



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., seis (6) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2018-01030-01 (27635)
Demandante: **SGMTL SAS**
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta 2013. Adición de ingresos. Rechazo de devoluciones en ventas. Deducción por depreciación. Sanción por disminución de pérdidas. Falta de legitimación parcial por activa.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 15 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la actora (ordinal primero) y no condenó en costas (ordinal segundo):

ANTECEDENTES

El 14 de abril de 2014, **SGMTL SAS** presentó la declaración de renta del año gravable 2013 en la que liquidó una pérdida líquida del ejercicio de \$6.231.916.000 y un saldo a favor de \$526.253.000. La actora corrigió la declaración para reducir las pérdidas a \$6.206.916.000, sin variar el saldo a favor.

Previos requerimiento especial y respuesta a ese acto, mediante liquidación oficial de revisión del 29 de junio de 2017, la DIAN modificó la declaración de la actora para adicionar ingresos operacionales, desconocer devoluciones en ventas y costos por depreciación, así como para imponer sanción por disminución de pérdidas fiscales y la sanción del artículo 658-1 del ET al representante legal y revisor fiscal.

Por resolución de 19 de junio de 2019, la DIAN confirmó en reposición el acto de determinación oficial.

DEMANDA

SGMTL 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 pretensiones²:

PRIMERA: que se declare la nulidad de **Liquidación Oficial No. 022412017000025** del 29 de junio de 2017, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta

¹ El expediente ingresó a despacho para sentencia el 24 de enero de 2024. Sin embargo, mediante auto del 11 de junio de 2024 se requirió al Tribunal de origen para que remitiera de manera completa el expediente administrativo, lo que se prolongó hasta el 29 de julio siguiente, cuando el despacho sustanciador del Tribunal Administrativo del Atlántico cumplió con el requerimiento.

Surtido lo anterior, la Secretaría de la Sección ingresó el expediente nuevamente a despacho para sentencia el 31 de julio de 2024. (Ver actuaciones 014 a 026 de Samai).

² Índice 002 Samai.



del año gravable 2013 presentada **SGMTL S.A.S.** y de la **Resolución No. 992232018000057** del 19 de junio de 2018, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la que se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante contra la contra la Liquidación Oficial No. 022412017000025 del 29 de junio de 2017.

SEGUNDA: que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados, y a título de restablecimiento del derecho, se declare:

1° Que la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por **SGMTL S.A.S.** por el año 2013 se encuentra en firme.

2° Que no hay lugar a la sanción por rechazo o desconocimiento de pérdidas fiscales impuesta a **SGMTL S.A.S.**

3° Que no hay lugar las (sic) sanciones del artículo 658-1 del Estatuto Tributario impuestas al representante legal y al revisor fiscal de **SGMTL S.A.S.**

TERCERA: que en los términos del artículo 188 de la ley 1437 de 2011 se condene en costas a la demandada y se ordene su liquidación.

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 90, 129, 130, 134, 137, 300, 647, 647-1, 658-1 y 683 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 15 del Decreto 2650 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así³:

1. Improcedencia de la adición de ingresos. La DIAN partió del reporte de las retenciones en la fuente que le fueron practicadas a la actora por \$8.490.076.000, que comparó con la suma declarada por ingresos de \$8.368.207.000 y así adicionó ingresos por \$121.869.000. Sin embargo, esto no corresponde a la realidad económica que tiene relación con una venta de activos fijos que se efectuó por debajo del costo de adquisición y que arrojó una pérdida de \$29.382.495. Como no existió ingreso no había que declararlo. Sin embargo, tampoco se declaró la pérdida.

En efecto, si bien se vendieron dos activos fijos por \$359.109.774, ese valor se vio afectado por el costo fiscal por lo cual surgió una pérdida en la venta de los bienes, como se contabilizó en la cuenta 5310. No obstante, esa pérdida no fue deducida en la declaración de renta, sin que por tal hecho la DIAN quede habilitada para adicionar un ingreso que no se causó, por el simple cruce de la información reportada por terceros.

Además, si existió un error en la forma de mostrar las cifras no se afectó al fisco, pues la deducción a que había lugar no se llevó a la declaración y no existió un ingreso gravable derivado de la venta de los activos, más si se tiene en cuenta que se trata de una pérdida que no afecta la liquidación privada ni constituye inexactitud.

2. No procede el rechazo de devolución en ventas. La DIAN rechazó devoluciones de ventas realizadas en el 2012, refacturadas, reconocidas contablemente y declaradas como ingreso en el 2013, cuya descripción es la siguiente:

³ Índice 002 Samai.



Cliente	Facturado 2012	Facturado 2013	Cliente
Comsteel	\$213.925.173	\$161.264.008	Colmena
		\$52.161.165	Know S.A.
DINCA	4128.724.813	\$38.320.000	Metalequipo
		\$90.904.813	Nuevo Acero
Sumas	\$342.649.986	\$342.649.986	

Además de las facturas anteriores que fueron reexpedidas, ocurrió una devolución de mercancías que se halla soportada con la nota contable NVC043 por un total de \$203.190.449 por el cliente Nuevo Acero, en relación con la operación contenida en la factura 411 de 2012. Lo anterior conllevó que esa mercancía reingresara al inventario de materias primas del año 2013.

Entonces, no existió una inexactitud, sino una situación fáctica que, pese a estar debidamente demostrada, no fue considerada por la DIAN al centrar su rechazo en la aparente contradicción entre las respuestas dadas por el representante legal al requerimiento ordinario y al requerimiento especial, pues, en la primera indicó que las devoluciones no alteraron los resultados de 2013 porque las mercancías fueron refacturadas y, en la segunda, aclaró que una parte de la mercancía permaneció en el inventario porque no fue vendida en el 2013. Un posible error en los datos no puede fundamentar el rechazo de la partida, pues existen pruebas de las devoluciones y del reemplazo de facturas emitidas en el 2012, que fueron debidamente declaradas en el 2013, en la casilla de devoluciones en ventas.

3. Indebido rechazo del costo por depreciación. La DIAN rechazó el costo por depreciación porque no se cumplió el requisito de constituir una reserva al presentarse un exceso de depreciación fiscal frente a la registrada en libros, según lo prevé el artículo 130 del ET.

La actora utilizó el método de depreciación de unidades de la producción, como lo permite el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, pero fiscalmente se ajustó a los lineamientos del artículo 134 del ET por el sistema de línea recta, según la vida útil de los activos señalada por el Decreto 3019 de 1989. Sin embargo, para la DIAN, la disparidad entre los registros contables y la declaración, sumada a la falta de constitución de la reserva del 70%, resulta suficiente para rechazar la deducción sin considerar que esas disparidades son consecuencia de la conciliación contable y fiscal.

No tiene razón la DIAN en el alcance dado al artículo 130 del ET –que compiló el artículo 42 de la Ley 75 de 1986–, porque la intención del legislador fue la de obligar a los contribuyentes que soliciten la depreciación fiscal acelerada por tasas variables, también denominada depreciación diferida –vigente para la época–, pero con un registro en libros de una depreciación menor, a constituir una reserva para acceder a la depreciación acelerada y así impedir que se repartan excesos de utilidad contable en las empresas, que las termine descapitalizando. Entonces se trata de una exigencia aplicable a las depreciaciones aceleradas, no para la calculada por el sistema de línea recta que utilizó **SGMTL**, cuyo resultado arrojó un valor superior al método contable de las unidades de producción, sin que por tal circunstancia le resulte exigible haber hecho una reserva de utilidades.

4. Indebida imposición de la sanción por disminución de pérdidas fiscales. Como los ingresos adicionados no resultan procedentes, ni tampoco el desconocimiento de la deducción por depreciación, la DIAN carece de fundamento para imponer la sanción por disminución de pérdidas fiscales y se presenta ausencia de hecho sancionable en los términos del artículo 647-1 del ET.



En gracia de discusión, es aplicable la diferencia de criterios como eximente de responsabilidad porque el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor obtenido en la declaración se deriva de una interpretación razonable del derecho aplicable.

5. Improcedencia de la sanción impuesta al representante legal y al revisor fiscal. La sanción del artículo 658-1 del ET solo es procedente cuando exista omisión de ingresos gravados, doble contabilidad o inclusión de costos, deducciones o pérdidas improcedentes que hayan sido ordenados o aprobados por el representante legal, lo que no se concretó. No basta con la simple firma de la declaración tributaria por el representante legal y el revisor fiscal, pues se requiere que medie prueba de la culpa o dolo de quien firma la declaración para que se entienda que se aprobó la irregularidad derivada de datos inexactos. No obstante, la DIAN aplicó una presunción de responsabilidad que está proscrita en el ordenamiento jurídico para sancionar al representante legal y al revisor fiscal.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁴:

1. La adición de ingresos fue correcta. Los ingresos obtenidos por la actora en el año 2013 fueron superiores en \$121.869.000 frente a los declarados. Para el demandante, el origen de la diferencia es la venta de dos activos fijos por \$359.109.774 cuyo costo fiscal fue superior y le arrojó una pérdida no solicitada. Sin embargo, la sociedad omitió llevar el ingreso bruto y luego deducir los costos y deducciones imputables fiscalmente que demuestren la pérdida derivada de dichas ventas, para así garantizar el control posterior por parte de la DIAN, ante lo cual se halla probada la inexactitud en su declaración.

Tampoco se demostró que lo vendido fueran activos fijos por un precio de \$359.109.774, según la factura 6016-287 de 2013, con una retención practicada de \$121.289.000, ni que a esos bienes les correspondía un costo fiscal imputable de \$388.492.269. De ahí que carezca de fundamento la postura del demandante y se ponga en evidencia que en la depuración de su renta ordinaria no atendió las reglas del artículo 26 del ET.

Asimismo, se adicionaron ingresos con base en un certificado de retención en la fuente de 17 de marzo de 2014, emitido por Acerías Paz del Río, que informa que en una operación de prestación de servicios la base de retención fue de \$86.102.182 y no de \$79.761.699 como lo afirmó la demandante, lo que hace que pierda peso la defensa de Sisgmasteel frente al origen y monto del ingreso.

2. Rechazo de devoluciones improcedentes. La demandante indicó que efectuó unas devoluciones en ventas de \$545.840.434. Sin embargo, en el 2013 reexpidió facturas de 2012 por \$290.488.813, por cambio de titular, con lo cual alteró el balance de resultados. Lo anterior, porque los reemplazos de facturación debieron hacerse por la totalidad de las devoluciones, de modo que se presentó una diferencia de \$249.351.621⁵ que no puede tenerse como devoluciones facturadas del año 2012.

⁴ Índice 02, Samai.

⁵ La diferencia es de \$255.351.621. No obstante, la DIAN calculó la glosa en \$249.252.000. Sobre el punto, en la contestación de la demanda afirmó que *“revisada la operación matemática del valor cuenta 4175 “Devoluciones en Ventas” de \$545.840.434, con la suma de los valores facturados como ingresos ventas vigencia 2013 por valor de \$290.488.813, arroja un total de \$255.351.621; sin embargo, éste no fue el valor rechazado en el acto recurrido sino de \$249.252.000, por lo que la diferencia de \$6.009.021 fue a favor de la sociedad”*. F.119, C1.

3. Se debe mantener el rechazo el costo por depreciación que se adicionó como mayor valor de los activos fijos. Se rechazaron \$4.148.040.000 como costo por exceso de depreciación fiscal frente a la contable, que se obtuvo de comparar el llevado a la declaración de renta, por \$5.366.616.000 y el registrado en la contabilidad, por \$1.207.431.000. Lo anterior, porque para tomar una depreciación fiscal superior a la registrada contablemente, la demandante debió constituir una reserva, como lo prevé el artículo 130 del ET, que era obligatoria y necesaria para que la diferencia entre el mayor valor de la deducción fiscal frente a la contable sea utilizada para reponer el activo fijo desgastado por el uso de la actividad. De modo que el rechazo se halla justificado.

Además, según los informes de gestión rendidos por la gerencia de la contribuyente, la actora tenía activos improductivos u ociosos en el año 2013. Ello trajo como consecuencia que el valor rechazado (\$4.148.040.000) se adicionara al renglón de activos fijos.

4. Es procedente la sanción del artículo 647-1 del ET. Se cumplen los supuestos del artículo 647-1 del ET para la imposición de la sanción por la adición justificada de ingresos y porque se declararon deducciones improcedentes, lo que derivó en una menor carga tributaria y la generación de una pérdida fiscal inexistente, que no es excusable bajo una diferencia de criterios, pues las modificaciones obedecieron al desconocimiento del derecho aplicable por parte de la contribuyente.

5. Las sanciones al representante legal y al revisor fiscal se hallan justificadas. La DIAN aplicó la sanción del artículo 658-1 del ET de manera correcta, pues el representante legal y el revisor fiscal avalaron con su firma las irregularidades detectadas en la declaración privada de **SGMTL**. De manera que las sanciones impuestas resultan procedentes.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, conforme a las siguientes razones⁶:

1. Se mantiene la adición de ingresos. La demandante no demostró cuáles fueron las operaciones de venta de activos que corresponden a la retención en la fuente de la cual partió la DIAN para adicionar ingresos. Tampoco probó el costo asociado a esas transacciones para permitir la verificación de la pérdida en que justifica que no obtuvo un ingreso gravado. No basta con aludir a una cuenta contable, sin demostrar los pormenores de la operación y su coherencia. De ahí que la procedencia de la adición de ingresos no haya sido desacreditada.

2. Improcedencia de la devolución de ventas. La devolución de ventas por \$290.488.813, que según la demandante ocurrió en el 2013, por operaciones facturadas en 2012 y refacturadas en el año siguiente, no tiene soporte. Las notas crédito aportadas no explican el manejo un contable lógico de las supuestas reversiones, ni se igualaron las cifras, con lo cual la decisión de la administración se halla justificada.

3. No es procedente la depreciación solicitada. La actora desatendió las reglas tributarias para la procedencia de la depreciación fiscal por mayores valores frente a

⁶ Índice 02, Samai.



los registrados en la contabilidad de 2013, pues no cumplió el requisito de constituir la reserva, como lo establece el artículo 130 del ET.

4. Las sanciones fueron correctamente aplicadas. La determinación oficial del impuesto se ajustó a la ley y de ella se concluyó que la demandante incurrió en el hecho sancionable del artículo 647-1 del ET, pues presentó pérdidas fiscales improcedentes.

Asimismo, deben mantenerse las sanciones al representante legal y revisor fiscal, porque con sus firmas respaldaron una declaración tributaria inexacta, lo que compromete su responsabilidad en los términos del artículo 658-1 del ET.

5. No hay lugar a la condena en costas. No se evidenció una conducta reproachable que dé lugar a la imposición de condena en costas, según el artículo 188 del CPACA.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia de la siguiente manera⁷:

1. No hubo omisión de ingresos. La glosa de la DIAN parte de comparar los ingresos declarados y los que sirvieron de base de retención en la fuente, según la información exógena obtenida, lo que condujo a una adición de ingresos de \$121.869.000

El origen de la diferencia entre los ingresos declarados y los determinados por la DIAN con base en el reporte de información exógena, es la venta de dos activos fijos por \$359.109.774 soportados con la factura de venta 0616-287 de 2013, operación en la cual se practicó una retención de \$12.568.842, al aplicar la tarifa del 3.5%.

La DIAN y el Tribunal no tuvieron en cuenta que el costo fiscal de los activos enajenados, que fue de \$388.492.269 y que frente al precio de enajenación de \$359.109.774 arrojó una pérdida de \$29.382.495, fue debidamente registrado en la cuenta 5310 "*pérdida en venta de propiedad, planta y equipo*". Como la contabilidad constituye prueba para el contribuyente, no es admisible que la sentencia de primera instancia la desconozca, más aún cuando no fue cuestionada por la administración, por lo cual no se atendió lo establecido en el artículo 772 del ET.

Si bien no se declaró el ingreso, tampoco se declaró la pérdida, con lo cual no se causó daño al fisco, porque el supuesto ingreso llevaba intrínsecamente un costo que no se solicitó, de manera que no había lugar a glosar una omisión. No importa cómo se presenten las cifras sino el resultado de la operación de venta.

Aunque se practicó y reportó la retención por la operación, como es debido, ello no conlleva que deba declararse un ingreso que no existió. Lo que sí ocurrió fue una pérdida que no se tomó como deducción, según lo previsto en los artículos 90 y 300 del ET y que parte de una diferencia metodológica en la forma en que se presentaron las partidas, no de una irregularidad.

Adicionalmente, la DIAN incluyó \$6.334.438 como ingresos omitidos, que se derivaron de ventas realizadas a Acerías Paz del Río con base en un certificado inexacto de retención en la fuente emitido por el tercero, que se contrapone a las facturas 7016-94-99-100-107-112-118-125-131-136-141 de 2013, que demuestran

⁷ Índice 02, Samai.



la prestación de servicios con dicha empresa por \$79.767.699, operaciones a las que les era aplicable una tarifa del 4%. No obstante, se practicó una retención del 3.7% sobre una base equivocada de \$86.102.182, que no corresponde a la realidad y por lo cual, no puede ser el fundamento para justificar una adición de ingresos por \$6.334.438.

2. Indebida valoración de la devolución en ventas. El Tribunal no tuvo en cuenta que con la demanda se presentaron como prueba los comprobantes de contabilidad que demuestran que las facturas del año 2013, a favor de Colmena, Know S.A., Metalequipos y Nuevo Acero, se emitieron para reemplazar aquellas que se expidieron equivocadamente en el 2012, a cargo de la Cooperativa Multiactiva Comsteel y la Desarrolladora Inmobiliaria La Cayena SAS - DINCA, así:

Cliente	Facturado 2012 – anuladas
Cooperativa Multiactiva Comsteel	\$213.925.173
Desarrolladora Inmobiliaria La Cayena SAS – DINCA	\$128.724.813
Total	\$342.649.986

Cliente	Facturado 2013 – reexpedidas y contabilizadas como ingreso en 2013
Consorcio Metalúrgico Nacional Ltda. – Colmena	\$161.264.008
Know S.A.	\$52.161.165
Metal Equipos y Reciclados S.A.	\$38.320.000
Nuevo Acero SAS	\$90.904.813
Total	\$342.649.986

Además, la nota crédito NVC043 de 2013 da cuenta de que contablemente la suma de \$230.190.449, por devoluciones y descuentos en ventas, correspondió a una devolución parcial de material vendido en el año anterior con la factura 411, expedida a Nuevo Acero en el 2012, lo cual se acompasa con el certificado de revisor fiscal sobre la contabilización de los valores derivados de devoluciones en venta que se contabilizaron en libros. Todas estas pruebas, que demuestran la trazabilidad de la devolución en ventas del periodo 2012, fueron desconocidas por el Tribunal.

3. Indebido rechazo de la deducción por depreciación. Contrario a lo considerado por la DIAN y el Tribunal, no era necesario constituir la reserva de las utilidades, pues ello es producto de una indebida interpretación del artículo 130 del ET. Al realizar la conciliación contable con las reglas fiscales, la actora ajustó la depreciación que reconoció en libros por el método de unidades de producción del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 a la depreciación fiscal por el sistema de línea recta, cálculos que están certificados por el revisor fiscal.

Es válido que para el cómputo de la depreciación se determine la vida útil contable y para efectos fiscales se use el método de la línea recta para obtener la deducción tributaria, pues no se exige uniformidad entre uno y otro. Y si bien fiscalmente se obtuvo un valor mayor de depreciación que se llevó a la declaración de renta, ello no hace que resulte obligatorio constituir una reserva del 70% de la diferencia entre lo contable y lo fiscal.

El origen del artículo 130 del ET es el artículo 42 de la Ley 75 de 1986, norma que según la exposición de motivos justifica la constitución de la reserva en la posibilidad de aplicar depreciaciones aceleradas –depreciación diferida- por tasas variables que estaban habilitadas por el Decreto 1649 de 1976, con la finalidad de capitalizar las empresas a través de las reservas de las utilidades. Esta situación no corresponde

a la depreciación aplicada por **SGMTL**, pues utilizó el método de línea recta, por lo que no está sujeta a constituir la reserva en mención.

Sobre el particular, la demandante indicó: *“No se pierda de vista que la intención verdadera del legislador era evitar la “manipulación” de la depreciación mediante el uso autorizado de las normas tributarias, generando una anticipación de la deducción frente a la reconocida en libros. Así, es claro que no toda diferencia de valor debe contar con la creación de la reserva para dar lugar a su aceptación como deducción; la reserva se torna obligatoria solamente cuando el mayor valor de la deducción se deriva de la aplicación de rutinas de aceleración de la depreciación, mas no cuando son el resultado natural de la aplicación diferenciada de reglas”.*

De modo que, a juicio de la DIAN y del Tribunal si la actora no se adecuaba a la regla tributaria de la depreciación por línea recta, simplemente perdía el derecho a tomar el costo, conclusión que resulta de una aplicación literal e impropia del 130 del ET, sobre la constitución de una reserva con las utilidades.

4. Improcedencia de la sanción por disminución de pérdidas. No está demostrado el supuesto fáctico para imponer la sanción del artículo 647-1 del ET. No obstante, si se acepta el rechazo de la pérdida, se está ante una diferencia de criterios entre la administración y el contribuyente frente a la aplicación de las normas, en concreto, sobre la necesidad de constituir reserva para la procedencia de la depreciación, lo que comporta un eximente de responsabilidad según el parágrafo 2 del artículo 647 ibidem.

5. La sanción del artículo 658-1 del ET no se concretó. La firma de la declaración por parte del representante legal y del revisor fiscal no genera la sanción del artículo 658-1 del ET. Lo anterior, porque no son procedentes las glosas de la administración.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN** ratificó los argumentos expuestos en la contestación a la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:

Debe mantenerse la adición de ingresos, pues según las retenciones practicadas a la actora, ésta devengó más ingresos frente a los que declaró y no justificó el origen de la diferencia (\$121.869.000). Además, la actora no atendió la depuración de la renta ordinaria, pues debió declarar la totalidad de los ingresos brutos y acepta que no lo hizo.

Las devoluciones declaradas presentan inconsistencias que no fueron superadas con las pruebas a que aludió la demandante, por lo cual hay una afectación indebida de los ingresos netos del periodo 2013, que no se justificó en debida forma.

La depreciación rechazada desatendió las reglas del Estatuto Tributario ante la falta de constitución de reserva, en los términos del artículo 130 ibidem.

No se pronunció sobre las sanciones impuestas, objeto de controversia.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestiones previas

1. Existe falta de legitimación por activa frente a la sanción del artículo 658-1 del ET. En la demanda se solicitó la nulidad de la sanción del artículo 658-1 impuesta por la DIAN al representante legal y al revisor fiscal de la actora.

La sanción en mención se impuso a Jorge Enrique Vargas Amézquita -representante legal- y a Martha Janed Cardoza Figueredo -revisora fiscal- de la sociedad **SGMTL SAS**. Sin embargo, estas personas naturales no comparecieron al proceso, en ejercicio de su derecho de acción, pues el poder solo fue otorgado para defender los intereses de la actora.

Sobre el particular ha dicho la Sección que la sanción del artículo 658-1 del ET no se impone a la contribuyente sino a su representante legal y su revisor fiscal, por lo cual son estos los únicos legitimados para ejercer el control de legalidad contra los actos sancionatorios⁸. Al no hacerlo, le está vedado a la contribuyente, en este caso, a **SGMTL SAS**, plantear la controversia contra dicha sanción.

En consecuencia, la Sala declara probada la falta de legitimación en la causa para controvertir la referida multa, sin perjuicio de la reliquidación de la sanción al representante legal y al revisor fiscal a que haya lugar, como consecuencia de la modificación de la sanción a la sociedad contribuyente, como se precisa más adelante.

2. Alcance de la apelación. Con ocasión del recurso de apelación, **SGMTL** adicionó al litigio un aspecto que escapa a los planteamientos de la demanda. En efecto, en la impugnación, la actora se refirió a una adición de ingresos de \$6.334.438 derivada de unos servicios prestados a Acerías Paz del Río, que se produjo por un error en el reporte de ese tercero. Sin embargo, en la demanda no cuestionó esa adición de ingresos. Por tanto, a la actora no le era posible adicionar el cargo en la apelación, pues no es la oportunidad procesal para hacerlo. Lo anterior es suficiente para relevar a la Sala de estudiar ese punto nuevo del recurso.

Asunto de fondo

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si proceden la adición de ingresos por venta de activos fijos, la devolución de ventas del periodo anterior (2012), la deducción por depreciación de activos y, si es del caso, la sanción por disminución de pérdidas fiscales.

La Sala revoca la sentencia apelada y accede parcialmente a las pretensiones de la demanda, según el siguiente análisis:

1. Se mantiene la adición de ingresos. En la declaración de renta del año gravable 2013, **SGMTL** registró un total de ingresos brutos -renglón 45- de \$8.368.207.000, que no coinciden con el valor de los ingresos por ventas de bienes y servicios que los terceros reportaron a la DIAN en la información exógena por \$8.490.076.000 y que la misma actora informó a la DIAN en el curso de la investigación, según el anexo denominado "*relación retenciones en la fuente que me practicaron e incluidas en la declaración del año 2013*"⁹.

⁸ Sentencia de 26 de mayo de 2022, exp. 24562, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁹ Folio 80, cuaderno de antecedentes administrativos.



En consecuencia, la DIAN encontró una diferencia de \$121.869.000 entre los ingresos brutos declarados y los reportados, que adicionó en la liquidación oficial de revisión. Se reitera que de la suma en discusión solo se planteó discusión en la demanda por la operación de venta de activos fijos que arrojaron pérdida, lo que pasa a analizarse.

En la demanda y el recurso, la actora sostuvo que no procede la adición de ingresos porque no se incurrió en una omisión, pues el desfase glosado se originó en una operación de venta de dos activos fijos que arrojó pérdida y no ingreso.

La actora reconoció que en el año 2013 vendió dos activos fijos (grúa Grover RT 528C por \$213.689.882 y una máquina portátil NTM por \$145.419.892), según factura 6016-287 de 25 septiembre de 2013 por valor total de \$359.109.774. El adquirente fue el Consorcio Metalúrgico Nacional Ltda. – Colmena y por la operación se le practicó una retención en la fuente de \$12.568.842. No obstante, aceptó que no declaró el ingreso de \$359.109.774, pero sí la retención derivada de la venta, al afirmar que la venta le produjo una pérdida y no un ingreso, en atención al costo fiscal de los activos enajenados, que asciende a \$388.492.269, cuya diferencia negativa (pérdida) fue de \$29.382.495, que -afirmó- tampoco tomó como deducción en la declaración de renta de 2013 y, por ende, no afectó los intereses del Estado.

Asimismo, señaló que como consecuencia de la operación registró en la cuenta contable 5310, la pérdida por la venta de los activos según la siguiente descripción:

PUC	Nombre de la cuenta	Débitos	Créditos
1305	Cuenta por cobrar a clientes	346.540.392	
1355	Anticipo impuestos Retefuente	12.568.842	
1625	Bienes en fiducia		388.492.269
5310	Pérdida en venta de activos	<u>29.382.495</u>	
	SUMAS IGUALES	<u>388.492.269</u>	<u>388.492.269</u>

La Sala advierte que **la demandante no demostró, ante la DIAN ni en el proceso**, que el costo fiscal de los activos enajenados fue de \$388.492.269. En efecto, de acuerdo con el artículo 69 del ET, para establecer el costo fiscal de los activos enajenados se debe considerar el precio de adquisición de los activos o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más los valores allí previstos menos los conceptos señalados en dicha norma. No obstante, la actora omitió demostrar el precio de adquisición de los dos activos que vendió en el 2013 (artículos 90 y 300 del ET).

Tampoco certificó ni soportó cuál fue el costo declarado de los bienes que registró contablemente en el año 2012, pues si bien llevó la pérdida en la contabilidad no presentó ningún documento soporte del asiento contable ni certificó la existencia de tales soportes, todo lo cual impide tener por probado que el costo fiscal de los activos fijos fue de \$388.492.269 y, por ende, la existencia de la pérdida fiscal independientemente de que en la contabilidad hubiera registrado dicha pérdida.

Lo anterior fue puesto de presente por la DIAN al resolver el recurso de reconsideración, pues sostuvo que *“No se aporta prueba de que el costo fiscal imputable a las anteriores ventas de activos fijos fue de \$388.492.269 como lo alega el recurrente”* y en el proceso. A igual conclusión llegó el fallo apelado pues sostuvo que la actora no probó el costo asociado a la venta de los activos para permitir la verificación de la pérdida en que justifica que no obtuvo un ingreso gravado y que no basta con aludir a una cuenta contable, sin demostrar los pormenores de la operación y su coherencia.



Entonces, ni en la vía administrativa ni en el proceso la actora no atendió la carga probatoria que le asistía, pues no bastaba con la factura para probar que la venta de los activos fijos arrojó pérdida, porque dicho documento solo demuestra el precio de venta, no el costo fiscal de los activos enajenados, que precisamente es el que la actora no soportó contablemente en sede administrativa ni con la demanda y sin la demostración del costo fiscal no es posible dar el alcance a lo previsto en los artículos 90 y 300 del ET, lo que imposibilita reconocer que por la venta cuestionada la demandante obtuvo una pérdida.

Lo anterior es suficiente para mantener la adición oficial de ingresos por \$121.869.000. No obstante, de acuerdo con el artículo 26 del ET, la demandante debió declarar todos los ingresos, independientemente de que los costos imputables dieran lugar a utilidad o pérdida, sin que en este caso sea aceptable la postura discrecional del demandante de no declarar el ingreso con el argumento de que finalmente no existió ingreso sino pérdida (que no está demostrada) pero sí llevar a su declaración de renta de 2013, la retención en la fuente correspondiente a la venta de los activos fijos, lo que significa que con su proceder no existió un efecto neutro en la declaración como el que finalmente alega. No prospera el cargo.

2. Devoluciones en ventas. La demandante incluyó \$545.840.000 en el renglón 46 de la declaración de renta de 2013 -devoluciones, rebajas y descuentos en ventas-, respecto de los cuales la DIAN solicitó comprobación. La actora sostuvo que las devoluciones correspondieron a ventas realizadas en diciembre del año 2012, pero que fueron devueltas por los adquirentes en enero de 2013 y las facturas se reexpidieron a otros clientes. Además, que lo que no se refacturó se mantuvo en el inventario al cierre del periodo fiscal.

Por su parte, la DIAN revisó los soportes contables y las notas crédito aportadas y concluyó que de la cifra declarada en el renglón 46 como devoluciones en ventas solo existe prueba de refacturación de operaciones del periodo anterior por \$296.489.000, por lo cual existe un desfase de \$249.352.000 que no se halla demostrado, por lo que procede su rechazo.

El Tribunal mantuvo el rechazo porque no existe coherencia entre las cifras, pues las notas crédito no resultan suficientes para soportar la trazabilidad de las devoluciones.

En la apelación, la actora insiste en que debe eliminarse la glosa puesto que las devoluciones en ventas se hallan debidamente demostradas.

Pues bien, las pruebas allegadas por la actora sobre las devoluciones registradas en la casilla 46 se resumen en la siguiente tabla:

Factura	Cliente	Productos	Valor sin IVA	Nota crédito de reversión ingresos 2012	Valor nota crédito devolución	Factura reexpedida 2013
401 de 3 de diciembre de 2012	Cooperativa Multiactiva Comsteel	Cinta H.RG 22.994 kg	\$38.193.034	NVC35 de 24 de enero de 2013	\$38.193.034	416 de 24 de enero de 2013
402 de 3 de diciembre de 2012	Cooperativa Multiactiva Comsteel	Cinta H.RG 23.066 kg	\$38.312.626	NVC36 de 24 de enero de 2013	\$38.312.626	Cambio de titular de Cooperativa Multiactiva Comsteel a Consortio



Radicado: 08001-23-33-000-2018-01030-01 (27635)

Demandante: **SGMTL SAS**

FALLO

403 de 3 de diciembre de 2012	Cooperativa Multiactiva Comsteel	Cinta H.RG 23.021 kg	\$38.237.881	NVC37 de 24 de enero de 2013	\$38.237.881	Metalúrgico Nacional Ltda - COLMENA La factura indica un total de productos vendidos de Cinta HRG de 128.793 kg Valor sin IVA \$161.764.008
406 de 4 de diciembre de 2012	Cooperativa Multiactiva Comsteel	Cinta H.RG 23.034 kg	\$38.259.474	NVC38 de 24 de enero de 2013	\$38.259.474	
407 de 4 de diciembre de 2012	Cooperativa Multiactiva Comsteel	Cinta H.RG 22.863 kg	\$37.975.443	NVC39 de 24 de enero de 2013	\$37.975.443	
408 de 4 de diciembre de 2012	Cooperativa Multiactiva Comsteel	Cinta H.RG 13.815 kg	\$22.946.715	NVC40 de 24 de enero de 2013	\$22.946.715	
Total kg facturados a Comsteel 2012		Cinta HRG 128.793 kg	Total facturado a Comsteel 2012 y devuelto		\$213.925.173	Diferencia de \$52.161.165 , que corresponde a menor precio de venta de los mismos productos. La diferencia se respalda con la factura 417 del 24 de febrero de 2013 por ajuste de precio de maquila emitida a Know Group SAS
411 de 29 de diciembre de 2012	Nuevo Acero SAS	Tubos Cinta HRG Alambres Polín Vigas Alambrón Entre otros 306.813 kg	\$564.258.840	NVC45 de 30 de enero de 2013	\$203.190.449 Rollos cinta HRG	
412 de 31 de diciembre de 2012	Desarrolladora Inmobiliaria La Cayena (DINCA)	- <i>Segundas propias caliente sigma</i> 26.875 kg -Chatarra propi sigma 76.640 kg	\$128.724.812	NVC41 de 28 de enero de 2013	\$128.724.812	418 de 28 de enero de 2013 Cambio de titular de Desarrolladora Inmobiliaria La Cayena a Metal Equipos S.A. Producto Chatarra sigma 76.640 kg \$38.320.000 Factura 419 de 28 de enero de 2013 Cambio de titular de Desarrolladora Inmobiliaria La Cayena a Nuevo Acero SAS Producto "Segundas" 26.875 kg \$90.404.813
Total			\$906.908.825	Total	\$545.840.434	\$290.488.821

De la tabla anterior, se advierte que está demostrado que se presentó una devolución de 8 facturas emitidas en 2012 por un valor total de ventas de \$906.908.825 de las cuales hubo 7 facturas que fueron devueltas en su totalidad (números 401, 402, 403, 406, 407, 408 y 412) y una (número 411) que tuvo una devolución parcial (cuyo adquirente fue Nuevo Acero SAS), por una cifra total de \$545.840.434, que es la misma cifra que la actora llevó como devoluciones al renglón 46 de la declaración de renta de 2013.

Asimismo, se advierte que hubo una reexpedición parcial de las facturas en 2013, por un monto total de \$290.488.281, que coinciden, en general, con los datos sobre los productos, gramajes y precios globales, monto que la DIAN reconoció en los actos demandados y que se detalla en la cuenta contable 4120 con indicación de los valores y las notas contables NVC referidas en la tabla que antecede.

Por tanto, la diferencia entre lo indicado en el renglón 46 por \$545.840.434 y lo aceptado por la DIAN (\$290.488.281), corresponde a \$255.412.000. Sin embargo, la administración rechazó la suma de **\$249.352.000**, derivado de un error aritmético que en vía administrativa reconoció cometer y que constituye el monto en discusión en esta instancia judicial.

Como se observa en la tabla, la refacturación de los productos vendidos en el 2012 (CINTA HRG) a la Cooperativa Multiactiva Comsteel con las facturas 401, 402, 403, 406, 407 y 408, sumada a los montos facturados en el 2012 da un total de **\$213.925.173**. Según el peso que se indica en las referidas facturas, se vendió un total de 128.793 kg del producto, que son los mismos que se vendieron al Consorcio Metalúrgico Nacional Ltda. COLMENA en el 2013 con la factura 416 de 24 de enero de 2013, pero por un precio menor (**\$161.764.008**). Sin embargo la DIAN no tuvo en cuenta esa circunstancia que justifica una diferencia de **\$52.161.165** que, como se ve, hace parte del valor de la venta del 2012 devuelta en el 2013, y que debe reconocerse, pues corresponde, a su vez, al ingreso registrado en la cuenta contable 4295 de ingresos diversos en cuya descripción indica “*diferencia en facturación COLMENA FRC 416*” y que identifica la factura reexpedida 416 de 24 de enero de 2013 referida en el cuadro anterior, cuyo valor corresponde a la venta reportada en la factura 417, que fue asumido por Know Group S.A., como lo justificó la demandante y aparece en el detalle de la cuenta contable referida. Por tanto, la Sala reconoce como **devolución en ventas la suma de \$52.161.165**, al hallarse demostrada y justificada con las pruebas aportadas.

Frente al resto de las sumas en discusión (**\$203.190.449**), la actora indicó que se trató de mercancías que le fueron devueltas y que se mantuvieron en el inventario al cierre del periodo 2013 porque no se vendieron y, por ende, no se refacturaron. De esta cifra se allegó la descripción del registro contable en la cuenta 1405 de inventario materias primas por el mismo valor y con detalle de los productos ingresados y que refiere como documentos soporte la nota contable NVC 45 del 30 de enero de 2013 con la cual se reconoció la devolución parcial que en el 2013 le hizo a la actora Nuevo Acero SAS por la factura 411 de 29 de diciembre de 2012, con el mismo detalle de mercancías, todo lo cual fue aportado con la respuesta al requerimiento especial y que la DIAN no cuestionó.

En resumen, la cifra del renglón 46 de devoluciones de ventas de la declaración por \$545.840.000, se halla justificada así:



Facturas devueltas y refacturadas	\$290.488.821
Diferencia entre facturas emitidas a Comsteel en 2012 y las refacturadas a Colmena en el 2013, diferencia pagada por Know S.A. y registrada como otros ingresos diversos	\$52.161.165
Devolución parcial en 2013 de elementos de la factura 411 de 29 de diciembre de 2012 emitida a Nuevo Acero SAS, soportada con la nota contable NVC043.Productos no refacturados incluidos en el inventario a cierre de 2013	\$203.190.449
TOTAL	\$545.840.435

En consecuencia, al hallarse soportado el monto de las devoluciones de ventas del periodo 2012, según el análisis probatorio efectuado, prospera el cargo de apelación y se acepta la suma **\$249.352.000** con lo cual el total del renglón 46 devoluciones en ventas por \$545.840.000 se halla procedente.

3. Procedencia del costo fiscal por depreciación. La demandante registró \$5.366.616.000 en el renglón 49 de la declaración de renta de 2013 -costo de venta y prestación de servicios-. La DIAN rechazó \$4.148.040.000, que es la diferencia entre el valor declarado y el registrado contablemente como depreciación (\$1.207.431.000).

La diferencia entre una y otra cifra obedece a que contablemente la actora registró la depreciación de la maquinaria y equipo por el método de unidades de producción, con base en artículo 64 del Decreto 2649 de 1993¹⁰, y fiscalmente lo hizo por el método de línea recta, permitido por el artículo 134 del ET.

La DIAN rechazó el costo porque, de acuerdo con el artículo 130 del ET, para solicitar una cuota de depreciación fiscal superior a la contable es necesario constituir una reserva del 70% del mayor valor solicitado y la actora no lo hizo. Con el mismo argumento, el Tribunal mantuvo el rechazo oficial.

En la apelación, la demandante insiste en que no debía constituir esa reserva, en esencia porque ésta *“se torna obligatoria solamente cuando el mayor valor de la deducción se deriva de la aplicación de rutinas de aceleración de la depreciación, mas no cuando son el resultado natural de la aplicación diferenciada de reglas [contables y fiscales],* pues, como lo indicó en la demanda, con la reserva se impide que se repartan excesos de utilidad contable en las empresas, que las termine descapitalizando. Además, cuestionó que la interpretación del artículo 130 del ET que hace la DIAN desatiende el origen de la norma que se creó para la aplicación de la depreciación acelerada y no para la obtenida por el sistema de línea recta.

Pues bien, el artículo 130 del ET es el resultado de la compilación del artículo 42 de la Ley 75 de 1986, de acuerdo con el cual los contribuyentes que *“en uso de las disposiciones pertinentes”* soliciten cuotas de depreciación fiscal superiores a las registradas contablemente, de las utilidades del ejercicio deben constituir una reserva no distribuible equivalente al 70% del mayor valor solicitado. Los métodos de depreciación al tiempo de la norma eran los establecidos en el artículo 134 del ET, norma que compiló el artículo 59 del Decreto 2053 de 1974 que, a su vez, fue reglamentado por el artículo 1 del Decreto 1649 de 1976, que preveía un **método de depreciación de cuotas variables o desiguales**, siempre y cuando con ellas no se excediera el 40% del costo del activo, también denominado **“depreciación flexible”**.

¹⁰ “Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”. De acuerdo con el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, *“la depreciación se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que mejor cumpla la norma básica de asociación”*.

Sobre el alcance del artículo 42 de la Ley 75 de 1986, que se compiló en el artículo 130 del ET, esta Sección precisó que¹¹:

“La norma tuvo como propósito no solo evitar que, a través de tasas de depreciación fiscal más altas que las contables, se difiriera en el tiempo el pago del impuesto, permitiendo con ello el reparto de mayores utilidades que las fiscalmente procedentes, sino, también, promover la capitalización de las empresas, según se ve en la exposición de motivos de la norma:

*“Este artículo pretende fomentar la capitalización de las empresas, estableciendo la obligación de constituir una reserva no distribuible equivalente al 70 % de la depreciación diferida de cada año gravable, como requisito para poder utilizar la depreciación fiscal por el **sistema de tasas variables contemplado en el Decreto 1649 de 1976**”.*

Para auspiciar la comentada capitalización, el artículo 36-3 del ET dispuso el incentivo fiscal de que “la capitalización de la cuenta de la reserva de que trata el artículo 130 (...) es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional”, al tiempo que prescribió que con dicha capitalización se entendía “cumplida la obligación de mantenerla como utilidad no distribuible”¹².

La depreciación fiscal por el sistema de tasas variables, a que hacía referencia el artículo 1 del Decreto 1649 de 1976, fue derogada a partir del año gravable de 1992 por los artículos 7 del Decreto 3019 de 1989 “por el cual se modifica el Decreto 1649 de 1976 y se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales” y 29 del Decreto 2075 de 1992 “por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones” (Se destaca)

Entonces, la norma tiene como fundamento regular la utilización del **sistema de depreciación fiscal por tasas variables**, que era un tipo de depreciación acelerada, con el que se habilita depreciar mayormente un activo en los primeros años de su vida útil, lo que conlleva disminuir la base del impuesto de esos primeros años y, por ende, obtener menores utilidades fiscales frente a las mayores utilidades contables, pues a mayor depreciación fiscal menor impuesto. De ahí que el fundamento del deber de constituir la reserva persiga que de aquellas mayores utilidades contables de los primeros años se retengan recursos para así capitalizar las empresas y su sostenimiento a futuro, cuando esas utilidades contables disminuyan.

Como se ve, desde su origen el requisito de la constitución de la reserva del artículo 130 del ET no se aplica cuando la diferencia entre la depreciación contable y la fiscal sea el resultado de la utilización del método de depreciación por línea recta, según el cual la alícuota se mantiene constante durante el tiempo de la vida útil del activo, por lo cual el resultado no se deriva de un manejo de una mayor tasa de depreciación que afecte la estabilidad del ente económico.

Es por ello que al estar demostrado y no ser objeto de discusión que la actora obtuvo el costo por depreciación por el sistema de línea recta, no le resulta aplicable el deber de constituir la reserva a que se refiere el artículo 130 del ET, motivo por el cual podía tomar como costo la mayor cuota de depreciación fiscal que la DIAN le rechazó (\$4.148.040.000). Además, al aceptarse el costo por depreciación por \$4.148.040.000 debe disminuirse por el mismo monto el renglón de activos fijos que la DIAN adicionó.

¹¹ Sentencia de 12 de mayo de 2022, exp. 24907, C.P. Milton Chaves García.

¹² A raíz de la derogatoria del artículo 130 del ET, de forma coherente el artículo 37 de la Ley 1819 de 2016 eliminó la alusión a la capitalización de la reserva como ingreso no constitutivo de renta a que aludía aquella disposición.



En efecto, el aumento de la depreciación conlleva la disminución del valor de los activos fijos, como inicialmente lo declaró la actora. Prospera el cargo.

Procede la sanción por rechazo o disminución de pérdidas. En la apelación, la demandante defendió la improcedencia de la sanción por disminución de pérdidas fiscales por desconocimiento de costos por depreciación, tras considerar que se configuró una diferencia de criterio frente al derecho aplicable, así como por la improcedencia de la adición de ingresos y el rechazo parcial de las devoluciones en venta.

En el asunto se haya probado que la demandante sí incurrió el hecho sancionable del artículo 647-1 del ET pues, como se analizó, incluyó en su declaración datos inexactos a partir de los cuales las pérdidas declaradas fueron disminuidas y trajo consigo una disminución del saldo a favor declarado. Y pese a la procedencia de las devoluciones en ventas y del costo de la depreciación, que se acepta, aún persiste la disminución de pérdidas y del saldo a favor por la adición improcedente de ingresos, sin que el origen de las diferencias obedezca a una diferencia de criterios, sino a la falta de demostración de la ilegalidad de la glosa en mención, que aquí se confirma.

Por lo anterior, se practica nueva liquidación del impuesto y se reliquida la sanción por disminución de pérdidas, como consecuencia de la glosa que se mantiene.

En suma, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se declara probada la excepción de falta de legitimación por activa del representante legal y de la revisora fiscal de la actora para demandar la sanción del artículo 658-1 del ET. Además, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se practica nueva liquidación del impuesto teniendo en cuenta que se aceptan la totalidad de la devolución de ventas del renglón 46 (\$249.352.000) y el costo por cuota fiscal de depreciación superior a la contable (\$4.148.040.000), valor en el que, además, se disminuye el renglón 37 de los activos fijos declarados.

La liquidación del impuesto sobre la renta de 2013 a cargo de la demandante, es la siguiente:

CONCEPTOS	DECLARACIÓN PRIVADA	RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN - DIAN	LIQ.CONSEJO DE ESTADO
ACTIVOS FIJOS	10.928.580.000	15.076.620.000	10.928.580.000
OTROS ACTIVOS	125.648.325.000	125.648.325.000	125.648.325.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	140.252.548.000	144.400.588.000	140.252.548.000
PASIVOS	124.977.034.000	124.977.034.000	124.977.034.000
TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO	15.275.514.000	19.423.554.000	15.275.514.000
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	8.122.615.000	8.244.484.000	8.244.484.000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	236.056.000	236.056.000	236.056.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	9.536.000	9.536.000	9.536.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	8.368.207.000	8.490.076.000	8.490.076.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	545.840.000	296.488.000	545.840.000
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	-	-	-
TOTAL INGRESOS NETOS	7.822.367.000	8.193.588.000	7.944.236.000
COSTO DE VENTAS	10.176.036.000	6.027.996.000	10.176.036.000
TOTAL COSTOS	10.176.036.000	6.027.996.000	10.176.036.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	540.734.000	540.734.000	540.734.000



GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	70.028.000	70.028.000	70.028.000
OTRAS DEDUCCIONES	3.242.485.000	3.242.485.000	3.242.485.000
TOTAL DEDUCCIONES	3.853.247.000	3.853.247.000	3.853.247.000
RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	-	-	-
PERDIDA LÍQUIDA	6.206.916.000	1.687.655.000	6.085.047.000
RENTA PRESUNTIVA	734.221.000	734.221.000	734.221.000
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	734.221.000	734.221.000	734.221.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	110.133.000	110.133.000	110.133.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	-	-	-
TOTAL IMPUESTO A CARGO	110.133.000	110.133.000	110.133.000
SALDO A FAVOR SIN SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN	300.113.000	300.113.000	300.113.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	336.273.000	336.273.000	336.273.000
ANTICIPO RENTA POR EL AÑO GRAVABLE 2014	-	-	-
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	-	-	-
SALDO A FAVOR ANTES DE SANCIÓN	526.253.000	526.253.000	526.253.000
SANCIÓN POR RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS		677.889.150	18.280.350
TOTAL SALDO A FAVOR	526.253.000	-	507.972.650

REGLON: SANCION POR RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS	
Determinación sanción por inexactitud artículo 647-1 del ET	
PÉRDIDA LÍQUIDA EJERCICIO DECLARADA	6.206.916.000
Pérdida líquida Determinada Consejo de Estado	6.085.047.000
Diferencia	121.869.000
Tarifa impuesto teórico aplicado por la DIAN ¹³	15%
Base sanción impuesto teórico	18.280.350
Porcentaje Sanción	100%
Sanción	\$18.280.350

Finalmente, como consecuencia de la disminución de la sanción impuesta a la sociedad **SGMTL SAS** se modifica la base de la sanción al representante legal y a la revisora fiscal, pues de acuerdo con el artículo 658-1 del ET, la multa corresponde al 20% de aquella que se impuso a la actora. De manera que, como lo ha hecho la Sala en otras ocasiones¹⁴, independientemente de la falta de legitimación previamente advertida, se fija en \$3.656.000 la sanción a cargo de Jorge Enrique Vargas Amézquita -representante legal- y de Martha Janed Cardoza Figueredo -revisora fiscal-, y así se declara como restablecimiento del derecho, para lo cual practica la siguiente liquidación:

Sanción por inexactitud	\$18.280.000
Porcentaje a aplicar, art. 658-1 E.T.	20%

¹³ La DIAN tuvo en cuenta la tarifa del 15% porque la contribuyente es usuario industrial de zona franca, en los términos del artículo 240-1 del ET, vigente para el año gravable 2013.

¹⁴ Sentencias del 6 de mayo de 2021, exp. 24308, CP. Milton Chaves García y 12 de mayo de 2022, exp. 24032, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Sanción del artículo 658-1 (al representante legal y al revisor fiscal)

\$3.656.000

Condena en costas. No se condena en costas, que incluyen las agencias en derecho (artículo 361 del CGP), pues de acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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,

F A L L A

1. REVOCAR la sentencia de primera instancia. En su lugar, dispone:

PRIMERO. DECLARAR probada la excepción de falta de legitimación por activa del representante legal y de la revisora fiscal de la actora para demandar la sanción del artículo 658-1 del ET.

SEGUNDO. DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 022412017000025 del 29 de junio de 2017 y de la Resolución 992232018000057 del 19 de junio de 2018, por las cuales la DIAN modificó a la actora la declaración de renta del año 2013.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **TENER** como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2013 a cargo de la actora, la efectuada en esta providencia.

CUARTO. FIJAR en TRES MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL PESOS [\$3.656.000] la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario a cargo de Jorge Enrique Vargas Amézquita y en TRES MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL PESOS [\$3.656.000] la sanción a cargo de Martha Janed Cardoza Figueredo, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2. Sin condena en costas.

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)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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