



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: Wilson Ramos Girón

Bogotá, D.C., nueve (09) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00607-01 (28699)
Demandante: Neosecure Colombia S.A.S.
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2013. Motivación. Ingresos. Gastos de personal.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de diciembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió²:

Primero: Niéganse las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

Mediante requerimiento especial³ y ampliación a este⁴, la DIAN propuso modificar la declaración corregida del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 presentada el 5 de noviembre de 2014⁵ por Neosecure Colombia SAS⁶, para adicionar ingresos brutos operacionales, rechazar costos de venta, gastos operacionales de administración y de ventas, y adicionar rentas gravables por recuperación de pérdidas compensadas, para determinar un mayor tributo y sancionar por inexactitud en el 100%.

Posteriormente, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000258 del 24 de agosto de 2018⁷, en la cual, adicional a lo propuesto en el acto previo, desconoció del renglón 38 -otros activos-⁸ los cargos diferidos⁹. Decisión recurrida en reconsideración y confirmada por la Resolución 992232019000126 del 29 de agosto de 2019¹⁰.

¹ Samai CE, Índices 12 a 14

² Samai Tribunal, índice 25

³ Identificado con el número 322402017000114 del 23 de mayo de 2017, objeto de respuesta.

⁴ Identificado con el número 322412017000014 del 27 de noviembre de 2017, objeto de respuesta.

⁵ Que arrojó un saldo a favor de **\$534.800.000**.

⁶ Tiene como objeto social: A) Los servicios de gestión externa de monitoreo informático y seguridad de información. B) La comercialización de hardware y software para computación y seguridad de información. C) La prestación de servicios de asesorías y cursos en seguridad de información, computación y comunicaciones. D) Cualquier negocio lícito de conformidad con la ley.

⁷ Fls. 1999 a 2014 c.a.

⁸ Declarados en \$441.168.000.

⁹ Por valor de \$291.999.000.

¹⁰ Fls. 2103 a 2118 c.a.



Demanda

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

Primero: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000258 del 24 de agosto de 2018 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá por el impuesto sobre la renta año gravable 2013.

Segundo: Que se declare la nulidad de la Resolución No. 992232019000126 del 29 de agosto de 2019 de la División Jurídica, ambas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial citada.

Tercero: Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezcan los derechos de la sociedad Neosecure Colombia SAS y se ratifique el valor de las cuentas de otros activos en cuantía de \$441.168.000.

Cuarto: Que, como consecuencia de la nulidad de la Liquidación y de la Resolución mencionadas se confirme el saldo a favor por \$534.800.000 menos el valor de los saldos a favor por años anteriores que son objeto de otras demandas de nulidad, es decir, menos la suma de \$99.488.000. Que se confirme el saldo a favor por el año 2013 en cuantía de \$435.312.000 y se excluya la aplicación de sanciones por \$191.645.000 a su cargo.

Invocó vulnerado el artículo 29 de la Constitución, bajo el siguiente concepto de violación:

Los actos acusados adolecen de nulidad ante la violación al debido proceso por falta de motivación¹¹ dado que, la administración, desde el requerimiento especial, no desarrolló argumentos jurídicos para desconocer -renglón 38- otros activos correspondientes a cargos diferidos -gastos preoperativos facturados por la casa matriz durante los años 2010 y 2011- y su consecuente deducción por amortización -\$106.831.000- sin que sea válido sustentar el rechazo con base en lo determinado en la liquidación de revisión del año 2011, pues ello cercenó la posibilidad de contradicción. Aunque en los actos previo y liquidatorio el renglón 38 pasó de \$441.168.000 a \$149.169.000, esos actos administrativos no se pronunciaron de manera expresa sobre las razones para su disminución. Y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración intentó enmendar la falta de motivación al reconocer que el rechazo se sustentó en la liquidación oficial del año 2011, referencia que no suple la omisión de motivación en el requerimiento especial y en el acto liquidatorio del año 2013, dada la independencia de los periodos gravables.

En relación con la adición de ingresos brutos operacionales, estimó que lo expuesto en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración es, a su modo de ver, un intento de «*reformatio in pejus*» pues, aunque ese acto reconoció que la información suministrada por Redeban Multicolor S.A. fue inexacta, no se redujo el monto con lo probado por la sociedad, se mantuvo la cifra determinada -\$134.874.000- y se afirmó que la glosa debió ser superior -202.122.048-, con lo cual se incrementó de manera ficta el valor de la liquidación oficial en contravía del debido proceso, y pese a lo consagrado en el artículo 31 de la CP.

Carece de sustento el desconocimiento de gastos de personal -cuenta 5205- porque la actuación acusada no tuvo en consideración que, para liquidar de manera correcta los aportes al sistema de seguridad social y parafiscales, se excluyeron de la base pagos que, en virtud de la ley, son no constitutivos de salario, como bonificaciones, comisiones y acuerdos laborales especiales. Aunque las planillas, los comprobantes de pago y los contratos laborales se revisaron durante la inspección contable, la administración no cuantificó el faltante de aportes que dio lugar al rechazo de la deducción por salarios.

¹¹ Aludió a jurisprudencia del Consejo de Estado, sentencia 17270 del 18 de marzo de 2010, CP. Martha Teresa Briceño.

Es improcedente la sanción por inexactitud porque la discusión sobre los cargos diferidos y su amortización, que datan del año 2011, carece de sustento y no se ha definido; afirmar que hubo omisión de ingresos, con base en una adición ficta de lo que debió incluir la liquidación oficial, es inoponible y los pagos por salarios se declararon debidamente, sin que la calificación de las bonificaciones como excluidas haya sido cuestionada.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda y pidió condenar en costas a la demandante¹². Advirtió que en sede administrativa no se controvirtieron: (i) gastos operacionales de administración -pasajes aéreos, elementos de aseo, depreciación-; (ii) gastos operacionales de ventas -salud, impuesto de salida del país-; y (iii) saldos a favor sin solicitud de devolución.

No se evidencia la alegada vulneración al debido proceso, ni la falta de motivación de los actos acusados, toda vez que, desde el requerimiento especial, se expusieron los argumentos que llevaron al desconocimiento de otros activos asociados a cargos diferidos y su amortización, sin que estos hubieran sido controvertidos en la respuesta a dicho acto, por lo que se acogieron en la liquidación oficial. A su juicio, la modificación de los renglones de otros activos y gastos operacionales de administración tenía origen en los años gravables 2011 y 2012, periodos frente a los cuales se expidieron actos administrativos que gozan de presunción de legalidad y se reiteró lo consignado en ellos en cuanto esas operaciones económicas tenían incidencia en el año 2013. La única diferencia que se observó fue en los valores a amortizar en cada año gravable, por lo que la administración centró su discusión en elementos de hecho y de derecho del proceso de determinación del año gravable 2013. No es aplicable al caso la sentencia referida por la sociedad demandante, ya que los actos administrativos proferidos en desarrollo de la investigación, junto con los que son objeto de control, están motivados, lo que permitió que se presentara la inconformidad frente a los valores desconocidos en el denuncia del año 2013.

Frente al renglón 52 de gastos operacionales de administración, persistió la controversia respecto de las amortizaciones asociadas a los cargos diferidos, cuya modificación en los valores declarados en el año gravable 2013, tiene efecto directo en la disminución de los cargos diferidos declarados por la demandante desde la vigencia 2011, por lo cual se remitió al contenido del acto administrativo de ese año, incorporado a los antecedentes administrativos. La investigación se orientó a identificar el monto de los cargos diferidos del año 2011 que se pretendían utilizar como gastos operacionales de administración en el año 2013, conforme al cuadro de amortizaciones -fl. 1928- que arrojó el valor de \$106.830.645, no objetado en sede administrativa, ni que los conceptos allí valorados no guardaran identidad con los cargos diferidos cuestionados en el año 2011, aspectos en los que podría existir una controversia válida en la vigencia 2013, sin que, a su juicio, el operador administrativo encontrara objeto susceptible de análisis en esa etapa procesal.

No es cierto que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración haya incrementado de manera ficta el valor de los ingresos de la liquidación oficial, ya que, si bien revocó la suma de \$66.921.601 —conbase en el cruce de información con Redeban Multicolor SA—, observó en la contabilidad de la actora que la factura 67 por el mismo valor se registró en la cuenta «*anticipos recibidos de clientes*» y no se declaró en los ingresos brutos operacionales; no obstante, no hizo ningún ajuste por este concepto en el acto liquidatorio, por lo que no se vulneró el debido proceso, siendo inaplicables el artículo 31 de la

¹² Samai Tribunal, índice 13

Constitución y la sentencia T-455 de la Corte Constitucional, sin que sea cierto que se presentara «*reformatio in pejus*».

Es procedente el desconocimiento de los gastos de personal -cuenta 5205- dado que, del análisis de los pagos efectuados mes a mes, empleado por empleado, se logró identificar la diferencia entre las bonificaciones contabilizadas y los pagos por pensiones y parafiscales, en observancia del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010. Contrario a lo manifestado por la demandante, no se acreditaron las condiciones que dan lugar a los pretendidos pagos por mera liberalidad, su origen o fuente contractual, no se identifican sus beneficiarios, ni la cuantía de las aducidas bonificaciones ocasionales y por mera liberalidad. Frente al rechazo de \$36.973.989 por concepto de salarios, originado en aportes de salud dejados de pagar por \$4.621.749, la demandada identificó los diferentes conceptos que componen los pagos parafiscales —salarios, vacaciones, bonificaciones, aportes a pensión, entre otros— y, fruto de ese análisis, detectó diferencias por concepto de salud que dieron lugar al rechazo.

Es procedente la sanción por inexactitud, toda vez que la demandante incluyó datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, sin que se configure la causal eximente, sino una omisión de ingresos y la no probanza de los costos y gastos declarados.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas¹³. No se advierte la alegada vulneración al debido proceso por falta de motivación, dado que, a su juicio, desde el requerimiento especial la DIAN expuso los motivos para desconocer los cargos diferidos y gastos operacionales de administración, materializado en la liquidación oficial de revisión —alefecto, copia el respectivo extracto—, por lo que la demandante debía probar los rubros determinados por la administración, los cuales mantuvo en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Los actos acusados y lo aducido por la demandante dan cuenta de que desde el año 2011 venía solicitando la amortización de cargos diferidos, también rechazados para los períodos 2011 y 2012 en sendos actos administrativos que, si bien no son objeto de estudio en este caso, tienen incidencia, pues aunque se reconoce la independencia de períodos gravables, temas como amortizaciones, depreciaciones, saldos a favor, etc., son concatenados y se manifiestan año a año. Así, el requerimiento especial, la liquidación de revisión y la resolución que resolvió el recurso coinciden en que los cuestionados cargos diferidos del año 2011 se pretendían utilizar como gastos operacionales de administración en el año 2013.

En cuanto a la afirmación de la demandante en el sentido de que la liquidación oficial de revisión del año gravable 2011 no estaba en firme, se advierte que la misma, allegada a los antecedentes administrativos con su confirmatoria, al igual que los actos de determinación del año 2012, se presumen legales al no acreditarse sentencia judicial que los hubiera anulado, así como su firmeza, de acuerdo con el artículo 87 CPACA. Además, la demandante no desplegó carga probatoria para demostrar por qué requería dichos rubros para su actividad.

No existió violación al principio de «*non reformatio in pejus*», entendido como el hecho de fijar una suma mayor a la liquidada en el acto recurrido, toda vez que la diferencia en los ingresos brutos operacionales de \$134.874.000, determinada con base en la declaración privada (\$4.874.820.000) y la liquidación oficial (\$5.009.694.000), se confirmó en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

¹³ Samai Tribunal, índice 25

La Administración rechazó la deducción de gastos de personal al verificar inconsistencias en la liquidación de aportes al sistema de seguridad social y parafiscales, como lo acreditó el acto referido y dan cuenta los antecedentes administrativos. Conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado, la carga de la prueba recae en la demandante, quien debió allegar pruebas relacionadas con la liquidación de los referidos aportes de manera individualizada, para establecer los pagos y aportes a la seguridad social, como el cumplimiento del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, lo cual no ocurrió.

La demandante no argumentó con suficiencia las razones que la llevaron a una interpretación diferente de la normativa aplicable frente a los «beneficios tributarios» pretendidos y las amortizaciones rechazadas en períodos anteriores, para exonerarse de la sanción por inexactitud.

Recurso de apelación

La demandante apeló¹⁴ la sentencia del tribunal en cuanto se sustentó, en gran parte, en la transcripción de la liquidación oficial de revisión del año 2013, sin analizar los argumentos expuestos por la sociedad y las pruebas del expediente. Insistió en la nulidad por falta de motivación de los actos administrativos y la violación del debido proceso frente al desconocimiento de activos representados en cargos diferidos con su consecuente amortización, y cuestionó que el *a quo* señalara que la autoridad tributaria no tuviera la carga de la prueba, sin pronunciarse sobre el valor probatorio de los documentos que, en su momento, presentó la sociedad —los relaciona—, ni sobre la validez de las razones expuestas en la respuesta al requerimiento especial. Destacó que no se planteó razón ni en el requerimiento especial, ni en la liquidación oficial, que sustentara la mencionada exclusión, y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración intentó enmendar dicha falta señalando que el rechazo se sustentó en la liquidación oficial del año 2011, que quedó sin efecto por la terminación por mutuo acuerdo de ese proceso.

El fallo impugnado le dio credibilidad al acto liquidatorio del año 2013 y se abstuvo de pronunciarse sobre los argumentos y pruebas que presentó en su oportunidad la sociedad para desvirtuar la adición de ingresos. Al efecto, reiteró que, aunque se reconoció que la misma no tiene sustento, no había lugar a reducir el incremento que propuso la liquidación oficial. Y en cuanto a la diferencia entre el monto de los ingresos registrados en la contabilidad y aquellos que se reportaron en la declaración privada que sustentan el incremento ficto, rechazó como pruebas las anulaciones de las facturas expedidas por Banco Colpatria Multibanca Colpatria S.A. (\$142.157.226) e IBM de Colombia (\$19.397.624). El *a quo* estaba obligado a evaluar este procedimiento y los argumentos respecto de la invalidez del incremento, y no lo hizo.

El fallo transcribió la liquidación oficial para confirmar un argumento contradictorio: que la sociedad aportó montos en exceso de los establecidos en la ley y no los puede deducir, pero que no puede deducir los gastos de nómina porque no hizo los aportes correspondientes. Ni la resolución que falló el recurso de reconsideración, ni la sentencia del tribunal, se pronunciaron sobre los argumentos expuestos en sede administrativa y judicial frente a esta glosa.

No hay lugar a sanción por inexactitud porque los hechos y las cifras declaradas son veraces y hubo una interpretación razonable del derecho aplicable, pues, a su modo de ver, las pruebas evidencian: (i) la existencia de los cargos diferidos y el derecho a solicitar su amortización, (ii) la inexistencia de la omisión de ingresos y (iii) el pago de aportes en exceso. Destacó que con la confirmación del acto liquidatorio se inadvirtió que los saldos a favor de los

¹⁴ Samai CE, índices 12 a 14.



años 2011 y 2012, que se incluyeron en la base para calcular la multa, se reintegraron en virtud de las terminaciones por mutuo acuerdo aprobadas por actas del 28 de octubre y 7 de diciembre de 2019, que dejaron sin efecto las liquidaciones oficiales por esos años.

Pronunciamientos finales

Las partes y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

El magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó por escrito encontrarse impedido para participar en la decisión, porque conoció el proceso en primera instancia¹⁵. Con auto del 26 de febrero de 2026¹⁶, la Sala encontró configurada la causal invocada y declaró fundado el impedimento, de conformidad con el artículo 141.2 del CGP. En consecuencia, quedó separado del conocimiento del presente asunto.

Problema jurídico

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, apelante única, se debe establecer si la actuación acusada, avalada por el *a quo* incurrió en violación al debido proceso por falta de motivación frente al desconocimiento de los cargos diferidos y su amortización. En caso negativo, se estudiará la procedencia de estos rubros, así como la falta de valoración probatoria en cuanto a la adición de ingresos, el rechazo de gastos de personal y la imposición de la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

2- Como se puso de presente en los antecedentes, la DIAN, mediante requerimiento especial, propuso modificar la declaración corregida del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, para adicionar ingresos brutos operacionales, rechazar costos de venta, gastos operacionales de administración y de ventas, y adicionar rentas gravables por recuperación de pérdidas compensadas, determinar un mayor tributo y sancionar por inexactitud. Posteriormente, profirió la liquidación acusada, en la cual, adicional a lo propuesto en el acto previo, desconoció otros activos correspondientes a cargos diferidos, decisión confirmada en reconsideración.

El *a quo* avaló la actuación administrativa dado que, a su modo de ver, la administración motivó el rechazo de los cargos diferidos y su consecuente amortización. Al efecto, transcribió apartes del acto liquidatorio para ilustrar dicha motivación, aspecto que cuestiona la recurrente, pues, a su juicio, el tribunal no podía sustentar la providencia apelada transcribiendo en gran parte la liquidación oficial, sino que debió estudiar los argumentos expuestos por la demandante y las pruebas allegadas al proceso a fin de verificar la validez o no de dicho acto acusado.

La apelante insiste en que el desconocimiento de otros activos representados en cargos diferidos y la cuota de amortización asociada a estos se objetó por la falta de motivación de los actos administrativos, que constituye violación del derecho al debido proceso y conlleva nulidad. Destacó que no se planteó razón ni en el requerimiento especial, ni en

¹⁵ Samai CE, índice 35.

¹⁶ Samai CE, índice 40.

la liquidación oficial, que sustentara la mencionada exclusión, y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración intentó enmendar dicha falta señalando que el rechazo se sustentó en la liquidación oficial del año 2011, que quedó sin efecto por la terminación por mutuo acuerdo de ese proceso.

Sobre la falta de motivación, la Sección ha mantenido una línea argumentativa a través del tiempo según la cual, conforme a lo preceptuado en la normativa, en su anterior y actual codificación —artículos 35 del CCA y 42 del CPACA—, los actos administrativos deben ser motivados y su ausencia o la falsa motivación genera la nulidad de los mismos, en los términos del artículo 137 *ib.* -antes, artículo 84 del CCA-.

Así, ha precisado¹⁷ que la motivación —como presupuesto de validez de los actos administrativos— se refiere a los fundamentos de hecho y de derecho en los que se basa la autoridad para adoptar una decisión, la cual debe ser clara, puntual y suficiente. En criterio de esta Sección¹⁸, la indebida motivación de los actos constituye violación al debido proceso y al derecho de defensa en tanto impide al interesado controvertir las razones y decisiones de las autoridades.

Asimismo, ha explicado¹⁹ que la falta de motivación corresponde a la causal de nulidad del acto por expedición irregular. Al efecto, indicó recientemente que *«Este vicio de procedimiento por parte de la autoridad administrativa corresponde a la omisión en el cumplimiento de su deber de motivar los actos administrativos que expide, de conformidad con el derecho al debido proceso previsto en el artículo 29 de la Carta, que es un derecho fundamental y, por tanto, de aplicación inmediata, que debe ser garantizado en las actuaciones que adelanta la administración»*²⁰. Se resalta

Tratándose de actos administrativos por medio de los cuales se determina de manera oficial un tributo, la Sección ha advertido que, conforme al artículo 712 del ET, la autoridad tributaria debe expedir una liquidación oficial de revisión que contenga la *«explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración»*, procedimiento que exige que previamente se envíe al contribuyente un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta. En sentencia del 18 de mayo de 2006²¹ se puso de presente que los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural, por lo que los mismos no solo deben exponerse en la liquidación oficial de revisión, sino también en el requerimiento especial.

Criterio que ha reiterado la Sala²² al señalar que cuando se observa que el acto de trámite o preparatorio puede afectar la validez del proceso administrativo, *«se deberá estudiar tal circunstancia, pero no en cuanto a la legalidad del acto de trámite en sí mismo, sino en cuanto a la irregularidad que pueda reflejarse en los actos definitivos que subsiguieron a éste»*²³.

El tribunal estimó que la DIAN, desde el requerimiento especial, expuso los motivos por los cuales desconoció —del renglón 38 otros activos— los cargos diferidos, lo que, a su juicio, quedó materializado en la liquidación de revisión, para lo cual transcribió el siguiente aparte²⁴:

¹⁷ Sentencia del 17 de julio de 2025 (exp. 27997, CP. Wilson Ramos Girón)

¹⁸ Sentencia del 04 de abril de 2024 (exp. 26941, CP. Wilson Ramos Girón)

¹⁹ Sentencias del 29 de noviembre de 2012 (exp. 18566, CP. Hugo Fernando Bastidas Barcenás)

²⁰ Sentencia del 10 de diciembre de 2025 (exp. 28937, CP. Claudia Rodríguez Velásquez)

²¹ Sentencia del 18 de mayo de 2006 (exp. 14778, CP. María Inés Ortiz Barbosa)

²² Sentencia del 08 de febrero de 2024 (exp. 26476, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

²³ Sentencia del 19 de mayo de 2011 (exp. 17897, CP. William Giraldo Giraldo)

²⁴ Página 16 de la liquidación de revisión acusada (renta 2013)



REGLON 38. OTROS ACTIVOS

\$149.169.000

La sociedad investigada declaro por este concepto \$441.168.000, y la División de Gestión de Fiscalización le propuso la suma de \$149.169.000 al desconocer \$291.999.000, registrados en la cuenta 1710 "Cargos Diferidos", por concepto de: Gastos Preoperativos Neo Chile \$199.777.318 Y \$75.614.899, Maximiliano Jimenez \$569.043, Avianca \$1.717.707, Antonio Carlos Amador Tinoco \$1.621.182, Jaime Forero Bello \$918.085 y Nomina \$11.780.338.

Respecto del desconocimiento propuesto la investigada no hace ningún pronunciamiento al respecto, razón por la cual, al no haber nuevos elementos probatorios, ni inconformidades que atender, este Despacho mantiene el desconocimiento propuesto por la División de Fiscalización en el Requerimiento Especial, y en consecuencia determina este renglón en la suma CIENTO CUARENTA Y NUEVE MILLONES CIENTO SESENTA Y NUEVE MIL PESOS (\$149.169.000).

No obstante, de la revisión del requerimiento especial 322402017000114 del 23 de mayo de 2017, por el cual la administración propuso modificar la declaración corregida del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 presentada el 05 de noviembre de 2014 por la actora, se advierte que si bien en la cuantificación de la obligación, es decir, en la parte inicial del acto, en el renglón 38 —otros activos—, hay una diferencia numérica entre el valor de la declaración privada (\$441.168.000) y el valor propuesto (\$149.169.000) que asciende a \$291.999.000, también lo es que en el anexo explicativo, al hacer el análisis de las glosas a modificar, no explicó dicha modificación, en cuanto la primera glosa propuesta por la administración se refirió a los ingresos declarados en el renglón 42, y no a la fundamentación de la modificación hecha al renglón 38 -otros activos-, que hace parte del patrimonio y antecede a los ingresos.

Ahora bien, aunque ello es así, advierte la Sala, como lo consideraron la administración y el tribunal, que la motivación para rechazar los cargos diferidos declarados por la actora quedó incluida en la glosa que desconoció los gastos operacionales de administración, en concreto, en la amortización asociada a esas inversiones —cuenta 5165—, en la que si bien se transcribió lo propuesto en el requerimiento especial del año 2011 para sustentar el desconocimiento de estos rubros, de la lectura de esos apartes se establecen las razones que dieron lugar al desconocimiento de los cargos diferidos y su amortización en las vigencias 2011 a 2013 y que, en esencia, se concretaron en: i) la falta de soportes contables, ii) el incumplimiento de los requisitos de los artículos 107 y 142 del ET, y 67 del Decreto 2649 de 1993, y iii) la falta del pago de la retención en la fuente. De esta manera se concluyó lo siguiente: «En resumen del numeral 4.2.1., **se propone fiscalmente corregir por este concepto, la suma de \$291.998.572 en la cuenta 1710 -cargos diferidos y la suma de \$106.830.645 en la cuenta 5165 -amortizaciones** cargos diferidos por concepto de amortización correspondiente al año gravable 2013, valores que según lo relacionado a continuación fueron solicitados como deducción según la conciliación contable-fiscal (folio 53) y el movimiento de la cuenta (folios 500 a 511), por no cumplir con los presupuestos de la normatividad ya mencionada como es, artículo 107, 121, 122, 123, 124, 124-1, 142, 143, 144, 260-1, 260-7, 260-8, 287, 771-2, 774 y 781 del Estatuto Tributario, igualmente decreto 3050 del 97 artículo 3: [pág. 16, requerimiento especial y aludido en la pág. 22 de la liquidación oficial]

FOLIOS DE UBICACIÓN Y REVERSOS	NIT - COD TERCERO	DETALLE - DOCUMENTO	VR INICIAL	SALDO INICIAL A ENERO 1 DE 2013	AMORTIZACIÓN 2013	SALDO	TOTAL A DESCONOCER
505 y 507	95 881 170	F2657 Glos preop NeoChile US192815 05	374 581 817	274 693 829	74 916 511	199 777 318	74 916 511
505 y 507	95 081 170	F1351 Glos preop NeoChile US72 979 72	141 777 702	103 970 503	28 355 604	75 614 899	28 355 604
505 reverso y 507reverso	79 557 395	CE - 24 MAXIMILIANO JIMENEZ	845 140	510 681	50 638	569 043	50 638
502 reverso y 503 reverso	890 100 577	CE 41 AVIANCA	2 814 644	2 063 937	348 230	1 717 707	348 230
502 Y 503	79 624 722	CE - 62 ANTONIO CARLOS AMADOR TINOCO	2 444 397	1 686 641	65 459	1 621 182	65 459
504 reverso y 505	80 720 675	CE 86 JAIME FORERO BELLO	1 400 481	1 007 563	89 478	918 085	89 478
500 y reverso Y 501 y reverso	79 624 722	NOMINA - FALTO PAGO DE SALUD	21 070 691	14 787 063	3 006 725	11 780 338	3 006 725
		TOTAL A DESCONOCER	544 934 872	398 992 092	106 830 645	291 999 572	106 830 645

En la respuesta al requerimiento especial, la sociedad se opuso al rechazo de la cuota de amortización del año 2013, en esencia, por fundamentarse en el acto previo del año 2011, cuyos apartes se transcribieron, por ser un acto preparatorio que no es objeto de control judicial y que solo proponía modificaciones a la declaración privada y no definía la situación jurídica del contribuyente, por lo que no podía ser la base para rechazar las inversiones amortizables debido a que no había certidumbre frente a las mismas. Al efecto, solicitó no incluir dicho rechazo hasta tanto no hubiera una definición frente al tema; con todo, expuso los argumentos de oposición frente a este rechazo.

Como se anotó, en la liquidación oficial se indicó que la sociedad no se pronunció frente al desconocimiento de otros activos, por lo que mantenía la glosa propuesta. Y en relación con los argumentos planteados en la respuesta al requerimiento especial sobre el rechazo de la deducción por amortización con base en el acto preparatorio del año 2011, la DIAN sostuvo que podía adelantar de forma simultánea procesos de un mismo impuesto por diferente periodo, sin esperar la finalización de otro, en virtud del artículo 694 del ET.

En el recurso de reconsideración, la contribuyente alegó la violación al debido proceso frente a la modificación del renglón de otros activos, dado que insistió en sostener que la DIAN desconoció cargos diferidos sin exponer argumentos jurídicos para ello. Preciso que, si bien el acto liquidatorio indicó los conceptos, no los motivó. Así, se opuso a esta glosa por falta de motivación y por los argumentos jurídicos que expuso sobre el desconocimiento de las amortizaciones.

Al resolver el recurso de reconsideración²⁵, la autoridad tributaria anotó, refiriéndose a los actos administrativos expedidos por los años 2011 y 2012, lo siguiente:

«En estos actos administrativos se identifican los conceptos y valores que componen la glosa que afecta la liquidación oficial de revisión Nro. 3224120180000258 por el impuesto de renta y complementario del año gravable 2013, hoy en discusión.

El soporte para afectar los renglones de otros activos, gastos operacionales de administración y rentas gravables en el año 2013, coinciden en forma exacta con los conceptos y valores, en los actos administrativos señalados. La diferencia que se observa obedece a que la sociedad contribuyente amortizó valores diferentes en cada año gravable, pero su origen es el mismo. Es decir, es el mismo hecho. [...] Para atender los argumentos que propone la recurrente sobre la disminución de activos y la amortización improcedente de cargos diferidos, es necesario remitirse a las decisiones que la dependencia competente adoptó en los actos administrativos que agotaron la discusión en sede administrativa, pues estos gozan de presunción de legalidad aun cuando se demanden en aplicación del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Una vez analizadas nuevamente las pruebas aportadas por el contribuyente y que obran en el expediente, este despacho confirma que sí hay lugar al desconocimiento de los cargos diferidos. Para el efecto, vale anotar que los activos que se solicitan en el denuncia rentístico tienen su origen en los cargos diferidos causados en la vigencia fiscal 2011. En la medida en que la liquidación oficial de revisión del año fiscal 2011 goza de presunción de legalidad, los cargos diferidos no son procedentes» Se resalta.

El recuento de lo sucedido en sede administrativa permite advertir que, aunque los argumentos para modificar el renglón de otros activos —cargos diferidos— se incluyeron en la glosa de gastos operacionales de administración —amortización—, hubo motivación del acto definitivo, al punto que la actora expuso los argumentos de oposición frente a este rechazo con ocasión del recurso de reconsideración, en garantía del derecho de defensa. En ese contexto, para la Sala, no se configuró la alegada violación al debido proceso por falta de motivación.

²⁵ Páginas 14 y 16 de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Ahora bien, en cuanto a la procedencia de los cargos diferidos y su consecuente amortización se destaca que, aunque en el recurso de apelación la actora cuestionó las razones expuestas por el tribunal frente a la carga de la prueba para luego aseverar *«que no se pronuncia sobre el valor probatorio de los documentos que presentó NEOSECURE SAS y que figuran en el expediente, ni sobre la validez de las razones para desconocerlos»* dicha afirmación no habilita a la Sala para estudiar los referidos conceptos toda vez que en la demanda no se presentaron argumentos ni pruebas para acreditarlos, acorde con la carga de la prueba que le asistía según el artículo 167 del CGP, más allá de señalarse que se trataron de gastos preoperativos facturados por la casa matriz durante los años 2010 y 2011 durante las etapas de organización y puesta en marcha de la operación en Colombia, con lo cual, no se desplegó la carga argumentativa ni probatoria que correspondía en sede judicial²⁶. Por las mismas razones, relacionar en el recurso de apelación entre comillas los aspectos y documentos que, en su momento, se presentaron en sede administrativa a efectos de sustentar los gastos preoperativos, y no en la demanda -que, como se reseñó, carece de carga argumentativa y demostrativa en torno a estos rubros- no le permite a la Sala abordar el estudio de estos conceptos, dado que *«la jurisprudencia ha sido constante en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de argumentos desconocidos o ajenos al debate inicialmente propuesto, siendo esto un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías al debido proceso»*.²⁷ En consecuencia, al no prosperar el cargo, se mantienen los valores desconocidos por la administración.

3- En la actuación acusada, se adicionaron ingresos brutos operacionales por \$134.874.000 en tanto se verificó una diferencia entre lo declarado y facturado (\$5.009.694.000) y lo contabilizado (\$4.874.820.000). En cuanto al monto de la glosa, se precisa que, aunque en el requerimiento especial y la liquidación oficial se indicó que la adición de ingresos provenía de dos fuentes —cruces con terceros Redeban \$66.921.601 y verificación de la información contable \$134.874.000—, lo que daría un mayor valor cuestionado —\$201.796.000—, también lo es que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se aclaró que era improcedente la adición de ingresos derivada del cruce de información en cuanto se analizó indebidamente, con lo cual, solo persistía la adición establecida de lo facturado y lo contabilizado. Por ello, el tribunal estimó que no existió violación al principio de *«non reformatio in pejus»*, entendido como el hecho de fijar una suma mayor a la liquidada en el acto recurrido, toda vez que el monto determinado en la liquidación oficial —\$134.874.000— se mantuvo en la referida resolución, lo que descarta la afirmación de la demandante en el sentido de que hubo un incremento ficto de la glosa.

Ahora bien, en cuanto a la diferencia entre el monto de los ingresos registrados en la contabilidad y aquellos que se reportaron en la declaración privada, estimó que el *a quo* rechazó como pruebas las anulaciones de las facturas expedidas por Banco Colpatría Multibanca Colpatría S.A. (\$142.157.226) e IBM de Colombia (\$19.397.624), y no evaluó el procedimiento que se siguió, el cual desvirtuaría la pretendida adición de ingresos.

Al efecto, en la respuesta al requerimiento especial, la demandante se opuso al aumento de los ingresos por \$134.874.000 porque la DIAN no tuvo en cuenta que en la relación de facturas que elaboró, incluyó algunas que fueron anuladas, por lo que no representaron ingreso para la sociedad. Para probar esta afirmación, acompañó la factura 99 de 12 de septiembre de 2013²⁸ expedida a nombre de Banco Colpatría Multibanca Colpatría S.A. con dos anotaciones de *«anulada»* y, en relación con la factura 116 del 01 de noviembre de 2013 a nombre de IBM de Colombia²⁹, allegó una comunicación de esa

²⁶ Artículo 162 del CPACA. **Toda demanda** deberá dirigirse a quien sea competente y **contendrá:**

[...]. 4. Los fundamentos de derecho de las pretensiones. **Cuando se trate de la impugnación de un acto administrativo deberán** indicarse las normas violadas y **explicarse el concepto de su violación.** (Se resalta)

²⁷ Sentencias del 23 de febrero de 2023 y del 30 de abril de 2026 (exp 26454 y 30862, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

²⁸ Fl. 1981 c.a.

²⁹ Fl. 1983 c.a.

compañía titulada «devolución de facturas no aceptadas» en la que se especificó el motivo de rechazo «se rechaza el image pues la factura esta incorrecta, el valor total debe ser el valor modificado + IVA=19.397.624.20+IVA. Favor informar el BP que emita una nueva factura [...]»³⁰.

Dichas facturas fueron revisadas en la liquidación oficial en la que se advirtió que no se aportó el soporte contable que probara dicha anulación, conforme al artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 -vigente para entonces-. En el recurso de reconsideración, la demandante aludió nuevamente a dichas facturas y a la comunicación remitida por IBM para insistir en que prueban su anulación, sin aportar el respectivo soporte contable. Por ello, en la resolución que desató el recurso, se precisó: «El proceso contable de anulación de una factura involucra unas condiciones mínimas que garantizan la realidad del hecho, no sólo de cara a la autoridad tributaria sino como un control inherente a la seguridad y confiabilidad de la contabilidad. Así, la anulación de una factura se prueba aportando:

- El registro inicial de la factura (con fuente en los libros auxiliares).
 - El soporte, es decir, la factura original.
 - El registro de la anulación (con fuente en los libros auxiliares).
 - El soporte de la anulación, es decir, la **nota crédito** (con la breve explicación de la razón de la anulación) y el juego completo de facturas para garantizar que las partes involucradas aprueban la anulación.
- [...] La sociedad insiste en una defensa argumentativa sin respaldo probatorio y si bien se intenta acreditar la anulación con el documento de devolución de una de las dos facturas en controversia, este documento en forma aislada es insuficiente para acreditar el hecho. En la medida en que en esta etapa procesal el debate probatorio no ha sido adicionado, mejorado, es imperativo mantener la glosa respecto de la adición de ingresos por valor de \$134.874.000 [...].³¹

Como lo puso de presente la administración y lo ha precisado la Sala³², la anulación de una factura debe estar registrada en la contabilidad y soportada mediante una nota crédito, sin que la demandante, ni en sede administrativa, ni judicial, aportara la prueba contable requerida con su respectivo soporte como era la carga que le correspondía conforme al artículo 167 del CGP, y sin que las anotaciones en las facturas y el documento de devolución de una de ellas, sean prueba suficiente para desvirtuar la adición de ingresos determinada en el acto liquidatorio, razón por la cual se mantiene.

4- La administración rechazó gastos de personal en la suma de \$110.097.663, discriminada, así: por salarios \$36.973.989 -cuenta 520506-, dado que verificó que se dejaron de pagar aportes a salud (\$4.621.749); por bonificaciones \$71.879.387 -cuenta 520548-, en cuanto solo se pagaron aportes parafiscales sobre \$29.218.245 y la deducción ascendió a \$101.097.632; y por un mayor aporte a salud \$1.244.877 -cuenta 520569-, al evidenciarse una diferencia entre lo contabilizado y pagado, por lo que no se dio cumplimiento a los artículos 108 y 664 del ET, 30 de la Ley 1393 de 2010 y 18 de la Ley 50 de 1990, concordante con la Ley 590 de 2000. Para sustentar el desconocimiento de estos gastos, la administración analizó la información entregada por la actora en visitas y en desarrollo de la inspección contable -cuadro y planillas de pago de aportes parafiscales, nómina, entre otros-, y elaboró una hoja de trabajo con el detalle de lo pagado por cada trabajador durante el año -mes por mes-, ejercicio que arrojó la cifra rechazada.

En sede administrativa y judicial, la demandante ha cuestionado, respecto de los pagos por salarios, que no se allegara el ejercicio con la liquidación mensual de los aportes a salud que demostrara que se pagaron de manera equivocada, ni que se explicaran los criterios y características de la nómina de la sociedad, lo que, a su juicio, hace que la glosa carezca de fundamento. Para controvertirla, elaboró un cuadro en el que explica la base del cálculo para el pago de aportes a salud que debió tenerse en cuenta, y muestra las diferencias entre lo que debió pagar y lo que sufragó, para concluir que dejó de pagar

³⁰ Fl. 1982 c.a.

³¹ P. 21 de tal resolución.

³² Sentencia del 28 de agosto de 2025 (exp. 29744, CP. Luis Antonio Rodríguez Montaña).

\$7.712.800, por lo que no se debe desconocer la suma de \$36.973.989, sino la cifra proporcional a los aportes que se dejaron de realizar.

No obstante, lo expuesto por la demandante, quien reconoce que dejó de pagar aportes a salud, incluso por un valor mayor —\$7.712.800— al determinado por la autoridad tributaria (\$4.621.749), permite confirmar el desconocimiento de los pagos por salarios, dado que, para la procedencia de esta deducción, el inciso 2 del artículo 108 del ET exige que los empleadores, como la sociedad, demuestren «*que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la ley 100 de 1993*», lo cual, no ocurrió.

Frente a las bonificaciones, la actora se limitó a afirmar que contaba con un esquema de compensaciones que comprendía pagos por mera liberalidad y ocasionales, los cuales, al no ser base de aportes, se excluyeron, respetando el límite del 40% del total de la remuneración conforme al artículo 30 de la Ley 1393 de 2010; no obstante, no aportó pruebas que permitieran verificar esa afirmación (*v. gr. los contratos laborales en los que constaran los pactos de desalarización*), como era su carga conforme al artículo 167 del CGP. Y en cuanto al valor pagado en exceso por salud contabilizado en la cuenta 520569 por \$1.245.000, le asiste razón a la demandante cuando afirma que no existe fundamento legal para desconocerlo, motivo por el cual se aceptará su deducción.

5- Resta por decidir la procedencia de la sanción por inexactitud. La recurrente insiste en que no hay lugar a su imposición porque los hechos y las cifras declaradas son veraces y hubo una interpretación razonable del derecho aplicable, pues, a su modo de ver, las pruebas evidencian: (i) la existencia de los cargos diferidos y el derecho a solicitar su amortización, (ii) la inexistencia de la omisión de ingresos, y (iii) el pago de aportes en exceso. Destacó que con la confirmación del acto liquidatorio se inadvirtió que los saldos a favor de los años 2011 y 2012, que se incluyeron en la base para calcular la multa, se reintegraron en virtud de las terminaciones por mutuo acuerdo aprobadas por actas del 28 de octubre y 7 de diciembre de 2019, que dejaron sin efecto las liquidaciones oficiales por esos años.

No obstante, al persistir la adición de ingresos³³ y el desconocimiento parcial de los gastos operacionales de ventas³⁴, así como las glosas que no se controvertieron en sede judicial —costos de venta³⁵, gastos operacionales de administración³⁶ y rentas gravables por recuperación de pérdidas compensadas—,³⁷ se debe mantener la sanción por inexactitud, sin que se haya presentado divergencia en la interpretación del derecho aplicable. Respecto a la cuantificación, se precisa que, si bien su monto asciende a la suma de \$197.557.000 -de acuerdo con la liquidación practicada en esta instancia-, se mantendrá el valor señalado en la liquidación oficial (\$191.920.000) que, a su vez, fue el propuesto en la ampliación al requerimiento especial, en atención al espíritu de justicia y al principio de «*non reformatio in pejus*».

Y en cuanto a la exclusión en el cálculo de la multa de los saldos a favor de los años 2011 y 2012, en tanto se reintegraron en virtud de las terminaciones por mutuo de estos procesos, se precisa que no obran en el expediente las aludidas actas, con lo cual, se debe mantener la cifra correspondiente a este rubro.

6- Corolario de lo anterior, la liquidación del impuesto sobre la renta del año 2013 a cargo de la demandante es la siguiente:

³³ \$134.874.000

³⁴ \$109.700.000 (salarios y bonificaciones: \$108.853.000, e impuesto de salida \$847.000). Se aceptan **\$1.245.000** (aportes a salud)

³⁵ \$4.188.000

³⁶ De los cuales no discutió \$2.572.000 (pasajes aéreos: \$92.321, depreciación: \$2.455.676, y elementos de aseo: \$24.000).

³⁷ \$27.771.000



Concepto	Privada	DIAN	CE
Efectivo, bancos, inversiones mobiliarias	670.245.000	670.245.000	670.245.000
Cuentas por cobrar clientes	1.427.100.000	1.427.100.000	1.427.100.000
Inventarios	85.111.000	85.111.000	85.111.000
Activos Fijos	97.576.000	97.576.000	97.576.000
Otros Activos	441.168.000	149.169.000	149.169.000
Total patrimonio bruto	2.721.200.000	2.429.201.000	2.429.201.000
Pasivos	1.690.043.000	1.690.043.000	1.690.043.000
Total patrimonio líquido	1.031.157.000	739.158.000	739.158.000
Ingresos brutos operacionales	4.874.820.000	5.009.694.000	5.009.694.000
Ingresos brutos no operacionales	56.000	56.000	56.000
Intereses y rendimientos financieros	5.374.000	5.374.000	5.374.000
Total ingresos brutos	4.880.250.000	5.015.124.000	5.015.124.000
Total Ingresos Netos	4.880.250.000	5.015.124.000	5.015.124.000
Costos de Venta (para sistema permanente)	3.341.066.000	3.336.878.000	3.336.878.000
Total costos	3.341.066.000	3.336.878.000	3.336.878.000
Gastos operacionales de administración	459.627.000	350.224.000	350.224.000
Gastos operacionales de ventas	963.506.000	852.561.000	853.806.000³⁸
Otras deducciones	88.280.000	88.280.000	88.280.000
Total deducciones	1.511.413.000	1.291.065.000	1.292.310.000
Renta líquida del ejercicio	27.771.000	387.181.000	385.936.000
Compensaciones	27.771.000	0	0
Renta líquida	0	387.181.000	385.936.000
Renta presuntiva	21.431.000	21.431.000	21.431.000
Rentas gravables	0	27.771.000	27.771.000
Renta líquida gravable	21.431.000	414.952.000	413.707.000
Impuesto sobre renta gravable	5.358.000	103.738.000	103.427.000
Impuesto neto de renta	5.358.000	103.738.000	103.427.000
Total impuesto a cargo	5.358.000	103.738.000	103.427.000
Saldo a favor sin solicitud de devolución, periodo fiscal anterior	99.488.000	0	0
Otras retenciones	440.945.000	440.945.000	440.945.000
Total retenciones año gravable	440.945.000	440.945.000	440.945.000
Saldo a favor antes de sanción	535.075.000	337.207.000	337.518.000
Sanciones	275.000	191.920.000	191.920.000
Total saldo a pagar	0	0	0
o Total saldo a favor	534.800.000	145.287.000	145.598.000

Sanción por inexactitud	
Saldo a favor liquidación privada antes de sanción	535.075.000
Saldo a favor Consejo de Estado antes de sanción	337.518.000
Base sanción por inexactitud	(197.557.000)
Tarifa (Ley 1819/16 arts. 648 y 640)	100%
Sanción por inexactitud	(197.557.000)
(+) Sanción declarada por contribuyente	275.000
Total sanciones	(197.832.000)

Conclusión

7- Por lo razonado en precedencia, se establece que no se vulneró el debido proceso por falta de motivación. Se mantuvo el desconocimiento de los cargos diferidos y su amortización, no sustentados ni acreditados; se verificó la procedencia de la adición de ingresos en cuanto no se allegó soporte contable que diera cuenta de la anulación de las facturas, así como el rechazo parcial de los gastos de personal, dado que no se pagaron

³⁸ Se aceptan \$1.245.000 (aportes a salud)



en su totalidad los aportes a salud, y no se comprobó el carácter no salarial de las bonificaciones para excluirlas de la base de aportes, lo que conlleva la sanción por inexactitud.

Costas

8- Ante la prosperidad parcial de las pretensiones de la demanda, la Sala se abstendrá de condenar en costas, conforme con el artículo 365.5 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

***Declarar** la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, **fijar** el impuesto sobre la renta del año gravable 2013 y la sanción por inexactitud a cargo de la parte demandante, de conformidad con la liquidación contenida en la parte motiva de la providencia de segunda instancia.*

2. Sin condena en costas.

3. Reconocer personería al abogado Guillermo García Parra como apoderado de la parte demandada, de conformidad con el poder allegado al expediente³⁹.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Aclaro voto

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

³⁹ Samai CE, índice 46