



Radicado: 66001-23-33-000-2021-00056-01 (26979)

Demandante: Autopistas del Café S.A.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veinte (20) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 66001-23-33-000-2021-00056-01 (26979)
Demandante: Autopistas del Café S.A.
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-
Temas: Impuesto sobre la renta – Año gravable 2013. Costos y deducciones. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 14 de julio de 2022¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 21 de abril de 1997, la sociedad Autopistas del Café S.A. y el Instituto Nacional de Vías -Invías- suscribieron un contrato de concesión para la rehabilitación, construcción y operación del proyecto vial Armenia – Pereira – Manizales².

En virtud del contrato de concesión, el 6 de junio de 1997, Autopistas del Café S.A. y la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. –Fiducoldex- suscribieron el contrato de fiducia mercantil nro. 059 de 1997, con el fin de administrar los recursos financieros de la concesión³.

El 26 de septiembre de 2000, los constructores accionistas de la sociedad demandante conformaron el Consorcio Grupo Constructor Autopistas del Café, con el fin de establecer las reglas de participación en la ejecución de obras de construcción y rehabilitación correspondientes al contrato de concesión celebrado con Invías⁴. En el mismo convenio se acordó que los pagos efectuados a cada constructor por las obras realizadas serían objeto de un descuento por concepto de aportes de capital de riesgo a favor de Autopistas del Café S.A., de conformidad con el contrato de concesión.

El 3 de diciembre de 2013, mediante acta de la asamblea general de accionistas de la demandante, se reconocieron cuentas por pagar a favor de los miembros del grupo constructor derivados de las sumas descontadas por concepto de capital de riesgo, y se decidió la actualización de dichas sumas al mes de octubre de 2013, con base en el Índice de Precios al Consumidor (IPC)⁵.

¹ Documento nro. 36 en Samai.

² Folios 389 a 422 del cuad. de antecedentes parte 1 a 5, y 1 a 10 del c.a. partes 6 a 9 en el expediente electrónico en la plataforma Samai.

³ Folios 11 a 38 del c.a. partes 6 a 9 en Samai.

⁴ Folios 39 a 73 del c.a. partes 6 a 9 en Samai.

⁵ Acta de la asamblea extraordinaria de accionistas nro. 51, folio 385 y ss. del cuad. de antecedentes partes 1 a 5 en Samai.



El 24 de abril de 2014, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2013⁶, que fue corregida mediante el formulario 91000352306532, el 22 de abril de 2016.

El 6 de febrero de 2019, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira expidió el Requerimiento Especial nro. 162382019000001, por medio del cual propuso modificar la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013 presentada por la demandante, para (i) incrementar los ingresos operacionales provenientes del fideicomiso por utilidades, y por gastos de periodos anteriores no procedentes (ii) adicionar la renta líquida gravable por inclusión de activos omitidos adquiridos en periodos no revisables, (iii) rechazar la deducción por actualización de pasivos a favor de los miembros del grupo constructor, y (iv) liquidar una sanción por inexactitud⁷.

El 10 de mayo de 2019, la sociedad demandante presentó respuesta al Requerimiento Especial nro. 162382019000001 del 6 de febrero de 2019, por medio del cual aceptó la adición de ingresos operacionales del fideicomiso por gastos de periodos anteriores no procedentes, y se opuso a lo demás. Con la respuesta al requerimiento anexó una corrección a la declaración de renta del año 2013⁸.

El 5 de noviembre de 2019, la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412019000025, por medio de la cual modificó la corrección de la liquidación privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2013 presentada con ocasión de la respuesta al requerimiento especial⁹.

El 17 de diciembre de 2019, la demandante presentó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión citada¹⁰, el cual fue resuelto por la Resolución número 992232020000160 del 14 de octubre de 2020, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión impugnada¹¹.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, la sociedad Autopistas del Café S.A. formuló las siguientes pretensiones¹²:

“PRIMERA

Que se declaren nulos los siguientes Actos Administrativos:

(i) La Liquidación Oficial de Revisión No. 162412019000025 del 05 de noviembre de 2019, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN modificó la Declaración del Impuesto sobre la Renta y

⁶ Folio 9 del cuad. de antecedentes parte 1 en Samai.

⁷ Folios 44 a 76, cuad. de antecedentes partes 13 y 14 en Samai.

⁸ Folios 82 y ss., c.a. partes 13 a 14 en Samai.

⁹ Folios 202 a 241, c.a. partes 15 a 18 en Samai.

¹⁰ Folios 3 a 51, c.a. parte 19 en Samai.

¹¹ Folios 63 a 86, c.a. parte 19 en Samai.

¹² Folios 3 y 4, documento nro. 21 del expediente electrónico en la plataforma Samai.



complementarios correspondiente al año gravable 2013 del contribuyente **AUTOPISTAS DEL CAFÉ S.A.** (en adelante "AUTOPISTAS DEL CAFÉ" o "La Compañía"), y;

(ii) La Resolución No. 992232020000160 del 14 de octubre de 2020, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN resolvió el Recurso de Reconsideración modificando la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412019000025 del 05 de noviembre de 2019. ^[L]_{SEP}

Actos estos que desconocieron la firmeza de la Declaración privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable, que fue presentada dentro de la oportunidad legal fijada para el efecto.

En conjunto, nos referiremos a estas Resoluciones como los "Actos Administrativos".

SEGUNDA

Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la declaración de que el denuncia rentístico del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al periodo gravable 2013, presentada por **AUTOPISTAS DEL CAFÉ S.A.**, ha quedado en firme en todos sus aspectos.

TERCERA

De manera subsidiaria, y sólo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicitamos se revoque la sanción por inexactitud dado que no se configuran los presupuestos de derecho que la hacen procedente. En todo caso, se presenta una causal eximente de responsabilidad al configurarse una clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable".

Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 13, 29, 83, y 95 numeral 9 de la Constitución Política, y los artículos 104, 107, 142, 143, 647 y 726 del Estatuto Tributario.

El **concepto de la violación** se sintetiza así:

Improcedencia de la adición de ingresos operacionales

Para la demandante, no hay lugar a la adición de ingresos brutos operacionales que pretende la administración tributaria por \$16.117.820.000, cuantía conformada por (i) la diferencia en la participación de la utilidad del fideicomiso por \$320.509.085; y (ii) la injustificada disminución de la utilidad por amortización de obras complementarias por \$15.797.311.234.

Respecto al porcentaje en la participación del fideicomiso, la DIAN manifestó que no se demostró que la disminución de la utilidad en \$320.509.085 provenía de un ajuste en la participación de los gastos no deducibles del fideicomiso. No obstante, en la discusión en sede administrativa se demostró que en la declaración inicial se incluyó el 100% de los gastos del fideicomiso registrados en la contabilidad que no cumplían con los requisitos para la procedencia como deducción fiscal, sin tenerse en cuenta que la participación de Autopistas del Café en el fideicomiso era del 99,1873%, y no del 100%.

Por lo anterior, en la corrección de la declaración se consideraron los gastos no deducibles del fideicomiso por \$39.437.564.323, y dado que la participación de la demandante en el fideicomiso era del 99,1873%, los gastos no deducibles que le correspondían a Autopistas del Café eran de \$39.117.055.238. La diferencia entre estos dos valores es de \$320.509.085, que corresponde al 0,8127% de los gastos no deducibles del fideicomiso, que no deben ser considerados por Autopistas del



Café al momento de determinar su utilidad fiscal en el fideicomiso, en tanto no corresponden a su participación, de acuerdo con lo certificado por la sociedad fiduciaria.

Explica que, con ocasión de la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta, la compañía determinó que el monto total de la amortización por \$53.732.037.077 correspondían a gastos no deducibles y, por ende, fueron reflejados dentro de los ingresos operacionales declarados por Autopistas del Café. Sin embargo, con ocasión de la presentación de la declaración de corrección del 22 de abril de 2016, la compañía determinó que \$37.934.725.843, por concepto de obras básicas no eran deducibles en la determinación del impuesto sobre la renta, razón por la cual se mantuvieron dentro del total de los ingresos operacionales declarados; en tanto que el valor restante (\$15.797.311.234), correspondían a gastos por amortización deducibles.

La amortización por \$15.797.311.234 corresponde a la realización de obras complementarias, pactadas con el Instituto Nacional de Concesiones y adicionales al contrato de concesión suscrito, que tienen el tratamiento de activo amortizable según el artículo 142 del Estatuto Tributario, que afectó la utilidad neta del fideicomiso, y que hizo parte de los ingresos operacionales de Autopistas del Café contable y fiscalmente. La realización de las obras mencionadas se encuentra debidamente soportada con los textos de las modificaciones del contrato (otrosíes) suscritos con el Instituto Nacional de Concesiones.

Improcedencia de la adición de la renta líquida gravable por inclusión de activos omitidos, adquiridos en períodos no revisables

La administración tributaria considera erróneamente que el valor patrimonial de los derechos fiduciarios certificado por Fiducoldex se constituye en la cuantía mínima de este activo que el fideicomitente beneficiario debe incluir en su declaración tributaria. La DIAN procedió erradamente a considerar como valores fiscales los valores contables incluidos en la certificación otorgada por Fiducoldex, lo cual desconoce que la propia ley permite depurar fiscalmente el valor de tales derechos.

En este caso, al realizarse la depuración o cálculo del valor fiscal de los derechos fiduciarios se obtuvo un resultado negativo, lo cual derivaba en que se declarara en ceros, dado que el propio formulario de la declaración de renta no permitía registrar en el renglón correspondiente (nro. 38) un valor negativo, lo que no implica que se haya omitido declarar el activo. En todo caso, la demandante presentó varias correcciones de sus declaraciones desde el año 2009, con el fin de acatar los requerimientos de los funcionarios de la administración tributaria, para reflejar un valor contable de los derechos fiduciarios con fines y efectos informativos (mas no fiscales), lo cual no supone una omisión del activo, y por lo tanto, no hay lugar a incluir el valor patrimonial de sus derechos fiduciarios como renta líquida gravable.

Procedencia de la deducción por actualización de pasivos

La administración tributaria rechazó sin fundamento la deducción del valor de la actualización de pasivos correspondiente a la actualización de las sumas debidas a los constructores accionistas de la demandante, correspondientes al descuento autorizado sobre los pagos a estos para conformar el capital de riesgo exigido en el contrato de concesión a cargo de la demandante.

Según explica la demandante, el descuento implicaba que si bien el constructor facturaba el 100% de su servicio al fideicomiso, el fideicomiso no le pagaría el 100% sino el 62,5%, y el saldo (37,5%) debía ser depositado en una cuenta especial que para tal fin abriría el fideicomiso de la concesión, a nombre de la concesionaria, de



manera tal que el fideicomiso no le debería nada al constructor accionista de la demandante, sino que sería esta última la deudora directa del saldo de la cuenta por pagar. Dado que el constructor, también accionista de la compañía había facturado el 100%, pero solo había recibido el 62,5%, el saldo descontado (37,5%) se constituiría en una “cuenta por pagar” a cargo de la demandante, puesto que dichos descuentos no tuvieron el tratamiento de aporte a capital, sino de aporte que debía realizar los consorciados - accionistas de la compañía como capital de riesgo, en cumplimiento de una obligación contractual en la concesión.

En tanto Autopistas del Café S.A. y sus accionistas constructores no pactaron previamente la manera como debía efectuarse el pago de los saldos no pagados (descuentos), se registraron en la contabilidad de la demandante por su valor nominal, sin reconocer ningún tipo de rendimiento, puesto que no tenían su fuente en un contrato de mutuo o préstamo de dinero. Y dado que el monto de la cuenta por pagar acumulado a 2004 no tenía el mismo poder adquisitivo a 2013, la sociedad demandante decidió actualizar los valores ajustándolos con el IPC, conforme con el procedimiento explicado en el Acta de Asamblea de Accionistas nro. 51 del 3 de diciembre de 2013.

La obligación correspondiente al pago de la actualización solo surgió en el año 2013, cuando se tomó la decisión de actualizar el valor de la cuenta por pagar, y no año a año, como lo afirma la Dian. No puede asimilarse el tratamiento fiscal de una actualización de una cuenta por pagar al de unos intereses, no solo porque no comparten la misma naturaleza y fuente, sino porque no existe regla expresa ni presunción que obligue a los contribuyentes a reconocer la actualización de una cuenta por pagar, año tras año, como sí sucedería con los intereses.

La actualización de una cuenta por pagar solo se causa como gasto fiscal desde el momento del reconocimiento de la cuenta como pasivo de la sociedad, siendo la actualización el gasto adicional que reconoce la pérdida de poder adquisitivo del dinero, y no el reconocimiento de una rentabilidad del dinero o de una indemnización por mora, como sucede con los intereses. Y en la medida en que la actualización de las sumas debidas tiene una naturaleza jurídica y económica distinta a la de los intereses, no puede rechazarse su deducibilidad por no cumplir los requisitos de proporcionalidad y realización del artículo 107 E.T. exigibles a los intereses.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Por último, aduce que no incurrió en ninguno de los hechos sancionables descritos en el artículo 647 E.T. para ser acreedora de la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados. En todo caso, habría una diferencia de criterio en la interpretación del derecho aplicable, y no una conducta maliciosa o fraudulenta por parte de la demandante, por lo que no hay lugar a la imposición de la sanción mencionada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dian** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹³:

En cuanto a la adición de ingresos brutos operacionales, se objeta que la demandante no sustentó el monto proveniente del ajuste entre la amortización contable y fiscal por valor de \$16.117.820.000, y no una diferencia proveniente del porcentaje de participación de Autopistas del Café en el patrimonio autónomo, como lo asevera el demandante.

¹³ Documentos nros. 22 y 25, en la plataforma Samai.



Autopistas del Café S.A. no allegó documentos soportes que permitieran a la administración tributaria llegar a la suma de \$39.934.725.843, valor tomado por la demandante como gasto no deducible, en lugar de los \$53.732.037.180 que fueron calculados inicialmente, con el fin de establecer si tales amortizaciones solicitadas como gasto conciernen a bienes relacionados con obras complementarias, diferentes a los incluidos en los cálculos de amortización donde se utilizó el sistema de reducción de saldos.

Lo que censura la Dian es que la demandante no probó los bienes sobre los cuales hizo la amortización por las obras complementarias, y que fueran diferentes a los incluidos en los cálculos de amortización por reducción de saldos de las obras básicas, así como tampoco evidenció qué tipo de bienes eran, con fecha, valor de adquisición y alícuota correspondiente al año 2013.

La certificación de contador público allegada resulta insuficiente para lo que se pretende demostrar, pues no permite esclarecer los bienes y las condiciones de tiempo, modo y lugar de realización de las obras para llegar a los cálculos de las amortizaciones cuestionadas. Igualmente, la certificación expedida por el representante legal y por el vicepresidente de Fiducoldex, en la que certifican los gastos del año 2013 del fideicomiso, no explica de manera precisa que los bienes tomados para el cálculo de la amortización por las obras complementarias fueran diferentes a los incluidos en los cálculos de la amortización por reducción de obras básicas.

En cuanto a la adición de la renta líquida gravable por inclusión de activos omitidos adquiridos en periodos no revisables la Dian no discute que se hayan omitido activos, en la medida en que fue la propia demandante quien voluntariamente adicionó activos omitidos (correspondientes a derechos fiduciarios) en la vigencia fiscal investigada en la corrección de la declaración inicial, lo que traduce que Autopistas del Café reconoció un activo que no había llevado a su declaración. La Dian se limitó a adicionar la renta líquida gravable en los valores que Autopistas del Café incluyó en su declaración privada como activos omitidos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 239-1 del E.T.

Por lo anterior, el dictamen técnico contable allegado no sirve como prueba dentro del expediente, pues nada aporta saber cómo se determinó el valor de los activos, ni los motivos que llevaron a la decisión de incluir el activo omitido.

No era procedente la deducción de la actualización de pasivos, en tanto no es del arbitrio del contribuyente decidir en qué momento puede solicitar las deducciones correspondientes a obligaciones de tracto sucesivo, puesto que estas son reconocidas en la medida en que va pasando el tiempo y el pago periódico se hace exigible, siendo necesaria la causación en el mismo año en que se solicita, y no en otro posterior. La periodicidad de la solicitud debe ser anual, sobre todo para los obligados a llevar contabilidad como en este caso, para que se cumpla el principio de asociación del costo o gasto con el ejercicio de la actividad productora de renta contemplado en el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993 y los artículos 104, 105 y 107 del Estatuto Tributario.

Pretender deducir en el año gravable 2013 la actualización de pasivos que fiscalmente debió realizar, causar y solicitar en las vigencias 1996 a 2012 si existió la obligación, es ir en contravía de la norma tributaria, por lo que solo es procedente la actualización del año gravable 2013. La decisión de la asamblea de accionistas de reconocer la actualización desde 1997 en el año 2013 puede tener incidencia en materia económica, financiera o comercial, pero no en materia tributaria, y por ello no vincula a la administración tributaria.



El artículo 104 del E.T. especifica que las deducciones son procedentes fiscalmente en el momento en que se realizan, razón por la cual no puede sostenerse que el ajuste por inflación de casi veinte años se causó en una sola vigencia fiscal (el año en discusión), pues los ajustes por inflación deben ser reconocidos año a año, y no se pueden acumular por años como lo sostiene Autopistas del Café.

Si la demandante pretendía actualizar el pasivo a su valor real, como se desprende del acta de asamblea del año 2013, debía seguir el mismo procedimiento a 31 de diciembre de cada año y realizar el reconocimiento fiscal de la actualización sobre el saldo de la cuenta por pagar, teniendo en cuenta la causación periódica e independiente de cada periodo. Por lo mismo, las conclusiones del dictamen adjunto no son admisibles como prueba, en razón a que no explican la acumulación en un solo año del ajuste del capital de riesgo que fue solicitado como deducción en 2013.

Sostuvo que procede la imposición de la sanción por inexactitud contenida en los actos demandados, ya que se comprobó la omisión de ingresos brutos operacionales y de la renta líquida gravable prevista en el artículo 239-1 E.T, así como la inclusión de deducciones inexistentes, datos incompletos y equivocados de los cuales se derivó un saldo a favor que no tenía derecho, sin que se presente ninguna diferencia de criterios.

Por último, solicitó que se condene en costas a la sociedad demandante, y que en caso de que el fallo no fuese favorable a la demandada, no se le condenara al pago de las costas procesales.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Risaralda** negó las pretensiones de la demanda¹⁴.

Para el Tribunal, no se anexaron documentos soporte y listados comparativos de bases, cifras contables y fiscales que permitieran soportar en debida forma el ajuste de la amortización de las obras complementarias, como lo solicitó la Dian en la investigación en sede administrativa. No se discute que la demandante tenga derecho a realizar las amortizaciones por el sistema de reducción de saldos, sino que no se aportaron los documentos soportes que le permitieran a la administración llegar al cálculo de los valores que fueron tomados como gasto deducible por la sociedad, y que fueron depurados en el cálculo de los ingresos gravables reportados por la entidad fiduciaria, para poder determinar si las amortizaciones solicitadas como gasto correspondían a bienes relacionados con las obras complementarias tales como tipo de bien, fecha de adquisición, valor de la adquisición, alícuota correspondiente al año 2013, y sobre los cuales se calculó la amortización.

Añade que con la información suministrada por la demandante no es posible determinar la información requerida por la autoridad tributaria para realizar los cálculos que permitieran comprobar que los bienes sobre los que se tomó la amortización por las obras complementarias eran diferentes a los incluidos en los cálculos de la amortización por reducción de saldos de las obras básicas, pues si bien es posible determinar las fechas de amortización, esto no es lo mismo que las fechas de adquisición de los bienes sujetos a amortización.

Sobre la inclusión de renta líquida gravable por omisión de activos, se constató que en la declaración del año 2013 fueron incluidos activos omitidos de periodos no revisables, y en consecuencia debían adicionarse como renta líquida gravable según lo establece el primer inciso del artículo 239-1 E.T. La demandante incluyó en su corrección unos activos omitidos (el valor de los derechos fiduciarios) sin

¹⁴ Documento nro. 36 en Samai.



tomarlos como renta líquida gravable, por lo que la competencia de la Dian estaba limitada a incluir el monto del activo omitido como renta líquida gravable, y no a liquidar o determinar el monto del activo omitido.

Respecto a la deducción del valor de la actualización de pasivos declarada por la demandante, se acoge lo sostenido por el Consejo de Estado en una ocasión anterior, para concluir que según las normas sobre ajustes integrales por inflación, los efectos de la inflación debían reconocerse anualmente, y no en una sola vigencia fiscal. Incluso si se reconocieran efectos fiscales a la actualización de una deuda, los mismos estarían limitados a un periodo gravable, por lo que resultaría improcedente registrar en una sola vigencia el monto de una actualización calculada tomando en consideración varios periodos.

Por último, concluyó que la demandante llevó a la declaración objetada deducciones cuya procedencia fue desacreditada por la administración, por lo que procede la sanción por inexactitud impuesta, sin que se encuentre probada la concurrencia de una causal exculpatoria. No condenó en costas a la parte vencida, por no encontrarlas probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** cuestionó la sentencia de primera instancia¹⁵, por considerar que existió una falta de valoración del acervo probatorio, que no se suple con la simple enunciación de las pruebas que obran en el expediente.

Insistió en que la diferencia que da lugar a la adición de ingresos brutos operacionales por valor de \$16.117.820.000 está conformada por dos conceptos: (i) la diferencia en la participación del fideicomiso por valor de \$320.509.085; y (ii) la amortización de obras complementarias por valor de \$15.797.311.234, los cuales suman \$16.117.820.000. Contrariamente a lo sostenido por el Tribunal, parte de la cifra en discusión se explica por la diferencia en la participación de la demandante en el fideicomiso, la cual fue demostrada con la certificación expedida por Fiducoldex.

No es cierto que la certificación de la contadora pública no satisfacía los requerimientos mínimos de información para llegar a la determinación de la amortización solicitada como deducible fiscalmente por valor de \$15.797.311.337, pues esta prueba contiene el detalle de la amortización no solo de las obras complementarias sino también de las obras básicas, e indica la fecha inicial de amortización, la fecha final de amortización, la cuenta del gasto de amortización y el valor del gasto de amortización por el año 2013.

Esta certificación satisface los requisitos exigidos para la prueba contable, la cual fue aportada con ocasión a la respuesta al requerimiento especial. Respecto de cada obra se indicó su origen, si correspondía a una adición del contrato de concesión, se informó sobre el alcance del contrato adicional, y se explicó el propósito de la obra, con lo cual se desvirtuó la afirmación de la Dian de que desconocía los bienes que fueron objeto de amortización por concepto de obras complementarias.

El Tribunal también omitió valorar los dictámenes periciales aportados con la respuesta al requerimiento especial, con base en los cuales se prueba que Autopistas del Café S.A. no omitió la inclusión del valor de los derechos fiduciarios por el año gravable 2009, y la procedencia de la actualización de las deudas, ni se indicaron las razones por las cuales no debían ser tenidos en cuenta.

¹⁵ Documento nro. 38 en Samai.



No había lugar a la adición de la renta líquida gravable por inclusión de activos omitidos, ya que Autopistas del Café declaró como valor patrimonial del derecho fiduciario administrado por Fiducoldex el costo fiscal (patrimonial) resultante después de la aplicación de la amortización por reducción de saldos sobre los activos que entraron en operación en el año 2009, y las deudas del patrimonio a 31 de diciembre del mismo año, en acatamiento de lo dispuesto en el numeral 2.º del artículo 271-1 del Estatuto Tributario vigente en ese año gravable.

Según la norma citada, los beneficiarios de los patrimonios autónomos debían declarar el valor patrimonial de los derechos fiduciarios de acuerdo con la participación en el patrimonio líquido del fideicomiso, y no en el patrimonio contable; el hecho de haber declarado por el costo fiscal (concepto fiscal y no contable) los activos del derecho fiduciario no implica que el activo se hubiese omitido, o que no se tenga derecho a su amortización fiscal para determinar el valor patrimonial fiscal que establece la norma tributaria.

Añade que la demandante estaba obligada a declarar el valor patrimonial de los derechos fiduciarios, es decir el valor fiscal; pero como Fiducoldex certificó únicamente el valor contable, Autopistas del Café S.A. era quien debía determinar el valor patrimonial fiscal de los derechos fiduciarios a partir del valor contable certificado. Como ese cálculo daba un resultado negativo, en la declaración inicial se consignó un valor de cero en el correspondiente renglón, por cuanto las instrucciones del propio formulario así lo disponían.

Fue posteriormente que la demandante fue inducida a corregir su declaración tributaria a instancias de lo exigido por la Dian, bajo el entendido de que solo tenía efectos informativos, para lo cual incluyó como valor patrimonial el valor contable del derecho fiduciario. Por ello, la omisión de activos endilgada por la Dian no resulta cierta, en la medida en que la propia autoridad tributaria indujo una corrección para exigir el registro de un valor contable, mas no hubo la omisión de un valor fiscal, de modo que no se configuró la omisión de activos.

Añade que ni la Dian ni el Tribunal se pronunciaron sobre el dictamen pericial que se allegó al expediente, que explica que al hacer la aceleración de la amortización fiscal, el patrimonio líquido del contrato de fiducia se tornó negativo, lo que obligó a declarar en cero ese rubro, sin que ello suponga una omisión del activo dado que tanto en libros de contabilidad del fideicomiso, como en los cálculos conciliatorios se evidencia que no hay ocultamiento ni ánimo de ocultar.

Por tanto, el fallo apelado y la actuación demandada confundieron la figura de la omisión de activos con el fenómeno de la no asignación de valor positivo a los derechos fiduciarios, cuando en este caso no se niega ni oculta su existencia, pero no se les da valor patrimonial neto por efecto de los pasivos, de las depreciaciones o amortizaciones acumuladas o de otras circunstancias. En la medida en que se iniciaron las amortizaciones de las inversiones en obra a que tenían derecho las concesiones bajo la legislación tributaria vigente en los años 2013 y anteriores (artículo 143 E.T., modificado por las leyes 223 de 1995 y 685 de 2001), el patrimonio del concesionario no solo reflejó los aumentos de las rentas percibidas del fideicomiso, sino igualmente las disminuciones por estas amortizaciones.

En cuanto a la deducción por actualización de pasivos, no resulta procedente desestimarlos con base en lo dicho por el Consejo de Estado sobre las normas que desarrollaban el sistema de ajustes integrales por inflación, en tanto este sistema ya no estaba vigente para el año en discusión; y en todo caso, este no cobijaba los pasivos acordados en moneda nacional sin pacto de reajuste.



Al ajustar, actualizar o traer a valor presente las sumas adeudadas a sus acreedores, las cuales por el paso del tiempo transcurrido entre 1996 y el 2013 se depreciaron, la demandante obró en línea con los principios de justicia y equidad, debiendo actualizar su pasivo a la fecha del pago. En este caso, Autopistas del Café no está reconociendo ni más ni menos que la obligación debida desde el año 1996, solo que trae la deuda a valor presente del 2013.

Además, obran en el expediente las certificaciones de los accionistas que causaron el ingreso por la actualización de la deuda en 2013, dos de los cuales especificaron que dicho concepto se debía a una “actualización de la deuda rendimientos financieros”. Lo anterior supone que para los accionistas titulares de la cuenta por cobrar, lo recibido por concepto de actualización fue un ingreso gravado en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013. Por tanto, no reconocer la deducción aquí discutida supondría incurrir en doble tributación sobre un mismo concepto, y con ello, un enriquecimiento injustificado en favor de la administración.

En este punto, el Tribunal se abstuvo de valorar el dictamen pericial sobre la actualización de los pasivos de la demandante, prueba que permite comprender el concepto de “actualización” de una cuenta por pagar y por qué, a diferencia de lo que ocurre con los intereses originados en una obligación financiera, no debía causarse año a año, como lo sostiene la Dian.

Insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud, en tanto no se materializaron los presupuestos constitutivos de la misma, ante la ausencia de la concreción de un hecho sancionable.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación fue admitido mediante auto del dos de febrero de 2023¹⁶.

La **Dian**¹⁷ se pronunció sobre el recurso de apelación en la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4.º del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021. En dicha oportunidad, insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

Por su parte, la **demandante** presentó un memorial insistiendo en los términos del recurso de apelación¹⁸. Añadió que no hay lugar a aplicar lo afirmado por el Consejo de Estado en sentencia del 12 de mayo de 2022 sobre la deducción de la actualización de deudas de la demandante, en tanto en ese caso hubo falta de aplicación de previsiones constitucionales y legales, y una incorrecta apreciación de los hechos y las pruebas que los soportaban frente a las disposiciones que debieron ser aplicadas, teniendo en cuenta que las partes y los hechos en el presente proceso son similares.

En cambio, solicitó que se unifique la jurisprudencia de la Sección Cuarta sobre este punto, teniendo en cuenta que (i) para la época de la presente controversia (año 2013) no existía legislación fiscal relacionada con los ajustes por inflación y que, en todo caso, se trataba de pasivos monetarios y no hubiese sido aplicable ese sistema, (ii) que se discute la procedencia de la deducción por la actualización de un pasivo y el momento de su causación y, (iii) que no existe norma específica aplicable a este asunto. Por ello se justifica un nuevo análisis sobre la posibilidad

¹⁶ Documento nro. 2 del expediente electrónico de segunda instancia en Samai.

¹⁷ Documento nro. 11 en el expediente electrónico de segunda instancia en Samai.

¹⁸ Documento nro. 13 en el expediente electrónico de segunda instancia en Samai.



de mantener el poder adquisitivo de una deuda a través de la actualización de un pasivo por razones de equidad, justicia e indemnización plena, y no simplemente por la unilateralidad y liberalidad de un contribuyente.

Reiteró que en el fallo en comento, el Consejo de Estado determinó que la actualización debía realizarse de forma anual, pues resultaba improcedente registrar en una sola vigencia los efectos de la inflación en varios años, restándole validez al acuerdo entre acreedores y deudor, pues no sería suficiente para que se diera reconocimiento fiscal a la actualización en el año en que se reconoció la obligación (año 2013). Sin embargo, en esa providencia se desconoció la regla de causación del artículo 105 E.T. (vigente para la época), pues teniendo en cuenta que se trataba de la indexación de una deuda y que esta no fue pactada desde el inicio, el gasto debió ser tomado solamente hasta que la demandante estuviese obligada a pagarlo.

No es cierto que la obligación de actualizar o indexar el pasivo fuera meramente potestativa pues la misma está soportada en los principios de equidad y justicia, según el desarrollo jurisprudencial de la Corte Suprema que, además, ha mencionado que la actualización se da al momento del pago y no de forma anual, por todo el plazo de la obligación, como equivocadamente lo concluyó el Consejo de Estado. El gasto se causó efectivamente cuando la asamblea de accionistas de Autopistas del Café acordó la actualización del pasivo para realizar su pago, lo cual corresponde no a un valor adicional del pasivo, sino a la misma obligación pero con su valor actualizado, por lo cual no debía reconocerse de manera anual como lo pretende la Dian, ya que no se está ante intereses producto de un préstamo sino ante la actualización a valor presente del dinero debido, indexación que no debía realizarse de manera anual.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el numeral 6.º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, la Sala advierte que la H. magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello manifestó estar impedida para conocer del presente proceso, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 12 del artículo 141 del Código General del Proceso¹⁹. Al respecto, la Sala constata que la magistrada rindió concepto previo sobre el asunto que aquí se discute, por lo que se declarará fundado el impedimento. En consecuencia, la Sala separará a la doctora Gutiérrez Argüello del conocimiento del asunto, sin perjuicio de lo cual se dictará sentencia, en la medida en que existe cuórum decisorio.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sala determinar i) si había lugar a la adición de ingresos brutos operacionales de Autopistas del Café S.A. por el año gravable 2013, ii) si era procedente la adición de la renta líquida gravable por inclusión de activos omitidos (derechos fiduciarios), adquiridos en periodos no

¹⁹ Documento nro. 24 del expediente en segunda instancia en Samai.



revisables, y iii) si era procedente la deducción por actualización de pasivos. Adicionalmente, deberá decidir sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

Adición de ingresos brutos operacionales. Sustento probatorio

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que *“Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que, sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”*.

Dicha presunción admite prueba en contrario y la administración, para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario.

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias corresponde en principio a la administración, y se traslada al contribuyente cuando la autoridad fiscal requiere de una comprobación especial o cuando la ley la exige.

Sobre la calidad de prueba del certificado de contador público o revisor fiscal, esta Sección ha sostenido que tal documento debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse²⁰:

“Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, la calidad de "prueba suficiente" que le otorga la norma tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental. El profesional de las ciencias contables es responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social y está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones verdadas en sus certificaciones. La fe pública predicable de un contador público no se ve restringida o anulada por la exigencia que en materia tributaria deben presentar sus certificaciones, sino por el contrario comprueba en debida forma la veracidad de sus afirmaciones, permitiendo que las autoridades administrativas y jurisdiccionales puedan darle la eficacia, pertinencia y suficiencia que se requiere al momento de evaluar la confiabilidad, razonabilidad y credibilidad de la contabilidad del contribuyente, responsable o agente retenedor”.

(Destaca la Sala)

En consecuencia, un certificado de contador público o de revisor fiscal que dé certeza de la veracidad de las afirmaciones contenidas en dicho documento constituye prueba contable suficiente de acuerdo con la ley. No obstante, la Dian puede, si lo estima pertinente, hacer las comprobaciones que considere necesarias.

En este caso, la diferencia que da lugar a la adición de ingresos brutos operacionales efectuada por la Dian por valor de \$16.117.820.000 está conformada por dos conceptos: (i) la diferencia en la participación del fideicomiso por valor de \$320.509.085; y (ii) la amortización de obras complementarias por valor de \$15.797.311.234, los cuales suman \$16.117.820.000.

Respecto del primer punto, se encuentra en el expediente una certificación emitida por Fiducoldex, conforme a la cual la sociedad demandante tenía para el año 2013

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de enero de 2011, exp. 17222, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Ver también sentencias del 19 de julio de 2007, exp. 15099, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 25 de noviembre de 2004, exp. 14155, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, y del 12 de diciembre de 2018, exp. 20379, M.P. Milton Chaves García.



una participación del 99,1873% en el patrimonio Autopistas del Café²¹, lo que supone que su participación en el mismo debe responder a la misma proporción. No se cuestiona que en la corrección de la declaración se incluyeron gastos no deducibles del fideicomiso por \$39.437.564.323, y dado que la participación de la demandante en el fideicomiso era del 99,1873%, los gastos no deducibles que le correspondían a Autopistas del Café ascendían a la suma de \$39.117.055.238. La diferencia entre estos dos valores es efectivamente de \$320.509.085, que corresponde a la parte de los gastos no deducibles que no le correspondía a la demandante en su calidad de fideicomitente (0,8127%).

Si, como lo sostuvo la demandante y no fue cuestionado por la Dian, la corrección de la declaración modificó los valores de la declaración inicial teniendo en cuenta el porcentaje de participación de la demandante en el fideicomiso (99,1873%, en lugar del 100%), entonces resulta claro que la diferencia relativa a la cifra mencionada (\$320.509.085) sí correspondía a un ajuste derivado de la verdadera participación de la demandante en el patrimonio autónomo, la cual resulta suficientemente probada con la certificación mencionada.

En cuanto al valor correspondiente a la amortización por obras complementarias por valor de \$15.797.311.234, la administración tributaria solicitó información que le permitiera corroborar si esa cifra correspondía a bienes relacionados con obras complementarias, diferentes a los incluidos en los cálculos de amortización de las obras básicas. Específicamente, dice la administración en el requerimiento especial²², y luego repitió en la liquidación oficial de revisión²³ que no se podía corroborar la procedencia de las amortizaciones, porque los datos contables no estaban soportados en documentos que los sustentaran:

“... Con respecto a los ingresos, anexar fotocopia legible de los documentos soportes que justifican la disminución, teniendo en cuenta relación aportada en respuesta (Anexo 5) a Requerimiento Ordinario No. 151 del 04/06/2014...” (f 225); Requerimiento Ordinario No. 200 de 2017, “...Se requiere desagregar cada concepto por el código de cuenta utilizado en la fiducia para el patrimonio autónomo, relacionando el valor contabilizado y la cifra solicitada en declaración...”, “...Si la amortización de preoperativos hace parte del movimiento entregado por la fiduciaria, registrar el código de cuenta según registros contables utilizados por FIDUCOLDEX. Si hay preoperativos y amortización de estos en la contabilidad de Autopistas del Café, registrar el código de cuenta según Decreto 2649 de 1993. Indicar en cada año el procedimiento o método de amortización utilizado contable y fiscalmente.” (f 400 y respaldo); remitiendo en cada respuesta el detalle de la información contable, pero sin anexar documentos soportes y listado comparativo de bases, cifras contables y fiscales que permitan soportar en debida forma el ajuste de la amortización en cuestión”.

Y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la administración insiste en que lo que se echa de menos es el soporte de las cifras que dieron lugar a la amortización por obras complementarias²⁴:

“... la Dirección Seccional reprochó que la Contribuyente no hubiere probado que los bienes sobre los que se tomó la amortización por las obras complementarias fueran diferentes a los incluidos en los cálculos de la amortización por reducción de saldos de las obras básicas. Además, tampoco encontró información suficiente y pormenorizada sobre el tipo de bien, fecha de adquisición, valor de adquisición, y alícuota correspondiente al año 2013.

Con fundamento en lo anterior, el Despacho encuentra que con ocasión de la liquidación oficial recurrida la Contribuyente no aporta ningún elemento probatorio que atienda los requerimientos de la Dirección Seccional, y que lleve al convencimiento de esta Subdirección de que los bienes sobre los que se tomó la amortización por las obras

²¹ Folio 175, c.a. (pág. 188 del archivo “Antecedentesparte1a5” en Samai).

²² Folio 757, c.a. (pág. 55 del archivo “Antecedentesparte13-14” en Samai).

²³ Folio 1008, c.a. (pág. 210 del archivo “Antecedentesparte15a18” en Samai).

²⁴ Folios 1064 vto. a 1066, c.a. (págs.74 a 76 del archivo “Antecedentesparte19” en Samai).



complementarias fueran diferentes a los incluidos en los cálculos de la amortización por reducción de saldos de las obras básicas.

(...)

Vale notar que la Dirección Seccional reprochó que no existía «fecha de adquisición o construcción del bien, valor de adquisición o de construcción del bien, que permitieran realizar los cálculos correspondientes». La Dirección Seccional encontró que en efecto, el documento denominado «Explicación Amortización de Obras Básicas y Complementarias Año 2013» daba cuenta de la fecha de inicio y de finalización de la amortización, no del bien como fue requerido por la Administración.

(...) respecto a la Certificación emitida por el Representante Legal de Fiducoldex, en virtud de la cual se certifican los gastos de la vigencia 2013 del fideicomiso, este Despacho encuentra que -al igual que lo encontró la Dirección Seccional- dicha certificación tampoco tiene la vocación de explicar de manera clara y precisa que los bienes sobre los que se tomó la amortización por las obras complementarias fueran diferentes a los incluidos en los cálculos de la amortización por reducción de saldos de las obras básicas. Tampoco se encuentra información suficiente y pormenorizada sobre el tipo de bien, fecha de adquisición, valor de adquisición, y alícuota correspondiente al año 2013. Al igual que el documento suscrito por la contadora de la entidad, esta certificación relaciona unos conceptos de amortización, unas fechas de amortización, la cuenta de amortización, y el gasto de amortización. No obstante, no discrimina como fuera solicitado por la Dirección Seccional los bienes afectos por esta amortización. Así pues, este Despacho se remite a las consideraciones realizadas sobre el documento suscrito por la contadora de la recurrente, por ser igualmente aplicables”.

(Negritas y subrayas propias del texto original).

Cabe anotar que también obra en el expediente una certificación emitida por Fiducoldex, en su calidad de vocera del patrimonio autónomo, que discrimina los valores registrados en la contabilidad, por concepto de amortizaciones de obras básicas y obras complementarias del año 2013, indicando la fecha inicial y final de amortización de cada rubro, la cuenta de amortización en que fue registrada, y el valor de la amortización para el mismo año²⁵.

Lo anterior muestra que, si bien la sociedad demandante expuso ante la administración tributaria los cálculos efectuados que dieron lugar a los asientos contables correspondientes a las amortizaciones por obras básicas y complementarias, no puede decirse que atendió a cabalidad los requerimientos de la administración en punto a los soportes de los mismos, en tanto soportó las cifras que fueron incluidas en la contabilidad, pero no su origen, ya que lo que se requería no era solamente que se explicara el cálculo de las amortizaciones por obras complementarias, sino que se diera cuenta de los documentos que los sustentaban.

No era entonces suficiente con demostrar que las cifras correspondientes a amortizaciones por obras básicas y complementarias fueran las que finalmente se reflejaron en la corrección de la declaración, sino que lo que la administración requería era el sustento de las mismas para establecer que los bienes y servicios que dieron lugar a las primeras no fueran los mismos de las segundas; no era suficiente demostrar que las cifras contables eran correctas, sino que, conforme a lo requerido por la Dian en sede administrativa, su justificación hacía necesario el soporte documental que diera cuenta de los mismos. Los contratos allegados al expediente no resultan suficientes para cumplir este requisito, como quiera que, aunque dan cuenta del concepto de la erogación, no permiten constatar su valor, y ni la fecha real de su construcción o adquisición, como lo solicitaba la demandada.

Es claro que la modificación de la declaración privada relativa a la amortización por obras complementarias por valor de \$15.797.311.234 se debió a que la demandante

²⁵ Folios 169 y ss., c.p. (págs. 172 y ss. del archivo nro. 21 en Samai).



no pudo comprobar al detalle que esa cifra correspondía a pagos diferentes a los que conformaron la amortización por la construcción de obras básicas, y que esa falta de información no quedaba cubierta con la exposición ofrecida por Autopistas del Café relativa a la forma de amortización, los métodos para efectuarla, o la legalidad de su proceder. La Dian exigió, en el ejercicio de su facultad fiscalizadora, el sustento documental de los pagos registrados correspondientes a obras complementarias amortizables, y solo obtuvo el registro contable de los mismos, y no los documentos solicitados.

Por lo anterior, prospera parcialmente el cargo, en lo concerniente a la diferencia en la participación del fideicomiso por valor de \$320.509.085, y se negará en lo relativo a la amortización por obras complementarias.

Adición de renta líquida gravable por inclusión de activos omitidos de periodos no revisables

El artículo 239-1 del Estatuto Tributario dispone la inclusión como renta líquida gravable del contribuyente, del valor de los activos omitidos en periodos anteriores no revisables, ya sea que sean declarados por el contribuyente, o que sean incluidos por la propia administración. Dice esta norma:

“Artículo 239-1. Renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes.

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

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

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

Esta norma se conforma como un mandato que presupone que los elementos patrimoniales dejados de declarar en vigencias previas son renta gravable especial en el período en el cual la administración lo descubra o el contribuyente voluntariamente lo declare, relevando a la Dian de probar el origen, características y naturaleza del ingreso, así como de los elementos para su depuración hasta obtener la renta. En la medida en que se trata de activos omitidos en periodos no revisables, se procura una develación plena que asegure la correcta determinación del impuesto en lo sucesivo, y reestablezca el gravamen sobre la renta pretermitido con ocasión de los bienes omitidos o los pasivos inexistentes antes declarados²⁶.

En este caso, la demandante aduce que en la declaración inicial del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2009, declaró como valor patrimonial del derecho fiduciario administrado por Fiducoldex el valor del activo resultante después de la aplicación de la amortización por reducción de saldos sobre los activos que entraron en operación en el año 2009, y de la resta de las deudas del patrimonio a 31 de diciembre del mismo año, según lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 271-1 del Estatuto Tributario vigente en ese año gravable, que obligaba a los

²⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 3 de septiembre de 2020, exp. 23846, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



beneficiarios de los patrimonios autónomos a declarar el valor patrimonial de los derechos fiduciarios de acuerdo con la participación en el patrimonio líquido del fideicomiso.

Como se expone en el dictamen técnico contable que se anexó como prueba²⁷, se efectuó el cálculo de los derechos fiduciarios del patrimonio autónomo para el año gravable 2009 de la siguiente manera:

	Valor dic. 31 de 2009
Activo según PA	\$828.164.524.723
Amortización acumulada contable 2009	\$33.551.664.622
Amortización acumulada fiscal 2009	(\$512.359.647.016)
Activo fiscal PA	\$349.356.542.329
Deudas	\$693.677.198.034
Patrimonio neto negativo	(\$344.320.655.705)

Concluye el dictamen mencionado en este aparte que “...producto de la amortización fiscal acelerada, el patrimonio líquido del patrimonio autónomo arroja un valor negativo, que por tal, fue declarado en cero por el contribuyente.”²⁸

El artículo 271-1 E.T., en su texto entonces vigente (anterior a la reforma introducida por el artículo 117 de la Ley 1819 de 2016) disponía:

“Artículo 271-1. Valor patrimonial de los derechos fiduciarios.

El valor patrimonial de los derechos fiduciarios se establecerá de acuerdo con las siguientes reglas:

1. Los derechos sobre el patrimonio deben ser declarados por el contribuyente que tenga la explotación económica de los respectivos bienes, en armonía con lo dispuesto en el artículo 263 de este Estatuto.
2. El valor patrimonial de los derechos fiduciarios, para los respectivos beneficiarios, es el que les corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración. Los bienes conservarán para los beneficiarios la condición de movilizados o inmovilizados, monetarios o no monetarios- que tengan en el patrimonio autónomo.

Parágrafo. Para fines de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, los fiduciarios deberán expedir cada año, a cada uno de los beneficiarios de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. En caso de que las cifras incorporen ajustes por inflación de conformidad con las normas vigentes hasta el año gravable 2006, se deberán hacer las aclaraciones de rigor”.

(Subraya la Sala)

Dado que ese cálculo arrojó un resultado negativo, se incluyó en el renglón correspondiente de la declaración del año 2009 por valor “0”, dado que el propio formulario indicaba que así debía hacerse en caso de obtener un valor negativo. El hecho de haber estimado los derechos fiduciarios de esa manera no implica que el activo se hubiese omitido en años anteriores, pues solo se aplicó lo indicado en la norma entonces vigente para estimar su valor, pero lo incluyó en la corrección de su declaración del año 2013, por sugerencia de los funcionarios de la administración, bajo el entendido de que ello solo tenía alcance informativo.

²⁷ Folio 634 c.p. (pág. 658 del archivo nro. 21 en Samai).

²⁸ *Idem.*



En contraste, la administración sostiene que en los actos demandados se limitó a incluir el valor de los derechos fiduciarios como renta líquida gravable; no considera que el activo fue omitido, pues fue la propia demandante quien lo incluyó en su corrección, solo que como no llevó su valor como renta líquida gravable, procedió a hacerlo así, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 239-1 E.T.

Para la Sala, le asiste razón en este punto a la sociedad apelante, dado que no se puede concluir que al estimar el valor de su participación en el fideicomiso con base en la norma especial que así lo regulaba (es decir, conforme al patrimonio líquido) se había omitido el activo, por haber obtenido un valor negativo de ese patrimonio líquido. Aunque estimar en cero el valor de un activo en la declaración podría considerarse *prima facie* como equivalente a omitirlo, no puede desestimarse la posibilidad de que ese sea un resultado válido, cuando la propia norma ordenaba considerar en la valoración del activo un valor líquido, lo que supone calcular su valor teniendo en cuenta las deudas que afectan el activo que compone ese patrimonio.

Debe considerarse además, que la propia administración no cuestiona el cálculo del valor de los derechos fiduciarios, sino que considera que la inclusión del valor contable de estos derechos suponía el reconocimiento de la omisión del activo en años anteriores, por lo que resultaba forzoso concluir que debía añadirse también esta suma como renta líquida gravable; pero es claro que ello debe ocurrir solo si el activo fue efectivamente omitido, es decir, si su valor realmente fue obviado en una declaración de renta de años no revisables, de tal manera que se corrija una omisión real del mismo, lo cual no ocurrió en este caso, conforme lo explica la sociedad apelante.

Por lo anterior, prospera el cargo.

Deducibilidad de la actualización de pasivos

En este punto, la Sala retomará lo dicho en otra oportunidad en un caso entre las mismas partes, que se ocupó del análisis de algunas de las glosas anteriores²⁹. Dijo entonces la Sala:

“... de manera unilateral y bajo su liberalidad, la demandante, mediante decisión adoptada por sus accionistas reunidos en asamblea el 03 de diciembre de 2013, actualizó una cuenta por pagar a su cargo por el periodo comprendido desde 1996 hasta 2013. Seguidamente, la actora registró la actualización anotada como una deducción en el CREE correspondiente al año gravable 2013. En ese contexto, de conformidad con lo expuesto en el fundamento jurídico nro. 6 de esta providencia, juzga la Sala que la contribuyente actualizó un pasivo monetario, que, dada su naturaleza, no podía ser ajustado por inflación, puesto que esos ajustes, mientras estuvieron vigentes, eran aplicables únicamente respecto de pasivos no monetarios. En cualquier caso, se advierte que la actualización de pasivos perdió reconocimiento contable y fiscal a partir del periodo gravable 2007, de modo que la contribuyente no estaba habilitada para detracer de la base imponible del CREE la actualización del pasivo a su cargo en el año 2013. Sin perjuicio de lo anterior, cabe precisar que, en la medida en que la técnica contable ordena reconocer los hechos económicos realizados, es decir, los que tienen una consecuencia cuantificable durante el periodo correspondiente, los efectos de la inflación debían reconocerse anualmente, pues este fenómeno produce efectos cada año y se cuantifica de la misma manera; al punto que, durante la época en que los ajustes por inflación sí tenían reconocimiento contable y fiscal, tales ajustes debían realizarse anualmente.

En ese sentido, permitir que los efectos generados por la inflación en vigencias anteriores influyan en la determinación de la base imponible del año gravable discutido equivaldría a reconocer efectos fiscales a un hecho económico ocurrido en un periodo

²⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de mayo de 2022, exp. 24905, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



gravable anterior, lo cual, además de contradecir la técnica contable, atenta contra las características propias de un impuesto de periodo como el analizado. Por tanto, incluso si se reconocieran efectos fiscales a la actualización de una deuda, los mismos estarían limitados a un periodo gravable, por lo que resultaría improcedente registrar en una sola vigencia el monto de una actualización calculada tomando en consideración varios periodos. Adicionalmente, la Sala destaca que el ajuste realizado por la demandante en el *sub examine*, en calidad de deudora, obedeció a una conducta meramente potestativa y unilateral; además, el acta de la asamblea de accionistas del deudor no constituye por sí sola una modificación al negocio jurídico celebrado con sus acreedores y que originó la cuenta por pagar, para así poder sostener que esa decisión del máximo órgano de administración del deudor es el título jurídico idóneo que soporta el reconocimiento económico y fiscal del mayor valor pretendido por la demandante”.

Conforme lo anterior, el reconocimiento de la actualización de la deuda debía realizarse año a año, en la medida en que respondía a un hecho económico que se verificaba también año a año, como lo es la pérdida de valor adquisitivo de la moneda en que fueron pactadas las deudas objeto de actualización. Cabe añadir que, aunque se entienda que ello responda a consideraciones de equidad o justicia de parte de la sociedad deudora, ello no modifica la realidad económica que buscaba reconocer, y que debía hacerse en cada vigencia fiscal, conforme la deuda iba perdiendo el valor que quería ser reconocido a favor de los acreedores de la demandante.

Por lo mismo, resulta que el dictamen pericial aportado no modifica esa conclusión, pues si bien resulta claro que la actualización del valor de la deuda no es igual al reconocimiento de un interés sobre el capital de la misma, ello no modifica el hecho de que la actualización se refiere a hechos pasados, y que por tanto, debía efectuarse en consonancia con la causación temporal de los mismos. Por lo anterior, no prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

Como quiera que los cargos planteados en el recurso de apelación prosperaron parcialmente, la Sala reliquidará la sanción impuesta en los actos demandados, para tomar como base de la misma únicamente el 100% del mayor valor derivado de la adición de ingresos brutos operacionales efectuada por la amortización de obras complementarias por valor de \$15.797.311.234, y del rechazo de la deducción por la actualización de pasivos por valor de \$52.057.277.000.

Por tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, y en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, la Sala recalculará los renglones correspondientes de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 2013 de la demandante, de la siguiente forma:

Concepto	Liq. Privada	LOR	C.de E.
Ingresos brutos operacionales	\$104.118.468.000	\$120.236.288.000	\$119.915.779.000
Ingresos brutos no operacionales	\$346.925.000	\$346.925.000	\$346.925.000
Intereses y rend. financieros	\$6.347.870.000	\$6.347.870.000	\$6.347.870.000
Total ingresos brutos	\$110.813.263.000	\$126.931.083.000	\$126.610.574.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	\$0	\$0	\$0
Ing. no constitutivos de renta o ganancia ocasional	\$0	\$0	\$0
Total ingresos netos	\$110.813.263.000	\$126.931.083.000	\$126.610.574.000
Costos de venta	\$1.986.822.000	\$1.986.822.000	\$1.986.822.000
Otros costos	\$0	\$0	\$0
Total costos	\$1.986.822.000	\$1.986.822.000	\$1.986.822.000
Gastos operacionales de administración	\$292.933.000	\$292.933.000	\$292.933.000



Gastos operacionales de ventas	\$0	\$0	\$0
Deducción inversiones en activos fijos	\$0	\$0	\$0
Otras deducciones	\$53.578.515.000	\$1.521.238.000	\$1.521.238.000
Total deducciones	\$53.871.448.000	\$1.814.871.000	\$1.814.871.000
Renta líquida del ejercicio	\$54.954.993.000	\$123.130.090.000	\$122.809.581.000
O pérdida líquida	\$0	\$0	\$0
Compensaciones	\$51.934.122.000	\$51.934.122.000	\$51.934.122.000
Renta líquida	\$3.020.871.000	\$71.195.968.000	\$70.875.459.000
Renta presuntiva	\$4.173.527.000	\$4.173.527.000	\$4.173.527.000
Total rentas exentas	\$0	\$0	\$0
Rentas gravables	\$0	\$82.019.839.000	\$0
Renta líquida gravable	\$4.173.527.000	\$153.215.807.000	\$70.875.459.000
Ingresos por ganancias ocasionales	\$0	\$0	\$0
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	\$0	\$0	\$0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	\$0	\$0	\$0
Ganancia ocasional gravable	\$0	\$0	\$0
Impuesto sobre renta gravable	\$1.043.382.000	\$38.303.952.000	\$17.718.865.000
Descuentos tributarios	\$0	\$0	\$0
Impuesto neto de renta	\$1.043.382.000	\$38.303.952.000	\$17.718.865.000
Imp. ganancias ocasionales	\$0	\$0	\$0
Desc. imp. pagados en el ext.	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$1.043.382.000	\$38.303.952.000	\$17.718.865.000
Anticipo por el año gravable	\$0	\$0	\$0
Saldo a fav. sin sol. dev.	\$5.072.657.000	\$5.072.657.000	\$5.072.657.000
Autorretenciones	\$0	\$0	\$0
Otros conceptos	\$4.093.756.000	\$4.093.756.000	\$4.093.756.000
Total retenciones año gravable	\$4.093.756.000	\$4.093.756.000	\$4.093.756.000
Anticipo por el año gravable siguiente	\$0	\$0	\$0
Saldo a pagar por impuesto	\$0	\$29.137.539.000	\$8.552.452.000
Sanciones	\$260.846.000	\$37.521.416.000	\$16.936.329.000
Total saldo a pagar	\$0	\$66.658.955.000	\$24.967.089.000
Total saldo a favor	\$7.862.185.000	\$0	\$0

Cálculo sanción por inexactitud	
Saldo a favor declarado inicialmente	\$ 7.862.185.000
(+) Saldo a pagar determinado por el CE	\$ 8.552.452.000
(-) Sanciones de la declaración inicial	\$ 260.846.000
(=) Base sanción por inexactitud liquidada CE	\$ 16.153.791.000
(%) Porcentaje de sanción de inexactitud	100%
(=) Sanción por inexactitud liquidada CE	\$ 16.153.791.000
(+) Sanciones de la declaración inicial	\$ 260.846.000
(=) Total renglón sanciones	\$16.936.329.000

De la condena en costas

El artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo consagra que “*Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se registrarán por las normas del Código de Procedimiento Civil*”.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso establece que las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho, y deben tasarse y liquidarse con criterios objetivos y verificables en el expediente, según lo dispuesto en los artículos 362 a 366 del mismo código. Al respecto, el numeral 8 del artículo



365 del mismo ordenamiento, indica que “*Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”.

La Corte Constitucional en sentencia C-157 de 2013, precisó que la condena en costas no resulta de un actuar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es producto de su derrota en el proceso. También señaló que de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso, tanto las costas como las agencias en derecho deben liquidarse, siempre que exista prueba de su existencia, utilidad y se verifique que corresponden a actuaciones autorizadas por la ley, toda vez que atañen a los costos en que incurrió en el proceso la parte beneficiaria.

Se advierte que ninguna de las partes fue condenada en costas en primera instancia, sin que tal decisión fuese apelada, razón por la cual se mantendrá lo dispuesto por el Tribunal sobre el particular. Igualmente, no se condenará en costas en esta instancia, pues no aparece probado en el expediente que se causaron en el trámite de la segunda instancia de este asunto.

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,

F A L L A

PRIMERO: **Aceptar** el impedimento presentado por la doctora Myriam Stella Gutiérrez Argüello para conocer del presente caso.

SEGUNDO: **Revocar** la sentencia apelada del 14 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda. En su lugar

TERCERO: **Anular parcialmente** la Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412019000025 del 5 de noviembre de 2019, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian- modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2013 de la sociedad Autopistas del Café S.A.; así como la Resolución nro. 992232020000160 del 14 de octubre de 2020, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dian- resolvió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412019000025 del 5 de noviembre de 2019, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: A título de restablecimiento del derecho, **fijar** como valor de los renglones modificados por los actos anulados correspondientes a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 de la sociedad Autopistas del Café S.A., los contenidos en la parte motiva de la presente providencia.

QUINTO: **Sin condena en costas** en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.



Radicado: 66001-23-33-000-2021-00056-01 (26979)
Demandante: Autopistas del Café S.A.
FALLO

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Para comprobar su validez e integridad de este documento lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>