón 55 la deducción por amortización del cálculo actuarial en los términos aceptados por Corelca en la declaración de corrección, esto es, sobre la base de una cuota anual deducible de \$10.938.109.483⁵⁰; y iii) ajustar la sanción por inexactitud.

Concepto	Liquidación privada 91000013638299 ⁵¹	Liquidación oficial	Liquidación privada 91000057228635 ⁵²	Resolución que resolvió el recurso de reconsideración	Consejo de Estado
Total Patrimonio Bruto	1.180.154.874.000	1.180.154.874.000	1.180.154.874.000	1.180.154.874.000	1.180.154.874.000
Pasivo	1.839.903.491.000	1.839.903.491.000	1.839.903.491.000	1.839.903.491.000	1.839.903.491.000
Total Patrimonio Líquido/líquido negativo	0	0	0	0	0
Total Ingresos brutos	616.491.299.000	616.491.299.000	616.491.299.000	616.491.299.000	616.491.299.000
Total Ingresos Netos	616.491.299.000	616.491.299.000	616.491.299.000	616.491.299.000	616.491.299.000
Costos de Venta (Para sistema permanente)	712.885.366.000	507.058.655.000	712.885.366.000	507.058.655.000	555.525.946.000
Otros costos	0	0	0	0	0
Total Costos	712.885.366.000	507.058.655.000	712.885.366.000	507.058.655.000	555.525.946.000
Costos Operacionales de administración	35.198.202.000	33.136.273.000	35.198.202.000	33.409.056.000	34.811.264.000
Otras deducciones (Servicios públicos)	99.320.933.000	99.320.933.000	99.320.933.000	99.320.933.000	99.320.933.000
Total deducciones	134.519.135.000	132.457.206.000	134.519.135.000	132.729.989.000	134.132.197.000
Pérdida Líquida	230.913.202.000	23.024.562.000	230.913.202.000	23.297.345.000	73.166.844.000
Renta Líquida	0	0	0	0	0
Renta Presuntiva	0	0	0	0	0
Impuesto sobre renta gravable	0	0	0	0	0
Descuentos tributarios	0	0	0	0	0
Impuesto neto de renta	0	0	0	0	0

⁴⁹ Los cálculos se realizaron con el apoyo de la contadora liquidadora Martha Liliana Castro Medina.
⁵⁰ Se tomará como base de la liquidación la declaración de corrección presentada por Corelca S.A. para que la disminución de la pérdida fiscal coincida, por efecto del redondeo, con el único rechazo que subsiste en la sentencia, correspondiente a los gastos por salarios respecto de los cuales no se acreditó el pago de aportes parafiscales. Por ello, al renglón de costos operacionales de administración (\$35.198.202.000) se descontará únicamente dicho rechazo (\$386.937.846), lo que arroja un total de \$34.811.264.000.
⁵¹ Samai, exp. CE, índice 37, arch. «80_MemorialWeb_Otro-012AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 45.
⁵² Samai, exp. CE, índice 37, arch. «79_MemorialWeb_Otro-013AntecedentesAdmin(.pdf) NroActua 37», p. 77.



Concepto	Liquidación privada 91000013638299 ⁵¹	Liquidación oficial	Liquidación privada 91000057228635 ⁵²	Resolución que resolvió el recurso de reconsideración	Consejo de Estado
Total impuesto a cargo	0	0	1.529.764.000	0	0
Autorretenciones	6.558.024.000	6.558.024.000	6.558.024.000	6.558.024.000	6.558.024.000
Otros conceptos	1.529.764.000	1.529.764.000	1.529.764.000	1.529.764.000	1.529.764.000
Total retenciones año gravable	8.087.788.000	8.087.788.000	8.087.788.000	8.087.788.000	8.087.788.000
Sanciones	1.141.205.000	129.842.298.000	1.432.883.000	117.697.763.000	56.644.108.000
Total Saldo a pagar	0	121.754.510.000	0	109.609.975.000	48.556.320.000
Total Saldo a favor	6.946.583.000	0	6.654.905.000	0	0

SANCIÓN					
Concepto	Liquidación privada 91000013638299	Liquidación oficial	Liquidación privada 91000057228635	Resolución que resolvió el recurso de reconsideración	Consejo de Estado
Menor pérdida líquida corregida	0	208.930.345.000		207.615.857.000	157.746.358.000
Impuesto teórico	0	73.125.620.750		72.665.549.950	55.211.225.000
Sobretasa	0	7.312.562.075		0	0 ⁵³
Base de Sanción	0	80.438.182.825		72.665.549.950	55.211.225.000
Tarifa sanción	160%	160%	160%	160%	100%
Sanción	0	128.701.093.000		116.264.880.000	55.211.225.000
Sanción declarada	1.141.205.000	1.141.205.000	1.432.883.000	1.432.883.000	1.432.883.000
Sanción por inexactitud	0	128.701.093.000		116.264.880.000	55.211.225.000
Total Sanción	1.141.205.000	129.842.298.000	1.432.883.000	117.697.763.000	56.644.108.000

Condena en costas

Respecto de la condena en costas, la Sala se abstendrá de imponerlas toda vez que no se advierte mala fe ni temeridad en el proceder de la demandada, conforme al artículo 171 del CCA, subrogado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998⁵⁴.

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** el ordinal segundo de la sentencia del 16 de septiembre de 2022 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sección “C”, dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la sociedad Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica — Corelca S.A. E.S.P. (hoy Nación — Ministerio de Minas y Energía, en calidad de sustituto procesal de Corelca S.A. E.S.P.) contra la DIAN, el cual quedará así:

Segundo: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, DECLARAR que el valor del impuesto de renta y de la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad Corelca S.A. E.S.P. por el periodo gravable 2005 corresponde a la suma determinada en la parte considerativa de la presente providencia.

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

⁵³ Teniendo en cuenta que en la Resolución 900048 del 1.º de julio de 2009 la DIAN se abstuvo de incluir la sobretasa del impuesto teórico en la determinación de la sanción por inexactitud, la Sala se abstiene de calcularla.

⁵⁴ Artículo 171. Condena en costas. En todos los procesos, con excepción de las acciones públicas, el Juez, teniendo en cuenta la conducta asumida por las partes, podrá condenar en costas a la vencida en el proceso, incidente o recurso, en los términos del Código de Procedimiento Civil.



3. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. Devuélvase al tribunal de origen.

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

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Salvo voto parcial

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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