



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

**MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., diecinueve (19) de marzo de dos mil veintiséis (2026)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2021-00420-01 (28801)
<b>Demandante</b>	BEST LUCK S.A EN REORGANIZACIÓN
<b>Demandada</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Impuesto sobre la renta para la equidad CREE. Año 2014. Proceso de reorganización. Liquidación de aforo. Carga de la prueba para determinación de las bases en la liquidación de aforo.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sección decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandantes y demandada contra la sentencia del 26 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B<sup>1</sup>, que resolvió lo siguiente:

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900017 de 19 de febrero de 2020, por medio de la cual se determinó el impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2014 y la Resolución nro. 1940 de 25 de marzo de 2021, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Aforo nro. 900017. Sin lugar a condena en costas en cuanto no se comprobó su causación dentro del proceso.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2014 de BEST LUCK S.A. EN REORGANIZACIÓN el valor determinado en la liquidación efectuada por este tribunal en la parte motiva de esta providencia. (...)

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 14 de mayo de 2015, la sociedad Best Luck S.A en Reorganización (BEST LUCK) presentó la declaración del Impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2014, liquidando saldo a pagar por concepto de impuesto, anticipo de sobretasa y sanciones<sup>2</sup>. Esta declaración fue presentada sin pago.

El 4 de marzo de 2016, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) profirió el auto declarativo 312382016000003<sup>3</sup>, señalando que, bajo el parágrafo del artículo 27 de la Ley 1607 de 2012, la declaración se tiene como no presentada.

El 3 de noviembre de 2016, la Administración emitió el emplazamiento para declarar 900015<sup>4</sup>, indicándole a BEST LUCK que tenía el plazo de un mes para cumplir con la obligación de presentar la declaración de CREE del 2014, y que, vencido el término

<sup>1</sup> Samai de Tribunal, índice 2. Expediente Digital. Escrito de demanda. Documento en formato .pdf denominado «3\_ED\_DEMANDAY\_DEMANDAANEXOS(.PDF) NroActua 2»

<sup>2</sup> Folio 17, Caa.

<sup>3</sup> Folio 6, Caa.

<sup>4</sup> Folio 106, Caa.



sin que se hubiese presentado la misma procedería aplicar la sanción por no declarar. El 14 de marzo de 2018, la DIAN profirió la resolución sanción 900006<sup>5</sup>, imponiéndole a BEST LUCK sanción por no haber presentado la declaración.

El 19 de febrero de 2020, la DIAN expidió la liquidación oficial de aforo 900017<sup>6</sup>, en la que determinó el CREE del año gravable 2014 a cargo de BEST LUCK, sin tener en cuenta costos y deducciones, por cuanto estimó como no probados los mismos. Dicho acto fue confirmado mediante resolución 1940<sup>7</sup> del 25 de marzo de 2021 que resolvió el recurso de reconsideración<sup>8</sup>.

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>9</sup>:

**PRIMERO:** que se declare que el impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año 2014 se causó el 31 de diciembre del año 2014.

**SEGUNDO:** que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial de Aforo N. 900017, por medio de la cual se determinó el impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año 2014;
- Resolución Número 1940 por la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Aforo No. 900017.

**TERCERO:** que, como consecuencia de la anterior declaratoria, se le ordene a la DIAN lo siguiente:

- Que se abstenga de iniciar cualquier proceso de cobro con base en la Liquidación Oficial de Aforo N. 900017;
- Que en caso de que haya cobrado cualquier suma con base en la Liquidación Oficial de Aforo N. 900017, le restituya los dineros al contribuyente;

**CUARTO:** Que se condene a la parte demandada al pago de las costas conforme lo establecido en el artículo 188 del C.P.A.C.A., en concordancia con los criterios de aplicación de las tarifas establecidas para este tipo de cuota litis en lo atinente a las agencias en derecho.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 83, 95 (numeral 6), 363 de la Constitución Política; 1, 4, 7, 40, 50 (numeral 13), 71 de la Ley 1116 de 2006; 21 de la Ley 1607 de 2012; 45 y 746 del Estatuto Tributario. Sustentó la violación de las normas en los siguientes hechos y fundamentos.

### 1. El proceso de determinación desatendió las normas relacionadas con el proceso de reorganización empresarial de la Ley 1116 de 2006.

Explicó que, después de presentar de manera oportuna la declaración de CREE del año gravable 2014, entró en el proceso de reorganización empresarial de la Ley 1116 de 2006, por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial, de

<sup>5</sup> Folio 149, Caa.

<sup>6</sup> Folio 189, Caa.

<sup>7</sup> Folio 218, Caa.

<sup>8</sup> Folio 200, Caa.

<sup>9</sup> Samai de Tribunal, índice 2. Expediente Digital. Escrito de demanda. Documento en formato .pdf denominado «3\_ED\_DEMANDAY\_DEMANDAANEXOS(.PDF) NroActua 2»



acuerdo con el auto admisorio 400-015648 de la Superintendencia de Sociedades del 20 de noviembre de 2015.

Indicó que dentro de ese proceso concursal, la superintendencia remitió el proyecto de calificación y graduación de créditos, incluyendo el correspondiente a la declaración de CREE del 2014, punto que fue objetado por la DIAN, quien indicó que, conforme al artículo 27 de la Ley 1607 de 2012 y al artículo 580 del Estatuto Tributario, esa declaración debía tenerse como no presentada por no haberse pagado, y que, por tanto, la obligación fiscal no debía reconocerse en la reorganización como saldo de capital vencido, sino como contingencia, proyectándose su pago en el flujo de caja. Explicó que, en esa misma oportunidad, la Administración advirtió que habría futuros requerimientos incluyendo sanciones, así que la cuantía debía ser superior a la inicialmente declarada.

Agregó que, el 15 de junio de 2016, en la audiencia de resolución de objeciones, la superintendencia aceptó parcialmente la objeción de la DIAN, precisando que los créditos causados antes de la apertura del proceso debían someterse al trámite concursal y advirtiendo que, aunque la Administración podía adelantar actuaciones de determinación, no podía iniciar acciones de cobro.

En línea con lo anterior, sostuvo que la DIAN desatendió varios artículos de la Ley 1116 de 2006, así:

- El artículo 1 (objetivo del proceso de reorganización empresarial), porque con su actuar la Administración buscó evitar que se cumpliera con la finalidad de preservar la empresa viable. Al objetar el crédito correspondiente al CREE de 2014, causado antes de la entrada al proceso concursal, la DIAN persiguió que este se pague como un gasto de administración y no dentro de los créditos graduados y calificados, lo cual pone en riesgo la viabilidad de BEST LUCK.
- El artículo 4 (principios del régimen de insolvencia, especialmente el del tratamiento equitativo a todos los acreedores que concurren al proceso de insolvencia), porque al presentar objeciones para que se le pague como un gasto de administración, y no como un crédito graduado y calificado, la Administración pretendió obtener una ventaja injustificada frente al resto de los acreedores. Esto, especialmente si se considera que el CREE se causó el 31 de diciembre de 2014, y, por tanto, debía ser parte del acuerdo de reorganización, dado que ella fue admitida a este el 20 de noviembre de 2015.
- El artículo 40 (obligatoriedad de los acuerdos de reorganización tanto para el deudor, como para los acreedores, incluyendo quienes no hayan participado en la negociación), porque cuando la DIAN objetó el crédito, que ya había sido graduado y calificado e inició el proceso de determinación, lo hizo para tener un título para cobrar la obligación fiscal abstrayéndose de la obligación de recibir el pago de su acreencia en los términos del acuerdo concursal.
- Los artículos 7 y 50 (numeral 13) (principio de prevalencia de las normas concursales), porque, a pesar de que con el recurso de reconsideración se le puso de presente a la DIAN los problemas que tenía el proceso de determinación del impuesto a la luz del proceso concursal, esta insistió en que su actuar era correcto porque la Ley 1116 no contemplaba la pérdida de su capacidad de fiscalización durante la etapa de reorganización. Citó la Sentencia C-006 de 2018 de la Corte Constitucional.
- El artículo 71 (las obligaciones causadas después de la fecha de inicio del proceso de insolvencia serán gastos de administración y tendrán preferencia en su pago sobre aquellos objeto del acuerdo de reorganización), porque, con los actos demandados, la DIAN formalizó su pretensión ilegítima, que fue la de tener un título para cobrar obligaciones que fueron causadas antes de la admisión al proceso concursal. Reiteró que el impuesto se había causado a 31 de diciembre de 2014, antes de la admisión a ese proceso.



**2. Se ignoró el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, según el cual el impuesto se entiende causado al finalizar el período gravable.**

Afirmó que la DIAN confunde la causación del tributo con el proceso de determinación, y, con ello viola el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012, de acuerdo con el cual el CREE se causa a 31 de diciembre de cada año, y, en su caso, del 2014.

Señaló que la violación del artículo 71 de la Ley 1116 está conectada con esto, pues, en violación del artículo 21 *ibidem*, la DIAN concluyó que esta obligación fiscal debía tratarse como un gasto de administración, porque si bien el hecho imponible es anterior a la apertura del proceso de reorganización (31 de diciembre de 2014), la liquidación oficial de aforo, en donde se determinó la obligación tributaria, fue proferida con posterioridad a la apertura del proceso de reorganización.

**3. Se aplicó de forma conveniente la presunción de veracidad del artículo 746 del Estatuto Tributario, pues se tomaron como ciertos los ingresos, pero no los costos y deducciones. Se ignoró el artículo 45 *ibidem*.**

Sostuvo que la DIAN aplicó parcialmente el artículo 746 del Estatuto Tributario (presunción de veracidad), pues con base en esa norma, utilizó la contabilidad de BEST LUCK y la información consignada en la declaración privada presentada originalmente para tomar como válidos los ingresos, pero no para establecer los costos y los gastos, con lo cual aplicó esa norma sólo para determinar un mayor impuesto, pero no para liquidarlo atendiendo su realidad económica.

Evidenció que la DIAN tomó como parte de los ingresos, aquellos contabilizados y declarados por concepto de siniestros, pero que decidió no incluirlos como ingresos no constitutivos, ignorando lo ordenado en el artículo 45 del Estatuto Tributario.

**4. La DIAN desconoció el postulado de la buena fe del artículo 83 de la Constitución Política.**

Señaló que la demandada desconoció en dos sentidos el postulado del artículo 83 de la Constitución, según el cual las actuaciones de los particulares y la administración deben ceñirse al postulado de la buena fe.

Por una parte, porque durante el proceso concursal ella incluyó, de buena fe y en favor de la DIAN, el crédito del CREE de 2014, por tratarse de una obligación causada antes de su admisión al proceso de reorganización, pese a lo cual la demandada decidió proferir un auto declarativo para tener como no presentada la declaración, reiterando posteriormente, y en violación a la ley, que se trataba de obligaciones causadas con posterioridad a la apertura del proceso concursal. Y, por otra, porque en la liquidación oficial de aforo la Administración utilizó la contabilidad y la declaración privada del año 2014 como plena prueba para determinar los ingresos, pero las desconoció para efectos de costos y deducciones, al fijarlos en cero.

**5. La DIAN desconoció los principios de justicia y equidad y de capacidad contributiva de los artículos 95 y 363 de la Constitución Política.**

Primero, explicó que el artículo 95 de la Constitución Política establece la obligación de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado y que el 363 *ibidem* señala que las actuaciones de los intervinientes del sistema tributario deben estar guiadas por los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Afirmó que



la Administración ignoró ambos preceptos al determinar un tributo con posterioridad a su graduación y calificación dentro de un proceso concursal; indicó que se ignoró la realidad económica de los negocios, pues no es posible obtener los ingresos que tuvo en 2014, sin incurrir en ningún tipo de costo ni deducción.

## 6. Los actos administrativos adolecen de falsa motivación.

Sostuvo que los actos administrativos fueron falsamente motivados, toda vez que la demandada tuvo en cuenta hechos que no ocurrieron o no fueron demostrados. Afirmó que no es verdad que: (i) el CREE del año 2014 se hubiera causado cuando la Administración profirió la liquidación oficial de aforo, pues ese impuesto se causó el 31 de diciembre del 2014; (ii) el costo hubiera sido de cero durante el 2014, dado que es imposible tener el nivel de ingresos por ventas que se incluyó en la contabilidad y la declaración (tomado como cierto por la DIAN), sin haber incurrido en costos. Agregó que esos costos estaban reflejados en la declaración de renta del año 2014, la cual nunca fue cuestionada por la DIAN y se encuentra en firme; (iii) el valor de los ingresos netos de BEST LUCK durante el 2014 hubiera sido el indicado en la liquidación de aforo, sino que el valor correcto era el indicado en la declaración de renta, la cual no fue cuestionada; (iv) el valor de la renta bruta no era cierto, pues para su cálculo la DIAN no consideró los costos debidamente determinados por ella.

Finalizó señalando que es falsa la afirmación de la Administración sobre que (v) las deducciones del período 2014 debían ser cero (0) porque los registros contables del Balance de Prueba y los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2014 certificados dan cuenta de las deducciones que tuvo.

### Oposición de la demanda

La Administración<sup>10</sup> se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

En cuanto a la supuesta violación de las normas **relacionadas con el proceso de reorganización empresarial de la Ley 1116 de 2006**, señaló que ni la Ley 1116 de 2006 ni el Estatuto Tributario consagran disposición que limite sus facultades de fiscalización y determinación respecto de sociedades que se encuentran en proceso de reorganización. Recordó que era un hecho no discutido que BEST LUCK presentó la declaración del CREE del año 2014 de manera extemporánea y sin pago, la cual se consideró como no presentada, por lo cual profirió emplazamiento para declarar y propuso la sanción correspondiente, sin que la demandante hubiera dado respuesta.

Precisó que se encontraba plenamente facultada para determinar el tributo dejado de declarar, con independencia del proceso concursal, y explicó que la liquidación oficial de aforo se ciñó a las disposiciones del Estatuto Tributario. Agregó que BEST LUCK pretende generar confusión entre el proceso de determinación tributaria y el proceso de cobro, siendo que el primero no hace parte del segundo, sino que tiene por objeto determinar el impuesto y constituir el título ejecutivo, de modo que cualquier discusión sobre la calificación, graduación u objeción al cobro del crédito debía plantearse ante la Superintendencia de Sociedades, como juez natural del proceso de reorganización y no ante esta jurisdicción.

<sup>10</sup> Samai de Tribunal, índice 16. Documento comprimido en formato .zip denominado «19\_RECIBEMEMORIALES\_CONTESTACION\_DEMANDA(.zip) NroActua 16»



Insistió en que el hecho que la demandante se encuentre adelantando un proceso de reorganización, no implica que se condonen las irregularidades ocurridas con anterioridad, ni impide adelantar las actuaciones correspondientes.

En relación con la aplicación de los **artículos 45 y 746 del Estatuto Tributario**, precisó que, si bien la demandante registró un valor por siniestro, no existía prueba que lo acreditara y aquella no aportó soporte alguno en sede administrativa, por lo que no lo calificó como ingreso no constitutivo de renta.

Afirmó que el hecho de que una declaración se tenga por no presentada no implica que pierda todos sus atributos como documento expedido por el contribuyente, salvo el relativo al cumplimiento de la obligación formal de declarar, de modo que los valores allí consignados constituyen una manifestación escrita y se erigen en plena prueba en su contra. En línea con esto, y haciendo alusión a **la supuesta falsa motivación**, indicó que, los costos reportados no concordaban con los registros contables y que no se demostró el cumplimiento de los requisitos legales para su procedencia, razón por la cual fueron determinados en cero. Señaló que con las deducciones ocurrió lo mismo, por lo que también fueron rechazadas. Adicionó que, si BEST LUCK pretendía controvertir las cifras determinadas, pudo hacerlo con el recurso de reconsideración; no obstante, nada dijo al respecto en sede administrativa, como tampoco aportó elemento alguno de prueba con la demanda.

En cuanto a los **principios de buena fe, justicia y equidad**, afirmó que, según obra en el expediente, la demandante tuvo todas las oportunidades procesales y los recursos para desplegar las estrategias de defensa y aportar pruebas. Así mismo, se aplicaron los procedimientos de la normativa tributaria, con lo cual se respetaron esos principios, como parte del derecho de defensa y debido proceso.

Argumentó que no procede la condena en costas en procesos donde se ventila un interés público, y que la controversia tributaria sobre la correcta determinación de impuestos reviste tal carácter. Solicitó el reconocimiento de costas procesales a su favor, con fundamento en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y los artículos 361, 365 y 366 del Código General del Proceso, y pidió que las agencias en derecho fueran liquidadas conforme a las tarifas fijadas por el Consejo Superior de la Judicatura.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal<sup>11</sup> declaró la nulidad parcial de los actos demandados y no condenó en costas, de conformidad con las siguientes consideraciones.

Respecto de la legalidad de la liquidación de aforo, advirtió que en el expediente no obraba el acuerdo de reorganización, ni fue aportado en sede judicial por ninguna de las partes, lo cual impidió verificar los términos en los que la DIAN objetó la obligación del CREE 2014. Observó que si bien el CREE era un impuesto de período, cuya causación comprendió del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014, dicha discusión resultaba irrelevante para el caso, pues se encontraba acreditado que BEST LUCK presentó la declaración correspondiente de manera extemporánea y sin pago, razón por la cual la DIAN la tuvo como no presentada, mediante auto declarativo del 4 de marzo de 2016, frente al cual no se interpuso ningún recurso.

<sup>11</sup> Samai de Tribunal, índice 26. Documento en formato .pdf denominado « 28\_SENTENCIA(.pdf) NroActua 26».



A partir de lo anterior, concluyó que la actuación de la DIAN no vulneró la Ley 1116 de 2006, en la medida en que el artículo 20 de dicha normativa se refiere a procesos de ejecución y cobro, mas no a los procedimientos de determinación del impuesto.

Precisó que la liquidación oficial de aforo no constituye un acto de cobro, sino el mecanismo a través del cual la Administración, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, determina oficialmente el tributo cuando el contribuyente ha omitido declararlo de manera válida.

En consecuencia, al existir un auto que tuvo por no presentada la declaración, la DIAN estuvo facultada para iniciar y adelantar válidamente el procedimiento de aforo, sin que esto pueda entenderse como un incumplimiento de la Ley 1116 de 2006 ni del acuerdo de reorganización.

Tratándose de la calificación de la obligación del CREE de 2014, explicó que, aunque la DIAN concurrió al proceso concursal de reorganización empresarial, dicha acreencia no podía integrar el acuerdo de reorganización, pues para la fecha de admisión al trámite, no existía un título ejecutivo claro, expreso y exigible, en los términos de los artículos 87 y 89 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por cuanto, la liquidación carecía de ejecutoriedad y de ejecutividad para esa fecha, pues no se había surtido el control de legalidad con los recursos en sede administrativa y en sede judicial.

Así, precisó que el acto de aforo se debía considerar como una obligación litigiosa contingente y no podía ser incluido en la calificación y graduación de créditos, ni tampoco como gastos de administración, pues lo que correspondía era que el promotor realizara la provisión de dicho crédito fiscal para efectos de su pago, una vez se definiera la procedencia de la causación de esa obligación litigiosa, conforme al artículo 25 de la Ley 1116 de 2006.

Indicó que, las partes estaban discutiendo la aptitud probatoria de la declaración de CREE de 2014 que presentó la demandante sin pago, y aclaró que, aunque esta se tuvo por no presentada por falta de pago, no perdía de su valor probatorio.

Resaltó que en este caso, pese a que la DIAN estaba investida de amplias facultades de fiscalización, optó por trasladarle la carga de la prueba a la demandante para que ésta demostrara la veracidad de los hechos contenidos en su contabilidad, sin permitirle controvertir los hallazgos pues: (i) en los actos demandados omitió indicar las razones por las cuales se desvirtuaba el valor probatorio de los libros contables y los estados financieros, y (ii) consideró como válidos los datos incluidos por BEST LUCK en la declaración que presentó sin pago referente a los ingresos pero no frente a los costos y deducciones.

Por ello, decretó la nulidad parcial de la liquidación de aforo y la resolución que la confirmó en lo que respecta a la depuración de la base gravable frente a los ingresos no constitutivos de renta, los costos y las deducciones, teniendo en cuenta los valores registrados por la demandante en su contabilidad.

No condenó en costas porque la parte demandante no allegó prueba alguna que demostrara la causación de estas.



## Recurso de apelación de la parte demandante<sup>12</sup>

La demandante presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

Sobre la transgresión de la Ley 1116 de 2006 y el acuerdo de reorganización, recordó que el 4 de febrero de 2016 la Superintendencia de Sociedades remitió el proyecto de Calificación y Graduación de Créditos y Derechos de voto, en el que incluyó el crédito por concepto del CREE del año 2014, para ser cobrado dentro del proceso concursal, pero, pese a esto, la Administración profirió un acto administrativo mediante el cual tuvo la declaración como no presentada, para posteriormente, emitir una liquidación oficial de aforo, desconociendo abiertamente el proceso de reorganización y el acuerdo concursal, en la medida en que la DIAN pretendió determinar y cobrar una obligación causada antes de la admisión a dicho trámite, entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2014, por fuera de los términos pactados en el acuerdo.

Afirmó que, al validar lo anterior, el Tribunal permitió en la práctica la vulneración del acuerdo concursal, al considerar que las disposiciones que lo regulan no impedían a la demandada adelantar procesos de determinación tributaria, respecto de obligaciones causadas antes del acuerdo. Indicó que con ello se desconoce la prevalencia del régimen concursal y habilita a la DIAN para que obtenga un título ejecutivo por fuera del acuerdo para un impuesto que se causó antes de la celebración de este. Todo lo anterior en violación de los artículos 7, 40 y 50, numeral 13, de la Ley 1116 de 2006

Adujo que el fallo del Tribunal implica una vulneración del principio de buena fe y del artículo 4 de la Ley 1116 de 2006, que consagra la igualdad entre acreedores, pues permitirle a la DIAN eludir la prelación y preferencias del acuerdo concursal supondría un trato preferencial y desigual frente a los otros acreedores.

Resaltó que la Administración participó en el proceso concursal, en el que propuso objeciones, frente a las cuales la Superintendencia de Sociedades le advirtió expresamente: “Que todo crédito causado antes de la apertura del proceso, debe regirse con satisfacción a lo que se acuerde” y “Respecto de la orden de terminar los procesos en curso, se estima el recurso en la medida en que el trámite que se adelanta es de determinación de las obligaciones tributarias y no de cobro; advirtiendo de todas formas que de conformidad con el artículo 20 de la Ley 1116 de 2006 no puede adelantar ninguna acción de cobro en contra de la deudora”.

Manifestó compartir los argumentos del *a quo*, en cuanto a que sí aportó la información solicitada por la DIAN que demostró los ingresos no constitutivos de renta, los costos y deducciones incluidos en la declaración de CREE de 2014 que se tuvo como no presentada, pero que el Tribunal erró al tomar el valor de \$30.515.081.000 de costos indicado por la DIAN en la liquidación de aforo. Esto por cuanto, para determinar el CREE, tanto la Administración como el *a quo* tomaron en cuenta los ingresos operacionales, no operacionales, y aquellos gravados con ganancia ocasional, pero no tomó los costos correspondientes a este último concepto.

Para el efecto incluyó una imagen de la declaración de renta del año gravable 2014, la cual señaló se encontraba en firme, e indicó que estos podían verificarse tanto en la contabilidad como en los estados financieros entregados a la Administración.

<sup>12</sup> Samai de Tribunal, índice 36. Documento en formato .pdf denominado «47\_RECIBEMEMORIALES\_RECURSODEAPELACION(.pdf) NroActua 36».



Presentó un cuadro de depuración del impuesto sobre la renta y un cuadro de depuración del CREE para efectos de demostrar la correspondencia.

### **Recurso de apelación de la parte demandada<sup>13</sup>**

La demandada sostuvo que el fallo incurrió en un grave defecto fáctico, al reconocer un ingreso no constitutivo de renta sin soporte probatorio. Agregó que el Tribunal desconoció lo dispuesto en los artículos 746 y 45 del Estatuto Tributario, según los cuales corresponde al contribuyente probar las circunstancias que hacen que un ingreso no sea constitutivo de renta y, tratándose de indemnizaciones por seguro de daño, demostrar además la inversión de los recursos recibidos.

Indicó que desde la liquidación oficial de aforo se advirtió expresamente que la actora no había acreditado el cumplimiento de dichos requisitos y que contaba con la etapa del recurso de reconsideración para aportar las pruebas, lo cual no hizo, pues se limitó a cuestionar la validez de la declaración.

Precisó que ni en sede administrativa ni judicial se aportó prueba sobre la inversión de la indemnización y que, pese a ello, el Tribunal tuvo como suficiente la contabilidad, cuando esta no supe la carga probatoria exigida por la ley, razón por la cual el fallo carecía de sustento probatorio.

Dijo que el *a quo* se equivocó al desconocer principios de la carga de la prueba, conforme a los cuales corresponde al contribuyente demostrar los factores negativos de la base imponible, entre ellos costos, gastos e ingresos no constitutivos de renta, y no a la DIAN.

Agregó que, ni en sede administrativa ni judicial, la demandante demostró el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, esto es, que las expensas fueran necesarias, proporcionales y tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta, pese a que, conforme a la sentencia de unificación del Consejo de Estado del 26 de noviembre de 2020, esa carga probatoria recae exclusivamente en el contribuyente.

También señaló que la sentencia incurrió en defecto sustantivo pues el Tribunal interpretó indebidamente los artículos 746, 45 y 107 del Estatuto Tributario, al concluir erradamente que la carga de la prueba le correspondía a la Administración, bajo el argumento de que no solicitó soportes al contribuyente, y que, por ello, este no podía aportarlos.

Explicó que, tratándose de ingresos no constitutivos de renta, los artículos 746 y 45 del Estatuto Tributario imponían a la demandante la obligación de demostrar las circunstancias que les otorgan tal carácter y, en el caso de indemnizaciones por seguros de daño, de probar la inversión total de los recursos recibidos, lo cual nunca fue acreditado.

### **Intervención del Ministerio Público**

El Ministerio Público no rindió concepto.

<sup>13</sup> Samai de Tribunal, índice 35. Documento en formato .pdf denominado «45\_RECIBEMEMORIALES\_RECURSOAPELACIONBE(.pdf) NroActua 35.pdf».



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Problema jurídico

Corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Aforo 900017 del 19 de febrero de 2020, por medio de la cual se determinó el CREE del año 2014 de la BEST LUCK.

Ante los cargos de apelación presentados por ambas partes frente a la sentencia de primera instancia, la Sección abordará el estudio de los siguientes problemas jurídicos: i) la legalidad de la liquidación de aforo a la luz del proceso de reorganización, ii) la procedencia del rechazo de ingresos no constitutivos de renta, de costos y deducciones en la determinación del impuesto; y iii) si debe ajustarse el monto de costos determinado en la liquidación efectuada por el Tribunal.

### 1 Legalidad de la liquidación de aforo a la luz del proceso de reorganización empresarial de la Ley 1116 de 2006.

El objetivo del régimen de insolvencia consagrado en la Ley 1116 de 2006 es el de proteger el crédito y propender por recuperar y conservar la empresa como una unidad de explotación económica y fuente de empleo. Para estos efectos, la norma consagra los procesos de reorganización empresarial y de liquidación judicial, el primero de los cuales busca, a través de un acuerdo, preservar la empresa de una manera viable y normalizar las relaciones comerciales y crediticias de estas, mediante su reestructuración operacional, administrativa, de activos o pasivos. La reorganización comienza el día de expedición del auto de iniciación del proceso por parte del juez del concurso.

Durante el desarrollo del proceso, el juez ordena al promotor<sup>14</sup> designado que presente un proyecto de calificación y graduación de créditos y derechos de voto, incluyendo, entre otros, aquellas acreencias causadas entre la fecha de corte presentada con la solicitud de admisión al proceso y el inicio de este<sup>15</sup>; presentado, el proyecto y conciliadas las objeciones de los acreedores (de existir)<sup>16</sup>, el juez reconocerá los créditos, asignará los derechos de voto y fijará plazo para la celebración del acuerdo.

**Iniciado el proceso de reorganización no podrá admitirse ni continuarse demanda de ejecución o cualquier otro proceso de cobro en contra del deudor, con lo cual, los procesos de ejecución o cobro que hayan comenzado antes del inicio deberán remitirse al juez concursal para ser incorporados al trámite<sup>17</sup> y las obligaciones causadas con posterioridad a la fecha de inicio se considerarán gastos de administración y tendrán preferencia en su pago y podrá exigirse coactivamente su cobro, sin perjuicio de la prioridad que corresponde a otros tipos de obligaciones (p.ej. mesadas pensionales y contribuciones parafiscales de origen laboral).**

A partir de lo anterior, esta Sección ha establecido que lo que está prohibido es el

<sup>14</sup> Decretos 65 de 2020. ARTÍCULO 2.2.2.11.1.2. Del cargo de promotor. El promotor es la persona natural o jurídica que participa en la negociación, el análisis, el diagnóstico, la elaboración del plan de negocios y del acuerdo de reorganización, así como en la emisión o difusión de la información financiera, administrativa, contable o de orden legal de la entidad en proceso de reorganización, y quien ejerce las demás funciones previstas en la ley, sin ser coadministrador, salvo cuando se trate del representante legal con funciones de promotor. La intervención del promotor en las audiencias del proceso de reorganización es indelegable.

<sup>15</sup> Ibidem, artículo 19.

<sup>16</sup> Según lo indicado por el artículo 29 Ibidem.

<sup>17</sup> Ibidem, artículo 20.



inicio y continuación de procesos de ejecución contra deudores en proceso de reorganización, y que **la Administración continúa facultada para adelantar procesos de naturaleza declarativa para determinar obligaciones de contenido tributario.**

Por ende, se distingue entre las actuaciones que determinan obligaciones fiscales y las acciones de cobro encaminadas a su pago, porque «no procede confundir la prerrogativa de este régimen de reestructuración, con las potestades de gestión que mantienen las autoridades aún respecto de empresas en reorganización de insolvencia empresarial, pues durante ese trámite el ente económico no ha perdido capacidad de ser parte, como cuando ha sido liquidada una sociedad y la autoridad goza de la competencia para adelantar los procesos de fiscalización y de determinación»<sup>18</sup>.

Se resalta que esa posición involucra una interpretación armónica de las normas tributarias y las del proceso concursal, porque están regulando aspectos diferentes en lo que se refiere a las actuaciones de determinación de tributos y no a las de cobro de estos. Con esto, se encuentra que no se violaron los artículos 7 y 50 (numeral 13) de la Ley 1116 de 2006, que consagran el principio de prevalencia de las normas concursales en lo que toca a la ejecución o cobro de deudas.

De acuerdo con ello, la Sección recuerda que la liquidación oficial de aforo tiene por finalidad determinar la obligación tributaria del contribuyente que es omiso frente al deber de presentar sus declaraciones tributarias<sup>19</sup>, y, por esto, en su contenido, la DIAN debe incluir la base y cuantificación del tributo, todo lo cual denota claramente que se trata de un proceso de determinación de una obligación tributaria, y no del cobro, como lo quiere hacer ver la demandante.

Considerando lo anunciado, al proferirse la liquidación de aforo, la Administración tampoco incumplió los artículos 20 y 71 de la Ley 1116 de 2006, ni el objetivo del proceso de reorganización o la obligatoriedad del acuerdo (artículo 40 *ibidem*) y esta conclusión no se desdibuja por el hecho de que, este acto administrativo se hubiera emitido como consecuencia de que, previamente, la declaración privada de CREE de 2014 se determinó como no presentada.

Valga recordar que, como antecedente de la liquidación de aforo demandada, ocurrió que la demandante presentó la declaración sin pago -hecho no discutido en ningún momento por las partes-, motivo por el cual la demandada tuvo que declarar ese denuncia como no presentado bajo las condiciones del artículo 580 del Estatuto Tributario y en virtud del artículo 27 de la Ley 1607 de 2012, ambos vigentes para la época de los hechos. Con posterioridad, la DIAN profirió emplazamiento para declarar –no atendido por la demandante- y así, la Administración quedó facultada para notificar la liquidación de aforo bajo examen, en la cual se determinó el CREE de 2014 a cargo de BEST LUCK.

Así, lo relevante no es que la obligación tributaria se hubiera causado a 31 de diciembre del 2014, sino su exigibilidad, para lo cual se requiere una liquidación privada o una liquidación oficial y, como antes de la determinación de los créditos dentro del proceso concursal no existía ninguna de las dos, se encuentra que la materialización se da con posterioridad a este, lo cual tampoco implica una indebida actuación de la demandada.

<sup>18</sup> *Ibidem*

<sup>19</sup> La norma señala que agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.



Nótese, además, que, en este caso, la Superintendencia de Sociedades parece estar en línea con lo descrito, toda vez que, en el acta de la audiencia de resolución de objeciones<sup>20</sup> manifestó que « (...) respecto de la orden de terminar los procesos en curso, se estima el recurso en la medida en que el trámite que se adelanta es de determinación de las obligaciones tributarias y no de cobro».

Por lo anterior, no procede el cargo según el cual el Tribunal erró cuando validó la actuación de la DIAN, porque consideró que la expedición de la liquidación de aforo y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra esta no violó el régimen de insolvencia, específicamente el proceso de reorganización de que trata la Ley 1116 de 2006, en los términos anteriormente explicados.

Respecto del cuestionamiento que hace BEST LUCK de ilegalidad de la providencia del *a quo*, por permitirle a la DIAN generar un título que le permitiera cobrar un crédito - tributo causado antes del proceso concursal- supuestamente por fuera de lo previsto en el acuerdo de reorganización, incumpléndolo y generando un trato desigual con los otros acreedores, esta Sección comparte las conclusiones del Tribunal, esto es, que si bien el CREE del 2014 se causó entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de ese mismo año, lo cierto es que, al inicio del proceso de reorganización empresarial - auto admisorio 400-015648 de la Superintendencia de Sociedades del 20 de noviembre de 2015-, no había un título ejecutivo claro, expreso y exigible respecto de esa obligación.

Por el contrario, como estaba en curso una investigación, y el título sólo surgió hasta la liquidación de aforo, y esta fue recurrida, y demandada posteriormente junto con la resolución que resolvió el recurso, **lo que se configuró fue una acreencia condicional en los términos del artículo 25 del régimen de insolvencia y, sobre este tipo de acreencia, la Sección Cuarta ha indicado que se «infiere que se trata de obligaciones cuya exigibilidad depende de hechos futuros, es decir, de una eventual contingencia, como una condición, o la expedición de un acto administrativo o jurisdiccional debidamente ejecutoriado, por lo que se debe constituir una provisión contable para atender su pago, en caso de que se hagan exigibles.»<sup>21</sup>**

Nótese que la DIAN actuó bajo ese mismo entendimiento, porque en el escrito de objeciones al proyecto de calificación y graduación de créditos y determinación de derechos de voto que obra en el expediente, se lee la siguiente objeción<sup>22</sup>:

La segunda diferencia se refiere al impuesto Renta Cree 2013 y 2014. En este sentido, de acuerdo con el artículo 27 de la Ley 1607 de 2012, la declaración de este impuesto debe presentarse con pago, de lo contrario se configura la causal para darla como no presentada en las condiciones del artículo 580 del Estatuto Tributario. Todo esto en razón a que se trata de un impuesto con destinación específica para la seguridad social, y su falta de pago atenta contra el Estado Social de Derecho. Así las cosas, si bien es cierto que no debe reconocerse la obligación como un saldo de capital vencido, sí debe calificarse como una contingencia y proyectar su pago en el flujo de caja de la compañía, teniendo en cuenta que los requerimientos que realizará la DIAN por dichos conceptos incluirán sanciones por extemporaneidad y su cuantía será significativamente superior a la declarada por el deudor en los títulos presentados ante la Superintendencia y el Promotor en la presentación de créditos.

De acuerdo con lo anterior, lo que ha debido ocurrir en ese caso es que, en lugar de quedar como un gasto de administración, la obligación referente al CREE de 2014 ha debido incluirse en el acuerdo concursal como una contingencia, y constituirse una provisión contable, y respetarse para el pago en condiciones iguales a los de

<sup>20</sup> Página 87 de anexos de la demanda.

<sup>21</sup> Sentencia del 28 de agosto de 2025, Exp. 29833, M.P. Wilson Ramos Girón.

<sup>22</sup> Samai de Tribunal, índice 2. Pág. 84.



su misma clase y prelación legal, así como a las resultas correspondientes al cumplimiento de la condición.

No obstante, se resalta que en el expediente no figura el acuerdo de reorganización definitivo, con lo cual no es posible corroborar como quedó registrado el impuesto discutido, esto es, si quedó como un gasto de administración o como una contingencia. Lo único que consta en el expediente es que, si bien la Superintendencia de Sociedades señaló en la audiencia de resolución de objeciones que todo crédito causado antes de la apertura del proceso debe registrarse con satisfacción a lo que se acuerde en este, también reconoció que el proceso que aquí se discute era de determinación del tributo.

Con lo anterior se resalta que no es del resorte de este proceso determinar si las obligaciones contenidas en la liquidación de aforo fueron debidamente registradas en el marco del acuerdo concursal, más aún cuando dicho acuerdo ni siquiera es pieza procesal del caso.

No prospera el cargo.

## **2 Rechazo de los ingresos no gravados, de costos y deducciones en la determinación del impuesto.**

### **2.1 Costos y deducciones.**

En los actos demandados la DIAN no incluyó costos ni deducciones, o los determinó en cero, indicando que no se encontraban probados y que BEST LUCK no acreditó el cumplimiento de los requisitos legales exigidos por la normativa tributaria para su procedencia fiscal, sin entrar en mayor detalle. En el caso de los costos, advirtió que, en la declaración de CREE que declaró como no presentada, el valor de estos era de \$35.437.740.000, lo cual no coincidía con los registros contables del costo de ventas reflejados en el Balance de Prueba y en los Estados Financieros certificados a 31 de diciembre de 2014, que daban cuenta de \$30.515.081.000 y, tratándose de las deducciones, constató que el valor declarado sí coincidía con los registros contables a esa misma fecha.

La sentencia de primera instancia resaltó que el rechazo de costos y deducciones carecía de sustento, pues la DIAN no ejecutó actividades de fiscalización tendientes a verificar o desvirtuar los valores declarados y registrados contablemente, ni solicitó soportes, ni realizó cruces de información con terceros, ni concretó las supuestas falencias en los actos, pues sólo hizo afirmación de carácter genérico, trasladando indebidamente la carga de la prueba al contribuyente y viciando sus actos de falsa motivación.

La demandada, en su apelación, adujo que la sentencia del Tribunal incurrió en defecto fáctico y sustantivo, al reconocer costos y deducciones sin respaldo probatorio suficiente, y desconocer las reglas de la carga de la prueba, pues correspondía a BEST LUCK soportar los mismos y demostrar que las expensas cumplían los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario. Agregó que el *a quo* tuvo por suficientes los registros contables, los cuales dijo no suplen la carga probatoria especial exigida por la ley, razón por la cual el fallo carecía de sustento probatorio, y dijo que el Tribunal interpretó indebidamente el artículo 746, al trasladar la carga de la prueba a la



Administración bajo el argumento de que esta no solicitó soportes suficientes, cuando la ley y la jurisprudencia asignan ese deber al contribuyente.

Considera la Sección que este cargo no está llamado a prosperar, por las siguientes razones.

En este caso se discute una liquidación de aforo, y la resolución que confirmó la misma, por lo que no estamos en un caso que inicie con una declaración privada que goza de la presunción de veracidad de que trata el artículo 746 del Estatuto Tributario, la cual, una vez desvirtuada por Administración, obliga al contribuyente a probar los rubros que corresponda.

Por el contrario, al estar en un proceso de determinación de un tributo de un omiso, la DIAN debe fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente; esto, en línea con el artículo 684 *ibidem*, que consagra en favor de la Administración amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales<sup>23</sup>.

En línea con lo anterior, se encuentra que el artículo 719 del Estatuto indica que la liquidación de aforo debe contener los mismos elementos que la liquidación oficial de revisión, en los términos del artículo 712 *ibidem*, entre los cuales se encuentra las bases de cuantificación del tributo.

De lo anterior se colige que, le corresponde a la Administración durante el proceso de determinación recabar material probatorio para poder determinar los elementos que hacen parte de la base gravable, y que, en el caso del CREE, eran los indicados en el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, esto es, en términos generales, ingresos, costos y deducciones.

Así, para llegar a la liquidación propuesta, la DIAN ha debido desplegar sus facultades de fiscalización, traduciéndose estas en el decreto o practica de al menos alguno de los diversos medios de prueba, para, a partir de allí, determinar la base gravable del impuesto.

Dicho lo anterior, para el caso concreto, se encuentra que la demandada se limitó a liquidar los costos y deducciones en ceros tomando como fundamento las dos únicas pruebas que incorporó ella misma al expediente -la declaración que se entendió como no presentada y la contabilidad de la demandante-, que, se considera, no eran suficientes para tomar como procedentes los costos y deducciones, cuando además, con base en las mismas sí determinó los otros elementos de la base gravable del CREE para el 2014.

En cuanto a la contabilidad, llama la atención que la DIAN no desvirtuó la misma, sino que, para el caso de las deducciones, decidió no hacer uso de los datos

<sup>23</sup> «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*  
a. *Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*  
b. *Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*  
c. *Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*  
d. *Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*  
e. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*  
f. *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).*»

<sup>23</sup> Artículo 746 del ET.



consignados en ella sin mayor explicación, y para los costos, no los utilizó porque advirtió que no coincidían los datos de la declaración de CREE que se decretó como no presentada (\$35.437.740.000) versus los registros contables que figuraban en el Balance de Prueba y en los Estados Financieros certificados a 31 de diciembre de 2014, que daban cuenta de \$30.515.081.000. Se considera que, si la DIAN tenía dudas acerca del valor consignado en la declaración, debía cuando menos suministrar suficiente explicación de las razones por las que no utilizó el valor consignado en los registros contables, máxime si se tiene en cuenta que la contabilidad sí fue fundamento para incluir otras partidas en la liquidación de aforo.

Tampoco es de recibo que con ocasión a la apelación la Administración argumente que la demandante ha debido probar la necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad de los costos y deducciones, cuando en la sede administrativa no cuestionó el cumplimiento de esos requisitos; de haberlos cuestionado, también se exigiría que hubiese indicado las razones en los actos demandados, lo cual no ocurrió en el presente caso. Aceptar lo contrario, sobre todo en relación con un acto de determinación del impuesto que parte de una base gravable determinada por la propia Administración, implicaría abrir la vía para que se profieran actos viciados de falsa motivación<sup>24</sup> y en contravía del derecho al debido proceso.

No prospera el cargo.

## 2.2 Ingresos no gravados por indemnizaciones por seguros de daño.

La Administración señala que evidenció que la demandante registró la partida ingreso por concepto de siniestros en la cuenta PUC 42550505, pero que no obraba prueba que permitiera tener por acreditados los presupuestos del artículo 45 del Estatuto Tributario para otorgarle el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, y por tanto no gravado con CREE.

El Tribunal consideró que la Administración trasladó indebidamente la carga de la prueba a la demandante y que los rechazos cuestionados adolecían de falsa motivación, por lo que acogió la pretensión de la demandante de incluir en la liquidación del impuesto el rubro por concepto de ingreso no constitutivo de renta.

La DIAN, en su apelación, sostuvo que, conforme al artículo 45 del Estatuto Tributario<sup>25</sup>, en la indemnización por seguros de daño, solo el daño emergente puede ser ingreso no constitutivo de renta, siempre y cuando el contribuyente demuestre que la totalidad de la indemnización fue reinvertida en bienes iguales o semejantes al objeto del seguro. Añadió que la carga de probar los hechos que habilitan los ingresos no constitutivos de renta recae expresamente en el contribuyente, quien no acreditó la reinversión ni en sede administrativa ni judicial.

La Sección observa que en la contabilidad de BEST LUCK que utilizó la DIAN como

<sup>24</sup> Sobre la falsa motivación ver la sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp 18246, M.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás, en la que se señala que *“Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.”* (Énfasis propio).

<sup>25</sup> Artículo 45. El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro. Parágrafo. Las indemnizaciones obtenidas por concepto de seguros de lucro cesante, constituyen renta gravable.



soporte de la inclusión de ingresos en la liquidación de aforo se registró en la cuenta 4255050501, correspondiente a indemnizaciones de seguros por siniestros, el monto de \$378.950.285<sup>26</sup> y que no es claro que dicho registro se refiera únicamente al daño emergente, para efectos de lo indicado en el artículo 45 del Estatuto Tributario, además porque bajo el plan único de cuentas del Decreto 2650 de 1993, vigente para la época de los hechos, el daño emergente se registraba en la cuenta 425520.

Por ello, las dudas de la Administración sobre clasificar esa cifra como un ingreso no constitutivo porque la contabilidad indique que era un ingreso por siniestros resultan razonables. Precisamente, y a diferencia del anterior cargo, desde la liquidación de aforo la demandada señaló que en su investigación no pudo obtener pruebas que le permitiera clasificar los ingresos de esa cuenta contable conforme al artículo 45 *ibidem* y explicó las razones que la llevaron a esa conclusión. También se verifica que, en la liquidación oficial demandada, la DIAN advirtió a BEST LUCK que con el recurso de reconsideración podía aportar las pruebas para demostrar el cumplimiento de los requisitos de la norma en mención.

Tampoco se observa que BEST LUCK hubiera aportado pruebas de ello con el recurso de reconsideración o con la demanda, en donde simplemente señaló que la Administración tomó como parte de los ingresos todos los contabilizados y declarados por concepto de siniestros, pero que decidió no incluirlos como ingresos no constitutivos, ignorando lo ordenado en el artículo 45 del Estatuto.

Considerando lo anterior y, en especial, la labor probatoria que le correspondía a la demandante al momento de presentar el recurso de reconsideración en los términos del artículo 786 del Estatuto Tributario, en concordancia con los requisitos establecidos en el artículo 45 *ibidem*, la Sección considera que el cargo de apelación está llamado a prosperar.

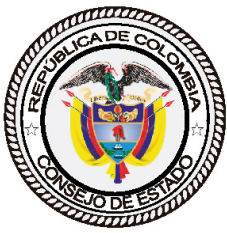
### **3 Modificación del valor del costo determinado en la liquidación del Tribunal.**

La demandante solicita en su apelación que se reliquide el impuesto, toda vez que el Tribunal erró al tomar el valor de \$30.515.081.000 de costos indicado por la DIAN en la liquidación de aforo, cuando lo que ha debido tomar son \$35.437.740.000, porque este último valor incluye costos de ganancias ocasionales por valor de \$4.922.659.000. Indica que, si se están tomando los ingresos operacionales, no operacionales, y aquellos gravados con ganancia ocasional para la base del CREE, también debe aplicarse a este último concepto los costos relacionados.

Para el efecto mostró una imagen de la declaración de renta del año gravable 2014, la cual había adjuntado también como anexo de la demanda, y señaló que ese valor podía verificarse tanto en la contabilidad como en los estados financieros de la compañía, que fueron entregados a la Administración.

Para decidir, se tiene que, en su liquidación el Tribunal incluyó ingresos brutos por \$80.084.630.000, los cuales corresponden a los registrados en las cuentas obrantes en el balance de prueba y los estados financieros certificados a 31 de diciembre de 2014 (folio 39, Caa). Ese valor se aproxima al incluido por la demandante en el renglón 28 de la declaración de CREE que se tuvo por no presentada (hay una diferencia de mil pesos, en folio 17, Caa). Sobre esta última, debe mencionarse que

<sup>26</sup> Samai de Tribunal, índice 15. Documento comprimido en formato .zip denominado «16\_RECIBEMEMORIALES\_ANTECEDENTES15ZI(.zip) NroActua 15» (Cuaderno Folios 1 a 100). Fl. 57.



ese reporte fue elaborado por la propia demandante, a pesar de que, en la conciliación fiscal que entregó en la visita que le realizó la DIAN el día 10 de mayo de 2016 los ingresos brutos totales son de \$67.675.916.000 (acta en el folio 24 del Caa y cifras en folios 35 y 36), y los gravados con ganancia ocasional corresponden a \$12.408.713.000, provenientes de ingresos asociados a derechos fiduciarios en cifras de \$11.500.000.000 y \$908.713.000.

De acuerdo con la misma información contable indicada antes, el costo de BEST LUCK para el año 2014 correspondió a \$30.515.081.000, cifra que también coincide con el costo registrado en la conciliación fiscal que se entregó a la DIAN (acta en el folio 24 del Caa y cifra en folio 35).

En cuanto al valor de \$35.437.740.000, este sólo se observa en el renglón 32 del denuncia privado que se consideró como no presentado (folio 17, Caa), y en la declaración de renta del año gravable 2014 (página 123 de la demanda con anexos) al sumar los renglones 51 de total costos por \$30.515.081.000 y 66 costos por ganancia ocasional de \$4.922.659.000. Sobre este último, no se muestra ninguna cuenta contable asociado a ese registro en la conciliación fiscal (acta en el folio 24 del Caa y cifras en folio 36), y no se cuenta con otra información.

La Sección aclara que el detalle anterior se suministra pues no procede modificar el costo incluido por el *a quo* en su liquidación para aumentarlo en \$4.922.659.000 como lo pretende BEST LUCK, toda vez que de acuerdo con lo señalado en el artículo 3 del Decreto 2701 de 2013 -reglamentario de los aspectos del CREE consignados en la Ley 1607 de 2012-, para determinar la base gravable de ese impuesto solo eran precedentes los costos aceptables para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios de conformidad con el Capítulo II del Título 1 del Libro Primero del Estatuto Tributario, es decir, estos no comprenden los costos de la ganancia ocasional, que se determinaban de acuerdo al Título III del del Libro Primero del Estatuto Tributario.

Lo anterior no implicaba infringir el principio de asociación, al cual hace referencia la demandante en su apelación, porque el mismo artículo 3 *ibidem* indicaba que los ingresos por concepto de ganancia ocasional no debían incluirse en la base del CREE.

Resáltese que en este caso la Sección no puede ajustar los ingresos brutos incluidos por el Tribunal en su liquidación, que parecen comprender aquellos por concepto de ganancia ocasional, porque la demandante no dijo nada al respecto, y porque se observa que en ese error incurrió la DIAN y el *a quo* con fundamento en la propia información suministrada por la propia demandante.

No prospera el cargo.

#### **4 Liquidación**

En consideración a prospera parcialmente la apelación de la demandada frente a los ingresos no gravados por indemnización de siniestro como no constitutivos de renta, que habían sido reconocidos por el *a quo*, a continuación, se procede a reliquidar la liquidación oficial de aforo:



Concepto	Liquidación Oficial de Aforo y Resolución 1940	Sentencia Tribunal	Consejo de Estado
Ingresos brutos	\$ 80.084.630.000 <sup>27</sup>	\$ 80.084.630.000	\$ 80.084.630.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$ 19.427.123.000	\$ 19.427.123.000	\$ 19.427.123.000
Ingresos no constitutivos de renta (Art. 22 Ley 1607/2012)	0	\$ 378.950.000	0
Total ingresos netos	\$ 60.657.507.000	\$ 60.278.557.000	\$ 60.657.507.000
Costos	0	\$ 30.515.081.000	\$ 30.515.081.000
Renta bruta	\$ 60.657.507.000	\$ 29.763.476.000	\$ 30.142.426.000
Deducciones (Art. 22 Ley 1607/2012)	0	\$ 20.439.908.000	\$ 20.439.908.000
Renta líquida del ejercicio	\$ 60.657.507.000	\$ 9.323.568.000	\$ 9.702.518.000
Base gravable por depuración ordinaria	\$ 60.657.507.000	\$ 9.323.568.000	\$ 9.702.518.000
Base gravable mínima	\$ 1.015.648.000	\$ 1.015.648.000	\$ 1.015.648.000
Base gravable CREE	\$ 60.657.507.000	\$ 9.323.568.000	\$ 9.702.518.000
Total impuesto a cargo	\$ 5.459.176.000	\$ 839.121.000	\$ 873.227.000
Autoretenciones a título de CREE	\$ 157.482.000	\$ 157.482.000	\$ 157.482.000
Valor del anticipo de la sobretasa (año siguiente) <sup>28</sup>	\$ 2.992.875.000	\$ 426.178.000	\$ 445.126.000
Total saldo a pagar por impuesto y anticipo	\$ 8.294.569.000	\$ 1.107.817.000	\$ 1.160.871.000
Sanciones	-	-	0
Total saldo a pagar	\$ 8.294.569.000	\$ 1.107.817.000	\$ 1.160.871.000
Valor a pagar por impuesto	\$ 5.301.694.000	\$ 681.639.000	\$ 715.745.000
Valor a pagar por anticipo sobretasa	\$ 2.992.875.000	\$ 426.178.000	\$ 445.126.000
Valor a pagar por sanciones	-	-	-

## 5 Costas

No habrá pronunciamiento en esta providencia frente a la primera instancia, dado que no se apeló la decisión del tribunal de no imponer costas. En cuanto a la condena en esta instancia, en aplicación del numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, no habrá lugar a su imposición, pues en este caso, se reitera la nulidad parcial, pero por las razones expuestas.

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

### FALLA

1. **MODIFICAR** la sentencia del 26 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Aforo Nro. 900017 de 19 de febrero de 2020, por medio de la cual se determinó el impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2014 y la Resolución 1940 de 25 de marzo de 2021, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado contra dicha liquidación.

**Segundo:** A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE de la sociedad Best Luck S.A en Reorganización, por el año fiscal 2014, la efectuada en la presente providencia.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.
3. No condenar en costas en esta instancia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al tribunal de

<sup>27</sup> En la Liquidación de Aforo aparece este valor (folio 189 Caa), aunque en su anexo explicativo se indica \$ 80.084.629.000.  
<sup>28</sup> De acuerdo con la Ley 1739 de 2014, a partir del 2015 se creó una sobretasa al CREE, pero el anticipo de esta se debía incluir desde la declaración del 2014.



origen. **Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Presidente  
Con salvamento parcial de voto

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

*(Firmado electrónicamente)*  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

*Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>*