



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., veintisiete (27) de agosto de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2022-00218-01 (28807)
Demandante: Comercializadora de Automotores Nacional - CANCAR SAS
Demandado: DIAN
Temas: Impuesto sobre la renta 2016. Pasivos. Adición de rentas gravables.
Excepción de ineptitud sustantiva de la demanda.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 8 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección A¹, que dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 32241202000182 del 10 de noviembre de 2020 correspondiente al impuesto **de renta** del año gravable 2016; y de la Resolución No. 010762 del 26 de noviembre de 2021 que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sociedad COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.S. – CANCAR S.A.S., en relación con la declaración del impuesto de renta del año 2016, no está obligada a pagar la sanción por rechazo y disminución de pérdidas, y se tiene como sanción por inexactitud la suma de \$2.072.936.000.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.
[...].”

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

El 25 de abril de 2017, la sociedad Comercializadora de Automotores Nacional – CANCAR SAS² presentó su declaración de renta del año gravable 2016, en la que obtuvo un saldo a favor, que la DIAN propuso modificar mediante el Requerimiento Especial 322402019000188.

¹ Índice 24, Samai Tribunal.

² En adelante CANCAR.



Previa respuesta al acto previo por parte de la demandante, el 10 de noviembre de 2020 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412020000182, mediante la cual incrementó el impuesto a cargo, eliminó el saldo a favor e impuso una sanción por inexactitud y por desconocimiento de pérdidas fiscales. Contra ese acto administrativo, la contribuyente interpuso el recurso de reconsideración, que fue decidido mediante la Resolución 10762 del 26 de noviembre de 2021, en la que se modificó la determinación oficial del impuesto.

Demanda y contestación de la demanda

La sociedad CANCAR SAS, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones³:

PRIMERA: Declarar la NULIDAD de la Resolución No. 010762 del 26 de noviembre de 2021, notificada mediante edicto fijado el 15 de diciembre de 2021 y desfijado el 28 de diciembre de 2021, proferida por el Subdirector de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412020000182 del 10 de noviembre de 2020.

SEGUNDA: Declarar la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412020000182 del 10 de noviembre de 2020, proferida por la Jefe de la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas, la cual modificó la liquidación privada No. 91000419177256 presentada el 25 de abril de 2017 por la sociedad COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.S. – CANCAR S.A.S.

TERCERA: Como consecuencia de lo anterior, y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare la firmeza de la liquidación privada Impuesto de Renta año gravable 2016, con No. 91000419177256 del 25 de abril de 2017, presentada por la sociedad COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.S. – CANCAR S.A.S., para con ello establecer la inexistencia de suma adeudada a la U.A.E. DIAN por concepto alguno.

CUARTA: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada

La parte demandante alegó la vulneración de los artículos 2, 6, 29, 83, 95 núm. 9 y 363 de la Constitución Política (CP) y 437, 647, 647-1 y 683 del Estatuto Tributario.

Bajo el siguiente concepto de violación en la demanda⁴ se sustentaron los cargos y en la contestación⁵ se ejerció el derecho con contradicción así:

Primer cargo: Falsa motivación por rechazo de pasivos \$7.802.501.000

1. La **demandante** sostuvo que la totalidad de los pasivos derivados de las operaciones con Inversiones Mizar, Asistempo S.A.S. y Otto Shool Franco fueron soportados y demuestran la realidad financiera de la empresa en el periodo gravable. Afirmó que la DIAN no desvirtuó ni aportó pruebas, en cumplimiento de su carga probatoria, para demostrar la inexistencia de los pasivos, pues no realizó cruces de

³ Índice 008 Samai.

⁴ Índice 002, Samai Tribunal.

⁵ Índice 10, Samai Tribunal.



información. De manera particular sustentó que la sociedad aportó medios de prueba que cumplen los requisitos de los artículos 772, 773 y 774 del ET, así:

-Pasivo con Inversiones Mizar \$6.719.425.334: reportado en la contabilidad de CANCAR; nota bancaria 2427 de 1 de abril de 2014, que refleja un pasivo de \$190.000.000 que, a su vez, se respalda con correos electrónicos, la consulta del extracto bancario, el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2016 y el reconocimiento de la acreencia por parte de Mizar.

-Pasivo con Asistempo S.A.S. \$49.218.345: la DIAN desconoció esa suma, pero sin considerar que la cifra no tuvo repercusiones patrimoniales, porque se utilizó la cuenta 23 como “una cuenta puente” para realizar el pago a la sociedad. No obstante, la liquidación oficial no fundamentó la razón del desconocimiento de este pasivo, pues ni siquiera requirió al tercero para efectuar el cruce de información.

-Pasivo con Otto Álvaro Shool Franco \$1.033.501.000: el pasivo rechazado se derivó de una cesión efectuada a la sociedad Distribuidora Subaru de Colombia S.A. de la posición de acreedora que tenía el señor Shool Franco frente a CANCAR, a cuyo nombre se registró contablemente la deuda. Por lo tanto, se trata de un pasivo real que la DIAN no logró desvirtuar.

2. La **DIAN** replicó que su actuación se ajustó a la legalidad y que el rechazo de los pasivos tiene asidero porque la contabilidad no los refleja suficientemente, pues no está acompañada de documentos internos y externos que muestren las circunstancias en que se realizaron las operaciones de endeudamiento, los cuales, además, tampoco se allegan con la demanda. Resaltó, particularmente, que:

-El pasivo con Inversiones Mizar S.A.S. por valor de \$6.719.425.334 fue cruzado con la información reportada a la DIAN y se respalda en unas notas bancarias, razón por la cual el cargo por falsa motivación no está llamado a prosperar, dado que la contabilidad, por sí sola, no prueba la obligación de crédito al cierre del periodo.

-El pasivo con Asistempo se registró en la cuenta contable 23359595 por \$57.099.000; sin embargo, de los comprobantes de costos y gastos solo se acreditó un total de \$7.881.590, suma que fue reconocida. De ahí que se desconociera la suma de \$49.218.3445 por no estar demostrada.

-El rechazo del pasivo con Otto Álvaro Shool Franco por \$1.033.857.626 se fundamentó en la falta de soportes que permitan corroborar la realidad de la operación, especialmente la certeza de su origen, pues la demandante se limitó a referir que proviene de una cesión de crédito y a intentar probar ese negocio, pero no la realidad de la operación de crédito originaria.

En consecuencia, señaló que no basta con que las operaciones sean registradas contablemente, si tales registros no están respaldados por los documentos internos y externos que permitan verificar el origen de la obligación, carga probatoria establecida en los artículos 770, 771 y 774 del ET, que la sociedad no cumplió en sede administrativa ni con ocasión de la demanda.



Segundo cargo: vulneración al debido proceso al resolver el recurso de reconsideración

1. La **demandante** alegó la vulneración del debido proceso porque la DIAN, con ocasión del acto que decidió el recurso de reconsideración, aseveró que existían aspectos respecto de los cuales no se entendía agotada la vía administrativa, pese a que la sociedad fue clara en solicitar la revocatoria de la liquidación oficial de revisión, la declaratoria de firmeza de la declaración y el archivo del asunto, lo que denota que elevó una solicitud plena y no parcial, como pretende hacerlo notar la Administración Tributaria.

El hecho de no exponer argumentos precisos sobre todos los conceptos determinados por la DIAN no implica aceptación cuando, de manera expresa, se solicita la revocatoria plena de la actuación administrativa. Considerar lo contrario desconoce el debido proceso y el principio de congruencia, y limita el acceso a la administración de justicia, lo que, a su vez, concreta las causales de nulidad por infracción de las normas en que debían fundarse los actos, expedición irregular y falta de competencia del funcionario que profirió la decisión.

2. La **DIAN** no realizó pronunciamiento expreso frente a este cargo.

Tercer cargo: Improcedencia de la exclusión de gastos en las operaciones de venta y otras deducciones

1. La **demandante** cuestionó que la DIAN no se pronunció sobre todos los conceptos de la liquidación oficial de revisión, sin especificar cuáles, al resolver el recurso de reconsideración. Afirmó que, no obstante haber expuesto a lo largo del trámite administrativo las razones de su inconformidad, estas fueron desestimadas y confirmadas sin análisis, por considerar que no habían sido objeto de discusión.

2. La **DIAN** refirió que el desconocimiento de los gastos operacionales y otras deducciones fue consecuencia de la ausencia de pruebas idóneas que las respalden, pese a que solicitó expresamente los soportes de algunos servicios de asesoría técnica, del pago de ICA, de los gastos telefónicos y de los gastos bancarios.

Cuarto cargo: improcedencia del aumento de rentas gravables por \$438.578.000 y \$7.802.501.000

1. La **demandante** sostuvo que la DIAN adicionó renta por recuperación de deducciones por \$438.578.000 sin considerar que en el año 2016 no se compensaron pérdidas, lo que hace inaplicable lo previsto en el artículo 199 del ET. Señaló que la Administración fundamentó dicha adición en la modificación del valor total de la pérdida declarada en el año gravable 2010; no obstante, esa pérdida fue compensada en los periodos 2012, 2013, 2014 y 2015, mas no en el año 2016, lo que impide su adición como recuperación.

Además, sostuvo que no procede la adición de \$7.802.501.000 por concepto de los pasivos rechazados, pues estos se encuentran demostrados.



2. La **DIAN** destacó que el artículo 199 del ET permite adicionar renta líquida por aquellas pérdidas compensadas que posteriormente son modificadas mediante una liquidación oficial, en el periodo al que corresponda dicha liquidación y no en el periodo gravable objeto de modificación, por lo cual la adición por recuperación de deducciones de \$438.578.000 es legalmente procedente. En el mismo sentido, defendió la adición derivada del rechazo de pasivos de \$7.802.501.000, antes referidos.

Quinto cargo: improcedencia de la sanción por inexactitud

1. La **demandante** concluyó que, ante la improcedencia de las modificaciones efectuadas por la DIAN a la declaración privada, no hay lugar a imponer la sanción por inexactitud, dado que todas las operaciones económicas y sus registros contables están ajustados a la legalidad. Agregó que, en el peor de los casos, debe aplicarse la atenuación por diferencia de criterios, puesto que todos los datos consignados en la declaración son ciertos.

2. Por su parte, la **DIAN** defendió la procedencia de la sanción por inexactitud al encontrarse demostrado que en la declaración privada se incluyeron datos sin soporte que distorsionaron la base gravable, con lo cual se cumplen los presupuestos del artículo 647 del ET.

Sexto cargo: improcedencia de la sanción por rechazo o disminución de pérdidas

1. La **demandante** consideró indebida la aplicación conjunta de la sanción por inexactitud y la sanción por disminución o rechazo de pérdidas fiscales, por ser excluyentes, dado que el artículo 647-1 del ET no prevé una infracción autónoma, sino que sirve de base para la sanción por inexactitud en caso de que el rechazo o la disminución de las pérdidas no modifique el saldo a favor o el saldo a pagar. Aunado al hecho, sostuvo que su imposición conjunta vulnera el principio del *non bis in idem*, porque se parte de una misma situación que da lugar a la inexactitud.

2. La **DIAN**, por su parte, defendió que su actuar se limitó a la aplicación estricta de los artículos 647 y 647-1 del ET. En especial, resaltó que la modificación de la pérdida líquida dio lugar a la sanción por su disminución.

Séptimo: condena en costas

1. La **contribuyente** solicitó que se condene en costas a la DIAN.

2. La **DIAN** se opuso porque su causación no está demostrada en el expediente.

Sentencia apelada y recurso de apelación

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin imponer condena en costas. Contra dicha decisión, la sociedad demandante interpuso recurso de apelación⁶. A continuación, se resumen los fundamentos del fallo impugnado y los argumentos expuestos en la alzada:

⁶ Índice 27, Samai Tribunal.



Primer cargo: Falsa motivación por rechazo de pasivos

1. El **Tribunal** confirmó el rechazo de los pasivos porque la demandante no logró demostrar la realidad de las operaciones, pues la contabilidad no resulta suficiente cuando se carece de los documentos internos y externos que las soporten.

Puntualmente, indicó que la nota bancaria con la que la demandante defendió la realidad del pasivo con Inversiones Mizar no sirve para demostrar la existencia de un préstamo, pues no está acompañada de los soportes de la transferencia bancaria ni de otros documentos externos que respalden la operación.

Respecto del pasivo con Asistempo, señaló que la actora no presentó documentos que lo respaldaran, pese a que esa carga le era exigible a ella y no a la Administración Tributaria mediante cruces de información. Finalmente, respecto del pasivo con Otto Álvaro Shool Franco, descartó la suficiencia probatoria del contrato de cesión porque no sirve para explicar el origen de la deuda ni la realidad de la operación crediticia.

2. La **sociedad demandante** refutó que el Tribunal no realizó una valoración plena y detallada de los documentos aportados, los cuales dan cuenta de la existencia y procedencia de los pasivos declarados con los terceros Inversiones Mizar (nota bancaria, correos electrónicos y extractos bancarios), Asistempo S.A.S. (registro en la cuenta 23) y Otto Álvaro Shool Franco (contrato de cesión de crédito). Asimismo, sostuvo que la decisión del tribunal desconoce el valor probatorio de la contabilidad a favor del contribuyente, en los términos del artículo 772 del ET.

Por lo anterior, consideró que, a partir de los elementos de prueba aportados, se cumplieron los presupuestos del artículo 770 del ET y debe reconocerse la procedencia de los pasivos por \$7.802.501.000.

Segundo y tercer cargo: vulneración al debido proceso al resolver el recurso de reconsideración

1. El **Tribunal** no halló procedente el cargo al considerar que la contribuyente no interpuso el recurso de reconsideración contra la totalidad de las glosas de la liquidación oficial, por lo cual no bastaba con solicitar la revocatoria integral del acto, pues el artículo 722 del ET exige que se indiquen los motivos concretos de inconformidad. De ahí que le asista razón a la DIAN al haber confirmado las glosas no discutidas expresamente, sin que ello concretara una vulneración del debido proceso ni del principio de congruencia.

Además, resaltó que la demandante no desarrolló argumentos puntuales frente a la mayoría de las glosas, por lo que, en virtud del principio de justicia rogada, el Tribunal se limitó a analizar aquellos conceptos respecto de los cuales la demanda planteó controversia. Encontró, así, que el gasto por asesoría técnica debía rechazarse porque se respaldaba en una factura del año 2012 y no de la vigencia 2016 objeto de revisión. Asimismo, frente a las comisiones y diferencias en cambio, consideró procedente su rechazo dado que la demanda no explicó las razones por las cuales la DIAN había incurrido en error ni aportó pruebas para su análisis.



2. La **actora** insistió en que, si bien con ocasión de la demanda y del recurso de reconsideración no se expusieron argumentos precisos sobre todos los conceptos determinados por la DIAN, no debe pasarse por alto que en sede administrativa se solicitó la revocatoria plena de la liquidación oficial, por lo que no hubo aceptación de alguna de las glosas, máxime cuando la sociedad aportó las pruebas que soportan los renglones de gastos operacionales de venta y otras deducciones.

Cuarto cargo: improcedencia de la adición de rentas gravables

1. El **Tribunal** acogió la tesis de la DIAN porque la recuperación de deducciones procede cuando la pérdida fiscal previamente compensada es modificada definitivamente, independientemente de que la compensación no se haya realizado en el mismo periodo objeto de la revisión. De manera que, al demostrarse que la pérdida del año 2010 fue disminuida mediante un acto administrativo en 2016 y que había sido compensada entre 2012 y 2015, la adición por recuperación era válida.

Frente a la adición de rentas por el rechazo de los pasivos, concluyó que fue correcta, dada la falta de demostración de las operaciones de endeudamiento.

2. La **demandante**, como consecuencia de la censura planteada frente a lo decidido respecto de la procedencia de los pasivos, defendió la improcedencia de la adición de rentas gravables por la misma cifra, dada su relación directa.

Asimismo, insistió en la improcedencia de la adición de rentas por recuperación de deducciones por \$438.578.000, porque las pérdidas no se compensaron en el año 2016. Tampoco comparte que el tribunal haya aceptado la postura de la DIAN, según la cual la adición por recuperación se derivó de la modificación de la pérdida del año 2010 efectuada mediante la liquidación oficial de revisión expedida en 2016 y que, por ello, había lugar a adicionarla. Sostuvo que dicha interpretación desconoce lo señalado por el Consejo de Estado en la sentencia del 30 de marzo de 2023, expediente 26451⁷, en cuanto a que las pérdidas se recuperan cuando exista un fallo o decisión definitiva respecto de la liquidación oficial que las desconoce, circunstancia que no ocurrió en el año 2016.

Quinto cargo: improcedencia de la sanción por inexactitud

1. El **Tribunal** concluyó que no se presentó una diferencia razonable de criterios, sino una falta de demostración de los pasivos, gastos y deducciones declarados, con lo cual el rechazo de estos concretó el hecho sancionable por inexactitud, en los términos del artículo 647 del ET.

2. La **sociedad actora** insistió en que la sanción por inexactitud es improcedente, dada la veracidad de los datos consignados en la declaración privada

Sexto cargo: sanción por disminución de pérdidas fiscales

1. El **Tribunal** consideró que no era procedente la sanción por disminución de pérdidas fiscales porque el artículo 647-1 del ET no creó una sanción autónoma y, al haberse impuesto la sanción por inexactitud del artículo 647 ibidem a partir de una misma conducta, solo procedía esta última para garantizar el principio del *non bis in idem*. De

⁷ Sección Cuarta, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



ahí que declarara la nulidad parcial de los actos demandados únicamente para eliminar la sanción prevista en el artículo 647-1 del ET.

2. La DIAN no apeló esta decisión.

Condena en costas

1. El **Tribunal** consideró que dentro del trámite procesal no se evidenció la causación de costas. En consecuencia, con fundamento en lo previsto en el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, concluyó que no era procedente imponer condena en costas a la parte vencida, esto es, la demandante.

2. No se interpuso recurso de apelación contra esta decisión.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

En la oportunidad prevista en los numerales 4 y 6 del artículo 247 del CPACA, modificados por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, la parte demandada guardó silencio respecto del recurso planteado por la sociedad demandante y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestiones previas

- Impedimento

Previo a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, el consejero Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, conforme a la causal de impedimento prevista en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso⁸.

Mediante el auto del 20 de marzo de 2025, se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso⁹, razón por la cual en esta providencia no tiene participación el magistrado Rodríguez Montaña.

- Ineptitud parcial de la demanda

La demandante alegó que la DIAN, en el acto administrativo que decidió el recurso de reconsideración —Resolución 107692 del 26 de noviembre de 2021—, declaró indebidamente que algunas de las glosas determinadas en la liquidación oficial de revisión adquirieron firmeza por no haberse presentado argumentos, reproches ni pruebas tendientes a desvirtuar la legalidad de los conceptos modificados en el acto de determinación oficial. Frente a ese aspecto, aseveró que, *“si bien no se expusieron argumentos precisos sobre todos y cada uno de los conceptos determinados por la DIAN, lo cierto es que se solicitó su revocación íntegra”* (sic), por lo cual *“mal puede hablarse de aceptación de algunas decisiones determinadas por la Administración tributaria”*¹⁰.

⁸ Índice 13, Samai CE.

⁹ Índice 20, Samai CE.

¹⁰ Folios 10 y 11 del escrito de la demanda. Índice 2, Samai Tribunal.



Pues bien, al confrontar el contenido de la liquidación oficial de revisión se advierte que, además del rechazo de pasivos y la adición de rentas gravables, la DIAN adicionó ingresos brutos no operacionales por \$24.314.000; rechazó gastos operacionales de administración por servicios de traducción de \$2.410.000; rechazó gastos operacionales de ventas por conceptos de pago de impuesto de industria y comercio, servicios de telefonía, asesorías técnicas con el tercero Ability Data Services S.A., gastos de tarjeta de crédito y depreciación de vehículos en usufructo. Asimismo, rechazó otras deducciones por \$876.110.000 por concepto de comisiones y diferencia en cambio, además de autorretenciones, e impuso la sanción por inexactitud y la sanción por rechazo de pérdidas fiscales.

De los conceptos anteriores, la demandante únicamente presentó oposición expresa en el recurso de reconsideración frente a los pasivos rechazados, la adición de rentas gravables por recuperación de deducciones, la adición derivada del rechazo de los pasivos y la sanción por inexactitud. Asimismo, recurrió las glosas correspondientes al gasto operacional de ventas relacionado con Ability Data Service, la depreciación de vehículos y la diferencia en cambio, los cuales fueron resueltos por la DIAN y que no son objeto de la demanda, puesto que no se presentaron argumentos frente a la decisión que se adoptó en sede administrativa.

En consecuencia, respecto de la adición de ingresos brutos no operacionales; del rechazo de gastos operacionales de administración por servicios de traducción; del rechazo de gastos operacionales de venta por concepto de impuesto de industria y comercio, servicios de telefonía, gastos de tarjeta de crédito y de servicios públicos; del rechazo de otras deducciones por concepto de comisiones; del rechazo de autorretenciones y la sanción por disminución de pérdidas fiscales, **no se agotó la discusión en la sede administrativa**. Por ende, se incumplió con el presupuesto del numeral 2 del artículo 161 del CPACA, que dispone:

“Artículo 161. Requisitos previos para demandar. La presentación de la demanda se someterá al cumplimiento de requisitos previos en los siguientes casos:

(...)

2. Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios. El silencio negativo en relación con la primera petición permitirá demandar directamente el acto presunto.

(...)”. (Subrayas de la Sala)

En atención a la norma en cita, la falta de interposición del recurso obligatorio en sede administrativa, esto es, del recurso de reconsideración, respecto de los conceptos antes señalados, implica el incumplimiento del requisito de procedibilidad; por tanto, impide su discusión en sede judicial. Esta conclusión no se desvirtúa por la sola circunstancia de que en el recurso se hubiera solicitado la revocatoria integral de la liquidación oficial, pues, como lo advirtió el Tribunal, el numeral 2 del artículo 722 del ET exige la expresión concreta de los motivos de inconformidad y no una manifestación abstracta de desacuerdo. Esta disposición no es caprichosa, ni representa una mera formalidad. Su razón de ser obedece a la necesidad de que la administración haya conocido de manera expresa y previa las inconformidades sobre el contenido de su acto, lo que le permite hacer el control jurídico de su propia actuación y así poder revisarla y, según el caso, revocarla, modificarla o aclararla¹¹ y con ello evitar acudir a instancias judiciales

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 16 de junio de 2011, exp. 16754, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



innecesarias, lo que se logra con la autotutela que ejerce la administración de su propia actividad, antes de ser sometida a control judicial.

Finalmente, no debe pasarse por alto que los actos administrativos son la expresión de la administración en el ejercicio de la función pública para materializar los fines del Estado Social de Derecho, de ahí que el privilegio de lo previo no solo le permite anticipar la revisión de sus propias decisiones, sino que también habilita al juez a decidir de fondo a partir de la discusión planteada en sede de la administración que le concede el marco de discusión a partir del cual puede examinarse la ruptura de la presunción de legalidad que ampara al acto administrativo.

A partir de lo expuesto, la decisión de la DIAN de no tener por agotada la discusión en sede administrativa respecto de tales conceptos se ajusta a derecho, lo que impide su examen en esta instancia judicial.

Además, la Sala advierte que en la demanda tampoco fueron desarrollados cargos específicos frente a las glosas y conceptos anteriormente referidos. En efecto, se limitó a señalar que *“los gastos operacionales de venta por asesoría técnica y otras deducciones señaladas en la Liquidación Oficial de Revisión, deben ser tenidos en como plenamente sustentados, al estar registrados en la contabilidad de la sociedad y existir múltiples medios de prueba”*, sin precisar cuáles rubros concretos objeto de cuestionamiento, ni cuáles pruebas habrían sido desatendidas por la Administración y de qué manera ello afecta de nulidad los actos administrativos.

Lo advertido es una falencia de la demanda, pues no basta con manifestar una inconformidad genérica o generalizada frente a las glosas determinadas por la DIAN; pues el demandante tiene la carga argumentativa de identificar concretamente los conceptos cuestionados, las razones de inconformidad con lo decidido en los actos administrativos, señalando expresamente los errores de hecho y de derecho que le atribuye a la Administración, tal como lo exige el numeral 4 del artículo 162 del CPACA.

Así, pretender que esta jurisdicción examine la totalidad de los conceptos determinados por la DIAN, pese a que, de una parte, respecto de varios de ellos no agotó el requisito de procedibilidad y, de otra, la demanda carece de un desarrollo argumentativo que permita abordar aspectos distintos de aquellos efectivamente controvertidos, impide que el juez pueda tener el marco de decisión concreto para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos.

Admitir lo contrario, implicaría que los jueces reconstruyan de oficio los posibles cargos de nulidad o identifique autónomamente las pruebas y argumentos que favorecerían a la demandante, lo que resulta incompatible con el carácter rogado de la jurisdicción. En ese orden, los rubros previamente referidos al no ser desarrollados en la demanda, inhabilitan a realizar un pronunciamiento de fondo y, por ende, deja incólume la presunción de legalidad de los actos administrativos en lo correspondiente.



En ese orden, solo existen presupuestos procesales para examinar el rechazo de los pasivos, la adición de rentas gravables por recuperación de deducciones, la adición derivada del rechazo de esos mismos pasivos y la sanción por inexactitud. En consecuencia, quedan excluidos del debate los demás conceptos incluidos en la liquidación oficial de revisión que no fueron objeto del recurso de reconsideración, por lo que se declarará probada de manera oficiosa la excepción de ineptitud parcial de la demanda.

Lo anterior con excepción de la sanción por disminución de pérdidas fiscales prevista en el artículo 647-1 del ET, que, aunque tampoco fue discutida en sede administrativa, fue examinada por el Tribunal y decidida en favor de la demandante. Como esta actúa en calidad de apelante única, la Sala no puede desmejorar su situación en garantía del principio de la *non reformatio in pejus*, pues la DIAN no interpuso recurso alguno contra lo decidido en primera instancia. Por ello, esta Sección carece de competencia para pronunciarse sobre ese aspecto, de conformidad con los incisos primero y tercero del artículo 328 del CGP¹².

Problemas jurídicos

Establecido lo anterior y en los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala debe determinar:

1. ¿La demandante cumplió con la carga de demostrar la procedencia de los pasivos incluidos en su declaración de renta del año gravable 2016?
2. ¿La DIAN aplicó indebidamente el artículo 199 del ET al adicionar una renta gravable por recuperación de deducciones derivada de pérdidas fiscales?
3. ¿Era procedente la adición de rentas gravables derivada del rechazo de los pasivos?
4. ¿Se configuró el hecho sancionable por inexactitud en los términos del artículo 647 del ET?

1. Carga de la prueba en relación con los pasivos

Para la procedencia de los pasivos, los artículos 283 y 770 del ET, así como el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 —en lo relativo a los soportes de contabilidad— establecen el deber de demostrar las operaciones de endeudamiento mediante documentos que acrediten su origen, saldo, términos del crédito y vigencia al cierre del periodo fiscal. Adicionalmente, es posible su demostración de manera supletoria mediante el reconocimiento que realice el beneficiario (acreedor) en su declaración de renta, con la inclusión de las respectivas cuantías y sus rendimientos, conforme lo permite el artículo 771 del ET.

¹² **ARTÍCULO 328. COMPETENCIA DEL SUPERIOR.** El juez de segunda instancia **deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante**, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley. Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.

En la apelación de autos, el superior sólo tendrá competencia para tramitar y decidir el recurso, condenar en costas y ordenar copias.

El juez no podrá hacer más desfavorable la situación del apelante único, salvo que en razón de la modificación fuera indispensable reformar puntos íntimamente relacionados con ella.

En el trámite de la apelación no se podrán promover incidentes, salvo el de recusación. Las nulidades procesales deberán alegarse durante la audiencia. (Se destaca).



Puntualmente, las normas del Estatuto Tributario, para el año gravable 2016, disponían:

“Artículo 283. Requisitos para su aceptación. Para que proceda el reconocimiento de las deudas, el contribuyente está obligado:

1. A conservar los documentos correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término señalado en el artículo 632.

(...)

Parágrafo. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. **En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.**” (Énfasis de la Sala)

“Artículo 770. Prueba de pasivos. Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, **los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.**” (Se subraya y se destaca)

“Artículo 771. Prueba supletoria de los pasivos. El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo anterior, acarreará el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario.” (Se subraya y se resalta)

Del contenido de las normas se advierte que, en materia de pasivos, el legislador impuso a los contribuyentes la carga de su demostración. En consecuencia, estos deben aportar ante la Administración Tributaria los documentos que permitan acreditar plenamente las operaciones de endeudamiento. Sobre esta materia, ha precisado esta Sección¹³ que:

“Tratándose de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, como es el caso, conforme a lo previsto en los artículos 283 y 770 del E.T., para el reconocimiento de las deudas, estas deben estar respaldadas por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

El incumplimiento de tales requisitos acarrea el desconocimiento de los pasivos, salvo que el interesado pruebe que las cantidades y sus rendimientos “fueron oportunamente declarados por el beneficiario”.

Es deber de los administrados conservar los documentos que permitan verificar la exactitud de los pasivos por el término señalado en el artículo 632 del E.T.¹⁴

(...) los pasivos a los cuales se pretenda atribuir efectos fiscales deben estar debidamente soportados. Tratándose de un obligado a llevar contabilidad, el soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable, para lo cual debe aportar los libros de contabilidad, junto con los documentos de orden interno y externo que dieron lugar a los registros contables. O como prueba supletoria, puede demostrar que el beneficiario declaró las cantidades

¹³ Sentencias del 26 de noviembre de 2020, Exp. 23046, C.P. Milton Chaves García, del 5 de noviembre de 2020, Exp. 23777, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E), del 19 de noviembre de 2020, Exp. 21010, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 19 de noviembre de 2020, Exp. 23920, del 25 de febrero de 2021, Exp. 24153, y del 23 de septiembre de 2021, Exp. 23387, C.P. Milton Chaves García.

¹⁴ Sentencia del 19 de noviembre de 2020, Exp. 23920, C.P. Milton Chaves García.



*respectivas y sus rendimientos, de conformidad con los artículos 770 y 771 del E.T.*¹⁵

No puede pasarse por alto que, si bien el artículo 746 del ET establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, esta cede cuando la Administración Tributaria solicita la comprobación especial de un determinado renglón. En tal evento, corresponde al contribuyente aportar los elementos probatorios necesarios para respaldar la realidad de los pasivos y, de esta manera, evitar su desconocimiento y los efectos que de ello se deriven.

Así, en virtud del artículo 167 del CGP y los artículos 770 y 771 del ET, la carga de demostrar los pasivos recae en el contribuyente desde el momento en que la Administración le requiere la información que respalda las operaciones declaradas. Dicho deber debe satisfacerse mediante la aportación de los medios de prueba idóneos, ya sean directos o supletivos, pues es el contribuyente quien conoce su actividad económica y debe conservar los soportes documentales correspondientes.

Además, los artículos 283 y 770 del ET exigen que los documentos que se aporten sean idóneos para acreditar la existencia, características y vigencia al cierre del periodo fiscal de las operaciones de endeudamiento y que satisfagan las formalidades exigidas por las normas contables. De no cumplirse esas exigencias, procede el desconocimiento de los pasivos, salvo que el contribuyente demuestre, en los términos del artículo 771 del ET, que las sumas adeudadas y sus rendimientos fueron oportunamente declarados por sus acreedores, para así obtener la prueba supletoria.

1.1. Incumplimiento de la carga de la prueba de los pasivos

Establecido que la carga de la prueba gravita en cabeza del contribuyente o deudor, quien debe allegar los documentos idóneos que respaldan los pasivos so pena de su desconocimiento, procede la Sala a analizar el caso sometido a estudio, así como los reparos formulados por la demandante frente a las consideraciones del *a quo*.

La sociedad CANCAR incluyó en el renglón 40 de su declaración de renta del año gravable 2016 pasivos por valor de \$30.743.579.000¹⁶. Sin embargo, como resultado de la investigación adelantada por la DIAN, se rechazó el monto de \$7.802.501.000, discriminado así:

PASIVOS	Monto
Inversiones Mizar	\$6.719.425.334
Asistempo S.A.S.	\$49.218.345
Otto Shool Franco	\$1.033.857.626
Total	\$7.802.501.000

1.1.2. Pasivo de \$6.719.425.334 con Inversiones Mizar

Este pasivo fue desconocido por la DIAN por falta de soporte documental. En efecto, corresponde a una porción del saldo registrado en la cuenta 231520 a nombre de Inversiones Mizar, que al cierre del periodo 2016 se totalizó en \$17.875.858.981. De esa cifra, la Administración encontró acreditado documentalmente un monto de \$11.156.434.562 y rechazó la diferencia no soportada, esto es, \$6.719.425.334, que es precisamente la que aquí se discute. La actora sustentó que esa obligación se

¹⁵ Sentencia del 25 de febrero de 2021, exp. 24253, C.P. Milton Chaves García.

¹⁶ Folio 49 pdf., tomo 1 del cuaderno de antecedentes administrativos. Índice 9, Samai Tribunal.



respalda en los libros de contabilidad y en la nota bancaria 2427 del 1 de abril de 2014.

El Tribunal confirmó el rechazo del pasivo porque no se aportaron medios de prueba para acreditar el monto en discusión. Frente a ello, la apelante se limitó a insistir en que el pasivo está plenamente soportado en su contabilidad y en documentos internos y externos, sin precisar cuáles de esos elementos probatorios no fueron valorados por la DIAN en sede administrativa o por el *a quo* en sede judicial.

En ese orden, la Sala advierte que el reproche de la demandante contra la sentencia de primera instancia se funda, esencialmente, en la simple afirmación de que el pasivo está debidamente registrado en su contabilidad. No obstante, debe reiterarse que, si bien la contabilidad es un medio de prueba de las operaciones económicas, en los términos del artículo 772 del ET, su eficacia probatoria está supeditada a la existencia de los documentos internos y externos que respalden los asientos contables. Son esos documentos los que permiten verificar el origen de las transacciones, el monto cierto de la cuantía adeudada al cierre del periodo, su vigencia, trazabilidad, condiciones financieras como los intereses pactados, las fechas de vencimiento y demás elementos relevantes de la obligación.

Ahora bien, la demandante se ampara en que el pasivo se demuestra con el contenido de la nota bancaria 2427 de 1 de abril de 2014¹⁷ cuyo concepto indica: *“registro prestamos (sic) realizado por Inversiones Mizzar el 13 de Marzo de 2014 para pago resolución 21 vb LE”*, por valor de \$190.000.000. Sin embargo, dicho documento no da cuenta del monto desconocido por la DIAN de \$6.719.425.334 para el año 2016. Se trata de un documento interno de carácter contable, elaborado en 2014, que no permite establecer la existencia, vigencia, cuantía o condiciones de la obligación en el periodo objeto de revisión. En consecuencia, no constituye un medio de prueba idóneo ni conducente para acreditar el pasivo discutido.

Adicionalmente, la demandante sostiene que en la contabilidad de Inversiones Mizar, se reconoció, al cierre del periodo 2016, un activo por \$17.875.859.896 a cargo de CANCAR, valor que coincide con el registrado por la actora como pasivo, según el estado de situación financiera incluido en los estados financieros del tercero. Sin embargo, ese solo hecho no resulta suficiente para superar el reproche de la DIAN por la carencia de soportes internos y externos que permitan conocer los pormenores de la operación de endeudamiento declarada.

Tales documentos no cumplen las condiciones para ser prueba supletoria de los pasivos, en los términos del artículo 771 del ET, pues por sí solos no permiten conocer la composición de los renglones de los activos declarados por su acreedor y sus rendimientos.

Tampoco explicó la demandante cuál fue el origen del endeudamiento, pues no se advierte si se trata de operaciones de periodos anteriores que se fueron arrastrando y que, dado que las cuentas contables de pasivos son acumulativas, el monto no respaldado tiene fuente en documentos de operaciones de años anteriores y la trazabilidad de las deudas hasta el cierre contable en 2016.

¹⁷ Visible en el folio 55 pdf. del Tomo 5 del cuaderno de antecedentes administrativos. Índice 9, Samai Tribunal.



Entonces, a partir de los documentos aportados, no es posible dar alcance a los mismos para constituir una prueba supletiva del pasivo, en los términos del artículo 771 del ET que para el efecto requiere que se pruebe que el tercero acreedor haya declarado las acreencias en su denuncia de renta de 2016, lo que necesariamente requiere de la declaración respectiva, que no se aportó al expediente, junto con la conciliación contable y fiscal que discrimine la composición de los activos declarados -cuentas por cobrar-, la certificación del contador y/o revisor fiscal del acreedor, el reconocimiento de los rendimientos por intereses a que estuvo sometida la operación de crédito, etc.

En ese orden, los documentos aportados por la demandante tampoco cumplen con las exigencias legales para reconocer el pasivo a partir de pruebas supletivas, pues por sí solos no permiten conocer la composición de los renglones de los activos declarados por su acreedor y sus rendimientos.

En consecuencia, el desconocimiento del pasivo por \$6.719.425.334 está debidamente justificado y, por ende, el cargo no prospera.

1.1.3. Pasivo de \$49.218.345 con Asistempo SAS

Este pasivo fue registrado en la cuenta contable 23359595 que corresponde a “pasivos”, “cuentas por pagar”, “costos y gastos por pagar”, “otros”, en la que se reconocen obligaciones originadas en la prestación de servicios y honorarios. Dicha cuenta presentó un saldo al cierre del año 2016 de \$57.099.932. Sin embargo, de los 9 soportes aportados por la demandante, denominados “comprobantes de costos y gastos”, solo se acreditó un monto total de \$7.881.590, razón por la cual la diferencia no soportada de \$49.218.345 fue desconocida por la DIAN.

Según la explicación suministrada por la demandante, el origen de esos pasivos corresponde a pagos laborales causados entre julio de 2013 y octubre de 2015 pendientes de pago, reconocidos a personas naturales por la prestación de servicios a través de la empresa de servicios temporales Asistempo SAS.

La defensa sobre la procedencia del pasivo, expuesta por la demandante, se limita a indicar que:

“Respecto a los pasivos con ASISTEMPO S.A.S. en cuantía de \$49.218.345 es preciso reiterar que dicha operación no generó ninguna alteración en el patrimonio de mi poderdante, ya que se utilizó la cuenta 23 como una cuenta puente para la realización del pago a la sociedad, luego, contrario a lo afirmado por la DIAN y confirmado por el juez de primera instancia, este pasivo sí es procedente”.

Como se advierte, la demandante no controvierte la razón que fundamentó el desconocimiento del pasivo, esto es, la falta de soportes internos que demuestren el monto total de las cuentas por pagar. Por el contrario, CANCAR centra su argumentación en la cuenta utilizada para su registro contable de la operación, lo que es ajeno al motivo de la glosa. Al respecto, la Sala precisa que, si la cuenta por pagar cuestionada se origina en la contrapartida de un costo o gasto, la forma de probar la realidad del pasivo no es afirmar que es una cuenta puente. En tal caso, lo que corresponde al contribuyente es probar la realidad del costo o gasto con lo que automáticamente se justifica el registro de la cuenta por pagar. Dicho de otra



manera, si la cuenta por pagar es una contrapartida, por partida doble, pues lo que se debe probar es la operación inicial que deriva en el registro de la cuenta por pagar.

Así, pese a que la actora insiste en la procedencia del pasivo, no cumple la carga de la prueba que le asistía de conformidad con el artículo 167 del CGP y los artículos 770 y 771 del ET, ni identificó los documentos que desvirtuarían el reparo de la DIAN.

Tampoco tiene razón al afirmar que era la DIAN quien debió realizar los cruces de información con el tercero para corroborar la existencia del pasivo, pues es a la contribuyente a quien le asiste el deber de conservar los soportes de los hechos económicos y allegarlos a la actuación cuando le son cuestionados por la Administración.

Sobre este punto en particular ha considerado esta Sección¹⁸, que:

*“(…) en el marco de las potestades de gestión consagradas en el artículo 684 del ET, la autoridad tiene el deber y la facultad de decretar y practicar pruebas para establecer los hechos investigados y, a su turno, los contribuyentes tienen el derecho de solicitar las pruebas que estimen pertinentes para demostrar sus alegaciones. No obstante, **el solo hecho de que las solicite no implica que la Administración esté obligada a decretarlas y practicarlas, pues esto dependerá de la idoneidad de los medios de convicción pretendidos.** Al respecto, el artículo 743 del ET establece que esto se sujetará, en primer término, a las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las reglas tributarias o las leyes que regulan el hecho a demostrar y, a falta de unas u otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírsele, de acuerdo con las reglas de la sana crítica”. (Se destaca)*

Así las cosas, contrario a lo considerado por la demandante, era ella, y no la DIAN, quien dejó sin respaldo el rubro cuestionado. Por tanto, el incumplimiento de sus cargas demostrativas conlleva confirmar el rechazo del pasivo. Toda vez que, la simple afirmación de que utilizó una cuenta contable “puente” no tiene la potencia para desvirtuar la glosa, pues los hechos económicos que se contabilizan deben conciliarse para el cumplimiento de las obligaciones fiscales vertidas en las declaraciones tributarias, debiendo develar los hechos que interesan al fisco, con los respaldos documentales que la ley fiscal exige.

En consecuencia, se confirma el rechazo del pasivo por \$49.218.345 y no prospera el cargo.

1.1.4. Pasivo de \$1.033.857.626 con Otto Shool Franco

La DIAN desconoció este pasivo por carencia de soportes probatorios; sin embargo, la demandante aseveró que la Administración no valoró de manera correcta los documentos que soportan la existencia del pasivo al cierre del periodo, ni las circunstancias de tiempo, modo y lugar de la operación.

Dichos documentos corresponden a un contrato de cesión de crédito del 12 de abril de 2016, por medio del cual el señor Otto Shool Franco (acreedor cedente) le cedió la acreencia que tenía frente a CANCAR a la sociedad Distribuidora Subaru de Colombia S.A. (acreedor cesionario), pasando esta última a ser la acreedora de \$1.055.883.659. Para acreditar la cesión se acompaña una carta remitida a la demandante en calidad de deudor cedido cuyo contenido es el siguiente¹⁹:

¹⁸ Sentencia del 5 de junio de 2025, exp. 27206, CP. Wilson Ramos Girón.

¹⁹ Folio 19 pdf., tomo 5 del cuaderno de antecedentes administrativos. Índice 9, Samai Tribunal.



Señores
COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.S.
Att.-Sr. Omar Wilson García Macías
Ciudad.-

*OTTO ALVARO SHOOL FRANCO, mayor de edad, identificado como aparece al pie de mi firma, obrando en nombre propio, por medio del presente me permito **AUTORIZARLOS** para que la suma de **MIL CINCUENTA Y CINCO MILLONES OCHOCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE PESOS M/CTE (\$1.055.883.659.00)**, que en la actualidad su Compañía me adeuda, le sean girados directamente a la sociedad **DISTRIBUIDORA SUBARU DE COLOMBIA S.A.** identificada con Nit No. 860.514.214-6.*

En el texto del contrato de cesión, de manera llana, se indica que la suma de \$1.055.883.659 corresponde a una acreencia que tenía la demandante con el cedente (Sr. Shool Franco)²⁰ y que fue cedida a Distribuidora Subaru de Colombia S.A. (cesionario). Esta prueba no es suficiente por sí sola porque acredita un hecho que no está en debate, al carecer de relación directa y lógica con el hecho que se pretende probar —la realidad de la cuenta por pagar—. En casos de cuentas por pagar en las que ha mutado el acreedor por haber operado la cesión de la obligación, a cualquier título, el contribuyente/deudor está obligado a probar dos hechos: (i) la ocurrencia de la cesión (aquí se probó); y (ii) la realidad de la cuenta por pagar contraída con el acreedor original (no se probó).

En este caso, se echa de menos la explicación y acreditación del origen de la obligación cedida, esto es, el crédito que la demandante adquirió con el señor Shool Franco, del cual se desconocen los pormenores y se carece de soporte documental en el expediente, lo que impide conocer el negocio jurídico primigenio y los documentos internos y externos que preceden al asiento contable.

Dicha carencia sustancial no es soslayable con el contrato de cesión de crédito en el que se ampara la demandante, pues este no explica el origen del pasivo ni la necesidad de la cesión.

Lo anterior sería suficiente para confirmar el desconocimiento del pasivo. Sin embargo, de la revisión de la actuación administrativa y de los registros contables que fueron el sustento en el que se basó la DIAN para requerir la comprobación especial del pasivo y que la demandante defiende como prueba contable, esta Sala advierte que la Administración incurrió en un error numérico en la estimación de la glosa que puede ser corregido según lo previsto en el artículo 45 del CPACA²¹.

Advertido por esta Sala, es menester corregirlo para materializar el espíritu de justicia tributaria, toda vez que el Estado no debe imponer más cargas fiscales de las legalmente exigibles, aunado al hecho de que dicha glosa hace parte de la controversia, en el entendido de que la demandante discutió la procedencia plena del pasivo.

²⁰ Folio 20 pdf., tomo 5 del cuaderno de antecedentes administrativos. Índice 9, Samai Tribunal.

²¹ **ARTÍCULO 45. CORRECCIÓN DE ERRORES FORMALES.** En cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, se podrán corregir los errores simplemente formales contenidos en los actos administrativos, ya sean aritméticos, de digitación, de transcripción o de omisión de palabras. En ningún caso la corrección dará lugar a cambios en el sentido material de la decisión, ni revivirá los términos legales para demandar el acto. Realizada la corrección, esta deberá ser notificada o comunicada a todos los interesados, según corresponda.



La corrección del error advertido no implica modificar de oficio el fundamento jurídico de la glosa ni introducir un debate ajeno a las pretensiones y a la apelación. Por el contrario, corresponde al ejercicio del control de legalidad propio de esta jurisdicción, en tanto la cuantificación del pasivo rechazado hace parte del mismo concepto discutido por la demandante y fue expresamente incluida en los actos acusados. En consecuencia, una vez comprobado que la Administración tomó como valor glosado una suma superior a la efectivamente atribuida al tercero respecto del cual formuló el reparo, resulta procedente ajustar la liquidación oficial al monto realmente discutido y soportado en la actuación administrativa.

Al revisar el origen de la glosa, se advierte que la DIAN partió de la revisión de los pasivos registrados en la cuenta contable 23809595 “Otros”, en la que se registran cuentas por pagar a acreedores varios, cuyo saldo total al cierre del año 2016 fue de \$1.033.857.626. En esa cuenta se registraron varias operaciones de endeudamiento, entre las que figura la reportada a nombre del señor Otto Shool Franco por un valor de \$1.002.758.449,27 respecto de la cual la Administración solicitó la comprobación especial que conllevó glosar el desconocimiento del pasivo.

En el requerimiento especial se indica respecto del pasivo lo siguiente²²:

3. SHOOL FRANCO OTTO ALVARO NIT 19.261.463
*Se verificó la cuenta 23809595 Otros por valor de \$1.033.857.626 (Folio 712 Reverso), se solicitaron soportes del tercero SHOOL FRANCO OTTO ALVARO NIT 19.261.463 **quien tienen (sic) un pasivo por valor de \$1.002.758.449** del cual se allegó Oficio del 14 de abril de 2016 donde se indica que el tercero cede la deuda por valor de 1.055.883.659 a la sociedad DISTRIBUIDORA SUBARU DE COLOMBIA S.A. NIT 860.514.214 (Folio 818), así como el contrato de cesión de la deuda de fecha 12 de abril de 2016 (Folio 819).*

De la explicación de la glosa, la revisión del auxiliar contable de la cuenta 23809595 y el resumen del renglón del pasivo que se propuso desconocer, la DIAN debatió el monto de \$1.002.758.449, pero al final erró en la cifra y tomó la que corresponde al saldo total de la cuenta contable, pues propuso el desconocimiento de \$1.033.858.000, como se observa en el requerimiento especial²³, así:

A. PASIVOS

REGLON 40 PASIVOS VALOR \$30.743.479.000 A UN VALOR PROPUESTO DE \$22.941.078.000		
Valor Declarado Renglón 40:		\$30.743.579.000
Valor Propuesto:		\$22.941.078.000
Valor a Desconocer:		\$ 7.802.501.000
INVERSIONES MIZAR	\$6.719.425.000	
ASISTEMPO	\$ 49.218.000	
➡ SCHOOL FRANCO OTTO	<u>\$1.033.858.000</u>	➡

Ese mismo valor errado fue incluido en la liquidación oficial de revisión, en la que se indicó que:

²² Folio 132 pdf., tomo 5 del cuaderno de antecedentes administrativos. Índice 9, Samai Tribunal.

²³ Folio 131 pdf., tomo 5 del cuaderno de antecedentes administrativos. Índice 9, Samai Tribunal.



“En consecuencia, no habiéndose demostrado la ocurrencia de los pasivos solicitados por valor de \$1.033.858.000 a nombre de este tercero (se refiere al señor Otto Shool Franco), el Despacho mantiene el desconocimiento propuesto”²⁴.

Finalmente, ese fue el monto confirmado en la Resolución 10762 del 26 de noviembre de 2021 que decidió el recurso de reconsideración.

En consecuencia, la Sala declarará la nulidad parcial de los actos administrativos para corregir el error advertido, con lo cual el pasivo que se rechaza respecto del señor Otto Shool Franco es hasta el valor registrado en el auxiliar de la cuenta contable que asciende a \$1.002.758.449 y no de \$1.033.858.000, lo que conllevará a incrementar al renglón 40 de pasivos la diferencia entre el valor desconocido por la DIAN de y el correcto, cuyo resultado es \$31.099.176.99.

Por contera, se modificará el renglón 40 de pasivos, así:

Renglón 40 Pasivos Liquidación Oficial DIAN		Renglón 40 Pasivos Consejo de Estado		Diferencia
Valor declarado	\$30.743.579.000	Valor declarado	\$30.743.579.000	0
Valor liquidado por la DIAN	\$22.941.078.000	Valor liquidado CE	\$22.972.177.000	\$31.099.000
Valor desconocido por la DIAN	\$7.802.501.000	Pasivos no demostrados	\$7.771.402.000	\$31.099.000

2. Adición de rentas gravables

2.1. Renta por recuperación de deducciones de \$438.578.000

La demandante sustentó que la DIAN aplicó indebidamente el artículo 199 del ET al adicionarle una renta por recuperación de deducciones derivada de pérdidas fiscales, porque en el año gravable 2016 no efectuó compensación de pérdidas.

Por su parte, la Administración Tributaria y el Tribunal consideraron que la recuperación de deducciones da lugar a la adición de rentas, en los términos del artículo 199 del ET, no está supeditada a que en el periodo fiscal que se revisa se hayan compensado pérdidas fiscales, sino a que exista una liquidación oficial que modifique pérdidas previamente compensadas, con independencia del periodo en el que estas hubieran sido declaradas. Concretamente, la norma dispone:

Artículo 199. Recuperación por pérdidas compensadas modificadas por la liquidación de revisión. Las pérdidas declaradas por las sociedades que sean modificadas por liquidación oficial y que hayan sido objeto de compensación, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación.

Nótese que la norma no exige únicamente dos presupuestos: (i) que la pérdida declarada haya sido modificada mediante liquidación oficial y (ii) que dicha pérdida haya sido objeto de compensación. Por eso, la consecuencia jurídica consiste en reconocer como renta líquida por recuperación de deducciones el valor de las pérdidas compensadas que posteriormente fueron modificadas por la Administración Tributaria, en el año de expedición de dicho acto administrativo.

²⁴ Folio 203 pdf., tomo 5 del cuaderno de antecedentes administrativos. Índice 9, Samai Tribunal.

19



De manera que, al no existir controversia en que la demandante liquidó en el renglón 58 de su declaración de renta del año 2010 unas pérdidas fiscales por \$438.578.000²⁵ que posteriormente compensó en los periodos 2012 a 2015, pero que con ocasión de la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000035 del 17 de mayo de 2016 la DIAN determinó oficialmente el impuesto sobre la renta a cargo de CANCAR por el año 2010²⁶ y rechazó el valor total de la pérdida liquidada, resulta procedente su incorporación como renta gravable en periodo de 2016.

Sobre el alcance del artículo 199 del ET, esta Sección²⁷ ha definido lo siguiente:

*“el criterio expuesto en las providencias del 24 de febrero²⁸ y del 10 de marzo de 2022²⁹, en las cuales se concluyó que la suma compensada de forma improcedente se debe incluir como **renta líquida por recuperación de deducciones en el año en que se modificó o determinó de manera definitiva la pérdida fiscal**.*

En dichas providencias se precisó que, en sentencia del 15 de mayo de 1998 proferida dentro del proceso 8810³⁰, en el que se discutía el tratamiento de las pérdidas fiscales, la Sección se refirió al artículo 23 de la Ley 9 de 1983, norma que antecedió al artículo 84 [inc. 2] de la Ley 75 de 1986, por el cual se creó el actual artículo 199 del ET. Dicha disposición, en cuanto a la recuperación de pérdidas, señalaba lo siguiente:

«Ley 9 de 1983. Artículo 23 [...] Las pérdidas denunciadas por las sociedades, que sean modificadas por liquidaciones de corrección o revisión, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación, salvo que el contribuyente interponga sobre este punto los respectivos recursos, en cuyo caso la renta se incluirá en el año en el cual se produzca el fallo definitivo y hasta por el valor determinado en el mismo [...]».(Se resalta)

Esta norma fue modificada por el artículo 84 [inc. 2] de la Ley 75 de 1986, actual artículo 199 del ET³¹, teniendo en cuenta lo señalado en la exposición de motivos contenida en el proyecto de ley 98 de 1986³², en la cual se explicó la propuesta de modificación del tratamiento de las pérdidas objeto de compensación en años posteriores al de su determinación, así: «Con este artículo se busca además, que las pérdidas de las sociedades que hubieren sido materia de compensación, y fueren modificadas en un año gravable dado, constituyan renta por recuperación de deducción en el año que es materia de la modificación»³³.

Si bien la actual redacción del artículo 199 del ET no consagró la salvedad que contenía el artículo 23 de la Ley 9 de 1983, de la interpretación del referido artículo 199 ib. conforme a la referida exposición de motivos, surge que la suma compensada de forma improcedente se debe incluir como una renta líquida por

²⁵ La declaración de renta de 2010 se incluye en el folio 43 del PDF del tomo 1 del cuaderno de antecedentes administrativos. Índice 9, Samai Tribunal.

²⁶ La liquidación oficial en mención se incluye en los folios 12 a 42 del PDF del tomo 1 del cuaderno de antecedentes administrativos. Índice 9, Samai Tribunal.

²⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 26451, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁸ Exp. 24394, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁹ Exp. 24695, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁰ CP. Daniel Manrique Guzmán.

³¹ **Artículo 199 del ET. Creado artículo 84 [inc. 2] Ley 75 de 1986.** «Las pérdidas declaradas por las sociedades que sean modificadas por liquidación oficial y que hayan sido objeto de compensación, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación».

³² Como se expresó en la sentencia del 24 febrero de 2022, Exp. 24394, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³³ Anales del Congreso, AÑO XXIX-No. 116, jueves 23 de octubre de 1986, pg. 14.



recuperación de deducciones en el año en que se modificó o determinó de manera definitiva la pérdida fiscal³⁴.

En el sub examine está probado que, en sentencia del 27 de agosto de 2020, proferida dentro del proceso 23628³⁵, se confirmó la modificación de la pérdida fiscal, y se liquidó de manera definitiva el impuesto de renta del año gravable 2007 a cargo de la actora.

Así las cosas, en virtud del artículo 199 del ET, la demandante deberá incluir en su denuncia rentístico del año 2020, como renta líquida por recuperación de deducciones, la pérdida compensada de manera improcedente en el periodo gravable 2007, esto es, la suma \$7.414.659.000³⁶, a la cual le deberá aplicar los respectivos ajustes fiscales.

Corolario de lo anterior, teniendo en cuenta que en esta instancia se demostró la improcedencia de la adición de ingresos no operacionales efectuada por la Administración en los actos acusados, referidos al impuesto sobre la renta por el año gravable 2013, no hay lugar a imponer sanción por inexactitud". (Subrayas fuera de texto)

De la providencia en cita se advierte que esta Sección ha sostenido que las pérdidas fiscales compensadas que posteriormente son modificadas mediante una liquidación oficial de revisión las tornan improcedentes y deben ser objeto de reintegro como renta gravable en el año de su desconocimiento. Sin embargo, se ha puntualizado que el reconocimiento de la renta por recuperación de deducciones debe hacerse cuando se determine de manera definitiva la modificación de la pérdida declarada y luego compensada.

No obstante, en el presente asunto ninguna de las partes informó ni demostró el curso que tuvo en sede administrativa la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000035 del 17 de mayo de 2016, mediante la cual se determinó oficialmente el impuesto sobre la renta del año 2010 a cargo de CANCAR. Tampoco se obtuvo esa información de la revisión integral del expediente administrativo aportado con la contestación de la demanda, ni se encontró en la consulta efectuada en el aplicativo SAMAI la existencia de un proceso judicial en el que se haya debatido la legalidad de los actos de determinación del impuesto sobre la renta del año 2010 a cargo de la hoy demandante.

Adicionalmente, valga advertir que, si bien en el recurso de apelación la demandante afirmó que contra la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000035 del 17 de mayo de 2016 interpuso el recurso de reconsideración, no aportó elemento alguno que respalde esa afirmación. Tampoco informó si, como consecuencia de dicho recurso, promovió demanda ante esta jurisdicción ni el estado del eventual proceso judicial, información necesaria para establecer el momento en que quedó definida la modificación de la pérdida fiscal declarada en el año gravable 2010.

³⁴ En este sentido, sentencia del 24 febrero de 2022, Exp. 24394, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁵ CP. Milton Chaves García.

³⁶ Diferencia entre la pérdida declarada por la actora (\$41.506.068.000) y la determinada en la sentencia del 27 de agosto de 2020 (\$34.091.409.000).



Si bien la jurisprudencia de esta Sección ha precisado que la recuperación de pérdidas compensadas exige que la modificación de la pérdida fiscal haya quedado definida de manera definitiva, también lo es que corresponde a quien pretende desvirtuar la legalidad de la adición demostrar los hechos en los que funda su inconformidad. En el presente caso, la existencia de la liquidación oficial del año gravable 2010 y la modificación de la pérdida fiscal se encuentran acreditadas en el expediente. Lo que no fue probado por la demandante es que dicho acto hubiese sido revocado, anulado, suspendido o sustituido por una decisión posterior que impidiera tener por consolidado el presupuesto normativo previsto en el artículo 199 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, no existen elementos probatorios para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos aquí demandados, en lo que respecta a la adición de rentas gravables por recuperación de deducciones derivadas de la compensación de las pérdidas fiscales del 2010. La carga de demostrar la improcedencia de la adición de rentas era de la demandante y no desplegó actividad probatoria que permitiera variar la glosa.

Razones por las cuales el cargo no prospera.

2.2. Adición de rentas por desconocimiento de pasivos de \$7.802.501.000

Como consecuencia del desconocimiento de los pasivos, asunto que ya fue analizado por la Sala, la DIAN adicionó a la renta gravable la suma de \$7.802.501.000 con fundamento en lo previsto en el artículo 239-1 del ET, cuyo tenor dispone:

Artículo 239-1. Renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes. Los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el artículo 588, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.

Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

Cuando el contribuyente incluya activos omitidos o excluya pasivos inexistentes sin declararlos como renta líquida gravable, la Administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la sanción por inexactitud.

A partir del periodo gravable 2018, la sanción por inexactitud a que se refieren los incisos segundo y tercero de este artículo, será equivalente al doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado. (Se subraya)



La norma en cita prevé las consecuencias fiscales derivadas de la detección de activos omitidos o pasivos inexistentes durante las actuaciones de fiscalización adelantadas por la Administración Tributaria³⁷. En el presente asunto, la controversia planteada por la demandante no se dirige a cuestionar la aplicabilidad del artículo 239-1 del Estatuto Tributario ni el fundamento normativo de la adición efectuada por la DIAN, sino exclusivamente a sostener que los pasivos declarados eran reales y se encontraban debidamente acreditados.

En consecuencia, el debate sometido a consideración de la Sala se circunscribe a determinar si la contribuyente cumplió con la carga probatoria prevista en los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario respecto de los pasivos declarados. Comoquiera que se concluyó que dichos pasivos no fueron demostrados en los términos exigidos por la ley, no prospera el cargo de apelación encaminado a desvirtuar la adición efectuada por la Administración sobre la base de su rechazo.

Por lo tanto, sin perjuicio de las precisiones jurisprudenciales que correspondan respecto del alcance del artículo 239-1 del Estatuto Tributario en otros supuestos fácticos, la Sala encuentra que en este caso no existen razones para modificar la conclusión alcanzada por los actos demandados en cuanto a la adición de renta derivada del desconocimiento de los pasivos controvertidos.

En ese orden, como el fundamento de la DIAN fue el desconocimiento de los pasivos por falta de soporte probatorio y, a partir de ese rechazo, su adición como renta gravable, y como la demandante concretó su controversia en la defensa de la realidad de las deudas, aspecto previamente abordado y que condujo a confirmar dicho desconocimiento, también habrá de confirmarse la adición de rentas.

Lo anterior, con la salvedad de que la adición de renta corresponderá al valor de los pasivos no demostrados, previamente definidos en esta providencia en la suma de \$7.771.402.000, razón por la cual se modificará el renglón 63 de rentas gravables, así:

Renglón 63 Renta Gravable Liquidación Oficial DIAN		Renglón 63 Renta Gravable Consejo de Estado		Diferencia
Valor declarado	0	Valor declarado	0	0
Valor liquidado por la DIAN	\$8.241.079.000	Valor liquidado CE	\$8.209.980.000	\$31.099.000

3. Sanción por inexactitud

Tras el estudio de los cargos planteados contra la sentencia de primera instancia, la Sección concluye que, contrario a lo afirmado por la recurrente, la sanción por inexactitud es procedente, pues se encuentra demostrado que la contribuyente incluyó en su declaración de renta del año 2016 datos inexactos que conllevaron un menor impuesto a cargo. En particular, se acreditó la inclusión de pasivos no soportados, la omisión de rentas gravables derivadas de la recuperación de deducciones y la subsistencia de los demás ajustes determinados por la Administración Tributaria que no fueron objeto de controversia en sede administrativa. Tales circunstancias configuran inexactitud en los términos del artículo 647 del ET, vigente para el año 2016.

³⁷ Sobre la interpretación del artículo 239-1 del ET, es pertinente atender las reglas fijadas en la sentencia del 04 de diciembre de 2025, exp.27760, C.P. Wilson Ramos Girón.



Ahora bien, dado que la Sala encontró un error en la estimación de uno de los pasivos desconocidos y, por consiguiente, en la adición de rentas gravables derivadas de dicho rechazo, procede ajustar la determinación oficial del impuesto a cargo en ese aspecto. En consecuencia, se reliquida el impuesto a cargo y el monto de la sanción por inexactitud en lo que corresponda, así:

CONCEPTOS	DECLARACIÓN PRIVADA	RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN - DIAN	CONSEJO DE ESTADO
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	\$ 49.447.711.000	\$ 49.447.711.000	\$ 49.447.711.000
PASIVOS	\$ 30.743.579.000	\$ 22.941.078.000	\$ 22.972.177.000
TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO	\$ 18.704.132.000	\$ 26.506.633.000	\$ 26.475.534.000
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	\$ 4.223.417.000	\$ 4.223.417.000	\$ 4.223.417.000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	\$ 1.496.726.000	\$ 1.521.040.000	\$ 1.521.040.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	\$ 27.772.000	\$ 27.772.000	\$ 27.772.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	\$ 5.747.915.000	\$ 5.772.229.000	\$ 5.772.229.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	\$ 93.117.000	\$ 93.117.000	\$ 93.117.000
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL			
TOTAL COSTOS	\$2.097.994.000	\$2.097.994.000	\$2.097.994.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	\$ 168.561.000	\$ 166.151.000	\$ 166.151.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$ 3.140.977.000	\$ 3.110.931.000	\$ 3.110.931.000
OTRAS DEDUCCIONES	\$ 1.647.741.000	\$ 771.631.000	\$ 771.631.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$ 4.957.279.000	\$ 4.048.713.000	\$ 4.048.713.000
RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO			
PÉRDIDA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 1.400.475.000	\$ 467.595.000	\$ 467.595.000
RENTAS GRAVABLES	\$	\$ 8.241.079.000	\$ 8.209.980.000
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	\$ -	\$ 8.241.079.000	\$ 8.209.980.000
INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	\$ 21.422.898.000	\$ 21.422.898.000	\$ 21.422.898.000
COSTOS Y DEDUCCIONES POR GANANCIAS OCASIONALES	\$ 26.000.000.000	\$ 26.000.000.000	\$ 26.000.000.000
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE			
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$	\$ 2.060.270.000	\$ 2.052.495.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$ -	\$ -	\$ -
IMPUESTO NETO DE RENTA	\$	\$ 2.060.270.000	\$ 2.052.495.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES			
TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$	\$ 2.060.270.000	\$ 2.052.495.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE 2016	\$ 35.204.000	\$ 35.204.000	\$ 35.204.000
SALDO A FAVOR AÑO GRAVABLE ANTERIOR SIN SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN	\$ 29.693.000	\$ 29.693.000	\$ 29.693.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$ 36.269.000	\$ 23.603.000	\$ 23.603.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	\$ -	\$ 1.971.770.000	\$ 1.963.995.000
SANCIÓN POR INEXACTITUD		\$ 2.072.936.000	\$ 2.065.161.000
TOTAL SALDO A PAGAR		\$ 4.044.706.000	\$ 4.029.156.000
TOTAL SALDO A FAVOR	\$ 101.112.000		

Determinación sanción por inexactitud artículo 647del ET	
--	--



Saldo a favor declarado	101.166.000
Sando a pagar determinado antes de sanción	1.963.995.000
Base sanción	2.065.161.000
Porcentaje	100%
SANCIÓN POR INEXACTITUD	2.065.161.000

A partir de lo anterior, la Sala modificará la sentencia de primera instancia en el sentido de declarar de oficio la excepción previa de ineptitud parcial de la demanda por falta de agotamiento de los recursos obligatorios, según lo expuesto en el aparte pertinente de esta providencia. Asimismo, se modifica el restablecimiento del derecho para ajustar la liquidación de la obligación a cargo de la contribuyente como consecuencia de variar el valor del renglón de pasivos y rentas gravables. En todo lo demás se confirma el fallo de primera instancia.

Costas

Acorde con el criterio acogido por la Sala mayoritaria³⁸ al momento de expedir esta decisión, no se condenará en costas a ninguna de las partes toda vez que, pese a que prosperó parcialmente el recurso de apelación de la demandante, en esta instancia se declara la nulidad parcial de los actos administrativos, por lo cual, de conformidad a lo previsto en el numeral 5 del artículo 365 del CGP, esta Sección se abstiene de condenar en costas y agencias en derecho.

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

FALLA

1. MODIFICAR la sentencia de primera instancia para declarar parcialmente probada la excepción de ineptitud de la demanda y reconocer el restablecimiento del derecho, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. En consecuencia, los ordinales de la sentencia apelada quedarán así:

PRIMERO: DECLARAR DE OFICIO la excepción de ineptitud parcial de la demanda por falta del requisito de procedibilidad del numeral 2 del artículo 161 del CPACA, respecto de los conceptos indicados en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 32241202000182 del 10 de noviembre de 2020, correspondiente al impuesto de renta del año gravable 2016, y de la Resolución 010762 del 26 de noviembre de 2021, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra aquella; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.S. – CANCAR S.A.S., en relación con la declaración del impuesto de renta del año 2016:

-No está obligada a pagar la sanción por rechazo y disminución de pérdidas, y la sanción por inexactitud es la suma de \$2.065.161.000.

³⁸ Sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP. Wilson Ramos Girón).



-La obligación tributaria por el impuesto sobre la renta del año gravable 2016, corresponde a la liquidación efectuada en la parte motiva de esta providencia.

2. En todo lo demás, se **CONFIRMA** la sentencia de primera instancia.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Aclara voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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