



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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., veinticinco (25) de mayo de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Radicación:** 25000-23-37-000-2016-01168-01 (26058)

**Demandante:** AUTOPISTAS DEL SOL SAS

**Demandado:** DIAN

**Temas:** Renta 2008. Fiducia mercantil. Transparencia fiscal. Dedución especial por inversión en activos fijos reales productivos. Sanción por disminución de pérdidas fiscales.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada contra la sentencia del 17 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que resolvió lo siguiente<sup>1</sup>:

**PRIMERO.** DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 322412014000296 de 10 de diciembre de 2014 y la Resolución n.º 012943 de 30 de diciembre de 2015, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de las cuales modificó la declaración privada presentada por la sociedad demandante por concepto de impuesto sobre la renta año 2008, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO.** A título de restablecimiento del derecho, TÉNGASE como valor a pagar por concepto de sanción por inexactitud la suma determinada en la liquidación efectuada por este Tribunal en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO.** No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

**ANTECEDENTES**

Luego del requerimiento especial y su respuesta, mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000296, de 10 de diciembre de 2014, la DIAN, previo rechazo de la corrección provocada, modificó la declaración inicial del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, presentada por Autopistas del Sol SAS, para, entre otros, rechazar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, realizada a través de un patrimonio autónomo en virtud de un contrato de concesión y liquidar el impuesto por el sistema ordinario, ya que por arrojar pérdida fiscal, la contribuyente determinó el tributo por renta presuntiva. Además, la DIAN impuso sanciones por inexactitud y por disminución de pérdidas fiscales<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Fol. 204, CD, c.p. 1.

<sup>2</sup> Fols. 31 a52 reverso, c.p. 1.



Tras la interposición del recurso de reconsideración, el acto de liquidación oficial del tributo fue confirmado por Resolución 012943 del 30 de diciembre de 2015<sup>3</sup>.

## DEMANDA

AUTOPISTAS DEL SOL SAS, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones<sup>4</sup>:

**PRIMERA.** Que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta, año gravable 2008, presentada por AUTOPISTAS DEL SOL SAS.

Esta actuación se encuentra individualizada en los siguientes actos centrales de la Administración, acompañado de otros de trámite y de las respuestas o recursos de la actora:

- Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000296 de diciembre 10 de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra AUTOPISTAS DEL SOL SAS, sociedad identificada con NIT 900.167.854-5.
- Resolución 012943 de diciembre 30 de 2015, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual confirmó la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000296 de diciembre 10 de 2014.

**SEGUNDA.** Que como consecuencia de la nulidad se restablezcan los derechos de la parte actora, exponiéndose específicamente que se encuentra en firme la declaración privada de AUTOPISTAS DEL SOL SAS, por medio de la cual liquidó el impuesto a la renta a su cargo por el año gravable 2008.

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 1, 2, 4, 6, 13, 29, 38, 83, 84, 95-9, 333, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 102, 107, 127, 142, 142, 158-3, 261, 263, 271-1, 580, 588, 647, 647-1, 692, 694, 701, 703, 708 y 709 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículos 14, 27, 29, 665, 823, 824 y 840 del Código Civil (C.C.).
- Artículo 30 (parágrafo 3º) de la Ley 105 de 1993.
- Artículo 32 (numeral 4) de la Ley 80 de 1993.
- Artículos 260 y 261 del Código de Comercio (CCo).
- Artículo 23 de la Ley 383 de 1997.
- Artículo 3 y 10 del CPACA.
- Artículo 28 de la Ley 222 de 1995.
- Artículo 3 del Decreto 1766 de 2004.

El concepto de la violación se sintetiza así<sup>5</sup>:

<sup>3</sup> Fols. 54 a 73 reverso, c.p. 1.

<sup>4</sup> Fols. 3 y 4 c.p. 1.

<sup>5</sup> Fols. 7 a 22, c.p. 1.



**1. Es válida la corrección provocada por el requerimiento especial.** Con ocasión del requerimiento especial, la sociedad corrigió la declaración porque estuvo de acuerdo parcialmente con las glosas propuestas y pagó la sanción por inexactitud reducida, la cual descontó del saldo a favor liquidado. Sin embargo, la DIAN desconoció la corrección, en una errada interpretación del artículo 709 del ET, dado que esta norma no prevé el rechazo de la corrección por el hecho de que la sanción liquidada sea inferior a la pretendida por la administración (sanción por inexactitud más sanción por rechazo de pérdida líquida) o porque el saldo a favor declarado sobre el que se detrajo la sanción por inexactitud reducida haya sido compensado en el ejercicio fiscal siguiente (2009).

**2. Es procedente la deducción por inversión en activos fijos.** La doctrina de la DIAN ha reconocido la deducción especial por inversión en activos fijos, tratándose de proyectos de infraestructura de transporte, incluso en las concesiones, porque los concesionarios hacen inversiones en bienes tangibles explotables a largo plazo, susceptibles de depreciación o amortización conforme con la técnica contable y fiscal.

Atendiendo a lo anterior, la contribuyente solicitó en su declaración privada una deducción especial de \$9.911.689.000, equivalente al 40% de las inversiones efectuadas por el año 2008, destinadas a construir y operar la carretera concesionada.

La deducción se negó por dos razones: (i) los activos fijos fueron materia de transacción con accionistas de la sociedad concesionaria, lo cual, según los actos demandados, está prohibido por el artículo 158-3 del ET, y (ii) dentro del contrato de concesión, la concesionaria sólo tiene derechos fiduciarios, de naturaleza intangible, sobre los que no puede recaer la deducción, pues ésta se aplica respecto de activos fijos reales productivos, esto es, tangibles, de conformidad con el comentado artículo y su Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

En relación con el primer punto, la DIAN yerra al aplicar el artículo 158-3 del ET, porque no tuvo en cuenta que la expresión «vinculadas accionariamente» traída por esa norma, se utilizó para referirse a las operaciones relacionadas con empresas filiales o con la misma composición mayoritaria de accionistas, lo cual no se cumple en el caso objeto de análisis, pues, entre otras cosas, ningún accionista de la concesionaria ejerce control económico sobre ella ni es subordinado de la misma para predicar que existe vinculación económica en los términos del CCo y el ET.

Frente al punto segundo, la posición de la DIAN desconoce el principio de transparencia fiscal y la realidad económica del contrato de concesión, pues no tiene en cuenta que, de acuerdo con la normativa tributaria (art. 102, 263 y 271 del ET) el fideicomitente-beneficiario posee fiscalmente los activos subyacentes del patrimonio autónomo, constituido en virtud del contrato de concesión y por eso debe declarar los beneficios económicos. Es así, porque durante la existencia del contrato de concesión, en la fiducia, el constituyente fiduciario es quien adquiere y aporta las inversiones al patrimonio autónomo y, además, las explota económicamente, de lo cual, resulta necesario, por un lado, reconocer que esas inversiones son amortizables, según los artículos 107, 142 y 143 del ET y, desde luego, deducibles en los términos del artículo 158-3 del ET y su decreto reglamentario.

**3. Improcedencia de la sanción por inexactitud.** Es ilegal considerar autónoma la sanción por reducción de pérdidas del artículo 647-1 del ET respecto a la sanción por inexactitud (art. 647 del ET). Además, no existen datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que lo declarado se ajusta a la realidad económica



y fiscal de la contribuyente y, en todo caso, lo argumentado por la actora en el punto anterior configura diferencia de criterio que la exculpa de la sanción por inexactitud.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así<sup>6</sup>:

**1. Procede el desconocimiento de la corrección provocada.** La razón por la cual no se aceptó la corrección provocada de la declaración fue que ésta incumplió el requisito de pago de la sanción reducida, toda vez que el saldo a favor sobre el que se descontó dicha sanción se compensó en su totalidad en el periodo 2009, lo cual dejó sin pago la sanción por inexactitud.

**2. Debe mantenerse el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.** La deducción se negó porque incumplió la previsión del inciso 3 del artículo 158-3 del ET, ya que los bienes objeto de deducción fueron materia de transacción entre la concesionaria y sus accionistas, o entre la concesionaria y consorcios cuyos accionistas eran los mismos, lo que configura vinculación económica, lo cual está proscrito por la aludida norma.

Además, la deducción solicitada sólo puede recaer sobre activos fijos (artículo 158-3 del ET y Decreto 1766 de 2004) y dadas las particularidades del contrato de concesión, sobre los activos que se reclama la deducción, la sociedad solo tiene derechos fiduciarios, que tienen la naturaleza de intangibles. De modo que no se acreditó que el activo adquirido integre el patrimonio del contribuyente, lo que en el caso de una fiducia se cumple cuando el fideicomitente es el mismo beneficiario, pues sólo así se entiende que, pese a estar representada en derechos fiduciarios, la inversión está en el patrimonio del contribuyente beneficiario. Sin embargo, según el contrato de fiducia suscrito por la contribuyente (fideicomitente), el beneficiario del patrimonio autónomo es el INCO (hoy ANI), por eso no se cumple el requisito de participación del activo en el patrimonio de la demandante.

**3. Debe mantenerse la sanción por inexactitud.** Es aplicable la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, toda vez que la declaración de corrección provocada no es válida, y está demostrada la declaración de deducciones improcedentes que originan un mayor saldo a favor. No se configura diferencia de criterios porque el artículo 158-3 del ET es claro en establecer la improcedencia de la deducción especial en el caso de bienes intangibles y de vinculación accionaria.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados y negó la condena en costas, por lo siguiente<sup>7</sup>:

**1. La corrección provocada no tiene validez.** Aunque en la corrección provocada la sanción por inexactitud reducida fue descontada del saldo a favor declarado, dicho saldo ya se había imputado a la declaración de renta del año gravable 2009, lo que generó que la sanción reducida quedara sin pago, incumpliendo uno de los requisitos establecidos en el artículo 709 del ET para la procedencia de la corrección. En consecuencia, se mantiene el rechazo de la declaración de corrección.

<sup>6</sup> Fols. 95 a 127, c.p. 1.

<sup>7</sup> Fol. 204, CD, c.p. 1.



**2. No procede la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.** Si bien las sociedades accionistas de la Autopistas del Sol participaron administrativa y económicamente en la ejecución del contrato de concesión que dio origen a la asociación de esta empresa, los servicios prestados por estas sociedades no implican la transferencia del activo fijo entre ellas, por lo que no venía al caso el argumento de vinculación económica para declarar la improcedencia de la deducción solicitada, como lo determinó la administración tributaria.

Sin embargo, dada la naturaleza de la fiducia, contrato que suscribió la actora (fideicomitente) con el INCO (beneficiario) para llevar a cabo las inversiones necesarias de la concesión, Autopistas del Sol solo adquiría derechos fiduciarios, pues los activos subyacentes eran transferidos al patrimonio autónomo. En otras palabras, al patrimonio de la concesionaria ingresaron derechos fiduciarios (intangibles) y no activos fijos adquiridos, que es el requisito para la procedencia de la deducción, de conformidad con el artículo 158-3 del ET y el Decreto 1766 de 2004.

**3. Se mantiene la sanción por inexactitud, pero reliquidada.** Dado que incluyó una deducción improcedente, la actora incurrió en uno de los supuestos para ser sujeto de la sanción por inexactitud. No obstante, en virtud del principio de favorabilidad previsto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, se reliquida la sanción por inexactitud en el 100% del mayor impuesto determinado y se levanta la sanción por rechazo de pérdidas, pues no es autónoma ni concurrente con la de inexactitud.

**4. Condena de costas.** No se impone porque no fueron demostradas.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia y pidió la nulidad total de los actos demandados, por lo siguiente<sup>8</sup>:

**1. La corrección provocada es válida.** Debe aceptarse la corrección provocada por el requerimiento especial pues la sanción por inexactitud reducida, generada en el año 2008, se pagó con el saldo a favor declarado en el mismo periodo, sin que importe la imputación del saldo a favor del periodo 2008 llevada en la declaración de renta del año gravable 2009, ya que la suerte del impuesto del año gravable siguiente al fiscalizado no debe interesar en el asunto, dado que la liquidación de impuestos de cada año gravable constituye una obligación individual, según el artículo 694 del ET.

**2. La concesionaria tiene derecho a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.** Los derechos fiduciarios surgen a favor de la concesionaria fideicomitente, por razón de sus aportes a la fiducia mercantil en garantía, esto es, a cambio de sus multimillonarias inversiones en la vía, realizadas por su cuenta y riesgo, las cuales, una vez efectuadas, conforman los activos fijos productivos sobre los que se reclama el derecho a la deducción especial del artículo 158-3 del ET. El hecho que se aporten a la fiducia en garantía no significa que no sean activos fijos, que la concesionaria aportante explota económicamente, justamente para recuperar su costo. Tan es así, que el contrato de concesión le reconoce el derecho de usufructo, que es un derecho real de acuerdo con el artículo 667 del C.C.

Todo lo anterior tiene repercusión en el plano fiscal. En efecto, el numeral 1 del artículo 271-1 ET reconoce que los bienes fideicomitados son poseídos por el beneficiario del patrimonio autónomo, por aplicación del artículo 263 *ibidem*, y los ingresos del

<sup>8</sup> Fol. 204, CD, c.p. 1.



patrimonio autónomo son declarados como propios por el fideicomitente, lo cual se acompaña con lo previsto en el artículo 102 del ET, el cual determina que, en renta, la capacidad contributiva no reside en el fiduciario ni en el patrimonio autónomo, sino, en el beneficiario, es decir, Autopistas del Sol, por el simple hecho de tener la explotación económica de los activos subyacentes y lucrarse de ella. Por lo cual, debe tener derecho también a deducciones como la reclamada, en virtud del principio de transparencia fiscal, desarrollado por estas dos normas.

**4. Ausencia de faltas sancionables a la luz del artículo 647 ET.** No existen datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. Lo declarado se ajusta a la realidad económica y fiscal de la contribuyente. Lo argumentado por la actora en el punto anterior configura una diferencia de criterio que la exculpa de la sanción por inexactitud.

La **demandada** apeló la sentencia por los siguientes motivos<sup>9</sup>:

No se comparte la posición del Tribunal con relación al análisis realizado para la inaplicabilidad de la sanción por disminución de pérdidas, ya que el mismo artículo 647-1 del ET, dispone que la mencionada sanción se adicionará al valor de las demás sanciones a las que legalmente haya lugar, entre estas, la de inexactitud. Es así, porque estas sanciones parten de supuestos sancionables diferentes, según se lee en los artículos 647 y 647-1 del ET.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** presentó alegatos en los que, en términos generales, reiteró lo dicho en etapas procesales anteriores, poniendo de relieve que, si la concesionaria tiene derecho a usufructuar los activos reales productivos, tiene la explotación económica y por ello debe declarar los ingresos y costos correlativos. Sería inequitativo y contrario al principio de transparencia fiscal, no reconocerle las deducciones especiales, como la solicitada en su declaración de conformidad con el artículo 158-3 del ET<sup>10</sup>.

La **demandada** no presentó alegatos.

El **Ministerio Público** rindió concepto, en el que pidió confirmar la decisión de primera instancia, para lo cual expuso las mismas razones jurídicas y fácticas que presentó la sentencia apelada<sup>11</sup>.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y demandada, la Sala determina si: i) es válida la corrección provocada de la declaración de renta del año gravable 2008; ii) procede el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por la ejecución del proyecto de concesión y si (iii) hay lugar a la imposición concurrente de la sanción por inexactitud y la sanción por rechazo de pérdidas fiscales.

<sup>9</sup> Fol. 204, CD, c.p. 1.

<sup>10</sup> Índice 28, Samai.

<sup>11</sup> Índice 27, Samai.



No habrá pronunciamiento sobre el supuesto de vinculación económica entre la concesionaria y los socios, a que hace referencia el inciso 3<sup>12</sup> del artículo 158-3 del ET, ya que el tribunal determinó que no hubo tal vinculación, aspecto no apelado por la demandada.

### Cuestión preliminar

La Consejera de Estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que está impedida para conocer de este asunto con base en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

La Sala encuentra probado el impedimento manifestado, pues la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto conoció del proceso en primera instancia, en calidad de sustanciadora del proceso en la primera instancia. En consecuencia, acepta el impedimento de la Consejera y la separa del conocimiento del proceso. No se sortea conjuer porque existe cuórum para decidir.

### Asunto de fondo

Para decidir el problema jurídico planteado, la Sala reitera, en lo pertinente, el criterio expuesto en sentencias del 23 de septiembre de 2021<sup>13</sup>, 15 de octubre de 2021<sup>14</sup> y del 30 de junio de 2022<sup>15</sup>, que decidieron asuntos similares al que es objeto de decisión en esta oportunidad.

**1. Sobre la corrección provocada.** Para decidir este cargo, la Sala acude al criterio mayoritario de la Sección fijado en la sentencia del 23 de septiembre de 2021, que decidió un asunto similar, en la que se señaló lo siguiente<sup>16</sup>:

“En criterio del apelante no existe justificación para que se desconozcan los efectos de la corrección que presentó el 3 de julio de 2014, con fundamento en una liquidación privada diferente a la cuestionada, porque esto vulnera el principio de independencia de las liquidaciones. Y, en tanto que esa circunstancia tampoco está contemplada en el artículo 580 para tener como no presentada las declaraciones.

Para la DIAN era inminente el rechazo de la declaración de corrección en tanto la actora incumplió el requisito de pago de la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte previsto en el artículo 709 del Estatuto Tributario. Lo cual explicó se debió a que al resolver el recurso de reconsideración encontró que, aunque la determinación del tributo sin impuesto a cargo no impedía el pago de la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte, lo cierto era que, no se había realizado el pago de esa sanción porque el saldo a favor declarado inicialmente en la vigencia fiscal 2008 por un mayor valor al de la declaración de corrección, se imputó a la declaración de renta del año gravable 2009, con lo cual no había un crédito fiscal contra el cual hacer la compensación de la sanción reducida declarada sin pago.

<sup>12</sup> La deducción por inversión en activos fijos sólo podrá aplicarse con ocasión de aquellos activos fijos adquiridos que no hayan sido objeto de transacción alguna entre las demás empresas filiales o vinculadas accionariamente o con la misma composición mayoritaria de accionistas, y la declarante, en el evento en que las hubiere.

<sup>13</sup> Exp. 23869 y 24559, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>14</sup> Exp. 24619, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>15</sup> Exp. 25461, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>16</sup> Exp. 23869 C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Al respecto, obsérvese que el artículo 709 del Estatuto Tributario autoriza al contribuyente para que en el término de respuesta al requerimiento especial acepte total o parcialmente los hechos propuestos por la Administración, con el incentivo de la reducción de la sanción por inexactitud a una cuarta parte de la propuesta en dicho acto o que resulte de los mayores valores aceptados. Para tal efecto, la norma prevé que el contribuyente, *“deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, 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”*.

La acreditación conjunta de tales exigencias es fundamental para que proceda la reducción de la sanción, en la medida en que esta es la forma que el legislador previó para darle validez legal a la corrección *“provocada”* (sentencia de 29 de abril de 2010, exp. 16528, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia).

Por lo tanto, ante el incumplimiento de alguno de los requisitos referidos, la corrección de la declaración no se incorpora al procedimiento de determinación del tributo y no aplica la reducción de la sanción por inexactitud.

En el caso concreto, la DIAN desconoció la declaración de corrección provocada por considerar incumplido el requisito de pago de la sanción por inexactitud reducida, por lo que procede la Sala a verificar si se encuentra acreditado en el expediente:

- i. El 15 de abril del 2009, la contribuyente presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 con saldo a favor de \$171.492.000 (f. 15 ca1). El cual imputó a la declaración de renta del año gravable 2009, presentada el 15 de abril de 2010 y corregida el 26 de junio de 2013 (ff. 119 y 120 cp)<sup>17</sup>.
- ii. El 3 de julio de 2014 la contribuyente presentó declaración de corrección de la declaración de renta del año gravable 2008 (ff. 684 ca4 y 1112 ca6), aceptando parcialmente el rechazo de la deducción especial por inversión en activos fijos, en lo relativo a terrenos por la suma de \$139.700.000, y acogiendo la reducción de la sanción por inexactitud a la cuarta parte de la determinada oficialmente en los términos del artículo 709 del Estatuto Tributario, equivalente a \$18.441.000. El pago de la sanción lo realizó con el saldo a favor liquidado para esa misma vigencia fiscal (2008), lo que generó la disminución del total saldo a favor en la suma de \$153.051.000.

Visto que el saldo a favor inicialmente declarado por el año gravable 2008 por \$171.492.000 fue objeto de imputación en el año gravable 2009, es claro que para el 3 de julio de 2014, fecha de corrección de la declaración de renta 2008, ya no existía un crédito a favor de la contribuyente con el cual se pudiera hacer el pago de la sanción por inexactitud reducida derivada de esa corrección.

Lo anterior, porque si bien conforme con los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, el contribuyente tiene varias opciones para utilizar su saldo a favor (imputación, compensación y devolución), se tratan de opciones excluyentes, de modo que los sujetos pasivos no pueden disponer dos veces del mismo saldo a favor. Por esa razón, una vez imputado el saldo a favor del año 2008 en el 2009, el contribuyente no podía disponer del mismo para pagar la sanción por inexactitud reducida en la declaración de corrección presentada el 3 de julio de 2014, y en

<sup>17</sup> En la declaración inicial de renta del año 2009, la imputación del saldo a favor del año gravable 2008 junto con las retenciones del período, generaron un total saldo a favor de \$927.662.000. Luego, la declaración fue corregida para registrar sanciones por valor de \$123.008.000, que la llevó a liquidar el total saldo a favor en \$804.654.000.



consecuencia, no se encuentra acreditado el requisito de pago exigido en el artículo 709 del Estatuto Tributario.

Advierte la Sala que, frente a la imputación del saldo a favor del año 2008 en el año siguiente, el actor no desconoce dicha disposición del saldo, ni aportó una declaración de corrección en la que se dejara sin efectos, sino que se limitó a afirmar que la declaración del año 2009 no estaba cuestionada en este proceso.

Al respecto, se precisa que contrario a lo señalado por el actor, en este caso, la causa del rechazo de la declaración de corrección no fue la imputación del saldo a favor del 2008 en el ejercicio fiscal siguiente, porque es claro que es una de las opciones con las que cuenta el contribuyente para utilizar sus saldos a favor, sino que radica en la falta de pago de la sanción reducida porque el contribuyente lo aplicó a un saldo a favor del que ya no disponía.

De igual manera, no es procedente que el apelante invoque el principio de independencia de las declaraciones para desconocer que utilizó el saldo a favor del 2008 imputándolo en la declaración de renta del año 2009. Además, porque la discusión planteada en este proceso, en relación al pago de la sanción reducida con el saldo a favor del año 2008, implica la verificación de que el saldo estuviere disponible para el pago.

Tampoco le es dable alegar que se vulnera el principio de favorabilidad por no permitírsele darle el uso más benéfico al saldo a favor, toda vez que fue el contribuyente quien imputó el saldo a favor de 2008 al año 2009, y no es procedente que pretenda utilizar dos veces el mismo saldo a favor en su beneficio. Finalmente, se precisa que el hecho de que posteriormente, el contribuyente hubiere corregido la declaración inicial de renta del año 2008, no desconoce que el contribuyente ya había utilizado el saldo a favor en el año 2009, además de que como se verifica en este proceso la corrección no tiene validez.

Así las cosas, no existe duda de que la sanción por inexactitud reducida establecida en el artículo 709 del Estatuto Tributario no se pagó. Consecuencia de esto es que la corrección de la declaración de renta del año gravable 2008 no es posible incorporarla al procedimiento de determinación del tributo, como tampoco, procede la reducción de la sanción por inexactitud.

De otra parte, se precisa que, en este caso, no es aplicable el artículo 580 del Estatuto Tributario, invocado por el apelante, que regula las declaraciones que se tienen como no presentada, debido a que, en este caso, la DIAN rechazó la declaración de corrección por improcedente, en tanto no cumplía los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario. Tampoco procede el análisis planteado por el demandante sobre los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario, en relación con la procedencia del requisito de reducción de la declaración de corrección en esas sanciones, porque si bien, esa circunstancia fue discutida inicialmente por la DIAN, luego, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, el rechazo de la declaración de corrección se limitó a la falta de pago de la sanción, por cuanto había sido realizado con un saldo que previamente había sido utilizado por el contribuyente (ff. 59 y 60). En todo caso, se advierte que el incumplimiento de ese solo requisito -falta de pago de la sanción- basta para declarar improcedente la declaración de corrección.

Por lo tanto, y conforme se expuso en los actos demandados, en este asunto, no estaban dados todos los supuestos de procedibilidad de la corrección provocada por requerimiento especial, de manera que dicha corrección no produjo ningún efecto jurídico.”



De acuerdo con el criterio, y siendo que es un hecho aceptado por las partes que, para cuando la contribuyente presentó la corrección de la declaración ya no existía saldo a favor sobre el que pudiera detraerse el pago de la sanción por inexactitud reducida derivada de esa corrección porque con anterioridad este ya sido objeto de imputación en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2009, la Sala niega el cargo de apelación, porque esta situación, según lo señalado por la Sección, derivó en que materialmente no se pagó la sanción por inexactitud reducida, incumpléndose uno de los requisitos previstos por el artículo 709 del ET.

**2. La concesionaria tiene derecho a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en virtud del principio de transparencia fiscal.** El artículo 158-3 del ET (vigente para la época de los hechos<sup>18</sup>) estableció que los contribuyentes del impuesto sobre la renta podían deducir el 40% del valor de las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos, norma que fue reglamentada por el Decreto 1766 de 2004, que, entre otros aspectos, estableció para esos efectos la noción de activo fijo real productivo, al señalar que *«son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente»* (art. 2).

Según el criterio fijado por la Sección en los fallos arriba citados, que se reiteran, por virtud del principio de transparencia fiscal, la referida deducción, vista en relación con el contrato de concesión, procede respecto de las inversiones realizadas por la ejecución del contrato, puesto que: (i) tienen la calidad de activos, para propósitos contables y fiscales; (ii) pertenecen al patrimonio del concesionario durante la vigencia del negocio jurídico mencionado, y (iii) pueden amortizarse en el transcurso de la ejecución del contrato, ya que al finalizar la concesión tales activos son revertidos por el concesionario al Estado, en virtud de los artículos 60, 142 y 143 del ET.

Según el artículo 143 del ET, en los contratos de concesión donde la concesionaria aporta o adquiere bienes, obras, instalaciones u otros activos que deba transferir durante el convenio o al final de éste, en virtud de la cláusula de reversión, el valor de tales inversiones debe amortizarse por el tiempo de duración del contrato, esto es, hasta el momento en que estos bienes son transferidos a favor de la concedente, a título gratuito.

Ciertamente, el régimen de contratación estatal, en la especie de los contratos de concesión, prevé la necesidad de constituir patrimonios autónomos, mediante la celebración de contratos de fiducia mercantil con el objeto de administrar los recursos y bienes en los proyectos concesionados y, de esta manera, asegurar que la destinación de estos sea únicamente la prevista en el contrato, con el fin de lograr la adecuada ejecución del proyecto y minimizar riesgos por fallas o incumplimiento de las estipulaciones contractuales por parte del contratista.

En los fallos que se reiteran, se puso de presente que bajo el esquema de neutralidad fiscal adoptado inicialmente por la Ley 223 de 1995, el numeral 1 del artículo 102 del ET<sup>19</sup> dispuso que los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se realizan fiscalmente en el momento en que se produce un incremento en el patrimonio

<sup>18</sup> Artículo derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016. Con anterioridad a esta norma, el artículo 1 de la Ley 1430 de 2010, había establecido que *«a partir del año gravable 2011, ningún contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios podrá hacer uso de la deducción de que trata este artículo»*.

<sup>19</sup> Las citas textuales que se hagan de esta norma, así como la demás del Estatuto Tributario, corresponden a las vigentes para la época de los hechos.



del fideicomiso o un incremento en el patrimonio del fideicomitente cedente de los derechos fiduciarios, lo cual queda patente en el numeral 4 *ibidem*, al señalar que «*causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente*».

Según lo precisado por la Sección desde el año 2019<sup>20</sup>, estas disposiciones, antes de que fueran modificadas por la Ley 1607 de 2012, ya desarrollaban el principio de transparencia fiscal en la realización del hecho generador del impuesto, a través de operaciones realizadas mediante patrimonios autónomos. Dicho principio otorga un tratamiento tributario neutro a la realización de operaciones directamente por parte del contribuyente o, indirectamente, por medio del patrimonio autónomo, en conjunto con el numeral 2 del artículo 102 del ET, dado que prevé que «*las utilidades obtenidas en los fideicomisos deberán ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario*».

Este principio también tiene su desarrollo en el artículo 271-1 del ET<sup>21</sup>, al disponer que el fideicomitente y/o beneficiario que tiene la calidad de contribuyente es el poseedor a efectos tributarios de los bienes y derechos apreciables en dinero de los que es titular directo el fideicomiso, principio que se ve reforzado por dos reglas que introdujo el numeral segundo de esta norma, al indicar que: (i) el valor patrimonial de los derechos fiduciarios, para los titulares de los mismos, es el que les corresponda de acuerdo con la participación que representen en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración, según corresponda; con lo cual el valor del patrimonio líquido del patrimonio autónomo se transparenta hacia los titulares de los derechos fiduciarios (los fideicomitentes y/o beneficiarios), habida cuenta de que el valor de los derechos fiduciarios será el que corresponda según el porcentaje de participación en el patrimonio del fideicomiso; y (ii) los bienes o derechos de los que sea titular directo el patrimonio autónomo «*conservarán para los beneficiarios la condición de movilizados o inmovilizados, monetarios o no monetarios que tengan en el patrimonio autónomo*»<sup>22</sup>.

De este modo, las características y condiciones tributarias de los activos subyacentes dispuestos en el patrimonio autónomo se trasladan por efecto del régimen de transparencia fiscal al derecho fiduciario, repercutiendo en el impuesto sobre la renta y complementarios del contribuyente titular de dicho derecho. En otras palabras, los derechos fiduciarios que recibe el concesionario a cambio de los activos fijos transferidos al patrimonio conservan las características y las condiciones tributarias de una inversión amortizable del concesionario, pues, conforme a los fallos que se reiteran, la calidad de beneficiario del INCO, que se establece en el contrato de fiducia, persigue garantizar el cumplimiento de las obligaciones a favor de la entidad estatal, pero ello no desconoce que la concesionaria es la titular de derechos fiduciarios y tiene la calidad de beneficiaria sobre sus propios recursos aportados al fideicomiso durante el contrato de fiducia, hasta cuando estos sean revertidos a la entidad pública.

<sup>20</sup> Sentencia del 14 de noviembre de 2019, exp. 22093, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>21</sup> Vigente para el año gravable 2008.

<sup>22</sup> Sentencias del 14 de noviembre de 2019 y del 30 de junio de 2022, exp. 22093 y 25461, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



En resumen, las inversiones que realiza el concesionario en desarrollo del contrato de concesión están sujetas al beneficio fiscal previsto en el artículo 158-3 del ET y Decreto 1766 de 2004.

Hechas la anteriores precisiones, la Sala advierte que la razón por la cual se negó la deducción es netamente jurídica, dado que la administración consideró, al igual que el Tribunal, que como las inversiones realizadas por Autopistas del Sol fueron transferidas al patrimonio autónomo, la concesionaria solo era poseedora de derechos fiduciarios (intangibles) y, por lo mismo, no tenía derecho al beneficio fiscal, porque este sólo puede recaer sobre activos fijos, argumento que, de acuerdo con lo considerado por la Sala, es contrario a derecho por desatender el principio de transparencia fiscal.

Así, no se discute la realidad de las inversiones efectuadas por la demandante en virtud del contrato de concesión vial Ruta del Caribe, celebrado con el INCO<sup>23</sup> (hoy ANI), por valor de \$24.779.221.479, las cuales reconoce la DIAN que fueron realizadas por la actora y están identificadas en el expediente<sup>24</sup>.

Tampoco se discute la transferencia de estas inversiones (activos fijos) al patrimonio autónomo constituido mediante contrato de fiducia<sup>25</sup>, porque así quedó establecido desde el contrato de concesión.

Por lo anterior, la Sala halla procedente la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos prevista en el artículo 158-3 del ET y el reglamento, que para la época de los hechos correspondía al 40% de la inversión realizada, esto es, para el caso analizado, el monto de \$9.911.689.000 (valor aproximado al múltiplo de mil más cercano). En consecuencia, prospera el cargo de apelación de la demandante.

**3. Sanción por inexactitud.** Como el Tribunal mantuvo la determinación tributaria realizada por la DIAN, producto de lo cual la pérdida líquida desapareció y resultó impuesto a cargo, con fundamento en la sentencia del 25 de julio de 2019<sup>26</sup>, dicha corporación estimó procedente únicamente la sanción prevista en el artículo 647 del ET (inexactitud) y no la del 647-1 *ibídem* (disminución de pérdida fiscal), dado que la última no es autónoma ni concurrente con la sanción de inexactitud.

La DIAN apeló esta decisión y defendió la procedencia de las dos sanciones, argumentado que *«la primera [inexactitud] sanciona al contribuyente por llevarse deducciones a las que no tiene derecho y, la segunda [disminución de pérdida líquida] sanciona el impuesto presunto, que es aquel impuesto que el contribuyente dejó de pagar»*. Por ello, pidió que se aplique la sanción por rechazo o disminución de pérdidas fiscales.

De acuerdo con el artículo 647-1 del ET, la disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera, para efectos de todas las sanciones tributarias, como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se

<sup>23</sup> Contrato nro. 008 de 22 de agosto de 2007 (fols. 694 a 782, c.a. 4).

<sup>24</sup> Fols. 9 y 10, c.a. 1º.

<sup>25</sup> Contrato de fiducia que celebró Autopistas del Sol con Fiduciaria Bancolombia S.A. Sociedad Fiduciaria (fols. 43 a 138, c.a. 1).

<sup>26</sup> Fol. Exp. 21703, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



adicionarán al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse, al tiempo que establece que las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas.

Es de anotar que en este asunto no se configura la conducta inexacta que da lugar a la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del ET, toda vez que, al reconocerse la procedencia de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, sigue habiendo pérdida fiscal, pues esta se reduce de \$8.362.191.000 a \$6.892.352.000<sup>27</sup>, con lo cual, el **saldo a favor de la contribuyente no se ve modificado**, dado que se mantiene la determinación del impuesto por el sistema de renta presuntiva realizada por la contribuyente, al ser mayor a la renta líquida gravable del sistema ordinario.

Entonces, se configura el supuesto de infracción sancionado por el artículo 647-1 del ET y, por tanto, será la sanción por disminución de pérdidas fiscales y no la de inexactitud la que debe aplicarse, pues se reitera el criterio de que estas son excluyentes por las razones anotadas. En ese entendido, prospera parcialmente el cargo de apelación de la DIAN y se mantendrá únicamente la sanción por disminución por pérdidas.

En consecuencia, se mantiene la nulidad parcial ordenada por el Tribunal, pero por las razones expuestas en este fallo. En ese orden, se revoca el ordinal primero de la parte resolutive del fallo apelado para ajustarlo a lo decidido en esta providencia. Igualmente, se revoca el ordinal segundo de la parte resolutive para, a título de restablecimiento del derecho, fijar el impuesto a cargo de la demandante, de acuerdo con la siguiente liquidación:

R.	Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial de revisión	Liquidación CE
30	Total gastos de nómina	468.209.000	468.209.000	468.209.000
31	Aportes al sistema de seguridad social	65.492.000	65.492.000	65.492.000
32	Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	25.586.000	25.586.000	25.586.000
33	Efectivo, bancos, ctas bancos, invers. Inmob., ctas cobrar	1.536.243.000	1.536.243.000	1.536.243.000
34	Cuentas por cobrar clientes	3.094.298.000	3.094.298.000	3.094.298.000
35	Acciones y aportes (soc. anónimas, limitadas, asimiladas)	0	0	0
36	Inventarios	0	0	0
37	Activos fijos	34.948.000	34.948.000	34.948.000
38	Otros activos	12.200.577.000	12.200.577.000	12.200.577.000
<b>39</b>	<b>Total patrimonio bruto</b>	<b>16.866.066.000</b>	<b>16.866.066.000</b>	<b>16.866.066.000</b>
40	Pasivos	14.616.616.000	14.616.616.000	14.616.616.000
<b>41</b>	<b>Total patrimonio líquido/líquido negativo</b>	<b>2.249.450.000</b>	<b>2.249.450.000</b>	<b>2.249.450.000</b>
42	Ingresos brutos operacionales	4.253.901.000	4.253.901.000	4.253.901.000
43	Ingresos brutos no operacionales	-	-	-
44	Intereses y rendimientos financieros	102.000	102.000	102.000
<b>45</b>	<b>Total ingresos brutos</b>	<b>4.254.003.000</b>	<b>438.135.000</b>	<b>438.135.000</b>
46	Devoluciones, descuentos y rebajas	0	0	0
47	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	0	0	0
<b>48</b>	<b>Total ingresos netos</b>	<b>4.254.003.000</b>	<b>4.254.003.000</b>	<b>4.254.003.000</b>
49	Costos de venta (para sistema permanente)	602.243.000	469.843.000	469.843.000

<sup>27</sup> Se presenta una diferencia de \$1.469.839.000 que corresponde a las glosas que se mantienen en los actos demandados (desconocimiento de costos por \$132.400.000 y de gastos operacionales de administración por \$1.337.439.000) que no fueron objeto de cuestionamiento en el recurso de reconsideración ni ante la jurisdicción.



50	Otros costos (incl costo act pec y otros dist de los ant)	0	0	0
<b>51</b>	<b>Total costos</b>	602.243.000	469.843.000	469.843.000
52	Gastos operacionales de administración	2.022.235.000	684.796.000	684.796.000
53	gastos operacionales de ventas	0	0	-
54	Deducción inversiones en activos fijos	9.911.689.000	0	9.911.689.000
55	Otras deduc (serv públicos, fletes, seguros, imp., etc)	80.027.000	80.027.000	80.027.000
<b>56</b>	<b>Total deducciones</b>	12.013.951.000	764.823.000	10.676.512.000
<b>57</b>	<b>Renta líquida del ejercicio</b>	-	3.019.337.000	
<b>58</b>	<b>o pérdida líquida del ejercicio</b>	-8.362.191.000	0	-6.892.352.000
59	Compensaciones	0	0	0
<b>60</b>	<b>Renta líquida</b>	0	3.019.337.000	0
61	Renta presuntiva	15.000.000	15.000.000	15.000.000
62	Rentas exentas	0	0	0
63	Rentas gravables	0	0	0
<b>64</b>	<b>Renta líquida gravable</b>	15.000.000	3.019.337.000	15.000.000
65	Ingresos por ganancias ocasionales	0	0	0
66	Costos y deducciones por ganancias ocasionales	0	0	0
67	Ganancia ocasionales no gravadas y exentas	0	0	0
68	Ganancias ocasionales gravables	0	0	0
<b>69</b>	<b>Impuesto sobre la renta gravable</b>	4.950.000	996.381.000	4.950.000
70	Descuentos tributarios	0	0	0
<b>71</b>	<b>Impuesto neto de renta</b>	4.950.000	996.381.000	4.950.000
72	Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
73	Impuesto de remesas	0	0	0
<b>74</b>	<b>Total impuesto a cargo</b>	4.950.000	996.381.000	4.950.000
75	Anticipo por el año gravable 2008	0	0	0
76	Saldo a favor año 2007 sin sol dev o comp	0	0	0
77	Autorretenciones	0	0	0
78	Otras retenciones	260.274.000	260.274.000	260.274.000
<b>79</b>	<b>Total retenciones año gravable 2008</b>	260.274.000	260.274.000	260.274.000
80	Anticipo renta por el año gravable 2009	0	0	0
<b>81</b>	<b>Saldo a pagar por impuesto</b>	0	736.107.000	0
82	Sanciones	0	6.001.527.000	485.047.000
<b>83</b>	<b>Total saldo a pagar</b>	0	6.737.634.000	229.723.000
<b>84</b>	<b>o Total saldo a favor</b>	255.324.000	0	0

Determinación de la sanción por disminución de pérdida fiscal:

Concepto	Valor
Base para liquidar la sanción (diferencia entre pérdida fiscal liquidada por la contribuyente y la determinada por el Consejo de Estado)	\$1.469.839.000
Impuesto teórico generado por menor pérdida fiscal (33%)	\$485.047.000
Valor de la sanción por disminución de pérdidas (100% del impuesto teórico)	\$485.047.000

En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

**4. Condena en costas.** No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual «solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación», requisito que no se cumple en este asunto.

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



## FALLA

1. **ACEPTAR** el impedimento manifestado por la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto y, en consecuencia, queda separada del conocimiento del asunto.

2. **REVOCAR** los ordinales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, que, en consecuencia, quedan así:

**PRIMERO. DECLARAR** la nulidad parcial de la de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000296, de 10 de diciembre de 2014 y la Resolución nro. 012943 de 30 de diciembre de 2015, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración de renta presentada por Autopistas del Sol por el año gravable año 2008, por las razones expuestas en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.

**SEGUNDO.** A título de restablecimiento del derecho, **TENER** como liquidación del impuesto de renta por el año 2008 a cargo de la demandante, la efectuada en esta providencia.

3. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

4. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Aclaro voto

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

Aclaro voto