

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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., diez (10) de marzo de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2016-02125-01 (24695)  
**Demandante:** GASEOSAS COLOMBIANAS SAS  
**Demandado:** DIAN

**Temas:** Renta 2009. Deducciones. Recuperación pérdida compensada.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de febrero de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió<sup>1</sup>:

*«**PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000027 del 1 de julio de 2015, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2009 presentada por la sociedad Gaseosas Colombianas S.A.S.; y de la Resolución No. 004.789 del 29 de junio de 2016, confirmatoria del acto anterior, de conformidad con los argumentos expuestos en la parte motiva de esta providencia.***

***SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior, en aplicación del principio de favorabilidad establecido en la Ley 1819 de 2016, a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad Gaseosas Colombianas S.A.S. está obligada a sufragar por concepto de sanción por inexactitud en el impuesto sobre la renta del año 2009, la suma establecida en \$1.963.735.000.*

***TERCERO: NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.*

***CUARTO:** Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.*

*[...].».*

**ANTECEDENTES**

El 20 de abril de 2010, GASEOSAS COLOMBIANAS SA, hoy GASEOSAS COLOMBIANAS SAS, presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2009, en la cual liquidó un saldo a favor de \$3.470.832.000<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Fl. 224 c.p. 2

<sup>2</sup> Fl. 80 c.a. 1

El 7 de octubre de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, expidió el Requerimiento Especial 312382014000110, en el que propuso desconocer las deducciones por amortización del crédito mercantil (\$5.626.580.000) y contribución a la energía eléctrica (\$324.678.000), para imponer sanción por inexactitud de \$3.141.976.000. En virtud del artículo 199 del ET, incluyó en los ingresos no operacionales la suma de \$38.040.915.000 como renta líquida por recuperación de deducciones<sup>3</sup>, y fijó un saldo a pagar de \$14.188.561.000<sup>4</sup>. A este acto no se le dio respuesta<sup>5</sup>.

El 1 de julio de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la misma Dirección Seccional de Impuestos, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000027, en la que acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial<sup>6</sup>. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración<sup>7</sup>.

El 29 de junio de 2016, mediante la Resolución 004789, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del nivel central de la DIAN, confirmó el acto liquidatorio<sup>8</sup>.

## DEMANDA

GASEOSAS COLOMBIANAS SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes<sup>9</sup>:

### «PRETENSIONES

*Que previo el trámite respectivo se declare:*

1. La **NULIDAD** de los actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que a continuación se describen:
  - a) **Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000027 del 1 de julio de 2015**, proferida por la División de Gestión de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de Bogotá.
  - b) **Resolución No. 004789 del 29 de junio de 2016** expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por la cual se decide el recurso de reconsideración presentado.
2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se **RESTABLEZCA EL DERECHO** de la “sociedad GASEOSAS DE COLOMBIA S.A.S.”, declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año **2009**.

<sup>3</sup> Denunciada en el renglón “compensaciones” (año 2009), correspondiente a la pérdida declarada en el año gravable 2008 (\$36.917.209.000), reajustada fiscalmente (\$1.123.706.000), la cual fue rechazada mediante la liquidación oficial de revisión 312412013000026 de 20 de marzo de 2013 (año 2008).

<sup>4</sup> FIs. 846 a 855 c.a.

<sup>5</sup> Información tomada de la liquidación oficial de revisión 312412015000027 del 1 de julio de 2015. Fl. 77 c.p.1

<sup>6</sup> FIs. 71 a 92 c.p. 1

<sup>7</sup> FIs. 897 a 923 c.a. 5

<sup>8</sup> FIs. 95 a 112 c.p. 1

<sup>9</sup> Fl. 6 c.p. 1

3. *Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación desconoció las normas legales en que debió haberse fundado».*

Invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 83, 95 [9] y 363 de la Constitución Política
- Artículos 107, 115, 142, 199 y 683 del Estatuto Tributario
- Artículo 3 [1, 2, 3, 4, 11 y 12] del Código Contencioso Administrativo
- Artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995
- Artículo 20 [parágrafo] del Decreto 4048 de 2008
  
- Artículos 193 [1, 2, 3 y 6] y 197 [5] de la Ley 1607 de 2012

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

#### **Violación del derecho de defensa**

Se desconoció este derecho porque, aunque en el recurso de reconsideración la sociedad pidió que se convocara al comité técnico conforme al artículo 560 [parágrafo] del ET, no consta en el expediente administrativo el acta que permita constatar cuándo se reunió, y cuáles fueron sus consideraciones para confirmar la liquidación oficial de revisión.

#### **Deducción por amortización del crédito mercantil**

La Administración desconoció el artículo 142 del ET cuando afirmó que remite al artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, pues la remisión que hace a la técnica contable, es solo para efectos de determinar cómo debe contabilizarse un activo amortizable en más de un periodo gravable, y no para la aplicación de un determinado sistema de amortización, con lo cual incurre en un yerro argumentativo y se aleja de la doctrina oficial de la entidad contenida en el oficio 051666 de 17 de agosto de 2004, según la cual cuando hay incompatibilidad entre las normas contables y tributarias, prevalecen estas últimas conforme al artículo 136 del referido decreto.

Contrario a lo afirmado por la demandada, la sociedad realizó la amortización del crédito mercantil de manera sistemática, en cuanto en los años 2007 y 2008 lo hizo en línea recta, y en el 2009 por reducción de saldos, ambos sistemas de reconocido valor técnico por la ley fiscal, sin estar obligada a usar un determinado método, sin que el cambio de sistema esté prohibido por la ley, y, sin que, en el caso de la amortización, se requiera autorización de la DIAN.

No tiene sustento jurídico ni probatorio rechazar el gasto por amortización en la falta de proporcionalidad a la luz del artículo 107 del ET, toda vez que el mismo no corresponde a una expensa, entendida como una erogación o flujo de salida de recursos, sino al reconocimiento que la ley hace del desgaste o demérito de un activo, como lo es el intangible denominado crédito mercantil; la norma tributaria no establece que la proporción deba revisarse respecto del ingreso percibido por un

activo determinado, ya que como lo ha reconocido el Consejo de Estado<sup>10</sup>, la misma debe analizarse frente a los ingresos brutos operacionales percibidos por la sociedad que, en el año gravable 2009, ascendieron a \$366.491.331.000, con lo cual el referido gasto solo representó el 2%.

Con base en la circular conjunta 11 de 2005 de las Superintendencias de Sociedades y hoy Financiera, la sociedad realizó al cierre del periodo gravable 2009 la evaluación del crédito mercantil para efectuar la amortización en atención a los resultados obtenidos y esperados, sin que sea de recibo considerar que la deducción discutida vulnera la costumbre mercantil dado que no existe disposición legal que restrinja las alícuotas de amortización en un determinado periodo gravable, ya que la única limitación establecida en el artículo 143 del ET es que la amortización se realice en un término no inferior a 5 años, como lo reconoció el Consejo de Estado en las sentencias proferidas dentro de los expedientes 17010 y 20206.

La deducción por amortización del crédito mercantil de las acciones adquiridas en Productora de Jugos SA, se adecuó a los requisitos exigidos por el artículo 142 del ET, en tanto se trató de una inversión necesaria -aspecto no cuestionado-, registrada contablemente como un activo para amortizar en varios periodos gravables, susceptible de demérito, sin que le sea dable a la DIAN rechazarla con fundamento en el artículo 107 ib., norma que solo aplica para aquellas expensas que impliquen salida de recursos, supuesto jurídico que no se adecúa a la deducción por amortización de inversiones, la cual lo que reconoce es el desgaste o demérito de un activo.

Aunque por el principio de irretroactividad de la ley tributaria no es aplicable el concepto 9672 de 26 de marzo de 2015, el cual señala que la naturaleza de la deducción por amortización obedece al reconocimiento de la pérdida de valor del crédito mercantil, y establece que de demostrarse el detrimento en el respectivo año gravable es deducible la cuota de amortización determinada, permite ilustrar que ni para el año gravable 2009, ni en la actualidad, existe la pretendida proporcionalidad de que la cuota de amortización deba ser igual al ingreso, pues de haber querido darle el tratamiento de renta cedular, así lo habría establecido expresamente el artículo 143-1 del ET, por lo que, al no existir vacío normativo, no le es dable a la entidad, vía interpretación, exigir requisitos no previstos en la ley para fundamentar el rechazo de la deducción.

### **Contribución a la energía eléctrica**

La Administración fundamenta el rechazo de la referida contribución en el artículo 115 del ET, a pesar de que la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>11</sup> ha señalado que las circunstancias que dan lugar a su pago siguen la regla general del artículo 107 ib., norma que, contrario a lo afirmado, sí es aplicable al caso.

Las erogaciones incurridas por concepto de contribución a la energía eléctrica son expensas necesarias, proporcionales y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad, toda vez que para la producción, envase y distribución de gaseosas, requiere energía eléctrica, por lo que la contribución, al estar ligada a la misma, es una erogación necesaria e ineludible, y la suma de

<sup>10</sup> Exp. 17071

<sup>11</sup> Exp. 16557, 16302, y 13631

\$324.678.000, correspondiente al 0.08% de los ingresos operacionales obtenidos en el año 2009, es una cifra razonable que guarda relación de causalidad con la referida actividad generadora de renta, con lo cual se encuentran cumplidos los requisitos del artículo 107 del ET.

### **Renta gravable por recuperación de pérdidas compensadas**

Carece de motivación la adición efectuada por la Administración con base en el artículo 199 del ET, toda vez que la compensación realizada en el año gravable 2009, de pérdidas determinadas en el 2008, fueron modificadas mediante una liquidación oficial de revisión que no se encuentra en firme por lo que, aceptarla, atentaría contra el principio de equidad y justicia tributaria, pues hasta que no se decida de manera definitiva sobre el desconocimiento de las pérdidas determinadas en el año gravable 2008, la entidad no tiene certeza sobre su rechazo. La actuación de la DIAN vulnera, además, el principio de seguridad jurídica, toda vez que, frente a la aplicación de la referida disposición, ha adoptado variadas interpretaciones.

La pérdida objeto de compensación en el año gravable 2009 no puede recuperarse en el mismo período gravable en el que fue utilizada para aminorar la carga tributaria si se tiene en cuenta que, al tenor literal del artículo 199 del ET, no es en el período gravable de la compensación en el cual procede la adición de la renta líquida pretendida, y que es el contribuyente quien debe incluirla en la declaración privada del año al cual corresponda la liquidación oficial, razón por la cual no había manera de aplicar la norma en el 2009, ya que cuando se presentó la declaración de este período, el denuncia del año 2008 -en el cual se determinaron las pérdidas- no había sido modificado.

Es improcedente la adición de rentas gravables por recuperación de pérdidas compensadas en el año gravable 2009, toda vez que para dar aplicación al artículo 199 del ET, se requiere que en un año (2008) se haya determinado una pérdida (\$36.917.209.000); que se haya expedido una liquidación de revisión que modifique la pérdida declarada y que, una vez en firme dicha liquidación, y en el evento en que haya sido objeto de compensación posterior, la sociedad incluya el valor de la recuperación en la declaración privada del año en el que se profiera la liquidación, esto es, en el año gravable en el que quede confirmado el acto administrativo que modifica o rechaza la pérdida; aunque esta tesis fue adoptada por la DIAN en el proceso 16937, es opuesta a la adoptada en el acto recurrido.

### **Sanción por inexactitud**

Es improcedente por ausencia del hecho sancionado toda vez que los datos declarados fueron completos y verdaderos, y las operaciones que originaron las sumas discutidas fueron reales y están probadas con la contabilidad de la sociedad; para desconocer las deducciones por amortización de inversiones y la contribución a la energía, la Administración aplicó normas que no regulan los supuestos de hecho ocurridos en el año gravable 2009, estableció requisitos no previstos en la ley, y pretendió adicionar una renta líquida a la luz de una norma no aplicable al caso.

Como se explicó en cada una de las glosas, lo que se presenta es una diferencia de criterios en el derecho aplicable; en el evento de que se considere que no existe diferencia de criterios, debe aceptarse que la actuación de la sociedad se derivó de un

error de apreciación, palpable frente a las distintas interpretaciones que le ha dado la DIAN al artículo 199 del ET, circunstancia eximente de sanción.

Solicitó dar aplicación al artículo 197 [9] de la Ley 1607 de 2012, que contiene los principios que se deben tener en cuenta al aplicar las sanciones contenidas en el régimen tributario nacional.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así<sup>12</sup>:

### **Violación del derecho de defensa**

Respecto a la no aparición en el expediente del acta del comité técnico, se anota que se trata de una decisión administrativa que es regulada al interior de la entidad, la cual, según la cuantía y la complejidad de los casos, selecciona algunos para su estudio y elabora un acta conjunta de todos los expedientes que son analizados en la reunión, motivo por el cual no obra en cada expediente administrativo, sin contradecir la normativa sobre expedientes, ni violar el derecho de defensa, por cuanto la decisión tomada por el comité técnico fue la adoptada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

### **Deducción por amortización del crédito mercantil**

El cambio de método de amortización del crédito mercantil adquirido en el año 2007, definido por la sociedad en línea recta con una alícuota mensual de \$39.073.469, y que en diciembre de 2009 se determinó en la suma de \$4.454.380.335, no es una razón justificable para deducir el monto amortizado, el cual no reunió los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET en cuanto no guarda proporcionalidad con el ingreso generado por la actividad el cual, conforme a la prueba allegada al proceso, ascendió a \$7.000.000, de acuerdo con el certificado de dividendos pagados por la sociedad Productora de Jugos SA.

El artículo 142 del ET, el cual remite al artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, señala que la amortización debe realizarse de manera sistemática de manera que haya proporcionalidad entre el gasto incurrido y el ingreso generado en el mismo año, sin que pueda aceptarse que la misma se analice frente a todos los ingresos recibidos, que por tratarse de un gasto de administración conforme al artículo 40 del referido decreto, solo puede compararse con el ingreso recibido por concepto de dividendos, como lo estableció el Consejo de Estado en la sentencia 15311 de 23 de julio de 2009, divulgada en la circular 66 de 2009 de la DIAN.

### **Contribución a la energía eléctrica**

La deducción se desconoció porque del análisis de los antecedentes legislativos de la contribución y de la sentencia C-086 de 1998 de la Corte Constitucional, ratificada por la C-766 de 2012, se estableció que su naturaleza jurídica es la de un impuesto nacional con destinación específica, que se rige por lo dispuesto en el artículo 115

del ET, según el cual solo son deducibles los impuestos de industria y comercio y predial, sin ser procedente el análisis de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET.

### **Renta gravable por recuperación de pérdidas compensadas**

A la Administración le correspondía aplicar el artículo 199 del ET, toda vez que las pérdidas declaradas en el año 2008 fueron rechazadas mediante liquidación oficial, por lo que no había lugar a su compensación en el año gravable 2009, hecho que corroboró la sentencia dictada en primera instancia en la cual se desconoció la pérdida líquida del año gravable 2008.

### **Sanción por inexactitud**

Es procedente la referida sanción porque la sociedad incluyó en la declaración datos equivocados en cuanto tomó deducciones a las que no tenía derecho, sin que se presente la aludida diferencia de criterios por cuanto las normas interpretadas y aplicadas no son confusas, oscuras o de difícil comprensión.

## **AUDIENCIA INICIAL**

El 13 de febrero de 2018, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>13</sup>. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, ni se propusieron excepciones previas, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, se dio traslado a las partes para alegar de conclusión y el litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, anuló parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, fijó la sanción por inexactitud en el 100% en aplicación del principio de favorabilidad, sin condenar en costas, con fundamento en lo siguiente<sup>14</sup>:

### **Violación del derecho de defensa**

No es de recibo la alegada vulneración pues, aunque el concepto rendido por el comité técnico no fue incorporado al expediente administrativo, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se fundó en dicho concepto, en la cual se transcribieron apartes de este y se confirmó la decisión adoptada en la liquidación oficial, como lo sugirió el comité.

### **Deducción por amortización del crédito mercantil**

El rechazo de este gasto se ajustó a derecho pues, aunque no existe norma legal que le impidiera a la demandante cambiar el método de amortización de la inversión,

desde el punto de vista fiscal existe un límite en cuanto al valor a deducir, el cual debe guardar proporcionalidad con la utilidad obtenida, en los términos del artículo 107 del ET; comoquiera que la amortización de la inversión solo podía realizarse contra la utilidad gravada según la línea de negocio a la cual se encontraba asociada la inversión, y dado que la amortización registrada por la actora resultó desproporcional a los dividendos recibidos en el año gravable 2009, es procedente su rechazo.

### **Contribución a la energía eléctrica**

Contrario a lo afirmado por la actora, la referida contribución sí corresponde a un impuesto nacional con destinación específica que, para que sea deducible, debe ajustarse a los lineamientos del artículo 115 del ET, conclusión que se ampara en lo señalado por la Corte Constitucional en la sentencia C-086 de 1998; como los únicos tributos que son deducibles del impuesto de renta son el ICA y el predial, el pago realizado a título de contribución a la energía eléctrica, no es susceptible de deducción.

### **Renta gravable por recuperación de pérdidas compensadas**

Aun cuando los actos administrativos que rechazaron la pérdida declarada en el año 2008 se encuentran en discusión, los de este litigio, en los cuales se adicionó la renta líquida por recuperación de pérdidas, están amparados por lo dispuesto en el artículo 199 del ET, disposición que no condiciona su aplicación a la firmeza del acto administrativo que modifica la pérdida declarada por la contribuyente; solo en el evento de que el Consejo de Estado anule los actos que rechazaron la pérdida declarada, podría descartarse la adición de la renta líquida por el año 2009.

De acuerdo con los antecedentes legislativos del artículo 199 del ET y con el fin de la norma, el periodo en el cual debe adicionarse la renta líquida es aquel en el cual se determinó la pérdida, es decir, en el año 2008; sin embargo, dado que la pérdida declarada en esa vigencia fue compensada en el año 2009 y, como consecuencia de ello, se disminuyó el saldo a pagar del periodo, es procedente la referida adición.

### **Sanción por inexactitud**

Es procedente su imposición conforme al artículo 647 del ET porque la actora, al incluir deducciones y pérdidas improcedentes, disminuyó la base gravable del denuncia rentístico del año 2009. Aplicó favorabilidad.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, solicitó revocarla y, en su lugar, acoger la totalidad de las pretensiones de la demanda<sup>15</sup>.

Es cuestionable la manera como el fallo apelado acogió en su literalidad la posición de la Administración, sin intentar desvirtuar los argumentos expuestos por la demandante; ejemplo de ello, es la confirmación de la sanción por inexactitud frente



a la cual omitió estudiar la eximente por diferencias de criterio alegada, evidenciada en la interpretación y aplicación del artículo 199 del ET, y cuando desconoció la contribución a la energía eléctrica, pasando por alto la jurisprudencia del Consejo de Estado con la que, de manera razonable, la sociedad sustentó su pretensión frente a esta glosa.

El Tribunal desestimó de plano la violación del derecho de defensa por parte de la DIAN al ocultar el acta del comité técnico, documento que, por mandato legal y en garantía del debido proceso, debía reposar en el expediente administrativo, y pasó por alto la confesión hecha en la contestación de la demanda, en la cual la entidad acepta que, a su arbitrio, elige si respeta o no el derecho de los contribuyentes a someter a revisión especial los recursos que cumplan los requisitos señalados en el artículo 560 [parágrafo 1, 3] del ET, la cual no es potestativa sino imperativa.

Se equivoca el *a quo* al rechazar el gasto por amortización del crédito mercantil bajo el argumento de que el mismo no cumple el requisito de proporcionalidad contemplado en el artículo 107 del ET, toda vez que no obedece a una expensa, entendida como erogación o flujo de salida de recursos, sino al reconocimiento que la ley hace del desgaste o demérito de un activo, como lo es el intangible denominado crédito mercantil.

La remisión que hace el artículo 142 del ET a la contabilidad es limitada, como lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia 17010, en cuanto solo establece que es deducible la amortización de las inversiones necesarias cuando la técnica contable ordene registrarlas como un activo; en el fallo apelado se entiende de forma antitécnica que el gasto por amortización corresponde a un flujo de salida de recursos, lo que evidencia una confusión pues entiende que como la amortización de intangibles se lleva como un gasto en el estado de resultados, su naturaleza contable y jurídica es la establecida en el artículo 40 del Decreto 2649 de 1993 y, por ende, su deducibilidad debe estudiarse a la luz del artículo 107 del ET.

La DIAN extralimitó el alcance de la remisión del artículo 142 del ET cuando se basó en el artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, norma no aplicable al caso, para acomodarla al artículo 107 del ET y defender su tesis errada, avalada por el *a quo*, y omitió de manera conveniente analizar de forma integral el artículo 66 del mismo decreto, el cual regula el tratamiento contable del crédito mercantil, su contabilización como activo intangible susceptible de demérito, y el reconocimiento de su contribución a la generación de ingresos mediante su amortización.

Las normas tributarias no establecen un criterio especial para contabilizar las amortizaciones realizadas a los intangibles, hecho que, aunque reconocen la DIAN y el *a quo*, se equivocan al rechazar la amortización con base en el análisis fraccionado y descontextualizado que hacen del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, ya que no es cierto que la sociedad no hubiera hecho la amortización de manera sistemática pues, como bien lo reconocen, en los años 2007 y 2008 lo hizo en línea recta, y en el 2009 por reducción de saldos, ambos sistemas de reconocido valor técnico por la ley fiscal, sin estar obligada a usar un determinado método, y sin que se requiera autorización de la DIAN; el cambio de sistema se hizo en observancia del inciso final del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, en armonía con

lo instruido por las Superintendencias de Sociedades y Financiera.

Resulta contrario a derecho sustentar el rechazo de la deducción en la falta de proporcionalidad, toda vez que los artículos 142 y 143 del ET no exigen este parámetro, ni que el gasto por amortización deba revisarse respecto del ingreso percibido por el activo que da lugar al registro del crédito mercantil; si se quisiera analizar la proporcionalidad del gasto respecto de los ingresos operacionales percibidos por la sociedad en el año 2009, se tiene que dicha deducción corresponde al 2% de los mismos.

El Tribunal fundamentó su decisión en la sentencia del Consejo de Estado citada en los actos acusados, la cual interpretó de manera errada, pues lo que señaló es que el crédito mercantil debe amortizarse en la medida que sea generador de ingreso, o cuando se registre una pérdida o deterioro de su valor, sin fijar en parte alguna que tales ingresos deban responder a una determinada proporción, y menos que dicha proporción deba medirse en función de los ingresos percibidos por la inversión que dio lugar a contabilizar el crédito mercantil.

La deducción cumple la totalidad de los requisitos exigidos por el artículo 142 del ET, y conforme al artículo 143 ib. y a la jurisprudencia del Consejo de Estado, podía distribuir libremente las alícuotas de amortización del intangible, siempre y cuando no lo hiciera en un término inferior a 5 años, por lo que se equivoca el Tribunal al convalidar la actuación administrativa, ya que interpreta y aplica equivocadamente el artículo 142 ib., desconoce los lineamientos vinculantes fijados por las Superintendencias de Sociedades y Financiera en sendas circulares conjuntas, y va en contravía de la pacífica y copiosa jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el tema.

No se entiende qué relación puede tener el hecho de que la demandante haya calculado una amortización acelerada en diciembre de 2009, con que la sociedad Productora de Jugos SA le haya reconocido ingresos por dividendos de \$7.000.000, ya que nada tiene que ver el método de amortización del crédito mercantil o la cuantía de ese gasto, con el monto de los ingresos que la inversión que dio lugar al mismo pueda generar en un determinado año gravable.

El *a quo* acoge la postura errada de la DIAN de rechazar las erogaciones por contribución a la energía eléctrica, con fundamento en que se trata de un impuesto no contemplado en el artículo 115 del ET, sin tener en cuenta que dicha discusión ya ha sido zanjada por el Consejo de Estado, el cual ha reconocido que cuando un contribuyente incurra en el pago de tributos, llámense tasas, impuestos o contribuciones, que no estén consagrados de manera directa en dicha norma, tiene que acreditar que se trata de expensas deducibles a la luz del artículo 107 ib., so pena de no poderlos deducir del impuesto de renta, sin que en la actuación acusada, ni en la contestación de la demanda, la Administración desvirtuara el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET, los cuales fueron acreditados por la sociedad.

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda frente a (i) el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET para la deducibilidad de la contribución a la energía eléctrica, (ii) la adición de la renta líquida por recuperación de pérdidas compensadas, y (iii) la improcedencia de la sanción por inexactitud.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación<sup>16</sup>.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda<sup>17</sup>.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada en cuanto declaró la nulidad parcial de los actos acusados en relación con la aplicación del principio de favorabilidad, y pidió reconocer la deducción de la contribución a la energía eléctrica<sup>18</sup>.

No se vulneraron el debido proceso, ni el derecho de defensa por no haberse incorporado al expediente el acta del comité técnico, toda vez que el artículo 560 [parágrafo 1] del ET no señala que el mismo sea el encargado de fallar del recurso, o que contra la revisión del comité haya lugar a interponer recursos; en el acápite de presupuestos procesales de la Resolución 004739 de 29 de junio de 2016, se hizo referencia a que el fallo fue sometido al referido comité.

Es legal el límite exigido por el *a quo* para la deducción de la amortización del crédito mercantil, ya que como los artículos 142 y 143 del ET no contemplan una proporción especial para tomarla, cabe aplicar el artículo 107 ib., norma general según la cual el gasto debe ser proporcional al ingreso generado por la inversión.

Es procedente el reconocimiento de la deducción de la contribución de la energía eléctrica por cuanto la jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que los impuestos que no son deducibles por el artículo 115 del ET, lo son si cumplen con los requisitos generales del artículo 107 ib.; se está frente a una expensa necesaria que tiene relación con la actividad productora de renta de la sociedad, porque para desarrollarla requiere energía eléctrica, y es proporcional con las rentas de la contribuyente, lo cual no ha sido desvirtuado.

No se atenta contra los principios de equidad y justicia tributaria al incrementar las rentas por recuperación de pérdidas compensadas en el año 2009, por el hecho de no haber una decisión final respecto a los actos liquidatorios del año 2008; como la pérdida declarada en dicho año fue compensada en el periodo gravable 2009, constituye renta líquida gravable en el mismo.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009, presentada por GASEOSAS COLOMBIANAS SAS.

<sup>16</sup> Fls. 278 a 282 c.p. 2

<sup>17</sup> Fls. 283 a 295 c.p. 2

<sup>18</sup> Fls. 312 a 317 c.p. 2

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, se debe establecer si hubo violación del derecho de defensa por no allegarse al expediente el acta de reunión del comité al que alude el artículo 560 del ET. Determinado lo anterior, se analizará la procedencia o no de (i) la deducibilidad de la amortización del crédito mercantil, (ii) la deducibilidad de la contribución a la energía eléctrica, (iii) la adición de la renta líquida por recuperación de pérdidas compensadas, y (iv) la imposición de la sanción por inexactitud.

### **Violación del derecho de defensa**

Para la recurrente, el Tribunal desestimó de plano la alegada vulneración, la cual se dio cuando la DIAN ocultó el acta del comité técnico, documento que, por mandato legal y en garantía del debido proceso, debía reposar en el expediente administrativo, y pasó por alto la confesión hecha en la contestación de la demanda, según la cual la entidad elige si respeta o no el derecho de los contribuyentes a someter a revisión especial los recursos que cumplan los requisitos señalados en el artículo 560 [parágrafo 1, 3] del ET, la cual no es potestativa sino imperativa.

Para resolver este cargo, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en distintas providencias<sup>19</sup>, según el cual la omisión del acta no invalida la actuación proferida por la autoridad competente.

Si bien es cierto, en el expediente no obra el «acta» en la que conste la intervención del comité técnico -la cual fue allegada por la demandada de manera parcial con los alegatos de conclusión en primera instancia<sup>20</sup>-, también lo es que el parágrafo del artículo 560 del ET señala que dicho comité realizará una «revisión» del expediente, previo a que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos profiera la decisión correspondiente, la cual es la competente para expedir este tipo de actos.

Se observa que en el acápite de presupuestos procesales de la Resolución 004789 de 29 de junio de 2016 se puso de presente que «[e]l presente fallo fue sometido al Comité Técnico a que se refiere el parágrafo del artículo 560 del Estatuto Tributario<sup>21</sup> a solicitud de la recurrente, teniendo en cuenta que la cuantía discutida por valor de \$17.659.393.000 supera el valor de los diez mil (10.000) UVT a la fecha de interposición del recurso el 01 de septiembre de 2015 [...]»<sup>22</sup>.

Adicional a lo anterior, la Sección ha dicho que la omisión de revisión del Comité Técnico «no tiene la virtud de anular los actos demandados, máxime cuando esta circunstancia no está expresamente consagrada en las causales de nulidad del artículo 730 del ET»<sup>23</sup>, razón por la cual, no prospera el cargo.

<sup>19</sup> Sentencias del 10 de octubre de 2019, Exp. 23096, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 5 de marzo de 2020, Exp. 22744, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 29 de abril de 2021, Exp. 22230, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

<sup>20</sup> Fís. 191 a 193 c.p. 1

<sup>21</sup> Modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 que señala: “[c]uando se trate del fallo de los recursos a que se refiere el numeral 3, previamente a la adopción de la decisión y cuando así lo haya solicitado el contribuyente, el expediente se someterá a la revisión del Comité Técnico que estará integrado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado, el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, el Jefe de la Oficina Jurídica o su delegado y los abogados ponente y revisor del proyecto de fallo”. El numeral 3 en cita dispone: “[c]uando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca”. En este caso, el Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008.

### **Deducibilidad de la amortización del crédito mercantil**

En la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, la actora registró en los gastos operacionales de administración la suma de \$5.626.580.000, correspondiente a la amortización del crédito mercantil adquirido en el año 2007, por la compra de acciones de la sociedad Productora de Jugos SA, equivalentes al 20% de participación<sup>24</sup>.

De acuerdo con los comprobantes de contabilidad allegados, en la cuenta 1205200102 "OTRAS SOCIEDADES" registró la suma de \$6.478.535.501, y en la cuenta 160510001 "CRÉDITO MERCANTIL ADQUIRIDO" la suma de \$9.377.632.707, para un total de \$15.856.168.208<sup>25</sup>. Durante los años 2007, 2008 y hasta noviembre de 2009, la amortización se efectuó por el método de línea recta a 20 años, y en diciembre de 2009, se cambió por el de reducción de saldos a 5 años, es decir, sin aplicar una alícuota porcentual igual.

La Administración rechazó este gasto al cuestionar el cambio de método de amortización, y considerar que no reunió los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET, en cuanto no guardó proporcionalidad con el ingreso generado por la actividad, el cual ascendió a \$7.000.000, de acuerdo con el certificado de dividendos pagados por la sociedad Productora de Jugos SA., según lo establecido por el Consejo de Estado en la sentencia 15311 de 23 de julio de 2009, divulgada en la circular 66 de 2009 de la DIAN, posición avalada por el *a quo*.

Para la recurrente, el Tribunal se equivoca al rechazar el gasto por amortización del crédito mercantil bajo el argumento de que el mismo no cumple el requisito de proporcionalidad contemplado en el artículo 107 del ET, toda vez que los artículos 142 y 143 del ET, normas aplicables al caso, no exigen este parámetro, ni que el gasto por amortización deba revisarse respecto del ingreso percibido por el activo que dio lugar al crédito mercantil el cual, si se analizara frente a los ingresos operacionales percibidos por la sociedad en el año 2009, correspondió al 2% de los mismos.

Afirma que no es cierto que la sociedad no hubiera hecho la amortización de manera sistemática pues, en los años 2007 y 2008 lo hizo en línea recta, y en el 2009 por reducción de saldos, ambos sistemas de reconocido valor técnico por la ley fiscal, sin estar obligada a usar un determinado método, y sin que requiriera autorización de la DIAN; el cambio de sistema se hizo en observancia del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, en armonía con los lineamientos establecidos en la circular externa 011 de 2005 de las Superintendencias de Sociedades y hoy Financiera.

Como lo precisó la Sección en la sentencia por medio de la cual unificó la jurisprudencia sobre el entendimiento y alcance del artículo 107 del ET<sup>26</sup>, para el periodo discutido, nada preveía expresamente el ordenamiento en cuanto al tratamiento tributario del crédito mercantil pagado en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés social, lo cual solo ocurrió con la expedición de las Leyes 1607 de 2012 (al adicionar el artículo 143-1 al ET) y 1819 de 2016 (al modificar los

<sup>24</sup> Fls. 702 a 712 c.a. 4

<sup>25</sup> Fls. 709 y 710 c.a. 4

<sup>26</sup> Sentencia del 26 de noviembre de 2020, 2020CE-SUJ-4-005, Exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

artículos 74 y 143 del ET). De manera que las consecuencias tributarias de ese hecho económico eran dictadas por los entonces vigentes artículos 142 y 143 del ET, los cuales establecían, en su orden, lo siguiente:

**«Artículo 142. Deducción por amortización de inversiones. Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueran de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.**

*Se entiende por **inversiones necesarias amortizables** por este sistema, los **desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito** y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.*

**Artículo 143. Modificado L. 223/1995, art. 91. Término para la amortización de inversiones.** *Las **inversiones** a que se refiere el artículo precedente **pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años**, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. En el año o período gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión.*

**Inc. 2°. Modificado L. 685/2001, art. 236.** *Cuando se trate de los costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables, la amortización podrá hacerse con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta en un término no inferior a cinco (5) años. Cuando las inversiones realizadas en exploración resulten infructuosas, su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes.*

*Para los casos diferentes de los previstos en el inciso precedente, en los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos los cuales se obligue a transferir durante el convenio o al final del mismo, como en el caso de los contratos de concesión, riesgo compartido o "joint venture", el valor de tales inversiones deberá ser amortizado durante el término del respectivo contrato, hasta el momento de la transferencia. La amortización se hará por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales. En lo relacionado con el contrato de concesión para infraestructura, el sistema de amortización aquí previsto rige solamente para los que se suscriban a partir de la vigencia de la presente ley». (Se resalta).*

En la sentencia de 19 de agosto de 2010<sup>27</sup>, que se reitera en esta oportunidad, se señaló que las referidas normas regulaban el tratamiento tributario aplicable a la amortización de inversiones realizadas para fines del negocio. En la primera disposición (142 ET), se definió el concepto de inversión amortizable y se aclaró que, para que dichas erogaciones sean deducibles, de acuerdo con la técnica contable «*deben registrarse como activos para ser amortizados en más de un año, o tratarse como diferidos*», sin que se le adjudique a la normativa contable la regulación referente a la amortización, la cual, para efectos fiscales, se señalaba en el artículo 143 del ET.

En efecto, el artículo 143 ib., en la redacción vigente para el periodo discutido, contiene en forma independiente y separada los requisitos para la amortización de cada una de las situaciones allí expuestas. Es así como en el inciso primero se refiere a las inversiones descritas en el artículo 142 del ET, como el crédito mercantil, las

cuales *«pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior»*.

Expone luego, en los incisos 2 y 3 *casos especiales de amortización diferentes al general*, para los cuales determina requerimientos particulares. En el inciso 2, se refiere a los *«costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables»*, evento en el que la amortización puede hacerse *«con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta, en un término no inferior a cinco (5) años»*; y el inciso 3 se refiere concretamente a *«los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos como los contratos de concesión, riesgo compartido o “joint venture”»*, casos en los cuales el término para amortizar se circunscribe a la duración del contrato hasta el momento de la transferencia, y, para éste sí ordena que la amortización se lleve a cabo por los *«métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales»*.

Como se infiere de la norma en comento, las exigencias requeridas para los casos especiales contenidos en los incisos segundo y tercero, no son aplicables a las inversiones generales efectuadas para los fines del negocio de que trata el inciso primero, el cual no exige la aplicación de un método específico, ni que para su cambio se requiera autorización de la DIAN, ni tampoco la utilización de una alícuota uniforme durante el término amortizable; la disposición solo señala el **término para efectuar la amortización que no puede ser inferior a 5 años**, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior, razón por la cual no tiene asidero legal el cuestionamiento planteado por la Administración frente al cambio de método de amortización, respecto del cual solo le competía verificar que se hubiera efectuado en el término previsto en el artículo 143 [inc. 1] del ET, aspecto que no fue cuestionado en la actuación acusada.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación del artículo 107 del ET, se pone de presente que la Sección, en la sentencia por medio de la cual unificó la jurisprudencia sobre el entendimiento y alcance de esta norma<sup>28</sup>, precisó que **«el crédito mercantil pagado en la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés social es amortizable fiscalmente, bajo el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 107, 142 y 143 del ET y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 177-1 del mismo cuerpo normativo»**.

Es decir que, contrario a lo afirmado por la actora, para la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil, no solo se debe verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por los artículos 142 y 143 del ET, sino también los consagrados en el referido artículo 107 ib., de los cuales la Administración solo objetó el de proporcionalidad respecto a los ingresos generados (dividendos) por la inversión que dio lugar al crédito mercantil.

En la sentencia de unificación se dijo que *«[...] el artículo 142 del ET, en la versión de entonces, no condicionó la amortización del crédito mercantil a la percepción de dividendos gravados respecto de la entidad adquirida, utilidad gravable o renta líquida ordinaria por parte de la compañía adquirente; sin perjuicio de que «las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad»*, de que trata el artículo 142 ibidem, teleológicamente **propendan por**

**conservar, proteger o aumentar la capacidad productora de renta. Tampoco estima la Sala que**

<sup>28</sup> Sentencia del 26 de noviembre de 2020, 2020CE-SUJ-4-005, Exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

15

**la inversión en el crédito mercantil sea calificada por el mencionado artículo 142 como un costo** y, por ende, solo pueda disminuir los ingresos a los que se imputa (artículos 26 y 89 del ET), pues la **amortización** fiscal del **crédito mercantil** corresponde a una **deducción** que se **detrae** de la **renta bruta** del contribuyente. [...] **La relación de causalidad de la expensa** con la actividad productora de renta (107 del ET) y **el carácter de «inversión necesaria** para los fines del negocio o actividad» (142 del ET), **como los otros requisitos** que se derivan de aquellas normas [artículos 107, 142 y 143 del ET], **no condicionan la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil a la percepción de dividendos gravados** por parte de la controlante. La **admisibilidad** de esa **deducción** encuentra fundamento en la **vinculación de un intangible a la actividad económica** desarrollada por el sujeto pasivo, **previando razonablemente que el mismo contribuya a la generación de renta**». (Se resalta)

En consecuencia, como la deducibilidad de la amortización del crédito mercantil no está supeditada a que la inversión produzca dividendos o utilidades gravadas durante el periodo imponible en que dicho concepto aminore la base gravable del impuesto sobre la renta, bastará acreditar que la erogación contribuyó, directa o indirectamente, al desarrollo, conservación o aumento de la actividad productora de renta de la compañía, es decir a la obtención de ingresos o, en su defecto, a facilitar su generación, de modo que **no resulte indispensable probar una correlación entre expensas incurridas y rentas generadas**.

En el *sub examine*, los estados financieros de la demandante dan cuenta de que la inversión que dio lugar al crédito mercantil ha contribuido a la generación de ingresos, no solo asociados a la inversión realizada de la cual se percibieron dividendos gravados en la suma de \$7.000.000, según la certificación expedida por la sociedad Productora de Jugos SA<sup>29</sup>, sino a las ventas de bebidas, actividad principal de la sociedad, las cuales pasaron de \$306.894 millones en el año 2008 a \$348.153 millones en el año 2009, lo cual es indicativo de que la *erogación contribuyó al desarrollo, conservación o aumento de la actividad productora de renta de la compañía*, razón por la cual no se advierte la alegada falta de proporcionalidad del gasto de amortización de \$5.626.580.000 la cual, frente al total de ingresos brutos operacionales declarados en el año 2009 en cuantía de \$366.491.331.000, representó el 2%.

En virtud del análisis precedente, y dado que no se discute el cumplimiento de los demás requisitos previstos en los artículos perentorios para la amortización fiscal del crédito mercantil en el año gravable, la Sala encuentra probada la procedencia de dicha deducción, por lo que prospera el cargo de apelación.

### **Deducibilidad de la contribución de energía eléctrica**

Para la Administración y el *a quo* lo pagado por concepto de contribución de energía eléctrica por un valor total de \$324.678.000 (distribuido en: gastos operacionales de administración \$8.783.000, gastos operacionales de ventas \$5.178.000 y en costos de ventas \$310.717.000) no es deducible, toda vez que los únicos impuestos que se pueden detraer de la renta son los listados en el artículo 115 del ET, por lo que al tener el referido gravamen la naturaleza de un impuesto, según la sentencia C-086 de 1998, no le es extensible el tratamiento previsto en la norma.



La apelante considera que esta erogación debe ser analizada a la luz del artículo 107 del ET, y no del 115 ib., ya que al cumplir con los requisitos de causalidad, necesidad

<sup>29</sup> Fl. 315 c.a. 2

y proporcionalidad debía ser aceptada como deducible.

Teniendo en cuenta que la Sala ya se ha pronunciado sobre la deducibilidad de esta erogación, reiterará el criterio expuesto, entre otras, en la providencia del 3 de junio de 2021<sup>30</sup>.

«En primer lugar, la Sala pone de presente que el referido tributo tiene origen en el artículo 47 de la Ley 143 de 1994<sup>31</sup>, que estableció una obligación a cargo de usuarios residenciales de estratos altos y los usuarios no residenciales para subsidiar los consumos de subsistencia de los usuarios residenciales de menores ingresos. Sobre dicho gravamen la Corte Constitucional ha juzgado que el mismo comporta la naturaleza de un impuesto con destinación específica de conformidad con sus particularidades (sentencias C-086 de 1998 y C-766 de 2012).

Respecto la deducibilidad del tributo en discusión, la posición mayoritaria de esta Sección ha sostenido<sup>32</sup> que el hecho de que el artículo 115 del ET se refiera solo a ciertos impuestos como deducibles, no impide que dicho tratamiento sea extensible a otros, a condición de que cumplan los requisitos del artículo 107 ibidem. Así, frente a la contribución de energía eléctrica y gas, se ha juzgado que su deducibilidad «está dada en función de que la empresa debe incurrir regularmente en el pago de esa expensa como consecuencia de la actividad económica que desarrolla y que le exige el cumplimiento de esa carga pecuniaria para el normal funcionamiento de la misma». En ese contexto, se ha concluido que «no es aplicable, entonces, el artículo 115 del ET, que se refiere a los impuestos pagados que son deducibles, por lo que es indiferente analizar la naturaleza jurídica de dichas contribuciones. La norma aplicable es la general de procedencia de las deducciones, esto es, el artículo 107 del ET, conforme con la cual el pago de las contribuciones en mención por el periodo en discusión es deducible».

Así, como en el *sub examine* la Administración solo cuestionó la deducibilidad de la contribución de energía eléctrica por no estar listada en el artículo 115 del ET, y no por el incumplimiento de los requisitos del artículo 107 ib., la expensa incurrida por dicho concepto en la suma de \$324.678.000 es deducible.

### **Renta gravable por recuperación de pérdidas compensadas**

En virtud del artículo 199 del ET, la DIAN incluyó en los ingresos no operacionales como renta líquida por recuperación de deducciones la suma de \$38.040.915.000<sup>33</sup>, señalada en el renglón “compensaciones”, correspondiente a la pérdida declarada en el año 2008 -anterior al discutido-, la cual fue rechazada mediante la liquidación oficial de revisión 312412013000026 de 20 de marzo de 2013<sup>34</sup>, decisión avalada por el *a quo*.

El referido acto liquidatorio y su confirmatorio<sup>35</sup>, fueron demandados ante esta jurisdicción en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, proceso judicial que culminó con la sentencia dictada por esta Sección el 29 de abril de 2020, dentro del proceso 23307<sup>36</sup>, en la cual se revocó el fallo de primera instancia para (i) declarar la nulidad parcial de los actos administrativos y (ii) fijar, a título de restablecimiento del derecho, la liquidación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2008<sup>37</sup>, así:

<sup>30</sup> Exp. 24339, CP. Julio Roberto Piza Rodriguez

<sup>31</sup> La regulación legal de la contribución especial en el sector eléctrico fue posteriormente desarrollada mediante las Leyes 223 de 1995 (artículo 97), 228 de 1996 (artículo 5), 633 de 2000 (artículo 13) y 1430 de 2010 (artículo 2).

<sup>32</sup> Entre otras, en las sentencias del 4 de marzo de 2010 y del 15 de abril de 2010, Exp. 16557 y 17905, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 21 de mayo de 2020 y del 17 de septiembre de 2020, Exp. 23083 y 23705, CP: Milton Chaves García.

<sup>33</sup> Pérdida declarada en el año gravable 2008 (\$36.917.209.000), reajustada fiscalmente para el año 2009 (\$1.123.706.000)

<sup>34</sup> FIs. 821 a 855 c.a. 5

<sup>35</sup> Resolución 900.110 de 14 de abril de 2014

<sup>36</sup> CP. Milton Chaves García.

<sup>37</sup> En aplicación del principio de favorabilidad, fijó la sanción por inexactitud en el 100% y levantó la liquidada con base en el

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN ADMINISTRACIÓN	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
TOTAL IMPA CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$ 947.272.000	\$ 4.779.360.000	\$ 4.779.360.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	-	-	-
SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP / SALDO FVR PER FIS ANT	-	-	-
AUTORRETENCIONES	-	-	-
OTROS CONCEPTOS	\$ 3.632.015.000	\$ 3.632.015.000	\$ 3.632.015.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$ 3.632.015.000	\$ 3.632.015.000	\$ 3.632.015.000
ANTICIPO PARA EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	-	-	-
SALDO A PAGAR POR IM	-	\$ 1.147.345.000	\$ 1.147.345.000
SANCIONES	-	\$ 25.623.632.000	\$ 3.832.088.000
TOTAL SALDO A PAGAR	-	\$ 26.770.977.000	\$ 4.979.433.000
TOTAL SALDO A FAVOR	\$ 2.684.743.000	-	-

Con la anterior liquidación, se rechazó de manera definitiva la pérdida declarada por la actora (\$36.917.209.000), y se determinó una renta líquida de \$14.482.908.000, sobre la cual se calculó el impuesto a cargo (\$4.779.360.000).

Ahora bien, las partes coinciden en reconocer que es procedente la recuperación de una pérdida compensada que, a la postre, fue modificada o rechazada, con lo cual la discusión se centra en determinar en qué año debe incluirse la adición de la renta líquida por este concepto.

Para resolver, es necesario hacer las siguientes precisiones:

En la sentencia del 15 de mayo de 1998 proferida dentro del proceso 8810<sup>38</sup>, 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 señalaba, en cuanto a la recuperación de pérdidas, 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 ET<sup>39</sup>, teniendo en cuenta lo señalado en la exposición de motivos contenida en el proyecto de ley 98 de 1986<sup>40</sup>, 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

artículo 647-1 del ET, según lo señalado en la parte motiva de tal providencia.

<sup>38</sup> CP. Daniel Manrique Guzmán

<sup>39</sup> **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».

<sup>40</sup> Como se expresó en la sentencia del 24 febrero de 2022, Exp. 24394, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

18

*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»<sup>41</sup>.*

Si bien es cierto que la actual redacción del artículo 199 del ET no consagró la salvedad que contenía el artículo 23 de la Ley 9 de 1983, también lo es que 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 recuperación de deducciones en el año en que se modificó o determinó de manera definitiva la pérdida fiscal<sup>42</sup>.

En el *sub examine* se encuentra probado que, en la sentencia del 29 de abril de 2020, proferida dentro del proceso 23307<sup>43</sup>, se confirmó el rechazo de la pérdida fiscal, y se liquidó de manera definitiva el impuesto sobre la renta por el año gravable 2008 a cargo de la actora.

Así las cosas, en virtud del artículo 199 del ET, Gaseosas Colombianas SAS deberá incluir en su denuncia rentística del año 2020, como renta líquida por recuperación de deducciones, la pérdida compensada de manera improcedente en el periodo gravable 2009 (\$38.040.915.000).

### **Sanción por inexactitud**

En la liquidación oficial de revisión, la Administración consideró que «la sociedad **GASEOSAS COLOMBIANAS SA** con NIT. **860.005.265-8**, incurrió en inexactitud sancionable en su declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2009, por registrar deducciones y/o costos por concepto de amortización del crédito mercantil e inclusión de la contribución a la energía no procedentes fiscalmente [...]»<sup>44</sup>. Como en esta instancia se demostró la procedencia de las erogaciones solicitadas por la actora como deducción, no hay lugar a la imposición de la referida sanción.

Conforme a lo expuesto, se modificará la sentencia apelada<sup>45</sup> para declarar la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2009 presentada por la actora.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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,

<sup>41</sup> Anales del Congreso, AÑO XXIX-No. 116, jueves 23 de octubre de 1986, pg. 14.

<sup>42</sup> En este sentido, entencia del 24 febrero de 2022, Exp. 24394, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>43</sup> CP. Milton Chaves García.

<sup>44</sup> Fl. 894 c.a. 5

<sup>45</sup> Que había anulado parcialmente los actos acusados y aplicado favorabilidad en la sanción por inexactitud, sin condenar en costas por no haberse causado ni demostrado.

## FALLA

**1.- MODIFICAR** la sentencia del 7 de febrero de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, la cual queda así:

*«PRIMERO. ANULAR la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000027 del 1 de julio de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y su confirmatoria, la Resolución 004789 del 29 de junio de 2016, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.*

*SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2009 presentada por GASEOSAS COLOMBIANAS SAS.*

*TERCERO: Sin condena en costas.»*

**2.-** Sin condena en costas en esta instancia.

**3.-** Reconocer personería al abogado Gustavo Adolfo Mosquera Abello, como apoderado de la entidad demandada, en los términos del poder conferido que obra en el folio 286 del c. p. 2.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente  
Aclara voto

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

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Salva voto parcial