



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., nueve (9) noviembre de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818) acumulado 25000 23 37  
000 2015 00487 01  
**Demandante:** PDIC COLOMBIA S.A. EN LIQUIDACIÓN  
**Demandado:** U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES  
-DIAN-  
**Temas:** Impuesto sobre la Renta año 2009. Corrección provocada.  
Rechazo de deducciones, sanción por inexactitud y sanción por  
devolución improcedente.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 9 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que declaró la nulidad parcial de los actos y en su parte resolutive dispuso<sup>1</sup>:

**“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación de Revisión No. 322412012012000463 del 16 de noviembre de 2012 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se modificó la liquidación privada presentada por PDIC COLOMBIA S.A. EN LIQUIDACIÓN, correspondiente al impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2009, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **MODIFICAR** la liquidación oficial del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2009, presentada por la sociedad PDIC COLOMBIA S.A. EN LIQUIDACIÓN, de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Resolución Sanción No. 322412012013000669 del 07 de octubre de 2013, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá determina una sanción por devolución improcedente a cargo de PDIC COLOMBIA S.A. EN LIQUIDACIÓN, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente.

**CUARTO:** A título de restablecimiento del derecho, **MODIFICAR** la Resolución Sanción por devoluciones improcedentes, de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

**QUINTO:** Sin condena en costas”.

<sup>1</sup> Folio 372 del c. p., índice 2 SAMAI.



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

## ANTECEDENTES

### **Proceso del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2009 - Expediente 25000 23 37002014 00237 (26818)**

El 14 de abril de 2010, la sociedad Pdic Colombia S.A. en liquidación presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009, en la que determinó un saldo a favor de \$1.373.763.000, solicitado en devolución y reconocido por la DIAN mediante Resolución nro. 17398 del 2 de diciembre de 2010. Esta última ordenó reintegrar la suma de \$1.373.753.000 a favor de la demandante, y compensar \$10.000.

Mediante Requerimiento Especial nro. 322402012000231 del 15 agosto de 2012, la DIAN propuso modificar la declaración de renta para aumentar el renglón de inventarios, desconocer gastos operacionales de ventas, gastos operacionales de administración y otras deducciones e imponer sanción por inexactitud, glosas determinadas oficialmente el 16 de noviembre de 2012 en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412012000463.

El 18 de enero de 2013, la demandante interpuso el recurso de reconsideración y corrigió la declaración de renta de la misma fecha, en la cual disminuyó los renglones de gastos operacionales de administración y de ventas, y liquidó sanción por inexactitud reducida.

Mediante la Resolución nro. 900.480 del 12 de noviembre de 2013, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión y rechazó la corrección provocada presentada por la demandante, por cuanto a su juicio se desconoció lo dispuesto en el artículo 713 del Estatuto Tributario, al modificarse los valores pero no en los términos del acto de determinación.

### **Proceso del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de los actos administrativos por medio de los cuales se impuso sanción por devolución improcedente- Expediente 25000 23 37 000 2015 00487 01**

Previo pliego de cargos, la administración profirió la Resolución Sanción nro. 322412013000669 del 7 de octubre del 2013, mediante la cual impuso sanción por devolución y/o compensación improcedente del saldo a favor de la declaración de renta del año 2009 por valor de \$581.295.000 más los intereses moratorios aumentados en un 50%. La sociedad interpuso recurso de reconsideración el 26 de noviembre del 2013, el cual fue resuelto por la Resolución nro. 900.219 del 29 de agosto del 2014, confirmando en su totalidad la decisión impugnada.

## 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

2

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia  
[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

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>



SC 5780-6



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

Administrativo y Contencioso Administrativo, **Pdic Colombia S.A. en Liquidación** formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

**Expediente 25 000 23 37 000 2014 00237 01**

**“PRIMERO.-** Que se declare la nulidad de toda la actuación administrativa por medio de la cual se estableció, en contra de la sociedad PDIC COLOMBIA S.A. EN LIQUIDACIÓN NIT.:830.057.329, un mayor impuesto y una sanción de inexactitud del Impuesto de Renta Complementarios por el año 2009, actuación que comprende los siguientes actos administrativos sin perjuicio de los previos o preparatorios expedidos:

a. Liquidación de Revisión No. 322412012012000463 del 16 de noviembre de 2012 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá (en adelante Liquidación o LOR).

b. Resolución No. 900.480 del 12 de noviembre de 2013, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica- Subdirección de Gestión de Recursos Tributarios de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá (en adelante Resolución).

**SEGUNDO.-** Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi poderdante, consistente en reconocer que no estaba obligado a corregir o modificar la declaración de impuesto sobre la renta por el año 2009, y exonerarla de la sanción de inexactitud y los valores a pagar determinados en dichas Liquidación y Resolución, y se comine a la DIAN al archivo del expediente, y se condene en costas a la demandada (según sentencia del 22 de febrero de 2002 del Consejo de Estado, expediente 12659 ponente German Ayala M.)

**Expediente nro. 25 000 23 37 000 2015 00487 01**

**PRIMERO. -** Que se declare la nulidad de toda actuación administrativa por medio de la cual se estableció, en contra de la sociedad PDIC COLOMBIA S.A EN LIQUIDACIÓN NIT.: 830.057.329, una sanción por devolución improcedente en el Impuesto de Renta complementarios para el año 2009, actuación que comprende los siguientes actos administrativos, sin perjuicio de los previos o preparatorios expedidos:

a. Resolución de Sanción No. 322412012013000669 del 07 de octubre de 2013 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá (en adelante Resolución Sanción).

b. Resolución No. 900.219 del 29 de agosto de 2014, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica- Subdirección de Gestión de Recursos tributarios de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá (en adelante Resolución Confirmatoria).

**SEGUNDO.-** Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho en reconocer que no estaba obligado a reintegrar suma alguna ni cancelar sanción alguna por devolución improcedente respecto a la declaración del impuesto de renta por el año 2009, y exonerarla de los valores a pagar determinados en dichas Resoluciones, y se comine a la DIAN al archivo del expediente, y se condene en costas a la demandada (según sentencia del 22 de febrero de 2002 del Consejo de Estado, expediente 12659 ponente German Ayala M. y sentencia No. 14670 del 6 de abril de 2006 del mismo despacho, ya que sorprende a la parte contraria con argumentos distintos expuestos en los actos acusados e insistiendo en su actuación infundada ni presenta un fundamento razonable), sin perjuicio de las nulidades visualizadas en el proceso, conforme con los parámetros alegados y argumentados en esta demanda.

Como pretensión supletiva, previa revisión de los parámetros de los hechos demostrados en el proceso de fondo en la demanda contra la Liquidación Oficial de Revisión del 16 de

<sup>2</sup> Folios 3 vuelto y 2 de c. p. 1, índice 2 SAMAI.



noviembre de 2012 (en adelante LOR) y su Resolución confirmatoria No. 900.480 del 12 de noviembre de 2013 (proceso 2014-00237-00 del mismo Tribunal Adm. de Cundinamarca), se inste a la espera de la decisión del proceso en cita, ya que está estrechamente ligado a aquel y conminadas dichas autoridades a su verificación, ya que inciden en la tasación de la sanción aquí demandada. Por lo anterior, como adelante se expone, consideramos es procedente se verifique, y en su caso, dicte la acumulación de procesos entre éste y el arriba citado, más aún si se tiene que dicha Resolución Sanción y la Resolución Confirmatoria fueron decididas ante y por la misma Oficina, como ya se relacionó, y por cuánto depende de lo resuelto y decidido en el proceso 2014-00237-00 ya en curso, pues parten de los mismos antecedentes y hechos”.

### **Normas violadas**

La demandante invocó como normas violadas los artículos 6, 20, 29, 83, 338 y 363 de la Constitución Política; 9, 12, 25, 27, 28, 48, 105, 107, 121, 122, 124, 419, 590, 634, 647, 670, 709, 713, 730, 742, 860 y 828 del Estatuto Tributario y 197 de la Ley 1607 de 2012.

El **concepto de la violación** se sintetiza así<sup>3</sup>:

### **Expediente 25000 23 37 0002014 00237**

Los actos son nulos por violación a los derechos al debido proceso y de contradicción de la demandante, al pretermittir el término para responder el requerimiento especial, pues a su vencimiento -16 de noviembre de 2012-, se expidió la liquidación oficial de revisión sin considerar los argumentos expuestos en la respuesta al acto preparatorio. Además, la administración erró al tomar como respuesta un oficio mediante el cual se allegó una certificación solicitada en un requerimiento ordinario de información.

La DIAN erró al desconocer la corrección provocada con el requerimiento especial que sí fue presentada en tiempo pues de este tuvo conocimiento hasta el 16 de agosto de 2012, cuando fue efectivamente recibido por la demandante y en la cual aceptó parcialmente las glosas de la administración y se acogió a la sanción reducida.

Agregó que la corrección provocada con la liquidación oficial de revisión cumple los presupuestos del artículo 713 del Estatuto Tributario, ya que la demandante se allanó parcialmente a lo planteado por la administración y liquidó la sanción reducida. Los valores no aceptados obedecen a las sumas discutidas.

Aunado a lo anterior, expuso que los gastos operacionales de administración, gastos operacionales de venta y otras deducciones son erogaciones que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

De los gastos operacionales de administración *-por concepto de bonificaciones y asesoría jurídica-* y de los gastos operacionales de venta *-comisiones, transporte y fletes, combustibles, gastos de representación y asesoría técnica-*, precisó que se causaron en el año 2009 y no en vigencias anteriores, por lo que procede su deducción.

<sup>3</sup> Folios 7 a 50, y c.p.1, índice 2 SAMAI.



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

Señaló que los gastos por suscripciones y libros constituyen un gasto deducible pues están relacionados con la actividad de la demandante, y son necesarios para el seguimiento de precios y competencia del mercado y en áreas de la construcción para los productos que comercializa.

La jurisprudencia ha reconocido la deducibilidad de impuestos diferentes a los relacionados en el artículo 115 del Estatuto Tributario, razón por la cual sí es procedente el reconocimiento del gasto por concepto del impuesto de timbre al estar relacionado con la actividad productora de renta.

Frente a los descuentos comerciales condicionados, indicó que es procedente su deducción porque tales erogaciones se causaron en el año 2009, con independencia que se facture de manera posterior. Tampoco es relevante su registro o denominación como provisión porque es un gasto real deducible.

Contrario a lo aducido por la administración, las vacaciones pagadas a la terminación del contrato laboral tienen una connotación indemnizatoria mas no salarial; y por ello no integran la base para liquidar los aportes al sistema integral de seguridad social, razón por la cual no hay lugar al rechazo de las deducciones por concepto de nómina planteado por la DIAN en los actos demandados.

Las suscripciones a publicaciones sobre temas especializados en información comercial de construcción son gastos que guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta, y son necesarios para el seguimiento de precios y de competencia del mercado del sector de la construcción.

La comisión bancaria cuya deducción se rechaza se originó en una operación de crédito nacional en la que la sociedad extranjera Conducen S.A. (PDIC Costa Rica) actuó como intermediaria para el apoyo de un banco del exterior y avalado por Bancoldex. Así, esta erogación corresponde a un reembolso de los gastos bancarios en que incurrió Bancoldex Colombia por la emisión de la carta de crédito cargados a su vez a la entidad financiera BAC San José de Costa Rica, la cual garantizó el crédito otorgado por Bancolombia a la demandante, mas no corresponde a una facturación por servicios del exterior, sino una nota débito por reembolso de un gasto nacional.

Señaló que no es procedente la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del Estatuto Tributario, porque no se declararon datos falsos, inexactos, ni se utilizaron maniobras fraudulentas para disminuir el valor a pagar que configuraran los supuestos de hecho para su imposición. En todo caso, existe una diferencia de criterios frente a la interpretación de la norma aplicable.

#### **Expediente 25000 23 37 000 2015 00487 01**

Indicó que no hay lugar a la sanción por devolución improcedente toda vez que el proceso de determinación al estar en discusión no se encuentra en firme, y en consecuencia no existe una obligación definitiva a cargo de la demandante.

Por lo anterior, la sanción es impuesta de manera anticipada a un acto ejecutable en firme lo que implica que se coarta el derecho del contribuyente de obtener la devolución del saldo a favor liquidado. En consecuencia, se cumplen los presupuestos para la

5

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia  
[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

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>



SC 5780-6



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

aplicación de la excepción de inconstitucionalidad pues al imponer una sanción sin que el acto que la origine se encuentre en firme, la administración tributaria vulnera los principios de tipicidad, justicia, contradicción y equidad de la Constitución Política.

La administración perdió la facultad para realizar la vinculación solidaria del garante, pues el plazo para ello ya se encontraba vencido conforme al artículo 860 del Estatuto Tributario considerando la fecha de la póliza de garantía y la notificación de la liquidación oficial de revisión.

Afirmó que no es procedente liquidar los intereses sobre la sanción por inexactitud, pues conforme con la ley y la jurisprudencia, estos se liquidan solo sobre el mayor impuesto a pagar.

### CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos<sup>4</sup>:

#### Expediente 25000 23 37 00 2014 00237 01

Precisó que el requerimiento especial fue notificado el 15 de agosto de 2012 conforme con la guía de correo certificado, por lo que los 3 meses para dar respuesta vencían el 15 de noviembre siguiente; y como quiera que esta fue radicada el 16 de noviembre de 2012, se tornó en extemporánea y en consecuencia, la corrección provocada presentada no tenía efectos para la administración al ser presentada por fuera del término legal.

La administración no vulneró el debido proceso de la demandante, por cuanto la liquidación oficial de revisión fue expedida el 16 de noviembre de 2012 y notificada el 19 de noviembre siguiente; esto es, dentro de los 6 meses que prevé el artículo 710 del Estatuto Tributario, y una vez vencido el plazo para responder el requerimiento especial.

La corrección provocada con la liquidación oficial de revisión presentada por la demandante desconoció lo dispuesto en el artículo 713 del Estatuto Tributario, en la medida que no liquidó correctamente la sanción por inexactitud respecto de los valores modificados.

Frente al rechazo de los gastos por concepto de nómina, indicó que las vacaciones sí integran la base para liquidar los aportes parafiscales, aun cuando estas no fueran disfrutadas en tiempo, o sean compensadas en dinero o la relación laboral terminó conforme al artículo 17 de la Ley 21 de 1982.

Los gastos por concepto de suscripciones a revistas no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y no constituyen gastos necesarios, lo cual no fue demostrado por la demandante en el proceso administrativo.

El rechazo del gasto por asesoría jurídica obedece a que se trata de gastos de ejercicios anteriores, puesto que los servicios fueron prestados en el año 2008 y

<sup>4</sup> Folios 171 a 194 y 214 a 215 c. p.1 índice 2 SAMAI.



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

facturados en el año 2009, razón por la cual no tienen relación de causalidad con la actividad en el año fiscal investigado.

La carta de crédito otorgada por el Banco San José de Costa Rica garantizaba el pago en caso de incumplimiento de las obligaciones crediticias otorgadas por Bancolombia a la demandante a través de un banco Corresponsal -Bancoldex-, servicio que se entiende prestado en Colombia. Por tanto, la comisión pagada por PDIC Colombia a Conducen S.A. (PDIC Costa Rica) es un ingreso de fuente nacional para el banco extranjero, pues con este se retribuye el servicio prestado a través de la garantía documentaria contenida en la carta de crédito, el cual se concreta o ejecuta en el territorio nacional.

Como el servicio del Banco de Costa Rica se entiende prestado en territorio nacional, la demandante debía practicar retención en la fuente por el pago al exterior para considerar procedente su deducibilidad conforme con el artículo 121 del Estatuto Tributario.

La demandante no probó que la garantía otorgada por la carta de crédito corresponda a créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y sobregiros o descuentos bancarios, o que se hubiera otorgado para garantizar operaciones de comercio exterior para no estar sujetos a retención en la fuente en virtud del artículo 122 ib.

Procede la sanción por inexactitud por la inclusión de deducciones que no cumplen los requisitos para su aceptación y que derivaron en un mayor saldo a favor. No existe una diferencia de criterios frente a la interpretación del derecho aplicable, sino un desconocimiento de las exigencias legales para la procedencia de las deducciones.

#### **Expediente 25000 23 37 000 2015 00487 01**

Señaló que la sanción por devolución improcedente no está supeditada a la firmeza de la liquidación oficial, pues el artículo 670 del Estatuto Tributario solo exige la notificación del acto de determinación.

No hay lugar a la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad puesto que no fue debidamente sustentada por la parte demandante, y el proceso sancionatorio fue expedido conforme a la ley, puesto que la administración notificó en tiempo la resolución sanción dentro de los dos años siguientes a la liquidación oficial de revisión como lo prevé el artículo 670 del Estatuto Tributario, por lo que no existe la extemporaneidad alegada por la parte demandante.

Los intereses moratorios incrementados en un 50% sobre la suma a reintegrar obedece a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 670 ib., liquidados desde la fecha de la resolución que ordenó la devolución del saldo a favor en virtud del artículo 635 ib.



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

## SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca** declaró la nulidad parcial de los actos y no condenó en costas a la demandante, bajo los siguientes argumentos<sup>5</sup>:

La administración notificó por correo certificado el 15 de agosto de 2012 el requerimiento especial en la dirección informada en el RUT de la contribuyente, el cual fue recibido por la Oficina de Correspondencia del Departamento de Seguridad de la Zona Franca de Fontibón conforme con la guía de entrega que obra en el expediente administrativo. Por lo anterior, señaló que la demandante tenía hasta el 15 de noviembre de 2012 para dar respuesta al acto preparatorio; y como quiera que se radicó el 16 de noviembre siguiente, la corrección provocada junto con esta se tornó extemporánea y en consecuencia no debía ser tenida en cuenta por la DIAN.

La liquidación oficial de revisión fue expedida el 16 de noviembre de 2012, dentro de los 6 meses que prevé el artículo 710 del Estatuto Tributario, cuando ya había vencido el término para dar respuesta al requerimiento especial.

Frente a la corrección provocada con ocasión del recurso de reconsideración, advirtió que aunque fue presentada en tiempo, no se aceptaron total ni parcialmente las glosas propuestas, y no se liquidó correctamente la sanción por inexactitud reducida al 50% conforme lo establece el artículo 713 del Estatuto Tributario.

En virtud del artículo 17 de la Ley 21 de 1982 y la jurisprudencia, los pagos por vacaciones, sean en modalidad de descanso remunerado o de compensación en dinero a manera de sustitución al finalizar el contrato laboral, forman parte de la base para liquidar los aportes parafiscales, razón por la que no encontrarse probado el pago mediante paz y salvo de dichos aportes, procedía el rechazo de los gastos por concepto de salarios.

Respecto de los gastos por suscripción de revistas, periódicos y libros, la demandante no probó que correspondan a un gasto que guarde relación de causalidad y sea necesario para el desarrollo y ejecución de la actividad productora de renta de la empresa.

El gasto por concepto de asesoría jurídica se causó en el año 2008 cuando se prestó el servicio, independientemente de que la factura por los mismos se expidiera en el año 2009, pues conforme con el artículo 105 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos la realización de la deducción tuvo lugar cuando el acreedor tenía el derecho a exigir el pago de la obligación. En consecuencia, no es deducible dicha erogación en el periodo investigado.

Para el Tribunal no es procedente la deducción por comisión pagada a Conducen S.A. (Pdic Costa Rica) por cuanto omitió realizar la retención en la fuente sobre dicho pago como lo exige el artículo 121 del Estatuto Tributario, pues estos constituyen renta gravable en Colombia para su beneficiario. Además la demandante no demostró que el crédito otorgado por Bancolombia se originó en la importación de mercancías o

<sup>5</sup> Folios 1 al 62, índice 2 SAMAI.





Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

servicios, o se encuentre destinado a financiar exportaciones para que el ingreso no genere renta en Colombia.

El registro de costos y deducciones improcedentes en la declaración privada que derivó en un mayor saldo a favor configura el hecho sancionable previsto en el artículo 647 de Estatuto Tributario para la imposición de la sanción por inexactitud. No obstante, en aplicación del principio de favorabilidad, liquidó la sanción al 100% de la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado por la DIAN.

Frente al proceso de devolución improcedente, el Tribunal señaló que la resolución sanción fue impuesta dentro del término legal, una vez notificado el acto de determinación que modificó el saldo a favor devuelto de manera improcedente. La ley no exige que la liquidación oficial se encuentre en firme para que se expida el acto sancionatorio. Advirtió que no hay lugar a inaplicar el artículo 670 del Estatuto Tributario por excepción de inconstitucionalidad por cuanto no existe una contradicción entre esa disposición y la Constitución Política.

En consideración a que existe una decisión definitiva frente al proceso de determinación que estableció el valor del saldo a favor de la declaración, y que influye en el acto sancionatorio, el Tribunal liquidó la suma por concepto de sanción por devolución improcedente aplicando el criterio más favorable equivalente al 20% del valor devuelto en virtud del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

### RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**<sup>6</sup> apeló la decisión de primera instancia bajo los siguientes argumentos:

Insistió en que el requerimiento especial fue notificado cuando tuvo conocimiento de este, conforme con el sello de recibido de la sociedad demandante el 16 de agosto de 2012, razón por la cual la respuesta al acto preparatorio junto con la corrección provocada fue presentada en tiempo y surtió efectos para la administración.

Adicionalmente, la administración pretermitió el término para responder el requerimiento especial al expedir la liquidación oficial de revisión, lo que vicia de nulidad los actos demandados por falta de competencia y vulneración al debido proceso y derecho de contradicción de la demandante.

La corrección provocada con la liquidación oficial de revisión fue presentada en tiempo y cumple con los requisitos para su aceptación, toda vez que se aceptaron parcialmente las glosas y se liquidó la sanción por inexactitud reducida al 50% como lo exige el artículo 713 del Estatuto Tributario.

El Tribunal no se pronunció frente a los argumentos presentados respecto de las glosas que fueron aceptadas parcialmente por la demandante en la corrección provocada con la liquidación oficial al establecer que esta no procedía. Por lo que solicita que en el evento que no se tenga por válida la corrección provocada, se resuelvan cada uno de los cargos expuestos en la demanda.

<sup>6</sup> Folios 1 a 17, índice 2 SAMAI.





Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

Frente a los gastos por nómina, insistió en que las vacaciones no disfrutadas cuando son compensadas por terminación del contrato laboral no integran la base para liquidar los aportes parafiscales, pues no se trata de un descanso remunerado sino del reconocimiento de derechos laborales consolidados cuando finaliza la relación laboral.

Las suscripciones a revistas constituyen un gasto que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, y es necesario bajo el criterio comercial, toda vez que al dedicarse al comercio de cables e insumos de construcción, la demandante requiere estar actualizada sobre las novedades del mercado y las actividades de la competencia relacionadas con el sector económico al que pertenece.

Los gastos por asesoría solo son facturados cuando se cumple la consolidación del tiempo invertido y son aceptados por el beneficiario del servicio, por lo que su causación o reconocimiento ocurrió cuando se concluyó el servicio, independientemente de cuándo fue efectivamente ejecutada la inversión de horas en su servicio o de la descripción de la factura.

No es exigible la retención en la fuente para la procedencia de la deducción por el valor pagado a una sociedad no domiciliada en Colombia -Conducen (Pdic Costa Rica)- y por efecto de una comisión cobrada por una entidad financiera extranjera, por cuanto no se trata de un servicio prestado en territorio nacional.

La comisión la hace una entidad bancaria del exterior (BAC de Costa Rica) cargada o cobrada a través de una entidad del exterior sea vinculada o no (PDIC Costa Rica) quien asumió inicialmente su cancelación, por lo que corresponde a una renta del exterior pagada a un no domiciliado en Colombia, de manera que no es objeto de retención en la fuente.

Insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud en razón a la diferencia de criterios del derecho aplicable, y en la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad frente a la sanción por devolución improcedente, al considerar que su imposición sin atender la culminación definitiva del proceso de determinación vulnera los principios constitucionales al derecho de contradicción, debido proceso, buena fe y seguridad jurídica.

### TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte **demandada** no se opuso al recurso de apelación durante la oportunidad prevista para ello 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. Y, dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5.º de la citada norma, no se corrió traslado para alegar.

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

### Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sala determinar: i) si la administración notificó en debida forma el requerimiento especial, ii) si es válida la corrección presentada por el demandante con posterioridad a la liquidación oficial de revisión, iii) si procede el rechazo de gastos operacionales de administración y ventas, iv) si hay lugar a imponer sanción por inexactitud y v) si es procedente la sanción por devolución improcedente.

### Notificación del requerimiento especial

La demandante considera que se vulneró su derecho al debido proceso y el derecho de defensa pues, aunque el requerimiento especial se envió a la dirección informada en el RUT “Cr 106 15-25 BG1-2 BRR Zona Franca Fontibón” no se entregó directamente en la bodega, sino en la oficina de correspondencia, por lo que solo se entiende efectivamente notificada en la fecha señalada en el sello de recibido de la compañía.

En virtud de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario<sup>7</sup>, los **requerimientos**, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Cuando se trate de la notificación por correo, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o deba notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este.

En el expediente está probado que con ocasión de la investigación adelantada en contra de la demandante, la administración tributaria expidió el Requerimiento Ordinario de Información nro. 322402011000414 del 18 de febrero de 2011, notificado por correo enviado a la dirección registrada en el RUT “Cr 106 15-25 BG1-2 BRR Zona Franca Fontibón”<sup>8</sup>, con sello de recibido de “Oficina de Correspondencia Zona Franca” como consta en la guía de Servientrega 1043622861. En los mismos términos fueron

<sup>7</sup> “Art. 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria. (...)”

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica”.

<sup>8</sup> Folio 12 c. a.1.



notificados los Autos de Verificación o Cruce nros. 322402011002492 y 322102012001589 del 16 de agosto de 2011 y 16 de marzo de 2012, respectivamente<sup>9</sup>.

A su turno, en el cuaderno de antecedentes obra copia del Requerimiento Especial nro. 322402012000231 del 15 de agosto de 2012<sup>10</sup>, notificado por correo certificado el mismo día, como consta en la guía de Servientrega nro. 1057687440 a la “Cr 106 15-25 BG1-2 BRR Zona Franca Fontibón”; esto es, en la dirección informada por la contribuyente en el RUT, y que fue recibido por la oficina de correspondencia de la Zona Franca de Fontibón.

Conforme señaló el tribunal, la administración notificó en debida forma el requerimiento especial en la dirección registrada en el RUT de la demandante, por lo que la entrega en la portería de la Zona Franca no hace ineficaz la notificación por correo. Conforme al criterio de la Sala, expuesto en oportunidades anteriores, *“cuando se trata de oficinas ubicadas en propiedad horizontal en la que exista una portería, los envíos postales sean entregados a la persona encargada de atender dicha portería. De hecho, la portería tiene siempre dispuesto un espacio físico para la recepción, clasificación y entrega de la correspondencia”*<sup>11</sup>.

Al estar probado que el acto fue entregado en la dirección informada por el administrado, se concluye que la notificación se practicó en debida forma, y por ello surte efectos desde ese momento. En consecuencia, para la Sala no existe una vulneración al debido proceso ni al principio de publicidad del acto administrativo.

En ese orden, y teniendo en cuenta que la notificación del requerimiento especial se surtió el 15 de agosto de 2012, la respuesta al requerimiento radicada el 16 de noviembre de 2012 fue extemporánea, de suerte la corrección provocada presentada junto con la respuesta no fue válida.

De otra parte, la liquidación oficial de revisión fue expedida dentro de los 6 meses que prevé el artículo 710 del Estatuto Tributario, los cuales vencían el 15 de mayo de 2013. Como quiera que el acto de determinación fue proferido el 16 de noviembre de 2012 y notificado el 19 de noviembre siguiente, se hizo dentro del plazo establecido para ello, sin que se pretermitiera el término prescrito en la norma.

Contrario a lo aducido por la demandante, la administración respetó los términos de la norma, independientemente de que la liquidación oficial fuera expedida al día siguiente del vencimiento para responder el requerimiento especial, y de que se tuviera en cuenta como respuesta un memorial presentado por la demandante que aportaba información solicitada en un requerimiento ordinario de información, pero que no atacaba las glosas del acto previo.

<sup>9</sup> Folios 323 a 324, y 557 del c.a. 2 y 3.

<sup>10</sup> Folios 1611 a 1634 del c.a. 9.

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Sentencia del 18 de junio de 2014, Exp. 20088, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada, entre otras, en las sentencias del 10 de octubre de 2018, Exp. 22461 y del 6 de junio de 2019, Exp. 23285, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Así las cosas, concluye la Sala que en el expediente no obra prueba de la indebida notificación del requerimiento especial ni la pretermisión de términos alegada por la parte demandante, razón por la cual no prospera el cargo de apelación.

### **Corrección provocada con ocasión de la Liquidación Oficial de Revisión**

En la sentencia apelada, el Tribunal sostuvo que no tiene validez la corrección provocada por la liquidación oficial de revisión, porque la demandante no corrigió la declaración como lo propuso la DIAN.

En el recurso de apelación, la entidad demandante insistió en que debía tenerse en cuenta la declaración de corrección provocada por la liquidación oficial porque se cumplieron los requisitos del artículo 713 del Estatuto Tributario, en tanto aceptó parcialmente la glosa de los costos de venta, y liquidó la sanción reducida al 50% como lo exige la norma.

La Sala considera procedente la corrección provocada presentada por la parte demandante con posterioridad a la liquidación oficial de revisión por las siguientes razones:

De conformidad con el artículo 713 del Estatuto Tributario<sup>12</sup>, el contribuyente que acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación oficial debe corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

Esta clase de corrección difiere de la corrección que el contribuyente realiza libre y espontáneamente, en la medida en que solo se puede basar en las glosas planteadas por la Administración en el requerimiento especial para determinar el contenido de la declaración<sup>13</sup>. Además, la norma permite que se acepten en todo o en parte las modificaciones propuestas oficialmente.

En el acto de determinación, la DIAN modificó la declaración privada en el sentido de: (i) adicionar la suma de \$38.265.000 al renglón de inventarios, ii) desconocer gastos

<sup>12</sup> Artículo 713. Corrección provocada por la liquidación de revisión. Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

<sup>13</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 3 de diciembre de 1993, exp. 4881, CP: Jaime Abella Zárate, del 13 de diciembre de 2017, exp. 20553, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto, del 21 de febrero de 2019, exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez, del 14 de mayo de 2020, exp. 22851, CP: Milton Chaves García, del 29 de abril de 2021, exp. 20745, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, 25 de noviembre de 2021, exp. 25314. C.P. Milton Chaves García, 2 de diciembre de 2021, exp. 23832. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 30 de septiembre de 2021 y 11 de noviembre de 2021, exp. 24928 y 25314, C.P. Milton Chaves García.



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

operacionales de administración por \$122.515.000, iii) desconocer gastos operacionales de ventas por \$92.261.000, iv) rechazar por otras deducciones la suma de \$520.651.000, v) desconocer retenciones por \$3.059.000 y sancionar por inexactitud en cuantía de \$669.571.000, como pasa verse:

| CONCEPTOS                              | DECLARADO       | DETERMINADO     | DIFERENCIA    |
|--|-----------------|-----------------|---------------|
| INVENTARIOS                            | \$4.643.435.000 | \$4.681.700.000 | \$38.265.000  |
| GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN | \$1.076.715.000 | \$954.200.000   | \$122.515.000 |
| GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS         | \$2.458.457.000 | \$2.366.196.000 | \$92.261.000  |
| OTRAS DEDUCCIONES                      | \$6.558.979.000 | \$6.038.328.000 | \$520.651.000 |
| OTRAS RETENCIONES                      | \$1.395.938.000 | \$1.392.879.000 | \$3.059.000   |

Con el recurso de reconsideración<sup>14</sup>, la demandante presentó una declaración de corrección<sup>15</sup>, en la que aceptó: (i) la adición de inventarios por \$38.265.000, (ii) gastos operacionales de administración por \$1.036.324.000 y de ventas por \$2.366.943.000, (iii) otras deducciones por \$6.458.664.000, (iv) retenciones por \$1.392.879.000, y como consecuencia, liquidó una sanción por inexactitud reducida y un total saldo a favor de \$1.270.232.000. Con todo, la demandante aceptó parcialmente las glosas propuestas por la DIAN. Los renglones modificados se ven reflejados en el siguiente cuadro:

| Concepto                               | Renglón | Declaración inicial | Liquidación Oficial de Revisión | Corrección provocada |
|--|---------|---------------------|---------------------------------|----------------------|
| Inventarios                            | 36      | 4.643.435.000       | 4.681.700.000                   | 4.681.700.000        |
| Gastos operacionales de administración | 52      | 1.076.715.000       | 954.200.000                     | 1.036.324.000        |
| Gastos operacionales de ventas         | 53      | 1.076.715.000       | 2.366.196.000                   | 2.366.943.000        |
| Otras deducciones                      | 55      | 6.558.979.000       | 6.038.328.000                   | 6.458.664.000        |
| Total deducciones                      | 56      | 46.293.834.000      | 46.293.834.000                  | 45.909.826.000       |
| Otras retenciones                      | 78      | 1.395.938.000       | 1.392.879.000                   | 1.392.879.000        |
| Sanciones                              | 82      | 0                   | 357.720.000                     | 46.014.000           |

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN declaró sin validez la corrección provocada por la liquidación oficial, presentada por la demandante, porque no cumplió los requisitos previstos en el artículo 713 del Estatuto Tributario. Al respecto indicó lo siguiente<sup>16</sup>:

“(...)

- Aceptó parcialmente la adición del renglón de Gastos Operaciones de Administración reconociendo un valor adicional de \$82.124.000, al valor determinado.
- Aceptó parcialmente la adición del renglón de Gastos Operaciones de Ventas reconociendo un valor adicional de \$747.000, que no había sido objeto de la determinación en la liquidación oficial de revisión.
- Aceptó parcialmente la adición en el renglón otras deducciones reconociendo un valor adicional de \$420.336.000 que no había sido objeto de la determinación en la liquidación oficial de revisión.
- Aceptó la disminución en el renglón de retenciones en la fuente llevándolo a \$1.392.879.000.

<sup>14</sup> Folios 2122 a 2138, c.a. 12.

<sup>15</sup> Folio 2143 c.a. 12.

<sup>16</sup> Folios 735 a 739 c.p. índice 2 SAMAI.



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

Teniendo en cuenta que el contribuyente en la declaración de corrección presentada modificó valores en renglones que no habían sido planteados por la administración, como es la adición en el renglón de gastos operacionales de administración en la suma de \$2.366.943.000, generando un valor a favor de \$747.000; y en el renglón de costos y deducciones en la suma de \$6.458.664.000, adicionando a favor \$420.336.000, contraviniendo lo determinado en la liquidación oficial de revisión, toda vez que no habían sido objeto de cuestionamiento en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial que se trata, condiciones establecidas en el artículo 713 del Estatuto Tributario para darle validez a la corrección en cita".

Conforme con el cuadro anterior, para la Sala la corrección provocada por la liquidación oficial de revisión se basó en la modificación propuesta por la DIAN, pues la demandante atendió parcialmente el rechazo oficial y liquidó la sanción por inexactitud en relación con los hechos aceptados, cuyo pago reducido al 50%<sup>17</sup> constituye un requisito *sine qua non* del artículo 713 del Estatuto Tributario y se encuentra acreditado con los recibos de pago, para que la declaración de corrección sea tenida en cuenta en el proceso de determinación.

La modificación de los renglones de gastos operacionales de administración y gastos operacionales de venta obedece a una disminución en sus valores que le son favorables a la administración y en contra del propio contribuyente, por lo que no pierde la calidad de allanamiento parcial pues acepta la modificación de la administración.

Contrario a lo aducido por la administración, los renglones de gastos operacionales de administración y gastos operacionales de ventas fueron modificados mediante una disminución de su valor respecto de los registrados en la declaración inicial, lo cual supone que sí se presentó un allanamiento parcial por parte de la demandante a las glosas planteadas por la demandada frente a la declaración inicial.

En consecuencia, la corrección provocada cumple los requisitos del artículo 713 del E.T y debe aceptarse, junto con la sanción reducida liquidada.

#### **Improcedencia de gastos de nómina**

La demandante insiste en la procedencia de los gastos por nómina por valor de \$75.877.828, por cuanto considera que las vacaciones no disfrutadas, cuando son compensadas por terminación del contrato laboral, no integran la base para liquidar los aportes parafiscales al no tratarse de descansos remunerados que retribuyan un servicio, sino del reconocimiento de derechos laborales consolidados cuando finaliza la relación laboral.

El artículo 108 del Estatuto Tributario<sup>18</sup> dispone que los salarios son deducibles si se acredita el pago de aportes a salud y parafiscales (aportes al subsidio familiar, SENA,

<sup>17</sup> Folios 2142 a 2145 c.a.

<sup>18</sup> E.T. «Art. 108. Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes.



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

ISS e ICBF), para lo cual el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el año gravable que corresponda, por tratarse de un requisito *sine qua non* de la deducción.

En virtud del artículo 1.º de la Ley 995 de 2005<sup>19</sup>, los trabajadores a la terminación del contrato tienen derecho al reconocimiento en dinero de las vacaciones que no se disfrutaron mientras estuvo vigente la relación laboral. La Corte Constitucional en sentencia de 16 de agosto de 2006, señaló<sup>20</sup>:

“[...] Por ello, las vacaciones y su compensación son derechos propios del trabajador público o privado, que el legislador no puede eliminar o sujetar a plazos desproporcionados para su reconocimiento. Por regla general, el trabajador tendrá derecho a recibir en dinero el pago del descanso que no llegó a disfrutar mientras estuvo vigente la relación laboral, cualquiera sea el tiempo trabajado, salvo que el legislador haya fijado un plazo para el nacimiento de ese derecho, el cual no podrá exceder el límite temporal ya señalado.”

Con relación a este aspecto, la Ley 995 de 2005 optó por no exigir un período mínimo para acceder a la compensación de las vacaciones no disfrutadas cuando se termina la relación laboral y, en su contexto, el derecho al descanso remunerado se entiende causado día a día y proporcionalmente “por el tiempo efectivamente trabajado” (art. 1). [...]”<sup>21</sup>

(Subraya la Sala)

De acuerdo con lo anterior, las vacaciones son un concepto que se deriva del tiempo efectivamente trabajado por los empleados, por lo que no tiene incidencia si el contrato laboral se terminó al momento en que debe pagarse, ya que se generaron previamente. En consecuencia, no le asiste razón a la demandante al manifestar que por el simple hecho de la terminación del contrato laboral las vacaciones no son un descanso remunerado, ya que estas se generaron por la relación laboral previa<sup>22</sup>.

En ese orden, y conforme con el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, para efectos de la liquidación de aportes al SENA, ICBF y CCF, en el concepto de nómina mensual de salarios se incluyen los pagos verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales; es decir, por vacaciones, ya sea en la modalidad de descanso remunerado o en la de compensación en dinero a manera de sustitución<sup>23</sup>.

Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar (...). Artículo vigente durante los hechos en discusión.

<sup>19</sup> «Artículo 1. Del reconocimiento de vacaciones en caso de retiro del servicio o terminación del contrato de trabajo. Los empleados públicos, trabajadores oficiales y trabajadores del sector privado que cesen en sus funciones o hayan terminado sus contratos de trabajo, sin que hubieren causado las vacaciones por año cumplido, tendrán derecho a que estas se les reconozcan y compensen en dinero proporcionalmente por el tiempo efectivamente trabajado».

<sup>20</sup> Corte Constitucional. C – 669 de 2006. M.P. Álvaro Tafur Galvis

<sup>21</sup> Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-669 de 2006, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

<sup>22</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. sentencia del 3 de septiembre de 2020, exp. 24466, C.P. Milton Chaves García.

<sup>23</sup> En la sentencia de esta Sección, del 4 de diciembre de 2003, radicado Nro. 25000-23-27-000-2000-00024-01 [13144], C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, se afirmó que “el pago de las vacaciones en dinero debe hacer parte de la base para liquidar los aportes al SENA”, criterio que fue expuesto con anterioridad en las sentencias del 17 de noviembre de 1994, radicado Nro. 5767 C.P. Consuelo Sarria Olcos y del 17 de octubre de 1995, radicado Nro. 7255, C.P. Julio E. Correa Restrepo. Con posterioridad, en la sentencia del 25 de septiembre de 2008, radicado Nro. 25000-23-27-000-2004-90723-01(16015), C.P. Ligia López Díaz, se dijo que: “la compensación monetaria de







En consecuencia, el rechazo de los gastos por nómina se encuentra acorde con la normativa. No prospera el cargo de apelación.

### **Aceptación de los gastos por suscripciones de libros y revistas**

Atendiendo a que la demandante cuestionó la procedencia de estos gastos al considerar que sí cumplen con los requisitos de causalidad y necesidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, la Sala analizará la procedencia de las glosas discutidas, en el marco de lo dispuesto en la citada disposición en concordancia con los criterios establecidos por esta Sección en la sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020<sup>24</sup>:

“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. (...)”

Así, la valoración de las expensas a la luz de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario parte de las condiciones internas y externas de los contribuyentes, quienes deben demostrar las circunstancias que las justifiquen, en atención a los criterios señalados, en los eventos en que sean cuestionadas por la administración<sup>25</sup>.

*las vacaciones hace parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales*”. En este mismo sentido se pronunció la Sala de Consulta y Servicio Civil el 8 de febrero de 2011, radicado Nro. 11001-03-06-000-2010-00069-00 [2.013], C.P. Luis Fernando Álvarez Jaramillo.

<sup>24</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 26 de noviembre de 2020., exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>25</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de junio de 2022, exp. 25795, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

La Sala ha sostenido que tratándose de erogaciones que depuran la base imponible, los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad deben juzgarse conforme a las condiciones individuales de los contribuyentes, razón por la cual les corresponde a los obligados demostrar las circunstancias que las justifican<sup>26</sup>, pues el artículo 167 del CGP dispone que las partes tienen la carga de probar el “supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”.

De manera que, cuanto más específico es el cuestionamiento por parte de la administración frente a la aplicación del artículo 107 del ET, mayor despliegue argumentativo y probatorio recae sobre el obligado para desvirtuarla, en aras de demostrar la procedencia de las erogaciones.

En el presente caso, las suscripciones que son objeto de discusión corresponden a las de la Cámara Colombiana de la Construcción, que como justifica la demandante obedece a una expensa que tiene relación de causalidad y son necesarias para su actividad productora de renta en la medida que las publicaciones sobre temas especializados en información comercial de construcción permite el seguimiento de precios y competencia del mercado en áreas de la construcción para los productos que comercializa de la demandante en desarrollo de su objeto social.

De manera que los gastos por suscripciones están encaminados a objetivos económicos, pues su propósito es mejorar el desarrollo de su actividad productora de renta que de manera aislada no sería posible conseguir sin considerar los indicadores del mercado y la competencia para su posicionamiento en el sector económico que se desempeña.

Para la Sala, las afiliaciones a las publicaciones de la Cámara Colombiana de Construcción tienen nexo causal con la actividad productora de renta, pues para la comercialización de cables, conductores y otros insumos de la construcción, la sociedad debe determinar la competencia del mercado y el seguimiento de precios y las tendencias del mercado, que constituye una herramienta necesaria en la práctica comercial para desarrollar su actividad.

En consecuencia, es procedente el gasto en \$5.459.562 y \$747.000, respectivamente por concepto de suscripciones a la Cámara Colombiana de Construcción.

#### **Procedencia de los gastos por asesoría jurídica**

La DIAN rechazó los gastos por valor de \$789.487 por concepto de servicios de asesoría jurídica prestado por la firma Cárdenas y Abogados Ltda., al considerar que este no era deducible en el año investigado pues el servicio fue prestado en la vigencia anterior.

<sup>26</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 15 de julio de 2021, exp. 23179, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.





Sin embargo, la demandante discute que el gasto es deducible en el periodo gravable que se expidió la factura, por cuanto el servicio de asesoría solo es facturado cuando se cumple la consolidación del tiempo invertido, y es aceptado por el beneficiario.

Conforme con los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario, en sus textos vigentes para el periodo en discusión<sup>27</sup>, la realización de las deducciones en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad correspondía al momento en que nacía la obligación de pagarlas, esto es cuando se hacen exigibles aunque no se hubiera hecho efectivo el pago; de modo que el principio de “causación” fijaba el momento de realización fiscal de las expensas a partir del surgimiento de la obligación de pagarlas<sup>28</sup>.

En el presente caso se encuentra probado que la demandante registró en su contabilidad el gasto por servicios de asesoría jurídica prestados por la sociedad Cárdenas & Cárdenas Abogados Ltda., respaldada por la Factura nro. 40421 del 21 de enero de 2009, en la que se describe que el servicio prestado obedece a los honorarios profesionales por el periodo comprendido entre el 1° de diciembre de 2008 al 31 de diciembre de 2008.

En ese orden y atendiendo a que en el caso particular, la causación requería que el servicio se agotara, lo cual ocurrió el último día del periodo facturado, para la Sala es razón suficiente que la factura como soporte de la operación fuera expedida en el periodo siguiente, esto es en enero del año 2009, y ello determinara la realización del gasto, pues a partir de allí nació la obligación de pagar la deuda a cargo de la demandante.

De manera que, el gasto por concepto del servicio de asesoría jurídica se causó en el año 2009, independientemente de que se prestara en el año anterior, toda vez que se reitera, la obligación se hizo exigible en el periodo investigado a partir del momento en que nace la obligación de pagarla en presente con la factura con la que el acreedor tiene el derecho de solicitar su pago. En consecuencia, el cargo de apelación prospera.

### **Aceptación de los gastos por \$420.335.499 por comisión de gastos bancarios en el exterior**

La demandante cuestiona la sentencia de primera instancia porque considera que no le era exigible practicar la retención en la fuente sobre el pago por comisión realizado a favor de Conducen (Pdic Costa Rica) entidad no domiciliada en Colombia, ya que se

<sup>27</sup> Artículo 104. Se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Por consiguiente, las deducciones incurridas por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año o período en que se causen, aún cuando no se hayan pagado todavía.

Artículo 105. Realización de las deducciones. Se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

<sup>28</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 5 de mayo de 2022, exp. 25000, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



trata de una renta de fuente extranjera y no nacional conforme con el artículo 25 del Estatuto Tributario. En todo caso, si se trata de una renta de fuente nacional, no se condiciona su deducción a la retención en la fuente.

Además indicó que el gasto por comisión no tiene limitación al hacer parte de aquellos incurridos para la obtención del crédito, como es el caso de los originados a través de Bancoldex, y dado que los avales igualmente califican como endeudamiento externo, bajo el artículo 25 *ibidem* no son limitados.

El artículo 25 del Estatuto Tributario<sup>29</sup> hace referencia a ingresos que no se consideran de fuente nacional, entre los que se destacan créditos a corto plazo por importación de mercancías, los créditos que se obtengan de no residentes por entidades financieras, y los créditos para operaciones de comercio exterior.

En el presente caso, no es objeto de discusión que por la gestión de la sociedad extranjera Conducen (Pdic Costa Rica), el Banco San José de Costa Rica emitió la carta de crédito a favor de Bancoldex, quien a su vez emite una carta de crédito *stand by* a favor de Bancolombia con la cual garantizaba a Bancolombia el pago total del crédito desembolsado por este a PDIC Colombia. Así el gasto por la comisión reconocida por la demandante se originó en la operación de crédito nacional apoyada por la sociedad extranjera y garantizada por un banco del exterior, y obedece a un reembolso de los gastos bancarios por el cobro efectuado por el otorgamiento de la carta de crédito a Bancolombia.

En ese orden, el gasto en discusión no corresponde a ninguno de los presupuestos del artículo 25 del Estatuto Tributario, en la medida que no se observa prueba que acredite un crédito financiero entre el Banco de Costa Rica y Pdic Colombia, o de un crédito o intereses de este para operaciones de comercio exterior realizado por intermedio de Bancoldex, pues se reitera la erogación que aquí se examina corresponde a una comisión pagada por los gastos financieros incurridos por el aval de la carta de crédito.

De acuerdo con la solicitud de apertura de *stand by* Carta de crédito del Banco BAC San José de Costa Rica visible en el folio 142 del cuaderno principal, el ordenante de la carta es Conducen SRL (Pdic Costa Rica) y a cargo de Bancoldex, que garantiza *“el reembolso que BAC San José de Costa Rica debe hacer Bancoldex de cualquier pago*

<sup>29</sup> Artículo 25. Ingresos que no se consideran de fuente nacional. No generan renta de fuente dentro del país:

a) Los siguientes créditos obtenidos en el exterior, los cuales tampoco se entienden poseídos en Colombia:

1. Los créditos a corto plazo originados en la importación de mercancías y servicios y en sobregiros o descubiertos bancarios. Para estos efectos se entiende por corto plazo, un plazo máximo de 6 meses.

(...)

3. Los créditos que obtengan de no residentes, denominados y/o desembolsados en moneda legal o extranjera, las corporaciones financieras, las cooperativas financieras, las compañías de financiamiento comercial, los bancos, Bancoldex, Finagro, Findeter y las sociedades mercantiles sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades bajo un régimen de regulación prudencial, cuyo objeto exclusivo sea la originación de créditos y cuyo endeudamiento sea destinado al desarrollo de su objeto social.

4. Los créditos para operaciones de comercio exterior e importación de servicios, realizados por intermedio de Bancoldex, Finagro y Findeter.

Los intereses sobre los créditos a que hace referencia el presente literal, no están gravados con impuesto de renta. Quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por concepto de tales intereses, no están obligados a efectuar retención en la fuente.

(...)



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

que Bancoldex haya hecho a Bancolombia, por razón de la garantía emitida, para garantizar el cumplimiento del crédito que Bancolombia aprobó a Phelps Dodge Colombia” -Pdic Colombia. Dentro de las condiciones e instrucciones, la sociedad extranjera Conducen autorizó a debitar de la cuenta por concepto de comisiones derivadas de la carta de crédito y los cargos del exterior.

Por su parte, en los folios 134 y 135 del cuaderno principal obran las instrucciones adicionales de la carta de crédito en la cual se indica lo siguiente:

“NOSOTROS BAC SAN JOSÉ COSTA RICA, POR ORDEN Y CUENTA DE (EL APLICANTE) EMITIMOS A FAVOR DEL BANCO DE COMERCIO EXTERIOR DE COLOMBIA S.A. BANCOLDEX, NUESTRA INCONDICIONAL E REVOCABLE Y CARTA DE CRÉDITO STAND BY (...)

ESTA CARTA DE CRÉDITO GARANTIZA EL REEMBOLSO QUE BAC SAN JOSÉ, COSTA RICA DEBE HACER BANCOLDEX DE CUALQUIER PAGO QUE BANCOLDEX HAYA HECHO A BANCOLOMBIA, POR RAZÓN DE LA GARANTÍA BANCARIA EMITIDA PARA GARANTIZAR EL CUMPLIMIENTO DEL CRÉDITO QUE BANCOLOMBIA APROBÓ A PHELPS DODGE COLOMBIA.

BAJO ESTA CARTA DE CRÉDITO STANDBY, SOLICITAMOS A BANCOLDEX EMITIR CARTA DE CRÉDITO STANDBY A FAVOR DE BANCOLOMBIA EN LOS SIGUIENTES TÉRMINOS:

NOSOTROS, BANCOLDEX, POR ORDEN DE BAC SAN JOSE COSTA RICA, EMITIMOS ESTA CARTA DE CRÉDITO STANDBY A FAVOR DE BANCOLOMBIA (...) TIENE POR OBJETO RESPALDAR EL CUPO DE CARTERA PARA CRÉDITOS DE TESORERÍA EN ML QUE USTEDES HAN OTORGADO A [ORDENANTE] PARA [OBJETO DE CRÉDITO]. (...)

TODOS LOS GASTOS Y SE OCASIONEN EN DENTRO Y FUERA DE COLOMBIA CON RELACIÓN A ESTA CARTA DE CRÉDITO, STAND BY SON POR CUENTA DEL ORDENANTE (...)”.

Conforme con el *Swift* de cobro de Bancoldex a BAC San José Costa Rica, y la nota debito de CONDUCEN a Pdic Colombia por concepto de: i) la comisión de apertura, ii) los gastos del exterior de Bancoldex y iii) el *Swift* de apertura, es claro que los gastos de comisión inicialmente a cargo de la sociedad extranjera y a favor de Bancoldex se originan en la carta de crédito otorgada por esta como garantía del crédito concedido por Bancolombia a la demandante.

De manera que no se trata de un gasto al exterior, sino local cuyo destinatario es una entidad financiera nacional, pues se reitera, aun cuando el cobro de la comisión es realizado por Bancoldex a Conducen (Pdic Costa Rica) a través del Banco San José de Costa Rica, conforme con la realidad de la operación, el deudor de los gastos por comisión por la emisión de la carta de crédito es la demandante y no su casa matriz.

En ese orden, la erogación no es un desembolso a título de crédito o intereses, sino que corresponde a una comisión por la gestión de la carta de crédito que sirvió de soporte ante un banco nacional del préstamo otorgado a una empresa colombiana, razón por la que al ser un pago cuyo origen y beneficiario es nacional, para su procedencia no se requería acreditar la retención en la fuente al tratarse de pagos a favor de una entidad financiera. En consecuencia, prospera el cargo.



### Sanción por inexactitud

En el caso concreto, se demostró que la contribuyente registró en su declaración privada gastos operacionales de administración y otras deducciones improcedentes, lo cual derivó en un mayor saldo a favor, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta.

No existe una diferencia de criterios, habida cuenta de que los valores registrados por la demandante en su declaración no son completos y verdaderos y no se derivaron de errores de apreciación relativos a la interpretación del derecho aplicable, sino al desconocimiento del derecho procedente.

Sin embargo, conforme con el principio de favorabilidad y atendiendo los lineamientos previstos en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 647 del E.T., procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a cargo de la demandante a la tarifa general del 100%.

En consideración a lo anterior, atendiendo a la aceptación de la corrección provocada presentada por la demandante y el reconocimiento de los gastos por concepto de suscripciones, asesoría jurídica y por comisión de gastos bancarios, procede la Sala a liquidar el impuesto sobre la renta del año 2009, así:

| Concepto                         | Declaración inicial  | Liquidación Oficial de Revisión | Corrección Provocada | Resolución que resuelve recurso de reconsideración | Liquidación Consejo de Estado |
|----------------------------------|----------------------|---------------------------------|----------------------|--|-------------------------------|
| Efectivo                         | 1.191.371.000        | 1.191.371.000                   | 1.191.371.000        | 1.191.371.000                                      | 1.191.371.000                 |
| Cuentas por cobrar               | 9.931.872.000        | 9.931.872.000                   | 9.931.872.000        | 9.931.872.000                                      | 9.931.872.000                 |
| Acciones y aportes               | -                    | -                               | -                    | -  | -                             |
| Inventarios                      | 4.643.435.000        | 4.681.700.000                   | 4.681.700.000        | 4.681.700.000                                      | 4.681.700.000                 |
| Activos Fijos                    | 464.475.000          | 464.475.000                     | 464.475.000          | 464.475.000  | 464.475.000                   |
| Otros activos                    | -                    | -                               | -                    | -  | -                             |
| Total patrimonio bruto           | 16.231.153.000       | 16.269.418.000                  | 16.269.418.000       | 16.269.418.000                                     | 16.269.418.000                |
| Pasivos                          | 13.501.909.000       | 13.501.909.000                  | 13.501.909.000       | 13.501.909.000                                     | 13.501.909.001                |
| <b>Tota patrimonio líquido</b>   | <b>2.729.244.000</b> | <b>2.767.509.000</b>            | <b>2.767.509.000</b> | <b>2.767.509.000</b>                               | <b>2.767.508.999</b>          |
| Ingresos Brutos operacionales    | 41.749.003.000       | 41.749.003.000                  | 41.749.003.000       | 41.749.003.000                                     | 41.749.003.000                |
| Ingresos brutos no operacionales | 17.093.000           | 17.093.000                      | 17.093.000           | 17.093.000   | 17.093.000                    |
| Intereses y rendimientos         | 5.008.620.000        | 5.008.620.000                   | 5.008.620.000        | 5.008.620.000                                      | 5.008.620.000                 |
| Total Ingresos brutos            | 46.774.716.000       | 46.774.716.000                  | 46.774.716.000       | 46.774.716.000                                     | 46.774.716.000                |



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
 acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
 Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

| Concepto                                      | Declaración inicial   | Liquidación Oficial de Revisión | Corrección Provocada     | Resolución que resuelve recurso de reconsideración | Liquidación Consejo de Estado |
|---|-----------------------|---------------------------------|--------------------------|--|-------------------------------|
| devoluciones y rebajas                        | 3.401.384.000         | 3.401.384.000                   | 3.401.384.000            | 3.401.384.000                                      | 3.401.384.001                 |
| <b>Total ingresos netos</b>                   | <b>43.373.332.000</b> | <b>43.373.332.000</b>           | <b>43.373.332.000</b>    | <b>43.373.332.000</b>                              | <b>43.373.331.999</b>         |
| Costos de venta                               | 32.820.770.000        | 32.820.770.000                  | 32.820.770.000           | 32.820.770.000                                     | 32.820.770.001                |
| <b>Gastos operacionales de administración</b> | <b>1.076.715.000</b>  | <b>954.200.000</b>              | <b>1.036.324.000</b>     | <b>954.200.000</b>                                 | <b>960.449.049</b>            |
| <b>Gastos operacionales de ventas</b>         | <b>2.458.457.000</b>  | <b>2.366.196.000</b>            | <b>2.366.943.000</b>     | <b>2.366.196.000</b>                               | <b>2.366.943.000</b>          |
| <b>Otras deducciones</b>                      | <b>6.558.979.000</b>  | <b>6.038.328.000</b>            | <b>6.458.664.000</b>     | <b>6.038.328.000</b>                               | <b>6.458.664.000</b>          |
| <b>Total deducciones</b>                      | <b>10.094.151.000</b> | <b>9.358.724.000</b>            | <b>9.861.931.000</b>     | <b>9.358.724.000</b>                               | <b>9.786.055.548</b>          |
| Renta líquida ordinaria del ejercicio         | 458.411.000           | 1.193.838.000                   | 690.631.000              | 1.193.838.000                                      | 766.506.450                   |
| Compensaciones                                | 458.411.000           | 458.411.000                     | 458.411.000              | 458.411.000  | 458.411.000                   |
| <b>Renta líquida</b>                          | <b>-</b>              | <b>735.427.000</b>              | <b>232.220.000</b>       | <b>735.427.000</b>                                 | <b>308.095.450</b>            |
| Renta presuntiva                              | 67.198.000            | 67.198.000                      | 67.198.000               | 67.198.000   | 67.198.001                    |
| Renta líquida gravable                        | 67.198.000            | 735.427.000                     | 232.220.000              | 735.427.000  | 308.095.450                   |
| <b>Impuesto sobre la Renta</b>                | <b>22.175.340</b>     | <b>242.691.000</b>              | <b>76.633.000</b>        | <b>242.691.000</b>                                 | <b>101.671.000</b>            |
| <b>Total impuesto a cargo</b>                 | <b>22.175.340</b>     | <b>242.691.000</b>              | <b>76.633.000</b>        | <b>242.691.000</b>                                 | <b>101.671.000</b>            |
| Otras retenciones                             | 1.395.938.000         | 1.392.879.000                   | 1.392.879.000            | 1.392.879.000                                      | 1.392.879.001                 |
| Total retenciones año 2009                    | 1.395.938.000         | 1.392.879.000                   | 1.392.879.000            | 1.392.879.000                                      | 1.392.879.001                 |
| Saldo a pagar por impuesto                    | -                     | -                               | -                        | -  | -                             |
| Sanciones                                     | -                     | 357.720.000                     | 46.014.000 <sup>30</sup> | 357.720.000 <sup>31</sup>                          | 71.052.000 <sup>32</sup>      |
| Total saldo a pagar                           | -                     | -                               | -                        | -  | -                             |
| <b>Total saldo a favor</b>                    | <b>1.373.763.000</b>  | <b>792.468.000</b>              | <b>1.270.232.000</b>     | <b>792.468.000</b>                                 | <b>1.220.156.000</b>          |

| Sanción por inexactitud                                  |                 |
|--|-----------------|
| Saldo a favor declarado antes de sanción                 | \$1.316.246.000 |
| Menos: Saldo a favor determinado (retenciones -impuesto) | \$1.291.156.000 |
| Total mayor valor determinado                            | \$25.038.000    |

<sup>30</sup> Valor de la sanción por corrección liquidada por la demandante con ocasión de la liquidación oficial de revisión.

<sup>31</sup> Valor de la sanción por inexactitud al 160% determinada por la DIAN, sin tener en cuenta la sanción por corrección liquidada por la demandante con ocasión de la liquidación oficial de revisión, que no fue aceptada.

<sup>32</sup> Valor de la sanción por inexactitud al 100% (\$25.038.000) más la sanción por corrección liquidada por la demandante (\$46.014.000).



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

|  |                     |
|--|---------------------|
| Base cálculo sanción por inexactitud determinado | \$25.038.000        |
| Tarifa (artículo 288 Ley 1819 de 2016)           | 100%                |
| <b>Valor sanción por inexactitud</b>             | <b>\$25.038.000</b> |
| Más sanción declarada por el contribuyente       | \$46.014.000        |
| <b>TOTAL RENGLÓN SANCIONES</b>                   | <b>\$71.052.000</b> |

Por las consideraciones precedentes, procede la Sala a modificar la sentencia apelada y en su lugar, declarará la nulidad parcial de la liquidación oficial y a título de restablecimiento del derecho declarará que el saldo a favor de la declaración de renta del año 2009 asciende a \$1.220.156.000.

### **Sanción por devolución improcedente. Excepción de inconstitucionalidad**

La demandante insistió en la excepción de inconstitucionalidad, al considerar que la sanción por devolución improcedente impuesta conforme al artículo 670 del Estatuto Tributario contraría los principios de buena fe, presunción de inocencia y debido proceso al ser impuesta sin que culminara previamente el proceso de determinación.

Según el criterio establecido por esta Sección mediante sentencia de unificación del 20 de agosto de 2020<sup>33</sup> los actos de determinación oficial del impuesto y los sancionadores son actuaciones diferentes, que siguen procedimientos diversos y se justifican en hechos independientes, aun cuando los primeros sean el fundamento fáctico de la sanción por devolución y/o compensación improcedente.

De esta forma, al ser actuaciones administrativas autónomas, y bajo el condicionamiento establecido en el artículo citado, la resolución sanción puede ser proferida por la administración una vez se notifique la liquidación oficial de revisión que rechaza o modifica el correspondiente saldo a favor, sin que, para esos efectos, la ley exija la ejecutoria del acto de determinación<sup>34</sup>.

Al resolver sobre la exequibilidad del artículo 670 ib. en sentencia C-075 de 3 de febrero de 2004, la Corte Constitucional ratificó el carácter temporal de la devolución de saldos a favor –hasta tanto se culmine el proceso de determinación del tributo– y el derecho de la administración tributaria de obtener el reintegro de las sumas devueltas en exceso, cobrar intereses moratorios sobre las mismas e imponer la sanción correspondiente.

De manera que la excepción de inconstitucionalidad planteada por la demandante frente a la sanción por devolución improcedente no prospera, pues la discusión está superada al estar revestida de cosa juzgada constitucional la decisión sobre la norma mencionada, tal como lo dispone el artículo 243 de la Constitución Política.

Ahora bien, atendiendo a la nulidad parcial declarada frente al proceso de determinación por renta del año gravable 2009, en la que se modificó la sentencia de primera instancia y se estableció la procedencia del saldo a favor por valor de \$1.220.156.000. incluyendo una sanción por inexactitud equivalente a \$25.038.000, es

33 CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia Unificada del 20 de agosto de 2020, exp. nro. 22756, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

34 CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 7 de diciembre de 2022, exp. nro. 22200, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.





procedente ordenar el reintegro del monto correspondiente y la imposición de la sanción por devolución improcedente.

En este sentido, esta Sala ha establecido que para el cálculo de la suma a reintegrar deberá tomarse la diferencia entre el saldo a favor liquidado en el proceso de determinación y el total de saldo a favor devuelto de forma improcedente comprendiendo las sanciones<sup>35</sup>. Ahora, junto con dicha suma a reintegrar se deberá pagar el monto correspondiente a la sanción por devolución improcedente, para cuyo cálculo no debe tenerse en cuenta la sanción por inexactitud.

En efecto, en la Sentencia de Unificación del 20 de agosto de 2020 se fijó como regla de unificación que *“En todos los casos, se debe excluir de la base de cálculo de la sanción por devolución o compensación improcedente regulada en el artículo 670 del Estatuto Tributario (en la redacción del artículo 293 de la Ley 1819 de 2016) el monto de otras sanciones administrativas tributarias que hayan disminuido la cuantía del saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado”*.

La Sala pone de presente que el párrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 640 del E.T. consagró, el principio de favorabilidad, en el sentido de precisar que se *“aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”* El artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 modificó la tarifa y la base de la sanción, pues pasó de ser el 50% de los intereses moratorios al 20% del valor devuelto de forma improcedente, cuando la administración rechaza o modifica el saldo a favor.

En virtud del principio de favorabilidad y por ser en este caso menos gravosa la sanción prevista en el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016 que la establecida en la norma vigente en el momento en que se impuso la sanción, se aplicará la norma posterior.

En esas condiciones, la Sala precisa que la suma a reintegrar es de \$153.607.000, que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor efectivamente devuelto y/o compensado (\$1.373.763.000) menos el saldo a favor determinado de forma definitiva después de sanción (\$1.220.156.000).

En conclusión, la suma a reintegrar y la sanción por devolución improcedente se liquidará así:

| Concepto  | Valor           |
|---|-----------------|
| Valor devuelto o compensado   | \$1.373.763.000 |
| Saldo a favor determinado en sede judicial susceptible de devolución después de sanción | \$1.220.156.000 |
| Monto a reintegrar  | \$153.607.000   |
| Sanción por inexactitud y sanción por corrección liquidada por la demandante            | \$71.052.000    |
| Base de cálculo sanción por devolución improcedente                                     | \$82.555.000    |
| Sanción por devolución improcedente   | \$16.511.000    |

Por las consideraciones precedentes, procede la Sala a modificar los ordinales segundo y cuarto de la sentencia apelada, en el sentido de declarar a título de

35 CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 12 de noviembre de 2020, expediente nro. 24467, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 8 de octubre de 2020, expediente nro. 23821, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 25 de marzo de 2021, expediente nro. 24311 y del 25 de noviembre de 2021, expediente nro. 25100 C.P. Milton Chaves García, entre otras



Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

restablecimiento del derecho que el saldo a favor del impuesto sobre la renta del año 2009 asciende a \$1.220.156.000, y ordenar el reintegro a la DIAN la suma de \$153.607.000 junto con los intereses moratorios, y el pago de sanción por devolución improcedente equivalente a \$16.511.000.

#### **De la condena en costas**

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en esta instancia.

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: NEGAR** la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la sociedad demandante.

**SEGUNDO: MODIFICAR** los ordinales segundo y cuarto de la sentencia del 9 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A de acuerdo con la parte motiva de esta providencia, y en su lugar,

**“SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, fijar como saldo a favor por el impuesto sobre la renta del año 2009, a cargo de la sociedad Pdic Colombia S.A. en liquidación, la suma de MIL DOSCIENTOS VEINTE MILLONES CIENTO CINCUENTA Y SEIS MIL PESOS (\$1.220.156.000), de conformidad con la liquidación contenida en la parte considerativa de esta providencia.

**CUARTO:** A título de restablecimiento del derecho, declarar que la sociedad Pdic Colombia S.A. en liquidación, debe reintegrar a la DIAN la suma de \$153.607.000, más los correspondientes intereses moratorios y pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, que corresponde a la suma de \$16.511.000.

**TERCERO: CONFIRMAR** en los demás la sentencia apelada.

**CUARTO: No se condena en costas** en esta instancia.

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

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia  
[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

26

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>



SC 5780-6



---

Radicación 25000-23-37-000-2014-00237-01 (26818)  
acumulado 25000-23-37-000-2015-00487-01  
Demandante: PDIC Colombia S.A. en Liquidación  
**FALLO**

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta  
Aclaro voto

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

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

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

