



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

| | |
|-------------------|--|
| Referencia | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación | 25000-23-37-000-2020-00021-01 (27499) |
| Demandante | SCN L COL S.A.S. – IPI S.A.S. |
| Demandado | DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN |
| Temas | Impuesto sobre la renta año 2014. Firmeza de la declaración. Inspección tributaria. Principio de correspondencia. Falsa motivación. Deducción de amortización del crédito mercantil en fusión inversa ¹ . Congruencia. Sanción por inexactitud. |

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 06 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A², que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda presentada por la sociedad SNC LAVALIN COLOMBIA SAS, conforme la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

(...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 15 de abril de 2015, SNC Lavalin Colombia S.A.S. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2014, que arrojó un saldo a favor del contribuyente. Dicho denuncia fue objeto de solicitud de devolución el 19 de agosto de 2015 y de corrección el 1 de marzo de 2016, para disminuir los valores a favor. El 3 de marzo de 2016, con la Resolución 6282-0174, la DIAN ordenó devolver el saldo a favor.

El 11 de octubre de 2017, la Autoridad Tributaria emitió el Emplazamiento para corregir 312382017000097. El contribuyente presentó, en respuesta, declaración de corrección el 3 de noviembre de 2017, reduciendo nuevamente el saldo a favor.

Previa expedición del requerimiento especial, notificado por correo el 17 de noviembre de 2017 y su respuesta, la Administración emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412018000067 del 6 de agosto de 2018, mediante la cual rechazó gastos operacionales de administración, impuso sanción por inexactitud a la tarifa del 100% y reliquidó el saldo a favor.

¹ Este tipo de fusión es entendida como, aquella fusión vertical, por la cual una sociedad filial absorbe a su matriz.

² Samái Tribunal, índice 25. PDF: “17_SENTENCIA(.pdf) NroActua 25”.



El contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto con la Resolución 992232019000103 del 5 de agosto de 2019, que confirmó la liquidación oficial.

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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones³:

“ A TÍTULO DE NULIDAD

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados se sirva declarar la **Nulidad Absoluta** de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412018000067 del 06 de agosto de 2018 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual modifíco la declaración privada de SNC- LAVALIN COLOMBIA S.A.S Y/O ITANSUCA S.A.S del impuesto sobre la renta del año gravable 2014; y (ii) la Resolución No. 992232019000103 del 05 de agosto de 2019 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, por medio de la cual resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Compañía en contra de la Liquidación Oficial de Revisión toda vez que la Autoridad Tributaria incurrió en una indebida aplicación de los artículos 143-1, 647, 706 y 779 del Estatuto Tributario, en una falta de aplicación de los artículos 14-1, 142, 705, 711, 714 del Estatuto Tributario, 29, 338 y 363 de la Constitución Política, 3º y 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 264 de la Ley 223 de 1995, 7º del Código General del Proceso, y 4º de la Ley 169 de 1896, en una interpretación errada de los artículos 107 y 143 del Estatuto Tributario, 66 del Decreto 2649 de 1993, 15 del Decreto 2650 de 1993, 172 y 178 del Código de Comercio, y en una Falsa Motivación.*

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos, sustentados, desarrollados y demostrados en el presente Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados, liquidando el menor saldo a favor que le corresponda a la Compañía.

A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

*Respetuosamente solicito a su honorable Despacho que, como consecuencia de la Nulidad Absoluta de los Actos Administrativos demandados, se resuelva como **Restablecimiento del Derecho** que la declaración del impuesto sobre la renta presentada por SNC-LAVALIN COLOMBIA S.A.S y/o ITANSUCA S.A.S correspondiente al periodo gravable 2014 se encuentra en firme.*

*Subsidiariamente, en caso de que su Honorable Despacho declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, y no obstante considere que en el presente caso mi representada no declaró correctamente el impuesto sobre la renta para el período gravable 2014, solicito respetuosamente que como **Restablecimiento del Derecho** se sirva determinar y liquidar el impuesto sobre la renta para el año gravable 2014 a cargo de SNC LAVALIN COLOMBIA S.A.S. y/o INTANSUCA S A.S., y con ello el menor saldo a favor que le corresponde a la Demandante, de conformidad con los presupuestos debidamente acreditados en el presente caso.”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29, 338, 363; 14-1, 107, 142, 143, 143-1, 647, 705, 706, 711, 714 y 779 del Estatuto Tributario; 3 y 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 7 del Código General del Proceso; 264 de la Ley 223 de 1995; 4 de

³ Samai, índice 2, PDF: “ED_ESCRITODE_02DEMANDA(.pdf) NroActua 2”



la Ley 169 de 1896, 172 y 178 del Código de Comercio; 66 del Decreto 2649 de 1993 y 15 del Decreto 2650 de 1993. El concepto de la violación se resume así:

1. Firmeza de la declaración

La demandante preliminarmente definió los eventos en que se configura la nulidad del acto por infracción de las normas en que debía fundarse. Se refirió al término de firmeza de las declaraciones y los eventos de suspensión de este, dentro de los cuales se encuentra el decreto y práctica de la inspección tributaria.

Precisó el alcance de la inspección como prueba a partir de las sentencias del 12 de marzo de 2012, exp. 17734 y del 16 de octubre de 2014, exp. 19611 del Consejo de Estado y anotó que, en caso de que la Administración no constate la concreción de hechos determinantes o no decrete medios de prueba adicionales para constatarlos, la inspección se entiende no practicada y no suspende la firmeza. Anotó que, en desarrollo de ella, no puede decretarse una simple solicitud de información que pudiera realizarse con otros medios de prueba, como un requerimiento ordinario.

Se refirió a la necesidad de practicar efectivamente la inspección para suspender el término de firmeza para insistir en que la simple revisión de documentos o los requerimientos de información no constituyen una inspección tributaria real.⁴ Relató que la sociedad presentó la declaración de renta de 2014 el 15 de abril de 2015 y el 19 de agosto de ese año solicitó en devolución el saldo a favor, con lo cual la firmeza vencía el 19 de agosto de 2017. No obstante, la Administración notificó el auto de inspección tributaria un día antes del vencimiento del término de firmeza, el 18 de agosto de 2017 y no la practicó real y efectivamente, dado que se limitó a solicitar información de la compañía y a revisar los documentos aportados previamente.

Reseñó las actuaciones adelantadas durante la inspección para insistir en que no se practicó realmente la inspección y que no hubo constatación directa de los hechos ni verificación de las características y circunstancias de tiempo, modo y lugar. Aclaró que la DIAN ya contaba con toda la información recabada en la inspección dado que la sociedad la allegó en desarrollo del auto de verificación o cruce del 22 de junio de 2017.

Acotó que el emplazamiento para corregir se expidió con base en meros indicios con posterioridad a la inspección, lo cual refuerza su inexistencia real y sustancial. Sostuvo que el requerimiento no se basó en la información recopilada en dicha prueba y que la declaración estaba en firme pues el término no se suspendió.

2. Violación del derecho de defensa

Conceptualizó el derecho de defensa para precisar que este exige que la autoridad estudie juiciosa y detalladamente los argumentos expuestos por quien se defiende y los resuelva.⁵ Preciso el argumento demarcado en el literal B, acápite III del recurso de reconsideración relativo a la falsa motivación del acto por el desconocimiento de la inversión constitutiva del crédito mercantil y adujo que la

⁴ Sobre el tema citó las sentencias del 3 de diciembre de 1994, exp. 5737, del 24 de febrero de 1994, exp. 4959, del 7 de julio de 1995, exp. 5830, del 12 de diciembre de 2007, exp. 15874 y del 16 de diciembre de 2014, exp. 20095 del Consejo de Estado.

⁵ Al efecto cito las sentencias T-544 de 2015 y T-018 de 2017 de la Corte Constitucional.



DIAN se pronunció, erradamente, sobre la falta de motivación, vicio opuesto al propuesto, conducta que vulnera el derecho de defensa.

Agregó que la demandada negó la falsa motivación en forma escueta sin esgrimir, si quiera sumariamente, los motivos para ello. Dijo que la DIAN modificó el sustento de hecho propuesto en la Liquidación Oficial de Revisión en donde aseveró la inexistencia del crédito mercantil, mientras que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se reconoció su registro en el patrimonio, lo cual refuerza la falsa motivación.

3. Violación del principio de correspondencia

Estimó transgredido el principio de correspondencia debido a que en la liquidación oficial se negó la amortización del crédito mercantil bajo el argumento de que tras la fusión el activo se eliminó y en la resolución que resolvió el recurso se reconoció su existencia, pero el rechazo se sustentó en que no era necesario al no subsistir la línea de negocios que lo generó. Señaló que lo anterior vulnera el derecho de defensa.

4. Falsa motivación – crédito mercantil

Definió la falsa motivación y sus tipos⁶ y relató que el 21 de diciembre de 2010, la sociedad adquirió participación accionaria en las entidades del Grupo Itansuca, cuyo objeto transcribió y consideró estrechamente ligado al de IPI S.A.S., sociedad operativa del grupo.

Comentó que, desde el 21 de diciembre de 2010, la demandante adquirió el control del grupo Itansuca y que, posteriormente, el 31 de diciembre de ese año, una vez formalizado el acuerdo de venta, se determinó el valor patrimonial de las sociedades y se estableció que el precio pagado lo excedía, de tal forma que se registró un crédito mercantil, el cual era una inversión amortizable.

Indicó que el 12 de noviembre de 2012, IPI S.A.S. se fusionó y absorbió a SNC Lavalin Holdings y a Waynesboro International INC y asumió los derechos y obligaciones de las sociedades fusionadas, sin afectar la línea de negocios adquirida por el Grupo Lavalin, la cual generó el crédito mercantil.

Afirmó que la DIAN rechazó el gasto por amortización del crédito mercantil, del periodo 2014, ante la presunta ausencia de una misma línea de negocios toda vez que las sociedades involucradas en la fusión no desarrollaban el mismo objeto social, de tal forma que la inversión no era necesaria.

Defendió que la línea adquirida como inversión correspondía al negocio de IPI, que la fusión no modificó la unidad económica de explotación ni constituyó una compraventa que generara una nueva inversión y, como consecuencia de ella, la actora adquirió el crédito mercantil.

Reiteró que la inversión necesaria para los fines del negocio se configuró a partir de la adquisición de las acciones y no con la fusión.

⁶ Se refirió a las sentencias del 23 de junio de 2011, exp. 16090, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 24 de mayo de 2012, exp. 17705, del 18 de junio de 2014, exp. 20088, del 26 de febrero de 2014, exp. 19090 y del 08 de septiembre de 2017, exp. 2102030 del Consejo de Estado,



5. La inversión realizada es necesaria y se relaciona con el objeto social

Explicó que es un hecho no controvertido que con la adquisición de las acciones surgió un crédito mercantil debidamente registrado como activo intangible en los estados financieros. Dijo que la DIAN rechazó la amortización al estimar que no tenía relación con la línea de negocios de la sociedad absorbida, no existían ingresos asociados a la amortización y no era una inversión necesaria, confundiendo los efectos del crédito mercantil con la fusión.

Sostuvo que la demandada desconoció que el artículo 142 del Estatuto Tributario exige la existencia de desembolsos para los fines de la actividad económica, como ocurre en este caso, al momento de constituirse el crédito mercantil.

Anotó que los requisitos de la norma deben evaluarse en relación con la inversión y no con la fusión pues si el activo surgió debido a la primera operación de adquisición, con la fusión conserva su condición y la deducción es procedente.

Anotó que, de no haberse configurado la fusión a partir de la cual se recibió dicho crédito mercantil, no se hubiera controlado la propia actividad, ni se hubiera optimizado el manejo administrativo relacionado con la línea de negocio desarrollada por la sociedad.

Alegó que la inversión realizada por SNC Lavalin Holdings recayó sobre un negocio en marcha, cuyo ámbito de experticia se concentraba en el sector energético, industrial, de infraestructura y de minería y que, con la compra de las acciones, la demandante adquirió una línea de negocios integral, comprendida por las actividades desarrolladas por las entidades del Grupo Itansuca, dentro de las que se encontraban IPI S.A.S.

Insistió en que la inversión era necesaria para preservar la calidad después de la fusión, para mantener el control en forma autónoma, simplificar el manejo administrativo de las compañías, y continuar explotando directamente la línea de negocios originadora del crédito mercantil.

Invocó el procedimiento de registro contable del crédito mercantil de la Circular Conjunta No. 006 de 2005/ 011 de 2005 de la Superintendencia de Sociedades, su tratamiento como activo intangible, derivado del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, y la dinámica de la cuenta 1605 - crédito mercantil, para defender que se cumplieron los supuestos del artículo 142 del Estatuto Tributario y que las inversiones fueron reales y necesarias para la actividad productora de renta.

Clarificó que el activo recibido por la sociedad absorbente ostenta las mismas características que poseía en la sociedad absorbida y citó la sentencia del 16 de septiembre de 2010, exp. 16938 del Consejo de Estado para aseverar que, ante la existencia del crédito mercantil, el mismo deviene amortizable en forma sistemática.

Acotó que la línea de negocios y el objeto originario del crédito mercantil fue precisamente la operación de la demandante, lo cual se evidencia con la generación de ingresos derivados del objeto y origen del crédito mercantil. Añadió que la operación de fusión no conllevó a que se entendiera realizada una nueva inversión, generadora de un nuevo crédito mercantil, por lo que los requisitos contemplados en el artículo 142 del Estatuto Tributario no tenían que volverse a analizar.



6. Interpretación errada de los artículos 172 y 178 del Código de Comercio, y en una falta de aplicación del artículo 14-1 del Estatuto Tributario

Recalcó que, con ocasión de la fusión, IPI S.A.S. adquirió la totalidad de los derechos y obligaciones de las sociedades absorbidas, mediante transferencia integral y universal del patrimonio, conforme lo disponen los artículos 172 y 178 del Código de Comercio y el Oficio 220189347 del 23 de agosto de 2017 de la Superintendencia de Sociedades.

Transcribió el artículo 14-1 del Estatuto Tributario que reitera la idea de que en una fusión no existe enajenación, y adujo que, en todo caso, la sociedad que surge de la fusión es la responsable de la totalidad de las obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas. Reiteró que SNC Lavalin Holdings tenía el crédito mercantil previo a la fusión, el cual fue transferido a IPI S.A.S. con idénticas calidades, beneficios y derechos. Invocó la sentencia del 2 de agosto de 2012, exp. 17263 del Consejo de Estado.

7. Pretermisión del artículo 142 del Estatuto Tributario- ingresos

Esclareció que la línea de negocios adquirida por la compra de las acciones constituía la fuente generadora de ingresos para Itansuca y SNC Lavalin, a título de dividendo y, una vez perfeccionada la fusión, se conservó la misma. Subrayó que la DIAN en Oficio 14480 de 2015 reconoció expresamente que procedía la amortización del crédito mercantil en forma posterior a una fusión, contra los ingresos obtenidos por el desarrollo de la línea de negocios adquirida.

Precisó que la norma fiscal no limitó la deducción de la amortización a la generación de ingresos asociados directamente al intangible, pues lo relevante es que se conserve la misma fuente y línea generadora de ingresos, de manera que la deducción puede tomarse contra los ingresos de la actividad.

8. Indebida aplicación del artículo 143-1 del Estatuto Tributario

Reprochó que la DIAN considerara que confluían las calidades de inversionista y receptor de la inversión en una misma persona y anotó que, para 2012, no existía prohibición alguna respecto de la posibilidad de amortizar el crédito mercantil generado por la adquisición de las propias acciones del contribuyente, la cual fue incorporada desde 2013, con la Ley 1607 de 2012, en el artículo 143-1 del Estatuto Tributario. Indicó que aplicar la prohibición retroactivamente quebrantaría los artículos 338 y 363 de la Constitución.

9. Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

Refirió que la doctrina oficial de la DIAN es obligatoria para sus funcionarios y que el Concepto 14480 de 2015 avaló la posibilidad de amortizar el crédito mercantil transferido en una fusión contra los ingresos generados por una unidad económica adquirida, siempre que se identifique una línea de negocios, con lo cual la demandada desconoció su propia doctrina.

10. Falsa motivación – la fusión fue rentable y útil

Mencionó que la sociedad sí percibió ingresos por la línea de negocios generadora del crédito mercantil y la DIAN pretendió comparar ingresos de los dos períodos



anteriores a la fusión, tomando como referencia el año en que esta se realizó y los dos siguientes.

Afirmó que, en el 2012, año de la fusión, la sociedad registró ingresos superiores en un 67% a los recibidos en 2011 y declaró un impuesto de renta 150 veces superior y, en consecuencia, la operación de fusión fue rentable e incrementó los ingresos. Sostuvo que la liquidación comparó años en donde la tarifa del impuesto de renta era distinta y que el impuesto de renta se incrementó en un 89%

11. Inaplicación de los artículos 7 del Código General del Proceso, 4 de la Ley 169 de 1896 y 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo

Se refirió al sometimiento de los jueces al imperio de la ley y al concepto de doctrina probable para destacar que, en las sentencias del 23 de julio de 2009, exp. 15311, 16 de septiembre de 2010, exp. 16938, 28 de julio de 2011, exp. 16933, 2 de agosto de 2012, exp. 17263, el Consejo de Estado avaló la procedencia de la deducción del crédito mercantil, pronunciamientos que no fueron acogidos por la Administración, pese a constituir doctrina probable.

12. Sanción por inexactitud

Consideró improcedente la sanción por inexactitud ante la ausencia de hecho sancionable debido a que los datos declarados no son falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. Invocó una diferencia de criterios en el derecho aplicable sustentada en que la declaración se basó en hechos completos y cifras veraces y en la interpretación razonable de la posibilidad de amortizar el crédito mercantil generado, a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina de la DIAN.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos⁷:

Propuso como **excepción previa la incapacidad o indebida representación del demandante**, toda vez que en el certificado de existencia y representación de la sociedad se exigía que el representante legal informase a la asamblea de accionistas de cualquier litigio, circunstancia que no está probada.

Sobre la **firmeza de la declaración**, manifestó en primer lugar que la inspección tributaria se decretó y notificó oportunamente, aspecto que no se discute, y que, en el desarrollo de dicha prueba se solicitaron documentos, soportes y explicaciones de las operaciones de 2014, entre otras, las operaciones con vinculados y la fusión, los cuales se radicaron el 12 de septiembre de 2017. Aclaró que el emplazamiento para corregir se sustentó en dichos documentos y otras pruebas que derivaron en la corrección de la declaración.

Insistió en que en el acta de inspección tributaria del 27 de septiembre de 2017 se ratifica el desarrollo de la inspección con la solicitud de pruebas sobre el crédito mercantil y de los contratos laborales y pagos de seguridad social. Además resaltó que la demandante solicitó la emisión del emplazamiento para corregir, que también suspende el término de firmeza de la declaración.

⁷ Samai Tribunal. Índice 9.



Reseñó las glosas aceptadas en la corrección presentada con ocasión del emplazamiento y dijo que, como constan en el acta de cierre de la inspección tributaria, el representante legal no presentó objeción alguna, acta de la cual se entregó copia a la sociedad. De acuerdo con lo anterior, consideró que el término de firmeza se suspendió, conforme con las normas aplicables, dado que en la liquidación obran todas las pruebas decretadas con base en la inspección, y que el requerimiento se notificó oportunamente el 17 de noviembre de 2017.

En cuanto al **crédito mercantil**, afirmó que la demandante incumplió su carga de la prueba dado que no demostró lo relacionado con la adquisición accionaria y la posterior fusión, en particular, el pago de las acciones, que tampoco aportó los estados financieros en su integridad, los estados intermedios de fusiones parciales y la fusión final y lo relacionado con el impuesto diferido por las diferencias entre lo fiscal y lo contable, los estados financieros consolidados y, sobre todo, el estudio técnico que sustente económicamente el valor de la adquisición.

Explicó en qué consisten los métodos de valoración de las empresas y sus tipologías y expuso que la demandante no aportó el estudio de valoración y se limitó a afirmar que, compró las acciones y revisó el patrimonio neto de las empresas adquiridas con base en el valor pagado, el cual tampoco demostró, e incluye valores pagados a terceros por bonos de retención que son distintos del precio de adquisición.

Mencionó que las afirmaciones de la sociedad permiten inferir que decidió comprar las acciones sin un estudio previo y no sustentó cómo determinó el precio de adquisición, lo cual es contrario al comportamiento de un buen hombre de negocios. Acotó que la Superintendencia de Sociedades estableció los requisitos para la procedencia del crédito mercantil y dispuso que para reflejar la realidad económica de la operación y su asociación directa con los resultados esperados de la inversión, debe amortizarse según el estudio técnico realizado para la adquisición.

Insistió en que la actora manifestó haber realizado un pago correspondiente al precio y a bonos de retención de empleados, que no tienen que ver con el patrimonio neto de la sociedad y no corresponden al crédito mercantil, como lo reconoce la misma. Mencionó que la forma de pago pactada se remite a una serie de anexos que además no fueron aportados y a condiciones para la transferencia de las cuotas que se desconocen.

Argumentó que la demandante aportó copia simple de la escritura pública de la fusión entre IPI S.A.S. y SNC Lavalin Holdings Colombia S.A.S. con la empresa panameña Wasynesboro International Inc, suscrita en Panamá sin la correspondiente apostilla. Afirmó que la actora solo allegó el contrato de adquisición y el acuerdo de fusión incompletos, incumpliendo su carga probatoria.

Transcribió los **artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario**, 23 y 122 del Decreto 2649 de 1993 y apartes de la Circular 11 de 2005 de la Superintendencia de Sociedades e insistió en que la sociedad que pretenda **amortizar el crédito mercantil** debe presentar los estados financieros básicos y consolidados, particularmente cuando se aplique el método de participación patrimonial, considerando principios como no deberse ni poseerse a sí mismo. Mencionó que la amortización parte del estudio técnico realizado para la adquisición de la inversión,



el cual fija el término para hacerlo, y deben revelarse los impuestos diferidos originados, y que nada de lo anterior fue acreditado por la demandante.

Señaló que en el contrato de venta de acciones no se indica la cantidad vendida, ni quienes son empleados de la sociedad, e insistió en que en el pago se pactaron bonos de retención de accionistas y empleados que se excluyeron del precio de compra. Reiteró que no se allegaron los anexos del contrato y se previó un período de revisión del patrimonio y los estados financieros para los compradores, aspecto no demostrado.

Añadió que la demandante no explica que algunos de los vendedores mantengan operaciones propias que fueron objeto de negociación, particularmente, mediante la participación en consorcios que tienen operación con la actora. Reprochó que, en los estados financieros no se revelara la totalidad de consorcios en donde participa la demandante ni el impacto positivo o negativo de la operación en general y su incidencia para el crédito mercantil.

Anotó que uno de los objetos de los consorcios es la ingeniería de diseño y estudios ambientales de redes de gasoducto en Perú, lo que contradice la justificación de la adquisición del grupo empresarial. Presentó pantallazos de los consorcios de la sociedad registrados en el RUT y concluyó que los negocios con Ecopetrol son un elemento sustancial que podría justificar el mayor valor de la adquisición, pero que en todo caso el estudio técnico que debería contener estos elementos no fue aportado.

Acotó que la fusión no fue un hecho concluido en el período en discusión, pues persiste en 2015 con South American Pipeline Services S.A.S., según los estados financieros. Así mismo, llamó la atención sobre el incremento en las cuentas por cobrar a vinculados económicos, sin que se revelase las condiciones, garantías y rendimientos en los estados financieros, con lo cual los recursos generan beneficios para terceros en desmedro de los beneficios societarios.

Aseveró que la actora apalanca la operación de sus vinculados, en desmedro de los recursos para uso interno y sus rendimientos y que las cuentas de orden no revelan las diferencias fiscales con las contables. Anotó que la demandante realizó operaciones de suministro de personal y licencias con sus vinculados, lo cual desvirtúa el presunto control, elemento para que se presente el crédito mercantil, y las mejoras administrativas.

Advirtió que la sociedad Waynesboro no reflejó en su información financiera crédito mercantil alguno y, por tanto, en la fusión la actora no puede tenerlo, lo que confirma la necesidad de haber contado con un estudio. Insistió en que la demandante no acreditó el pago de las acciones y que tomó una deducción superior al precio de compra pactado en el contrato.

Explicó que realizada la fusión desaparece el hecho económico que le dio origen al crédito mercantil, esto es, el control de la controlante sobre la controlada. Puntualizó que la controlante, que no ostentaba el crédito mercantil, absorbió a la controlada. Desvirtuó la amortización del crédito mercantil, por incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, toda vez que el objeto social de la sociedad absorbente, proyectos de ingeniería generadores de ingresos, difiere del de la



absorbida, que percibió utilidades por participar en inversiones.⁸ Dijo que no se cumple el requisito de causalidad dado que las rentas se relacionan con la actividad económica, pero no con el crédito mercantil adquirido.

Resaltó que el grupo tiene un accionista único indirecto y que, como resultado de la fusión, se unen patrimonios de un único dueño, con lo cual no resulta viable la emisión de acciones. Afirmó que el patrimonio que se suma al existente debe corresponder a lo que se conoce como prima de fusión, que forma parte del patrimonio como superávit de capital bajo el concepto que correspondiere el cual no modifica ni la cantidad de acciones ni su valor nominal, solo se acrecienta el monto del patrimonio.

Estimó que la operación en 2014 generó una ostensible reducción de ingresos frente a los declarados en 2013. Replicó que los actos administrativos **no infringieron normas ni jurisprudencia y que la sociedad desconoció las normas comerciales sobre la fusión**. Descartó la violación al **principio de correspondencia** al considerar que los argumentos se mejoraron y el hecho se mantuvo y que la demandante presenta información descontextualizada, pues el análisis del crédito mercantil se presentó en el resumen del material probatorio.

Precisó que la demandante actuó en contravía de la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez del Consejo de Estado, al desconocer la correlación entre la deducción y el ingreso e incumplir su carga probatoria. Consideró procedente la **sanción por inexactitud** y descartó la diferencia de criterios, al incorporar deducciones no procedentes y costos que no cumplen con el régimen de precios de transferencia.

Descartó la **falsa y falta de motivación** dado que se justificó ampliamente la *“modificación al estudio de precios de transferencia del año gravable 2010, al determinarse que la sociedad recurrente utilizó una metodología que no resultaba la más adecuada para el análisis de la operación a evaluar así como de la valoración de todas las pruebas aportadas de acuerdo a las precisiones ya efectuadas que se encuentran en armonía con el ordenamiento jurídico.”* Agregó que se garantizó el **debido proceso**. Solicitó condenar en costas y agencias del derecho a la demandante.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones⁹:

Se refirió a la inspección tributaria como prueba, sus efectos de suspensión del término de firmeza y los requisitos de la diligencia¹⁰, también reseñó las actuaciones de la investigación, en particular, relacionó los documentos solicitados en el inicio de la inspección tributaria y la visita ordenada con el auto de verificación o cruce, la cual se realizó el 5 de octubre de 2017.

Resaltó que la inspección se decretó con el fin de recaudar pruebas para verificar el contenido de la declaración, las cuales efectivamente se practicaron como se evidencia de las actas, y que el hecho de que se solicite información no

⁸ Citó las sentencias del 19 de mayo de 2011, exp. 18039, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 27 de septiembre de 2009, exp. 15299, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié del Consejo de Estado

⁹ Samai Tribunal, índice 25. PDF: “17_SENTENCIA(.pdf) NroActua 25”.

¹⁰ En apoyo citó las sentencias exp. 18727, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 31 de mayo de 2018, exp. 20558, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez del Consejo de Estado.



desnaturaliza la inspección como prueba. En consecuencia, estimó que el término de firmeza se suspendió y el requerimiento se notificó en oportunidad.

Advirtió que la DIAN resolvió la inconformidad relativa a la falsa motivación al precisar que el acto estaba debidamente fundamentado en las pruebas recabadas. Descartó la violación al principio de correspondencia al considerar que el hecho glosado es el mismo, desconocimiento de gastos operacionales de administración, pese a que los argumentos hubiesen variado entre la liquidación y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Aseguró que la amortización del crédito mercantil, como activo intangible, debe reunir los requisitos de deducibilidad de los artículos 107 y 143 del Estatuto Tributario. Encontró probado que el crédito mercantil fue adquirido con el producto de la fusión entre IPI S.A.S., como absorbente, y SNS Lavalin Holdings Colombia S.A.S. y Wainesboro International Inc, como absorbidas.

Afirmó que, una vez absorbida la sociedad controlada por parte de su controlante, desaparece el hecho económico que dio origen al crédito mercantil haciéndose imperativa su amortización, la que solo será fiscalmente deducible en la medida, que se cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pero en todo caso, el valor a deducir no podrá superar las rentas de la sociedad absorbida.

Acotó que, en este caso, no se discute la existencia del crédito mercantil sino la procedencia de la deducción y que la actora no logró demostrar en qué sentido dicha inversión permitió desarrollar, conservar o mejorar la actividad productora de renta, habida cuenta, que se limitó a explicar la procedencia tributaria y contable de la amortización sin hacer énfasis en la necesidad de la inversión.

Sobre la interpretación errónea de las normas comerciales y fiscales de la fusión, precisó que no se discuten los efectos de la amortización del crédito mercantil sino la falta de acreditación de los requisitos de necesidad, proporcionalidad y causalidad, no siendo entonces el reparo que hace el demandante el fundamento de los actos administrativos.

Reconoció que la amortización del crédito mercantil no estaba condicionada a la percepción de ingresos respecto de la entidad adquirida. No obstante, adujo que lo anterior no era suficiente para declarar la nulidad de los actos acusados, debido a que lo relevante en este asunto había sido la ausencia de prueba del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Explicó así mismo que no estaba probado, como lo alegó la actora, que en los actos la DIAN hubiere aplicado el artículo 143-1 del Estatuto Tributario, que no estaba vigente para el 2012, pues los apartes citados por la actora para efectos de ese argumento lo que demuestran es que la Administración indicó que el hecho de que confluyeran las calidades de inversionista y receptor de la inversión no desvirtuaban el incumplimiento de los requisitos de deducibilidad del artículo 107 ibidem.

En lo que toca a la falta de aplicación de la doctrina oficial de la DIAN, insistió en que le asiste razón al demandante en torno al aspecto que se refiere a que la ausencia de ingresos no desestima la deducción de la amortización, pero, en todo caso resaltó que esa falta no era suficiente para declarar la nulidad de los actos.

Frente a la rentabilidad de la operación, insistió en que dichos argumentos no acreditan la causalidad, proporcionalidad y necesidad de la inversión, los cuales no se probaron en sede judicial.



Consideró procedente la sanción por inexactitud, ante la improcedencia de la deducción, y descartó la diferencia de criterios. No condenó en costas, al no encontrarlas probadas.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente¹¹:

Insistió en que la inspección tributaria se decretó con el único propósito de suspender el **término de firmeza de la declaración**, dado que se solicitó información que ya se había aportado previamente y que pudo recaudarse vía requerimientos ordinarios. Resaltó la calidad de prueba compuesta de la inspección y reiteró que la solicitud de información planteada en el marco de esta propendió a extender infundadamente el término de firmeza de la declaración y que la inspección no se realizó efectivamente, con lo cual no operó la suspensión de dicho término. Agregó que la información solicitada no fundamentó los actos demandados.

Recalcó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no resolvió la inconformidad relativa a la **falsa motivación** de la liquidación en la cual se negó la existencia del crédito mercantil, pues la DIAN no podía limitarse a señalar que había valorado las pruebas y hechos obrantes en el expediente. Presentó un comparativo entre los argumentos de la liquidación, el recurso y la resolución que lo resolvió para invocar la falsa motivación de esta última.

Reiteró que se vulneró el **principio de correspondencia** toda vez que la liquidación, cuya motivación no puede modificarse arbitrariamente, sustentó el rechazo de la deducción en la desaparición del intangible, mientras que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se reconoció su existencia, pero se sostuvo que la deducción era improcedente, con lo cual se violó el **derecho de defensa**. Añadió que la demandada sostuvo sin motivación alguna que se incumplieron los requisitos de los artículos 107 y 142 del Estatuto Tributario.

Frente a la **deducción de la amortización del crédito mercantil**, sostuvo que, pese a que la sentencia de primera instancia no evaluó los requisitos del artículo 142 del Estatuto Tributario, entendiéndolos cumplidos, estos se satisfacen. En particular, indicó que la inversión era necesaria para los fines del negocio pues recayó sobre una empresa en marcha que desarrollaba su objeto social en el sector energético, industrial, de infraestructura y minería, y había un valor que debía registrarse como crédito mercantil, al ser superior al activo neto de las unidades productoras.

Anotó que también se encuentran demostrados los requisitos de necesidad y causalidad, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Reseñó la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y argumentó que hizo referencias puntuales y concretas sobre la necesidad de la inversión evaluada bajo criterios comerciales.

Insistió en que, desde la fusión, la demandante asumió la totalidad de derechos y obligaciones de la entidad fusionada y la inversión continuó siendo deducible. Se refirió a la página 49 de la demanda y al acápite E para subrayar la causalidad y

¹¹ Samai Tribunal, índice 28. PDF “28_RECIBEMEMORIALES_SNCLAVALINSASY(.pdf) NroActua 28”



necesidad de la inversión. Iteró que esta recayó sobre un negocio en marcha, adquiriendo una línea de negocios comprendida por las actividades del Grupo Itansuca y que el control propendió por aumentar la producción de renta.

Aclaró que la sentencia de primera instancia cuestionó la proporcionalidad de la expensa, la cual no se debatió en los actos demandados y, en todo caso, se cumple pues la deducción corresponde al 1,01% de los ingresos netos, 3,87% de la renta bruta.

Acusó a la sentencia de primera instancia de vulnerar el **principio de congruencia** de las sentencias, al no analizar los cargos J y K de la demanda relacionados con la falsa motivación de los actos, por no evaluarse la rentabilidad de la fusión y la inaplicación de la jurisprudencia del Consejo de Estado

Consideró improcedente la **sanción por inexactitud** dado que los valores declarados no son falsos, equivocados, incompletos ni desfigurados. Alegó, nuevamente, la diferencia de criterios como causal exculpatoria de la sanción al obrar con base en hechos y datos ciertos y soportados y dijo que, para la época de los hechos, no eran aplicables los artículos 143-1 del Estatuto Tributario ni la sentencia de unificación del artículo 107 ibidem.

Oposición a la apelación

La demandada no presentó oposición al recurso.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del 2014 de la actora. En los términos del recurso de apelación debe determinarse si: *i)* la inspección tributaria se decretó en debida forma e interrumpió el término de firmeza, o, en caso contrario, si la declaración estaba en firme; *ii)* se vulneró el principio de correspondencia entre la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso; *iii)* la resolución que resolvió el recurso de reconsideración adolece de falsa motivación, *iv)* procede la deducción de la amortización del crédito mercantil registrado inicialmente por la demandante, *v)* se violó el principio de congruencia de las sentencias, *vi)* procede la sanción por inexactitud y si se configuró una diferencia de criterios.

1. Inspección tributaria y firmeza de la declaración

La demandante, ahora apelante, expresa que la inspección tributaria se decretó únicamente para suspender el término de firmeza de la declaración, dado que en la misma sólo se solicitó documentación que ya se había aportado previamente y que pudo recaudarse vía requerimientos ordinarios. Resalta la calidad de prueba compuesta de la inspección y, reitera, que la solicitud de información planteada en el marco de esta propendió a extender infundadamente el término de firmeza de la declaración, además que la inspección no se realizó efectivamente, con lo cual no operó la suspensión del término. Agrega que la información solicitada no se utilizó para fundamentar los actos demandados.



Para resolver, sea lo primero precisar que, en virtud del artículo 684 del Estatuto Tributario, la Administración cuenta con amplias facultades de fiscalización para la correcta y oportuna determinación de los tributos, las cuales le permiten adelantar las investigaciones, decretar las pruebas y realizar las diligencias que estime convenientes a estos efectos. Así, el ejercicio de dichas facultades implica un grado importante de discrecionalidad que debe ser respetuoso del derecho fundamental al debido proceso, pero que no puede ser desconocido por el contribuyente.

En desarrollo de las facultades de fiscalización, el artículo 779 del Estatuto Tributario autoriza a la Administración para practicar inspecciones tributarias en orden a verificar la existencia de hechos gravables, entre otros, para lo cual habilita que dentro de esta diligencia se decreten todos los medios de prueba que sean pertinentes.

A su vez, el artículo 706 ibidem, determina que el término para notificar el requerimiento especial se suspenderá cuando se practique inspección tributaria de oficio, por tres meses, que se contarán a partir de la notificación del auto que la decreta, y dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir. De acuerdo con lo anterior, el artículo 714 del mismo Estatuto (en la redacción vigente para la ocurrencia de los hechos) disponía que la declaración queda en firme *“si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.”*

Con fundamento en las anteriores normas, el criterio jurisprudencial vigente de esta Sección¹² dispone que la suspensión del término de firmeza de la declaración está sometida a una condición: **la existencia real de la inspección tributaria**¹³. De esta forma, la extensión del plazo para notificar el requerimiento especial opera siempre y cuando se practique *“por lo menos una prueba dentro del plazo durante el cual opera la suspensión de términos, que corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia”*¹⁴. Ya que, si la inspección tributaria no se realiza dentro del plazo de 3 meses, *“así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría”*¹⁵.

Así, para que el efecto suspensivo de la inspección tributaria sea pleno, se requiere la debida notificación del auto que decreta la prueba y la práctica de, al menos, una diligencia.

Teniendo en cuenta lo expuesto, en el caso concreto se encuentra probado lo siguiente:

- El 15 de abril de 2015, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta de 2015, con saldo a favor (fl. 5 Caa1). De conformidad con el artículo 12 del Decreto 2623 de 2015, el plazo para declarar del demandante vencía el 15 de abril de 2015¹⁶.
- El 19 de agosto de 2015, la demandante solicitó en devolución el saldo a favor registrado en la declaración (fl. 1463 Caa 8).
- La declaración fue objeto de corrección el 1 de marzo de 2016 (fl. 4 Caa1), disminuyéndose el saldo a favor, sin modificar entonces el término de firmeza.

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 2 de febrero de 2023. exp. 26826, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 24 de junio de 2021, exp. 25403, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 6 de octubre de 2022, exp. 24802, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 23 de junio de 2022, exp. 25995. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ De acuerdo con los dos últimos dígitos del NIT del contribuyente “32”.



- El 22 de junio de 2017, la DIAN profirió Auto de Verificación o Cruce para efectuar visita en las instalaciones de la demandante (fls. 11 y 12 Caa1). En el acta de la visita del 29 de junio de 2017, consta que esta fue atendida por la apoderada del representante, y que se solicitaron documentos contables tales como los estados financieros, la conciliación contable y fiscal, la hoja de trabajo de los pagos de nómina declarados en 2014, certificaciones con cuadros de operaciones con vinculados económicos, cálculo de la provisión o castigo de cartera, ingresos, costos y retenciones (fls. 13 a 16 Caa1).
Así mismo, el 5 y el 17 de julio de 2017, se efectuó una nueva visita en donde se verificó la entrega de la información requerida (fls. 16 a 18 Caa1, 115 y 116 Caa2).
- El 17 de agosto de 2017, la Administración emitió el Auto de Inspección Tributaria Nro. 312382017000048 al contribuyente, el cual fue notificado por correo certificado el 18 de agosto de ese mismo año (fls. 151 y 152 Caa2).
- El 25 de agosto siguiente, se expidió el acta de inicio de la inspección tributaria, suscrita por el funcionario auditor y la apoderada del representante legal del contribuyente, en la cual se solicitó: cuadro de nómina en hoja de Excel con identificación de pagos constitutivos y no constitutivos de salario e ingresos base de cotización, manejo de seguridad social de las personas expatriadas y en licencia no remunerada, certificaciones relacionadas con nómina, pagos de seguridad social, contratos de servicios y traducción de facturas en pagos al exterior, copia del acta No. 13 de Asamblea de Accionistas, escritura de fusión de SNC Lavalin Holdings y Waynesboro International, comprobantes de causación y facturas de transacciones de servicios personales. El contribuyente presentó respuesta el 29 de agosto y el 12 de agosto de 2017, en la que aportó algunos documentos (fls. 156 a 163 Caa2).
- El 27 de septiembre de 2017, continuó la inspección tributaria y se solicitaron los contratos de adquisición de acciones, celebrados por SNC Lavalin Holding Colombia, que dieron origen al crédito mercantil e indicación de su cálculo, y comprobantes de causación de algunos pagos al exterior, contratos y registros y comprobantes de nómina y de trabajo, y documentos que estaban pendientes (fls. 972 a 974 Caa10). El 5 de octubre de 2017, se realizó una nueva visita en desarrollo de la inspección para recibir los documentos que la actora no había entregado antes (fls. 1108 Caa 12).
- El 11 de octubre de 2017 la DIAN emitió el emplazamiento para corregir nro. 312382017000097, a través del cual propuso la modificación de los ingresos, costos y deducciones registrados en la declaración (fls. 1264 a 1267 Caa 13). El 3 de noviembre de 2017 la demandante presentó declaración de corrección, y aceptó parcialmente la propuesta de la DIAN, persistiendo en el debate de la deducción de los gastos por amortización del crédito mercantil y de las bonificaciones (fls. 1343 a 1397 Caa 13).
- El 15 de septiembre de 2017 se suscribió el acta de cierre de la inspección tributaria, en donde se deja evidencia de las pruebas recaudadas y de la discusión frente al crédito mercantil (fl. 1564 a 1568 Caa 14).
- En el requerimiento especial, se relacionaron las actuaciones realizadas en virtud de la inspección tributaria, junto con los folios en que obraban en el expediente, precisando los hallazgos encontrados en desarrollo de la misma. Esto como fundamento del acto preparatorio que propuso el desconocimiento de los gastos por la deducción del crédito mercantil (fls 1586 a 1599 Caa 14). El acto se notificó por correo el 17 de noviembre de 2017 (fl. 1607 Caa 15).

A partir de lo expuesto, en primera medida, debe resaltarse que, contrario a lo que señala el recurrente, la información recabada en la inspección tributaria, decretada el 17 de agosto de 2017, no obraba previamente en el expediente, pues es gracias a la ejecución de la misma que la Administración requiere pruebas relacionadas con el gasto por amortización del crédito mercantil, tales como el contrato de compraventa de las acciones que lo generó, el compromiso de fusión y el acta de la asamblea de accionistas. Repárese en que, en los requerimientos de información fundamentados en el auto de cruce y verificación de 22 de junio de 2017 únicamente se solicitaron documentos contables generales y relaciones de los ingresos, costos y deducciones que eran soporte de la declaración sujeta a revisión.



En segunda medida, la demandada podía, de manera discrecional, definir si decretaba las pruebas dentro de la inspección tributaria o por fuera de ella, pues esta posibilidad de elección deriva de las amplias facultades de fiscalización de la Administración y de la amplitud de la inspección tributaria como medio de prueba, con lo cual no es cierto que no puedan decretarse requerimientos de información en el marco de una inspección. En este caso, la Administración efectuó múltiples visitas, requiriendo información y recaudando pruebas en varias oportunidades en el desarrollo de la inspección, con lo cual en el presente caso está probado que la inspección sí se practicó efectivamente.

En tercera medida, al examinar el contenido del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, la Sala advierte que, a diferencia de lo expuesto por el recurrente, las visitas efectuadas en desarrollo de la inspección tributaria sí sirvieron como fundamento de los actos administrativos, pues en estos se pone de presente que mediante dichas diligencias, y la solicitud de pruebas hechas en las mismas, se verificó la trazabilidad del crédito mercantil para concluir, a partir del material probatorio recabado, que no se encontraba probado el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo anterior, como quiera que se cumplieron los requisitos para que la inspección tributaria produjera efectos suspensivos, pues el auto que la decretó se notificó debidamente el 18 de agosto de 2017 y se practicaron diversas pruebas en el interregno de la inspección, se descarta entonces que la misma se hubiera ordenado con fines dilatorios, aun cuando se hubiese decretado un día antes de que operara la firmeza de la declaración privada.

En consecuencia, el término de firmeza de la declaración, que vencía inicialmente el 19 de agosto de 2017, esto es dos años después de la solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor, se prorrogó por tres meses, es decir hasta el 19 de noviembre de 2018. Así, es claro entonces que la declaración no estaba en firme cuando se adelantó la inspección tributaria y se emitieron los autos de traslados y que el requerimiento especial se notificó oportunamente el 17 de noviembre de 2017.

Por lo anterior, el cargo no prospera.

2. Principio de correspondencia y derecho de defensa

La demandante aduce en la apelación que se violó el principio de correspondencia, y por tanto también su derecho de defensa, porque, presuntamente, en la liquidación oficial de revisión se estableció que el crédito mercantil era inexistente, mientras que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se afirmó que la existencia del crédito no estaba en discusión, sino la deducibilidad de su amortización. El Tribunal consideró que, en ese asunto, no se dio la alegada violación del principio de correspondencia, en la medida en que en los actos expedidos por la Administración se preservaron las mismas glosas.

Para resolver el cargo propuesto, la Sala inicia por precisar que el principio de correspondencia, descrito en el artículo 711 del Estatuto Tributario, exige que la liquidación oficial de revisión deba contraerse a los hechos analizados en el requerimiento especial o en la ampliación de este, pues dicho acto fija por primera vez los puntos de desacuerdo de la Administración, revela los hechos considerados inexactos y cuestiona la presunción de legalidad de la declaración privada.



Al respecto, debe destacarse que esta Sección ha precisado¹⁷ que el principio de correspondencia se hace efectivo cuando los «hechos» reportados en la declaración privada coinciden con las «glosas» del requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. Lo que no es óbice para que la Administración pueda incluir o mejorar los argumentos en sustento de una glosa propuesta en el requerimiento especial, para la correcta determinación del impuesto, sin que ello signifique una vulneración de los mandatos del debido proceso o del principio de correspondencia.¹⁸

Verificados la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración en este caso, la Sala constató que, en ambos actos, la DIAN rechazó la deducción correspondiente a la amortización fiscal del crédito mercantil llevada en la declaración de renta del año gravable 2014, la cual se registró en el renglón correspondiente a gastos operacionales de administración, así:

| Liquidación oficial de revisión | Resolución que resuelve el recurso |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none">En forma preliminar se evidencia que la Administración reconoció que la demandante registró el crédito mercantil por la adquisición de las acciones de SNC Lavalin Holdings Colombia S.A.S. en IPI S.A., South American Pipeline S.A. y Waynesboro International Inc en los estados financieros de 2010 por valor de \$24.950.483.827 (página 28). Con posterioridad a ello, ocurrió una fusión inversa entre IPI S.A.S., como entidad absorbente, y SNC Lavalin Holdings Colombia y Waynesboro International INC, como absorbidas. La sociedad absorbente continuó registrando la deducción del crédito mercantil.La DIAN analizó la fusión y los estados financieros de las entidades absorbidas y concluyó que el propósito de la fusión fue generar eficiencias en la estructura societaria, objetivo que es ajeno al origen del crédito mercantil y no configura un buen nombre que deba ser tratado como Good Will, al no generar beneficios para la actividad productora de renta. Agregó que, como consecuencia de la fusión, la inversión contable y fiscalmente se elimina al desaparecer la sociedad inversionista, que las líneas de negocio desarrolladas por las sociedades absorbente y absorbidas no eran coincidentes y que la deducibilidad estaba sujeta a la generación de ingresos, con lo cual cuestionó los requisitos de causalidad y necesidad de la expensa.En la página 42 la demandada anotó que: <i>“una vez absorbida la sociedad controlada por parte de su controlante, desaparece el hecho económico que le dio origen al crédito mercantil, haciéndose imperativa su amortización, la que</i> | <ul style="list-style-type: none">En la página 15 se lee: <i>“ (...) contrario a lo que afirma el contribuyente, la Administración Tributaria no está desconociendo la existencia del alegado crédito mercantil. El crédito mercantil existe. Lo que se está rechazando es la amortización de dicho concepto”</i>De igual forma, reiteró que la amortización no cumplía los requisitos de causalidad y necesidad y que la disparidad en los objetos de las sociedades absorbente y absorbidas impedía el reconocimiento fiscal de la deducción, así como la ausencia en la generación de ingresos. |

¹⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 13 de junio de 2024, exp. 27055, del 15 de febrero de 2024, exp. 27150, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 3 de agosto de 2023, exp. 26528, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 3 de diciembre de 2020, exp. 23868. C.P. Milton Chaves García y del 22 de febrero de 2018, exp. 21453, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 1º de junio de 2016, exp. 20276, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 20 de mayo de 2021, exp. 23396, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



| Liquidación oficial de revisión | Resolución que resuelve el recurso |
|--|------------------------------------|
| <p><i>solo será fiscalmente deducible en la medida en que se cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario” En este punto insistió en la diversidad de objetos de las sociedades participes en la fusión y la ausencia de causalidad entre las rentas originadas por el contribuyente y el crédito mercantil, dado que la absorbente no incurrió en el crédito mercantil ni este tiene injerencia en su actividad, reiterando el incumplimiento de los artículos 142 y 107 del Estatuto Tributario. Por último, precisa que el rechazo de la amortización obedece al incumplimiento de los requisitos de ley y no a la fusión.</i></p> | |

Como se evidencia de lo expuesto, el hecho económico glosado coincide en ambos actos y las razones que sustentaron el desconocimiento de la deducción en la liquidación oficial fueron replicadas en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. En este último acto se reiteró lo expuesto frente a la ausencia de la causalidad y necesidad de la expensa, la diferencia en las líneas de negocio y la ausencia de ingresos.

Nótese que la liquidación oficial reconoció expresamente el registro contable del crédito mercantil en el patrimonio de SNC Lavalin Holdings Colombia S.A.S. y únicamente se refiere a su desaparición, con ocasión del proceso de fusión, que ocurrió con anterioridad al período fiscalizado. Lo anterior para precisar que, sin perjuicio de esto, lo que procedía era analizar la detracción fiscal para determinar el impuesto sobre la renta, bajo el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 y 143 del Estatuto Tributario, argumento reiterado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Así, la aparente contradicción entre los actos acusados que señala la actora no se acompasa con la violación al principio de correspondencia. En realidad, lo que se ha discutido todo el tiempo es el reconocimiento de la amortización del crédito mercantil como deducción, una vez ocurrido el proceso de fusión, sin que su registro contable y fiscal inicial se haya desconocido. Es en este punto, en donde la resolución que resolvió el recurso de reconsideración clarifica que dicho crédito sí existió, pero que no reúne las condiciones para que su amortización sea deducible en el año 2014, en los términos que reflejan lo ya dicho en la liquidación oficial. En ese sentido, lo que hizo la Administración fue aclarar uno de los argumentos que sustentan el rechazo, todo ello en convergencia de la misma glosa.

Existiendo identidad en la glosa propuesta por la Administración y siendo posible sustentar el desconocimiento de los gastos por amortización fiscal de cargos diferidos con nuevos y mejores argumentos, la Sala concluye que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración guardó correspondencia con la liquidación oficial de revisión, tal como lo ordena el artículo 711 del Estatuto Tributario, aunado a que a la actora se le garantizó el ejercicio del derecho de defensa y de contradicción, tanto así que pudo interponer el recurso de reconsideración y demandar los actos en esta sede, motivo por el cual no prospera este cargo de apelación.

3. Falsa motivación

En la demanda se indicó que, pese a que en el recurso de reconsideración se alegó



la falsa motivación del acto, la resolución que lo resolvió se pronunció frente a un cargo diferente, siendo este la falta de motivación, y, en todo caso, examinó en forma somera y sin la debida motivación dicho cargo. La sentencia de primera instancia consideró que el acto sí evaluó la falsa motivación. En la apelación, el demandante insiste en que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no resolvió dicha inconformidad.

Sobre la causal de nulidad de falsa motivación, esta Sección ha precisado que, para que esta prospere *“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.”*¹⁹

A partir de lo expuesto, contrario a lo que refiere el apelante, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se evidencia que la Administración se manifestó expresamente frente al motivo de inconformidad propuesto por la actora (págs. 13 a 15 del acto).

En efecto, la DIAN señaló que la liquidación oficial se había sustentado en el examen y valoración de los hechos y pruebas obrantes en el expediente, a partir de un análisis integral del negocio jurídico. Esta reseñó las pruebas recaudadas en el trámite de la investigación y anotó que las mismas fueron puestas en conocimiento de la actora, en garantía del debido proceso, y que, a partir de ellas, se expusieron las razones de hecho y de derecho en que se fundamentó la decisión. Con ello, significó que los hechos que soportaron el acto estaban debidamente probados y no se omitió ninguno, presupuestos que eran necesarios con el fin de acreditar la configuración de la falsa motivación.

Así, en contraposición a lo que expone el apelante, para la Sala es claro que la DIAN defendió la legalidad del acto al advertir que la propuesta de modificación estaba debidamente probada e incluso remitió a los folios pertinentes del expediente para que se pudieran revisar los hallazgos de la investigación. El hecho de que la respuesta al cargo haya sido sumaria o somera, no implica per se la indebida motivación del acto, pues la Administración bien puede hacer referencia corta a los argumentos del acto liquidatorio y las pruebas, por razones de economía procesal, sin perjuicio de presentar los argumentos que descartan la falsa motivación. En este punto, nótese que en la página 14 de la resolución, la Administración se refiere puntualmente a la falsa motivación.

Ahora bien, la actora señala que, lo que analizó la DIAN fue la falta de motivación. Se observa que, la referencia realizada frente a la misma se efectuó frente al alcance del artículo 712 del Estatuto Tributario y no con miras a resolver ese tipo de cargo. En consecuencia, el cargo no está llamado a prosperar.

4. Principio de congruencia

El apelante sostiene que la sentencia de primera instancia no estudió los cargos J y K de la demanda relacionados con la rentabilidad de la fusión (explicados en términos de la presión fiscal) y la aplicación de la jurisprudencia del Consejo de

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 23 de junio de 2011, exp. 16090, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 3 de marzo de 2022, exp. 25126, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Estado con relación a la procedencia de la amortización del crédito mercantil, como doctrina probable.

Sobre esto, primero advierte la Sala que, contrario a lo señalado, el Tribunal sí se pronunció frente al cargo relacionado con la rentabilidad de la fusión, pues en la página 36 de la sentencia se advierte lo siguiente:

“ (...)la demandante (...) presenta argumentos tendientes a demostrar que la Autoridad tributaria omitió que la operación de fusión se materializó en junio de 2012, por lo que para efectos de la comparación de rentabilidad de la operación debían tenerse en cuenta los valores declarados en el año 2011 y 2012 y que la demandada pretendió comparar la presión fiscal resultante de periodos gravables cuya tarifa del impuesto sobre la renta era del 33% con los periodos gravables 2013 y 2014, en donde la tarifa sobre la renta era del 25%.

Para la Sala de Decisión, estos argumentos en sí mismos no se encausan para demostrar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Nacional Tributario, sino que propenden en términos del cargo de nulidad, por demostrar que la fusión si generó beneficios e ingresos gravados y sobre el particular, la Sala en precedencia indicó que ello en sí mismo no conllevaba a declarar la nulidad de los actos, pues expresamente la Administración reclamó del contribuyente que se acreditara la causalidad, la proporcionalidad y la necesidad de la inversión, aspectos que se reitera, el demandante no acreditó en sede judicial, limitándose únicamente a controvertir los argumentos accesorios de la demandada sin demostrar de fondo los requisitos obligatorios previstos por el legislador para la procedencia de la deducción.”

En ese sentido, no existe una vulneración al principio de congruencia dado que la sentencia sí estudió el reparo y, en todo caso, en sede de apelación, la demandante no controvierte lo allí específicamente expuesto por el ad-quo.

Segundo, pese a que el fallo apelado no se pronunció frente a la aplicación de la jurisprudencia de esta Sección invocada como doctrina probable²⁰, lo anterior no es suficiente para declarar su revocatoria, dado que ninguna de las sentencias traídas a colación por la actora guarda similitud fáctica con el presente caso, toda vez que en ninguna de ellas se analizó una fusión inversa, que ocurrió en la *litis* que se decide, e, incluso, la sentencia del 23 de julio de 2009, exp. 15311, corresponde a una acción de simple nulidad. En tal virtud, la aplicación de dichos pronunciamientos no tiene vocación de modificar la decisión de primera instancia y el reparo propuesto no prospera.

5. Deducción de la amortización del crédito mercantil

Los actos demandados rechazaron la deducción de los gastos operacionales de administración registrados por la actora, correspondientes a la amortización del crédito mercantil relacionado con las acciones adquiridas, en años anteriores al fiscalizado, por SNC Lavalin Holdings Colombia S.A.S. en IPI S.A., South American Pipeline S.A. y Waynesboro International Inc. Lo anterior, dado que, con ocasión de la fusión inversa, en donde IPI S.A. absorbió a SNC Lavalin y Waynesboro, desapareció el hecho económico que sustentaba el crédito mercantil y, porque dicha deducción no cumplía los requisitos de necesidad y causalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, ante la divergencia en los objetos sociales de las compañías participantes de la fusión y la ausencia de ingresos.

La sentencia de primera instancia estimó que la sociedad no había acreditado los

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 23 de julio de 2009, exp. 15311, del 16 de septiembre de 2010, exp. 16938, del 28 de julio de 2011, exp. 16933 y del 2 de agosto de 2012, exp. 17263.



requisitos de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario. En la apelación, el demandante sostiene que los requisitos del artículo 142 se cumplieron, los cuales incluyen probar la necesidad de la inversión, pese a que la sentencia de primera instancia no los evaluó pues el *ad quo* decidió centrarse únicamente en el artículo 107.

La actora indica que la inversión era necesaria para los fines del negocio, pues recayó sobre una empresa en marcha que desarrollaba su objeto social en el sector energético, industrial, de infraestructura y minería y había un valor que debía registrarse como crédito mercantil, al ser superior al activo neto de las unidades productoras y que el control propendió por aumentar la producción de renta. Anota que también se encuentran demostrados los requisitos de necesidad y causalidad, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario y argumenta que en la demanda hizo referencias puntuales y concretas sobre la necesidad de la inversión evaluada bajo criterios comerciales. Insiste en que desde la fusión la demandante asumió la totalidad de derechos y obligaciones de la entidad fusionada y la inversión continuó siendo deducible.

Aclara que la sentencia de primera instancia cuestionó la proporcionalidad de la expensa, la cual no se debatió en los actos demandados y, en todo caso, se cumple pues la deducción corresponde al 1,01% de los ingresos netos, 3,87% de la renta bruta. Por último, añade que la DIAN sostuvo sin motivación alguna que se incumplieron los requisitos de los artículos 107 y 142 del Estatuto Tributario.

Para decidir, encuentra la Sala que, conforme con el artículo 142 del Estatuto Tributario, en su versión vigente para la época de los hechos, son deducibles las inversiones necesarias para los fines del negocio y actividad que corresponden, entre otras, a desembolsos que “*de acuerdo con la técnica contable*” debieran registrarse como activos para su amortización en más de un año o período gravable, incluyendo el costo de intangibles susceptibles de demérito, como el crédito mercantil originado en la adquisición de acciones. La deducibilidad de dichas erogaciones se sujeta al cumplimiento de los artículos 107 y 143 del Estatuto Tributario, también vigentes para esa época.

En el presente asunto, se evidencia que en el expediente obra copia del contrato de compraventa de acciones suscrito entre SNC Lavalin International Inc, Snc Lavalin Pharma Inc, Pellemon Inc y SNC Lavalin Holding Colombia S.A.S. y los accionistas de Waynesboro International Inc, South American Pipeline S.A. e IPI S.A. (fls. 1480 a 1563 Caa 15 y 16). En virtud de dicho acuerdo, la sociedad SCN Lavalin Holding Colombia S.A.S. reconoció, en los estados financieros a 31 de diciembre de 2010, un crédito mercantil correspondiente a \$24.950.483.827 (fls. 1464 a 1470 Caa 15).

Posteriormente, en el año 2012, la sociedad IPI S.A.S. absorbió a las compañías SCN Lavalin Holding Colombia S.A.S. y Waynesboro International Inc (fls. 323 a 336 y 337 a 349 Caa 3, 1668 a 1744 Caa 15 y 16) y continuó registrando un gasto por amortización de crédito mercantil, que llevó como deducible. Para 2014 (año fiscalizado), de acuerdo con la conciliación contable y fiscal y la información remitida, la sociedad absorbente detrajo la suma de \$1.355.943.498 (fls. 126 a 139 Caa 1 y 1476 Caa 15).

Así mismo, conforme a los actos de las partes que obran en el expediente, se observa que las mismas no discuten la naturaleza del crédito mercantil como activo



intangibles susceptible de demérito ni tampoco, desde lo conceptual, la posibilidad de deducirlo en materia del impuesto sobre la renta. Lo que se debate es la procedencia o no de la deducción del gasto por amortización en el año 2014, (i) a la luz del cumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 ibidem, que señala la DIAN que no fueron cumplidos por la actora, y (ii) por la desaparición del hecho económico, con ocasión de la fusión.

Para tales efectos, es importante traer a colación la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que estableció las reglas de decisión frente al alcance del artículo 107 del Estatuto Tributario y que, contrario a lo que expone el apelante, es aplicable al presente caso al tratarse de un trámite pendiente de resolución en vía judicial:

- “1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.
2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.
3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.
4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.”

Como se advierte de lo anterior, el contribuyente tiene la carga de la prueba para demostrar el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario. Así mismo, la obtención de ingresos no es relevante para determinar el nexo causal entre la expensa y la actividad productora de renta, pues la sentencia en cita expresamente menciona que: *“la relación de causalidad se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, **aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social**, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos.”* (Resalta la Sala).

De acuerdo con lo mencionado, en primer lugar, para resolver, se evidencia que la sentencia sí analizó el artículo 142 del Estatuto Tributario, solo que fue enfática en precisar que la deducibilidad de la amortización dependía del cumplimiento de los requisitos del artículo 107 y 143 del Estatuto Tributario, los cuales estimó incumplidos. Nótese que el registro como activo diferido de que trata el artículo 142 no fue cuestionado, sino el derecho a la deducibilidad de la expensa.



A este respecto, en segundo lugar, al verificar la demanda y el recurso de apelación, se constata que la demandante se ha limitado a presentar afirmaciones sobre la necesidad y causalidad de la expensa, sin mayor sustento probatorio. En efecto, la actora repara en que la actividad económica de las entidades adquiridas en la compra de acciones se encontraba estrechamente ligada al objeto social de IPI S.A.S. y que la deducibilidad del crédito mercantil debía evaluarse con relación a la adquisición y no a la fusión.

Así mismo, afirma que, de no haberse configurado la fusión: *“no se hubiera controlado la propia actividad, ni se hubiera optimizado el manejo administrativo”*, control que propendió por aumentar la producción de renta y que la inversión se efectuó en un negocio en marcha con la adquisición de una línea de negocios integral.

Pese a lo anterior, ni en sede administrativa, ni con la demanda, ni con el recurso de apelación se allegan pruebas que demuestren lo afirmado, esto es cómo la inversión en acciones se relacionaba con el objeto social de la contribuyente, ni cómo, en una situación de mercado, la operación contribuía al mejoramiento de la actividad productora de renta. Repárese en que el apelante se enfoca en señalar que el control aumentó la producción de renta, sin acreditar su dicho, como por ejemplo presentando cifras, documentos o información que así lo soporten, y que también evidencie la optimización en el manejo administrativo del grupo alegada por este.

Pese a que es cierto que la proporcionalidad no fue causal de rechazo en los actos administrativos y la sentencia de primera instancia no debió pronunciarse al respecto, también lo es que este hecho no releva al contribuyente de demostrar los demás requisitos, al ostentar la carga de la prueba.

Por último, la Sala debe resaltar que los actos si expusieron debidamente el incumplimiento de dichos requisitos, con lo cual los reparos del apelante no están llamados a prosperar.

Lo anterior es suficiente para encontrar debidamente soportadas las razones por las cuales se procedió a rechazar la deducción por amortización del crédito mercantil, con lo cual la Sala se abstendrá de analizar los argumentos relativos a los efectos de la fusión.

Por último, se advierte que el artículo 143-1 del Estatuto Tributario no sustentó los actos, por lo cual el reparo al efecto no es de recibo.

6. Sanción por inexactitud

En el recurso de apelación, la demandante se opone a la sanción por inexactitud debido a la ausencia de hecho sancionable dado que los valores declarados no son falsos, equivocados, incompletos ni desfigurados. Así mismo, alegó la configuración de una diferencia de criterios.

Al respecto, la Sala estima que la sanción por inexactitud es procedente debido a que el contribuyente incluyó deducciones inexistentes que derivaron en un mayor salgo a pagar, en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, en su versión vigente para la época de los hechos. De allí que sí existió hecho sancionable.



Frente a la diferencia de criterios, tal como se señaló esta Sección²¹, la procedencia de esta causal se supedita a que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces, siendo necesario que en el proceso exista una prueba que los corrobore en toda su magnitud, y a que el contribuyente demuestre que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico declarado es razonable, es decir, que se encuentra sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables.

En este caso, el contribuyente no explicó en qué medida su interpretación puede ser razonable o válida para que opere la causal exculpatoria ni tampoco las cifras declaradas son completas y veraces, dada la improcedencia de la deducción. Así, no se configura la diferencia de criterios alegada y se confirma la sanción impuesta.

7. Costas

En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), no se ordenará en esta instancia por cuanto, conforme lo dispone el numeral 8 artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, debido a que no está debidamente comprobada su causación en el expediente.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, proferida el 06 de octubre de 2022 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A
2. No condenar en costas.
3. **Reconocer** personería a la abogada Laura Marcela Rincón Vega, identificada con cédula de ciudadanía 52.982.395 de Bogotá y T.P. 135.755 del CSJ como apoderada de la DIAN, en los términos y para los fines del poder que obra a índice 19 de Samai.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

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

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 04 de noviembre de 2021, exp. 24754, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.