



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

**CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., once (11) de agosto de dos mil veintidós (2022)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2018-00232-01 (25760)
<b>Demandante</b>	EMGESA S.A. E.S.P.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Renta 2013. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos bajo contrato de estabilidad jurídica. Pruebas de la inversión. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 20 de noviembre de 2020<sup>1</sup>, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que resolvió lo siguiente:

«**PRIMERO. DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000122 del 26 de diciembre de 2016 y la Resolución No. 009934 del 14 de diciembre de 2017, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – DIAN.

**SEGUNDO.** En consecuencia, a título de restablecimiento **TÉNGASE** como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO.** Sin condena en costas.

**CUARTO.** De conformidad con lo previsto en el Acuerdo No. CSJBTA20-60- del 16 de junio de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, **NOTIFIQUESE** electrónicamente la presente providencia a las siguientes partes procesales: (...).

**QUINTO.** En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado si existiere, el remanente de lo consignado para gastos del proceso, para lo cual deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución No. 4179 del 22 de mayo de 2019 de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura.»

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 11 de abril de 2014, EMGESA S.A. E.S.P. presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2013, en la que registró un impuesto a cargo de \$262.575.686.000.

Previo requerimiento especial<sup>2</sup>, la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 3124120160000122 del 26 de diciembre de 2016, mediante la cual modificó la declaración privada, para desconocer de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos la suma de \$52.622.741.000 de la declaración de renta del año

<sup>1</sup> En CD a folio 330 cuaderno principal. SAMAI, índice 2 expediente digital, reglón 9.

<sup>2</sup> Nro. 900006 del 11 de abril de 2016.



gravable 2013. Lo que llevó a determinar el impuesto a cargo en la suma de \$275.752.954.000, e imponer sanción por inexactitud de \$21.049.098.000.

Contra el acto anterior, EMGESA S.A. E.S.P. interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido mediante Resolución Nro. 009934 del 14 de diciembre de 2017, en el sentido de modificar la liquidación oficial solamente en lo referente a la sanción por inexactitud que se recalculó en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar declarado y el saldo a pagar determinado, equivalente a \$13.155.686.000.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>3</sup>:

«3.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- *Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000122 del 26 de diciembre de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos (sic) de Grandes Contribuyentes - DIAN, modificó la Liquidación Privada presentada por EMGESA el 11 de abril de 2014 (Formulario No. 1104600007210) correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2013, determinando una nueva obligación impositiva y fijando una sanción por inexactitud.*
- *Resolución No. 9934 del 14 de diciembre de 2017 por la cual la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN decide el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000122 del 26 de diciembre de 2016, confirmando la suma de \$26.311.372.000 que corresponde al mayor impuesto sobre la renta determinado por la DIAN, más la sanción por inexactitud.*

3.2. *Que en consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por EMGESA el 11 de abril de 2014 (Formulario No. 1104600007210) correspondiente al Impuesto sobre la renta del año gravable 2013, se encuentra en firme y por tanto EMGESA no está obligada a cancelar ni el mayor impuesto, ni la sanción por inexactitud que determinó la DIAN.»*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 6, 29, 150-12 y 338 de la Constitución Política; 264 de la Ley 223 de 1995; 1, 2, 3 y 4 de la Ley 963 de 2005; 158-3, 640, 647 y 711 del Estatuto Tributario; Decreto 1766 de 2004; Decreto 2950 de 2005 (modificado por los Decretos 133 de 2006 y 1474 de 2008); 20 del Decreto 4048 de 2008; los Documentos CONPES 3366 y 3406 de 2005; y el Concepto DIAN Nro. 100202208-811 del 2016. El concepto de la violación se resume así<sup>4</sup>:

1. Discutió que la Administración transgredió el principio de correspondencia establecido en el artículo 711 de Estatuto Tributario porque en el requerimiento especial y la liquidación oficial se glosó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos prevista en artículo 158-3 *ibidem* en razón a que no respetó el límite de la inversión acordada en el contrato de estabilidad jurídica, sin embargo, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración

<sup>3</sup> Folio 4 cuaderno principal.

<sup>4</sup> Folios 7 a 41 cuaderno principal.



incluyó la glosa referida al rechazo de la deducción especial por el incumplimiento de los requisitos para la procedencia de la estabilidad jurídica (pago adicional de la prima de estabilidad) y la falta de prueba de la mayor inversión realizada en el año gravable 2013 según el proyecto acordado en el contrato de estabilidad jurídica.

Manifestó que la DIAN no tiene competencia para referirse al cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la estabilidad jurídica y que no es cierto que lo pretendido por EMGESA es tomar la deducción sobre toda su actividad económica. Esto último porque según certificado del revisor fiscal la deducción solicitada corresponde solamente al proyecto EL QUIMBO, lo cual se corrobora con el informe de auditoría del año 2013 sobre el contrato de estabilidad jurídica y con el informe semestral de auditoría del 1° de abril al 30 de septiembre de 2013 expedido por SEDIC S.A. INGENIEROS, documentos que además acreditan el valor de la inversión y las razones que originaron los cambios en el cronograma de inversión.

Explicó que, por inconvenientes técnicos se debió reprogramar la inversión acordada en el contrato de estabilidad jurídica, pero eso no implica que la inversión sobre la que se solicitó la deducción no se hubiera realizado en el año 2013.

Agregó que, con la inclusión de esa nueva glosa en la etapa de decisión del recurso de reconsideración, la Administración también incurrió en la violación del debido proceso y derecho de defensa de EMGESA y desatendió el artículo 6° constitucional referido a la responsabilidad de los funcionarios públicos.

2. Consideró que con los actos enjuiciados, se desconoció por falsa motivación la Ley 963 de 2005 sobre estabilidad jurídica y el artículo 158-3 del Estatuto Tributario en relación con la deducción por inversión en activos fijos productivos, como también los principios constitucionales del debido proceso, de legalidad y predeterminación de los tributos.

Eso, porque de acuerdo con la Ley 963 de 2005, EMGESA estabilizó la aplicación del artículo 158-3 del Estatuto Tributario según Contrato de Estabilidad Jurídica Nro. EJ-018 del 20 de diciembre de 2010, además pagó la prima de estabilidad equivalente a \$9.612.890.717 del proyecto hidroeléctrico EL QUIMBO, respecto del cual se hicieron inversiones adicionales a partir de 2014 acordadas previamente con el Comité de Estabilidad Jurídica con un total de prima adicional de \$20.569.902.054.

Prueba de que en el año 2013 se llevó a cabo la inversión acordada es la consignación de la prima de estabilidad pagada de \$20.569.902.054 y la comunicación remitida al Ministerio de Minas y Energía del 19 de diciembre de 2014 en el que se solicitó la aprobación de la liquidación de las primas adicionales. Lo cual se corrobora con el informe de auditoría de dicho contrato emitido por la firma Ernst & Young (en adelante EY) el 26 de marzo de 2014, en el que también se indicó sobre la ejecución y cumplimiento de los compromisos adquiridos por EMGESA para el año gravable 2013.

Explicó que se proyectó una inversión de \$1.922.578.000.000 a ejecutarse en un período de 8 años (2008 a 2015), sin embargo, como consta en el informe de auditoría del año 2013 emitido por EY y la comunicación remitida al Ministerio de Minas y Energía fue necesaria la reprogramación del cronograma



de la inversión acordada en el contrato de estabilidad jurídica, tras lo cual, la suma de inversión acumulada debía ser \$1.489.632.000.000, de lo cual alcanzó \$1.369.522.000.000. Sin embargo aclara que en todo caso el monto de la inversión comprometido inicialmente no se aumentó, el incremento de la inversión se dio a partir del año 2014, momento para el cual, liquidó y pagó una prima adicional, y lo mismo ocurrió en el año 2015.

Indicó que en ningún momento se incumplió el contrato de estabilidad ya que las inversiones se realizaron en cumplimiento de las obligaciones contractuales y de la Ley 963 de 2005, incluso la inversión prometida fue mayor llevando consigo el pago de una prima total de \$20.569.902.054, y que para el año 2013 se invirtió la suma de \$536.837.242.885 de los cuales sólo \$495.601.136.667 fueron tomados como base para calcular el beneficio del artículo 158-3 en cuantía de \$148.680.341.000 (30% de la inversión), tal y como fue certificado por el revisor fiscal de EMGESA.

3. Advirtió que no es procedente que en los actos administrativos rechacen la deducción bajo el argumento de que en el año 2013 se habría excedido el 30% de la inversión establecida en el cronograma de inversión, porque lo determinante no es la periodicidad de la inversión (el cronograma), sino el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley 963 de 2005 y el artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Y de acuerdo con la citada ley, la garantía de la estabilidad no se limita al monto de la inversión comprometida en el proyecto presentado.

Sostuvo que la decisión administrativa acusada desconoció el Decreto 2950 de 2005 y los documentos CONPES 3366 y 3406 de 2005, y esto violó la situación jurídica consolidada a favor de la actora, además de los principios de buena fe y confianza legítima, puesto que ninguna de esas disposiciones limitó la procedencia de la estabilidad normativa al cronograma o monto anual de la inversión acordada en el contrato de estabilización jurídica.

Que estando claro el cabal cumplimiento del contrato de estabilidad jurídica en el que se haya comprendido el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, la deducción solicitada es procedente, aun cuando la DIAN acuda a argumentos desesperados como la supuesta falta de prueba del cumplimiento de los requisitos de estabilidad, el pago de la prima o la existencia de una mayor inversión, todo lo cual lleva el desconocimiento de la situación jurídica consolidada a favor de EMGESA y el principio de la buena fe en su dimensión de confianza legítima.

4. Señaló que se violó el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y el Decreto 1766 de 2004, toda vez que estas normas no limitan la deducción al monto de la inversión proyectada en el 2013, sino a la inversión efectiva en activos fijos reales productivos, la cual se encuentra debidamente acreditada en el certificado de revisor fiscal. Agregó que, la Administración no tiene facultades para afirmar el incumplimiento de ese contrato, puesto que esto le corresponde al Ministerio de Minas y Energía, lo que no se ha dado en este caso.
5. Alegó la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y el Concepto DIAN Nro. 100202208-811 de 2016, en tanto la entidad demandada desconoció que el referido concepto aclaró lo expuesto en el Concepto 56 del 20 de enero de 2016 en cuanto a que la inversión del contrato estabilidad jurídica no limita los beneficios derivados de

4



las normas estabilizadas.

6. Adujo violados los artículos 640 y 647 del Estatuto Tributario en la medida que las premisas de la DIAN no tienen sustento en las normas que regulan la estabilidad jurídica y la deducción por inversión en activos fijos, aunado a que incurrió en el desconocimiento del artículo 711 del mismo estatuto.

También, señaló que se da una diferencia de criterios por cuanto EMGESA no incurrió en ningún tipo de falsedad y por el contrario se limitó a dar cumplimiento a la Ley 963 de 2005 y al artículo 158-3 del Estatuto Tributario, en contraste a que los hechos que pretende sancionar la DIAN, que no se adecúan a ninguna de las conductas del artículo 647 *ibidem*. Con lo cual, desconoce que no procede la sanción ante la ausencia de una conducta antijurídica.

### Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda<sup>5</sup> exponiendo que no se vulneró el principio de correspondencia habida cuenta que este se da por la armonía existente entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión y no respecto de los argumentos de una glosa en particular. En esa medida, consta en el expediente que entre el referido acto preparatorio y la liquidación oficial se hizo referencia a la deducción en inversión en activos fijos reales productivos, por lo que la actuación administrativa cumple con las premisas del artículo 711 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Indicó que la actuación administrativa demandada no vulneró la Ley 963 de 2005 ni el Decreto 2950 del 2005 en la medida en que para el año gravable 2013 se reconoció la deducción por inversión en activos fijos reales productivos según fue aprobada en el contrato de estabilidad jurídica, por lo que, lo rechazado corresponde a la base de la deducción que superó la inversión pactada en el contrato de estabilidad para el año 2013.

De igual modo precisó que, si bien, la doctrina de la DIAN no establece un límite para la aplicación de la estabilidad jurídica, lo sucedido es que la contribuyente no comprobó fáctica y jurídicamente que esa mayor inversión fue autorizada para el año 2013 por la autoridad competente en relación con el contrato de estabilidad normativa.

Señaló que no cuestionaron los requisitos del contrato de estabilidad jurídica, sino que no se probó que el valor de la inversión que consta en el contrato fuera superior para el año gravable 2013 y que por ende, la actora tuviera derecho a toda la deducción. Además, manifestó que fue con fundamento en el Concepto 100202208-811 de 2016 que analizó si el beneficio de estabilidad jurídica aplicaba a toda la actividad de la empresa bajo el entendido que debían cumplirse todos los requisitos y condiciones pactados en el contrato de estabilización respectivo, frente a lo cual se advirtió que para la vigencia 2013 se solicitaron sumas superiores al proyecto de inversión.

Añadió que no se desconocieron los Decretos 2950 de 2005 y 133 de 2006 y 1474 de 2008 ni los documentos CONPES 3366 y 3406 de 2005, pues estos se consideraron para establecer que no hay límite para aplicar la estabilidad jurídica

<sup>5</sup> Folios 199 a 218 cuaderno principal.



con base en el monto o tiempo de la inversión siempre que se cumplieran los requisitos y condiciones de la ley de estabilidad, lo que no ocurrió en este caso, dado que no se probó la inversión superior y el pago de la prima adicional por este concepto. En el mismo sentido, sobre la situación jurídica consolidada alegada por la demandante, precisó que no se está desconociendo el contrato de estabilidad jurídica, sino la deducción porque no se probó la mayor inversión, el pago de la prima adicional correspondiente y las comprobaciones o informes a la autoridad competente sobre el tema.

Manifestó que no se dio la presunta violación del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y el Decreto 1766 de 2004, pues debió rechazarse la parte de la deducción cuya inversión no se demostró que hiciera parte del contrato de estabilidad jurídica, lo cual se constata en los actos administrativos, dado que en estos no se cuestiona la deducción por el incumplimiento de la citada norma reglamentaria.

En cuanto a la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 2005, se destaca que el Concepto 100202208-811 de agosto de 2016, no corrigió, sino que aclaró el Concepto 56 de 2016, en el sentido de que cada caso debe verificarse si se amparó toda la actividad o sólo el monto de la inversión, puesto que no existe límite de la inversión siempre que se cumplan los requisitos y condiciones de la estabilidad pactada, de manera que en este caso, la Administración no incurrió en contradicción alguna.

Finalmente, es procedente la sanción por inexactitud, debido a que el actor no demostró que la ampliación de la inversión para el año 2013 se amparara en el contrato de estabilidad, lo que derivó en un menor impuesto y saldo a pagar en renta.

Además no se configura un diferencia de criterios comoquiera que no se comprobó que el valor rechazado como deducción fue autorizado como inversión en el contrato de estabilidad jurídica, por ello fue el contribuyente el que aplicó indebidamente las normas concernientes a la deducción y esto corresponde al desconocimiento del derecho aplicable frente al que no opera el eximente de la sanción. Se suma ello, que el contribuyente contó con conocimiento y voluntad de registrar los datos en su declaración por lo que se comprueba el elemento subjetivo de las inexactitudes incurridas.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda<sup>6</sup> al advertir que no se violó el principio de correspondencia ni el debido proceso de la actora, puesto que desde el requerimiento especial se modificó la declaración para desconocer parte de la deducción solicitada con motivo de la suscripción del contrato de estabilidad jurídica. Es decir, que en todos los actos existe identidad en la glosa propuesta, solo que a ese propósito la DIAN en el requerimiento especial y la liquidación oficial argumentó que la inversión base de la deducción rechazada excedió el monto aprobado en dicho convenio para el año 2013, a lo que, al decidir el recurso de reconsideración, enfatizó que no se probó que el incremento de la inversión y la prima correlativa a esta se encontraban autorizadas en el contrato de estabilidad jurídica para el período en discusión. Todo, porque la exposición de nuevos o mejores argumentos para mantener la glosa no desconoce el principio de correspondencia.

<sup>6</sup> En CD a folio 330 cuaderno principal. SAMAI, índice 2 expediente digital, reglón 9.



Consideró adecuado a la ley el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos, pues el informe de auditoría del año 2013 allegado por la demandante confirma que el total de la inversión para ese año debía ser de \$1.489.632.000.000, estando por debajo de lo pactado en el contrato de estabilidad jurídica y de la reprogramación de los atrasos, en la suma de \$120.110.000, lo que representa una variación del 8%. Agregó que, esa fue la razón por la que en 2014 y 2015 se presentaron inversiones adicionales, como consta en la carta del 28 de diciembre de 2015 en la que la actora solicitó al Ministerio de Minas y Energía el ajuste de la inversión inicial y proyectó el valor de la nueva prima para esas mayores inversiones.

Señaló que en el expediente no obra prueba de que esos valores se llevaron financiera y contablemente al período fiscal investigado, de ahí que no encuentre respaldo de la deducción rechazada, aunado a que era la actora la que tenía la carga probatoria de demostrar la veracidad de sus afirmaciones, por eso sin haberse acreditado que el mayor valor de inversión se causó con motivo del proyecto acordado en el contrato de estabilidad jurídica, era claro que la deducción solicitada excedió la legalmente permitida y en tal sentido, lo que debía reconocerse era solamente la suma de \$96.057.600.000.

Al verificarse la legalidad del rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y por la misma razón, que no se configuró una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable dado que en la declaración de renta del año 2013 se incluyó un mayor valor de la deducción permitida, es procedente la sanción por inexactitud, pero recalculada en aplicación al principio de favorabilidad a la suma de \$13.155.686.000, esto es, en un 100% y no en el 160%, como fue liquidada en los actos demandados.

No se condena en costas a la parte vencida por cuanto no se encuentra probada su causación en el proceso.

### Recurso de apelación

La **demandante**<sup>7</sup> apeló el fallo de primera instancia insistiendo que la DIAN incurrió en la violación del principio de correspondencia establecido en el artículo 711 del Estatuto Tributario, toda vez que, de la comparación del requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución que decidió el recurso de reconsideración se advierte que en ese último acto, dicha entidad trajo una nueva glosa, concerniente al incumplimiento de los requisitos del contrato de estabilidad jurídica y la falta de prueba de que la mayor inversión realizada se amparó en ese mismo contrato.

Arguyó que el Tribunal incurrió en una indebida valoración probatoria en la medida que no evaluó todas las pruebas aportadas a la actuación administrativa, tal es el caso del certificado del revisor fiscal, el cual precisa que el monto de la inversión realizada en el año 2013 fue de \$536.837.242.885, de los cuales sólo \$495.601.136.667 se tomaron como base de liquidación de la deducción del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, equivalente a \$148.680.341.000. Por tanto, la ampliación de la inversión en los años 2014 y 2015, no lleva al desconocimiento de la inversión efectivamente realizada en el año gravable 2013.

<sup>7</sup> Folios 332 a 338 cuaderno principal.



Igualmente, en la comunicación dirigida al Ministerio de Minas y Energía para la aprobación de un monto mayor de inversión para los años 2014 y 2015 se corrobora que sobre la inversión inicial se había pagado una prima, que a raíz de la ampliación de la inversión también fue objeto de pagos adicionales.

Sobre el argumento acerca de que al plenario no se allegó prueba de la auditoría del referido ministerio, indicó que esta no es razón para desconocer la deducción comoquiera que la Ley 963 de 2005 autorizaba al inversionista a contratar a un auditor independiente que revisara y certificara anualmente el cumplimiento de los compromisos adquiridos en el contrato de estabilidad jurídica, documento que fue aportado por la demandante para el año 2013 y que fue expedido por la firma auditora EY.

Es así, que el *a quo* se limitó a valorar el contrato de estabilidad tributaria, a tomar en cuenta de manera parcial el informe de auditoría y la carta dirigida al Ministerio de Minas y Energía.

La falta de valoración probatoria en que incurrió la primera instancia no sólo vulneró la estabilidad normativa obtenida por la actora, sino una situación jurídica consolidada, el principio de justicia tributaria, el principio de confianza legítima, la sana crítica y el debido proceso.

Adicionalmente, el Tribunal incurrió en la contradicción de señalar que el beneficio de estabilidad tributaria no está supeditado al monto y cronograma de la inversión acordada, sin embargo, limita la deducción al valor de la inversión proyectada para el año 2013 en el cronograma inicial de la inversión, sin considerar que la inversión efectivamente realizada para esa vigencia fiscal fue de \$536.837.242.885, según las pruebas que fueron aportadas al expediente. Tal limitación constituye una falsa motivación de la sentencia apelada e impone su revocatoria y en su lugar la que se acepten las pretensiones de la demanda.

Debido a que en la declaración objeto de examen no se incluyó una deducción inexacta, sino que la DIAN hace una limitación indebida a la deducción especial en comento con desconocimiento del acervo probatorio, de la ley, la jurisprudencia y su propia doctrina, la imposición de la sanción por inexactitud transgrede los presupuestos mismos del artículo 647 del Estatuto Tributario. Asimismo, debe considerarse que la contribuyente presentó una declaración fundada en hechos ciertos e interpretaciones razonables de las normas aplicables, de manera que de no aceptarse la totalidad de la deducción, se configura la causal de exoneración de que trata ese mismo artículo 647.

### **Alegatos de conclusión**

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación<sup>8</sup>.

La **demandada** insistió en lo argumentado en la contestación de la demanda<sup>9</sup>.

### **Concepto del Ministerio Público**

El Procurador delegado ante esta Corporación, no rindió concepto.

<sup>8</sup> SAMAI, índice 20.

<sup>9</sup> SAMAI, índice 21.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. En tal sentido, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos demandados respecto de sí: *i)* se violó el principio de correspondencia establecido en el artículo 711 del Estatuto Tributario; *ii)* procedía desconocer la suma de \$52.622.741.000 declarada a título de deducción por inversión en activos fijos reales productivos; y, *iii)* debía imponerse sanción por inexactitud. La decisión de no condenar en costas, no fue recurrida por ninguna de las partes.

### 1. Principio de correspondencia

La demandante ahora apelante, aduce violado este principio porque en la resolución que decidió el recurso de reconsideración la DIAN trajo como nueva glosa el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos en razón al incumplimiento de los requisitos del contrato de estabilidad y la falta de prueba de que la mayor inversión realizada en el año 2013 se amparó en el citado contrato. Aspectos que indica no fueron expuestos en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial, pues lo glosado en estos actos fue el rechazo de la citada deducción porque la inversión sobre la que esta se liquidó excedió el monto del proyecto acordado en el contrato de estabilidad jurídica.

El Tribunal consideró que, en ese asunto, no se dio la alegada violación del principio de correspondencia, en la medida que en todos los actos expedidos por la Administración se glosó el desconocimiento de la deducción especial del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y lo expuesto por la actora en el recurso de reconsideración corresponde a mejores argumentos de esa glosa. Esta determinación fue apelada por la actora insistiendo que, ni el incumplimiento de los requisitos del contrato de estabilidad ni la falta de prueba de que la mayor inversión se amparó en dicho contrato, fueron expuestos en el requerimiento especial y la liquidación oficial.

Para resolver el cargo propuesto, la Sala inicia por precisar que el principio de correspondencia descrito en el artículo 711 del Estatuto Tributario, exige que la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos analizados en el requerimiento especial o en la ampliación de este, pues dicho requerimiento fija por primera vez los puntos de desacuerdo de la Administración, revela los hechos considerados inexactos y cuestiona la presunción de legalidad de la declaración privada. Este principio también debe ser acatado en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, debido a que agota la vía gubernativa y, por lo tanto, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa.

Al respecto, debe destacarse que esta Sección ha precisado<sup>10</sup> que el principio de correspondencia se hace efectivo cuando los «hechos» reportados en la declaración privada coinciden con las «glosas» del requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. Lo que no es óbice para que la administración pueda incluir o mejorar los argumentos en sustento de una glosa propuesta en el requerimiento especial para la correcta determinación

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 22 de febrero de 2018, y del 3 de diciembre de 2020, exps. 21453 y 23868.



del impuesto<sup>11</sup>.

Verificado el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión por parte de la Sala, se constató que la DIAN le glosó a la actora el rechazo parcial de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos llevada a la declaración de renta del año gravable 2013, porque la inversión sobre la que esta se liquidó excedió el monto del proyecto acordado en el contrato de estabilidad jurídica. Sin embargo, esto no impedía que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la autoridad tributaria adicionara argumentos o razones que mejoraran el sustento del rechazo, como ocurrió con el incumplimiento de los requisitos del contrato de estabilidad jurídica (pago de la prima y aprobación del competente de la mayor inversión) y la falta de prueba de que la inversión adicional se amparó en ese mismo contrato, pues, en definitiva, todo ello converge en la misma glosa de improcedencia de la referida deducción.

Adicionalmente porque, esos nuevos argumentos fueron `expuestos en respuesta a la discusión que planteó la actora en el recurso de reconsideración en el acápite “*fundamentos de la controversia*” por desconocimiento de la Ley 963 de 2005, del Decreto Reglamentario 2950 de 2005, los documentos Conpes 3366 y 3406 de 2005 y las situaciones jurídicas consolidadas; lo que se constata en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en la que previo a desarrollar la nueva argumentación en relación con cada una de las citadas violaciones de normas y actos administrativos, se advirtió: “(...) se observa frente a lo alegado en el recurso de reconsideración lo siguiente:<sup>12</sup>”.

Es así, que al confrontar el acto previo y el liquidatorio con el contenido de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se observa identidad en la glosa, solo que, cimentada en forma adicional en que no está probada la mayor inversión, el pago de la prima adicional, y las aprobaciones de la autoridad competente; con lo que ahondó en la argumentación del desconocimiento de la deducción por inversión en activos fijos.

Existiendo identidad en la glosa propuesta por la Administración y siendo posible sustentar el desconocimiento de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos con nuevos y mejores argumentos, la Sala concluye que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración guardó correspondencia con el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión tal como lo ordena el artículo 711 del Estatuto Tributario, aunado a que a la actora se le garantizó el ejercicio del derecho de defensa y de contradicción, motivo por el cual no prospera este cargo de apelación.

## **2. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos rechazada en la suma de \$52.622.741.000**

La DIAN rechazó esta deducción porque: *i*) la inversión sobre la que se liquidó excedió el monto del proyecto acordado en el contrato de estabilidad jurídica; y *ii*) no está probada que la mayor inversión se encuentra amparada en el contrato, como tampoco su aprobación por la autoridad competente ni el pago de la prima adicional.

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 1º de junio de 2016 y del 20 de mayo de 2021, exps. 20276 y 23396.

<sup>12</sup> FI 89 vto y ss c.p.



El Tribunal dio razón a la DIAN, al considerar que no se acreditó por parte de la actora, que el mayor valor de inversión se causó con motivo del proyecto acordado en el contrato de estabilidad jurídica, de manera que la deducción solicitada excedió la legalmente permitida.

En su apelación, la demandante acusa al Tribunal de realizar una valoración incompleta de todas las pruebas allegadas al expediente y haber incurrido en la contradicción de señalar que el beneficio de estabilidad jurídica no está supeditado al monto y cronograma de la inversión acordada, sin embargo, limitó la deducción al valor de la inversión proyectada para el año 2013 en el cronograma inicial de la inversión.

Para dar solución al debate planteado, se precisa que el artículo 158-3 del Estatuto Tributario<sup>13</sup>, si bien no se encontraba vigente para el año gravable 2013 por derogatoria expresa del artículo 1° de la Ley 1430 de 2010, esta misma norma es aplicable en el caso analizado en cuanto estableció: «*Quienes con anterioridad al 1° de noviembre de 2010 hayan presentado solicitud de contratos de estabilidad jurídica, incluyendo estabilizar la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el presente artículo y cuya prima sea fijada con base en el valor total de la inversión objeto de estabilidad, podrán suscribir contrato de estabilidad jurídica en el que se incluya dicha deducción. En estos casos, el término de la estabilidad jurídica de la deducción especial no podrá ser superior (sic) tres (3) años*». Supuesto que presenta en el caso analizado, toda vez que el 31 de octubre de 2008, el contribuyente solicitó la suscripción del contrato de estabilidad tributaria, y entre otras normas estabilizó el artículo 158-3 *ibídem*, acuerdo que fue autorizado el 3 de mayo de 2010<sup>14</sup>.

En esa medida el referido artículo 158-3, para el caso bajo examen, permitía deducir del impuesto sobre la renta el 30% de la inversión que se realizara en activos fijos reales productivos en virtud del contrato de estabilidad jurídica.

En cuanto a los contratos de estabilidad jurídica la Ley 963 de 2005<sup>15</sup> disponía:

**«Artículo 1°. Contratos de estabilidad jurídica.** Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.

*Mediante estos contratos, el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo.*

*Para todos los efectos, por modificación se entiende cualquier cambio en el texto de la norma efectuado por el Legislador si se trata de una ley, por el Ejecutivo o la entidad autónoma respectiva si se trata de un acto administrativo del orden nacional, o un cambio en la interpretación vinculante de la misma realizada por autoridad administrativa competente.»*

<sup>13</sup> Esta norma fue adicionada al Estatuto Tributario por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003. Para ese entonces, se permitía deducir el 30% de la inversión efectiva realizada solo en activos fijos reales productivos adquiridos. Luego, modificada por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, que permitió la deducción del 40% de la respectiva inversión a partir del 1° de enero de 2007. Posteriormente, el artículo 10 de la Ley 1370 de 2009, dispuso que desde el año 2010 la deducción sería del 30%. Finalmente, a partir del año gravable 2011, ningún contribuyente podía hacer uso de esta deducción, por orden expresa del párrafo 3° del artículo 158-3 del ET, adicionado por el artículo 1° de la Ley 1430 de 2010. Beneficio que, finalmente, derogó el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>14</sup> Fls 101 y vto cp.

<sup>15</sup> Derogada por el artículo 166 de la Ley 1607 de 2012.



Sobre la finalidad de los contratos de estabilidad jurídica y los efectos de las inversiones, esta Sección<sup>16</sup> precisó:

«2.4. La finalidad de la Ley 963 de 2005 es promover tanto la inversión nueva como la ampliación de la existente, en cuanto mecanismo de desarrollo social y económico, motivo por el cual no estableció ningún límite al beneficio de estabilización relacionado con el monto de la inversión.

**En otras palabras, la ley no estableció ninguna prohibición para que el beneficio de estabilización normativa opere sobre montos de inversión efectivamente realizados y que sean adicionales a los pactados en los contratos.**

Es más, cuando se propuso una limitante en tal sentido en los casos de ampliación de la inversión existente durante el trámite legislativo, el Congreso de la República no aprobó su inclusión en la versión definitiva del texto legal.

Además, la Sala destaca que una limitación en ese sentido sería contraria a la finalidad de la ley, pues desestimularía la inversión efectiva adicional a la pactada en el contrato al no gozar de ningún tipo de beneficio.

En ese mismo sentido, el Documento Conpes 3366 de 2005 permite colegir que la estabilidad jurídica no se limita a la ampliación de la inversión pactada en el contrato.» (Énfasis propio)

Así las cosas, el beneficio de estabilidad jurídica no está limitado al monto total de la inversión indicado en el contrato, pues en el transcurso de su vigencia no solo es posible realizar inversiones adicionales en el marco del proyecto acordado para la suscripción del contrato de estabilización jurídica, sino que esto hace parte del propósito de la Ley 963 de 2005, por lo mismo, la prerrogativa de estabilidad normativa tampoco está supeditada al cronograma del proyecto de inversión.

En concordancia con lo anterior, los beneficios que se derivan del contrato de estabilidad tributaria, como la deducción de inversión en activos fijos reales productivos (norma estabilizada), procede sobre las inversiones pactadas en el contrato y las adicionales que se realicen en virtud del mismo.

Teniendo presentes estas consideraciones, la Sala observa que, en este caso, se aportaron las siguientes pruebas:

- El Contrato de Estabilidad Jurídica EJ-018 de 2010<sup>17</sup>, en cuya cláusula segunda se pactó que el monto total de la inversión era \$1.922.578.143.429 a ejecutarse entre los años 2008 y 2015, con el siguiente cronograma:

(Millones de pesos)

AÑOS	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	TOTAL
INVERSIÓN	7.958	12.423	310.168	557.464	465.558	320.192	196.317	52.497	1.922.578

Además, en el primer párrafo de esa misma cláusula se estipuló: «La suma total de las inversiones durante el término del contrato no será inferior al monto señalado en la Cláusula Segunda de este documento.» Y en el párrafo segundo, se estableció: «**En el evento en que el monto de la inversión en el proyecto Hidroeléctrico “El Quimbo” supere las aquí señaladas, habrá lugar a la reliquidación de la prima de estabilidad jurídica sobre dichos excedentes, en las condiciones indicadas en la cláusula séptima<sup>18</sup> y octava<sup>19</sup> del presente contrato.**»

Por su parte, en la cláusula décima segunda se previó que la interventoría del contrato será ejercida por el Ministerio de Minas y Energía, quien verificará «el

<sup>16</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 16 de octubre de 2019, exp. 22566, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>17</sup> Folios 100 a 104 cuaderno principal 1.

<sup>18</sup> Cláusula Séptima. Prima de Estabilidad jurídica.

<sup>19</sup> Cláusula Octava. Forma de pago de la prima.



cumplimiento de las obligaciones del Inversionista, con base en los informes de auditoría que le serán presentados al Ministerio cada año por el auditor».

- El informe de auditoría del Contrato de Estabilidad Jurídica EJ018 de 2010 del 26 de marzo de 2014<sup>20</sup>, expedido por la firma EY, que señaló:

«III. CUMPLIMIENTO DE LOS COMPROMISOS CONSAGRADOS EN LA CLÁUSULA QUINTA DEL CONTRATO DE ESTABILIDAD JURÍDICA

(...)

A. Realizar la inversión a que se refiere la cláusula segunda del presente contrato, en las cuantías, plazos máximos y demás condiciones allí señaladas.

1. El monto total de la inversión a ejecutarse entre los años 2008 y 201 asciende a la suma de \$1.922.578.143.429. (...)

2. El 22 de agosto de 2012 Emgesa presentó ante el Ministerio de Minas y Energía comunicación bajo el Radicado No. 2012045410, en la cual presentó una reprogramación al cronograma de inversión incluido en el contrato, con fundamento en las siguientes consideraciones:

- La licencia ambiental del proyecto Quimbo fue otorgada mediante la Resolución 899 del 15 de mayo de 2009, documento sin el cual no era posible adelantar las inversiones programadas para antes de esa fecha.

Emgesa presentó un recurso de reconsideración en contra de la Resolución 899 de 2009 (...). Este recurso fue resuelto mediante Resolución 1628 del 21 de agosto de 2009 confirmado las obligaciones sociales y ambientales impuestas por la Resolución 899 de 2009.

En vista de lo anterior, Emgesa solicita una audiencia de conciliación (...). En dicha audiencia se llegó a un acuerdo conciliatorio, el cual fue enviado al Tribunal para su aprobación en septiembre de 2010. (...) dicho Ministerio expidió la Resolución 1814 del 17 de septiembre de 2010 modificando las compensaciones de orden biótico y social a la realidad del proyecto. No obstante, la Resolución 1814 de 2010 fue recurrida por una Fundación (...) y dicho recurso fue resuelto de manera favorable por el Ministerio mediante la Resolución 2767 del 30 de diciembre de 2010.

3. De los compromisos adquiridos por Emgesa en virtud del contrato de estabilidad jurídica celebrado, encontramos que al 2013 Emgesa ha realizado las siguientes inversiones:

Concepto	Valor
Inversiones reportadas en la auditoría 2012	843.009
<b>Inversiones ejecutadas en el 2013</b>	<b>526.513</b>
Total inversiones al 2013	1.369.522

Cifras expresadas en millones de pesos

Teniendo en cuenta lo anterior, encontramos que de acuerdo con la reprogramación de los compromisos, Emgesa ha debido invertir al 2013 la suma de \$1.489.632 millones, con lo cual, la inversión quedó por debajo de la suma de \$120.110 millones, lo que representa una variación del 8%. La imposibilidad de llevar a cabo el total de las inversiones comprendidas al 2013, se debió por las siguientes circunstancias externas:

- El 25 de febrero de 2013 inició un paro nacional de cafeteros, en el cual manifestantes realizaron cierres de vías, particularmente la que comunica Garzón y Gigante con el Proyecto Quimbo (...)
- Por otra parte, el jueves 14 de marzo del año 2013 se inició una manifestación por parte de Asoquimbo en los accesos a la zona de las obras, registrándose bloqueos (...)
- La comunidad de la zona de influencia del tramo III no permitió el acceso a la zona, por tal motivo se suspendieron las actividades (...)

<sup>20</sup> Folios 100 a 104 cp.



- También hubo retrasos en las obras de construcción de la Presa debido al paro nacional de campesinos (...)
- 4. Teniendo en cuenta lo anterior, las inversiones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2013, se encuentra por debajo de los compromisos pactados en el contrato y en la reprogramación debido a los atrasos planteados anteriormente. Vale la pena mencionar, que debido a estos retrasos Emgesa ha puesto en marcha, entre otras, las siguientes medidas frente a los atrasos que se presentaron:  
(...)
- 5. En adición a las medidas adoptadas, la compañía cuenta con expectativas razonables de cumplir con la inversión total pactada durante los próximos 2 años. Lo anterior se encuentra sustentado en el reciente presupuesto aprobado por la Junta Directiva en sesión extraordinaria celebrada el pasado 13 de marzo 2014, de conformidad con el cual la inversión de los años 2014 y 2015 se incrementará en USD\$256.000.000. En efecto, según nos fue informado, Emgesa se encuentra en negociaciones con el Comité de Estabilidad Jurídica para llevar a cabo el ajuste de la prima en los términos del parágrafo de la cláusula 7 del contrato suscrito.» (Énfasis propio)
- Comunicación del 22 de agosto del 2012<sup>21</sup>, mediante la cual EMGESA informa al Ministerio de Minas y Energía que ha debido readecuar la ejecución de la inversión al proyecto hidroeléctrico “El Quimbo” por cuanto presentó acciones judiciales contra la licencia ambiental otorgada para la construcción del proyecto. En el documento se presentó el presupuesto de inversión actualizado:

**«Es importante tener en cuenta que la reprogramación de las inversiones, en ningún caso, modifica el monto del compromiso pactado con el Gobierno Nacional que se ejecutará en su totalidad:**

Proyecto Hidroeléctrico El Quimbo  
Flujo de Causación (Millones de pesos)

AÑOS	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	TOTAL
Total año	7.091	14.002	48.477	201.897	493.433	<b>724.727</b>	339.193	93.544	<b>1.922.375</b>

(...) »

- El 29 de diciembre de 2015<sup>22</sup>, EMGESA remitió al Ministerio de Minas y Energía, la reliquidación de la prima de estabilidad como consecuencia de inversiones adicionales realizadas en los años 2014 y 2015, que generan una prima total a pagar con ocasión del contrato de \$20.569.902.054. A su vez, informa que a la fecha ha pagado por dicho concepto la suma de \$15.912.514.116, y que el saldo pendiente de pago es \$4.657.387.938.
- El 24 de febrero de 2016<sup>23</sup>, el Ministerio de Minas y Energía le comunicó a EMGESA que estaba de acuerdo con la reliquidación de la prima de estabilidad y autorizó el pago del ajuste de la misma, por valor de \$4.657.387.938. Estos recursos fueron pagados conforme con las comunicaciones remitidas al ministerio por parte de EMGESA, a la cual se adjuntaron las consignaciones respectivas<sup>24</sup>.
- El Certificado emitido por el revisor fiscal de EMGESA el 8 de abril de 2018<sup>25</sup>, en el que consta:

<sup>21</sup> Folios 123 a 126 cp.

<sup>22</sup> Folios 127 a 130 cp.

<sup>23</sup> Folio 131 y vto cp.

<sup>24</sup> Folios 132 a 136 cp.

<sup>25</sup> Folio 173 cp.



«Los registros contables al 31 de diciembre de 2013, de la cuenta 19 “inversiones”, incluye un saldo por \$536.837.242.885, los cuales fueron incluidos como base para la depuración contable y fiscal para la elaboración de la declaración de renta del año gravable 2013, preparada por la administración sobre el cual la Compañía determinó como deducción por el proyecto Hidroeléctrico Quimbo, el 30% de dicha inversión en cuantía de \$148.680.341.000, reflejado en el renglón 54 de la declaración de renta del año gravable 2013, presentada el 11 de abril de 2014 tal y como indica en el “anexo 01 Conciliación fiscal”, preparado por la Gerencia de la Compañía, que he firmado para propósitos de esta certificación.

De acuerdo con los procedimientos ejecutados en la auditoría de dichos estados financieros, los libros de contabilidad cumplen lo establecido en el Código de Comercio y las partidas que conforman el saldo de la cuenta 19 “inversiones” por el año 2013 están soportadas en comprobantes internos y/o externos.»

Para la Sala las pruebas anteriores evidencian la improcedencia del rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en discusión, pues la actora acreditó que, por causa de una reprogramación de la inversión, en el año gravable 2013 realizó una mayor inversión a la inicialmente pactada para esa vigencia, pero igualmente amparada en el convenio de estabilidad normativa, puesto que como lo precisó la Sección<sup>26</sup>, la Ley 963 de 2005 no restringió que el beneficio de estabilización normativa opere sobre los montos de inversión efectivamente realizados y que sean adicionales a los pactados en los contratos.

Importante aclarar que en el 2013 no se realizó una inversión adicional a la inversión total que fue pactada en el contrato, sino que por causa de retrasos ocasionados por acciones judiciales que se presentaron contra la licencia ambiental otorgada al contrato, el contribuyente hizo una reprogramación de la inversión que derivó que para el año 2013 se realizaran mayores inversiones a la pactada en esa vigencia, sin modificar el monto total de la inversión del contrato.

En efecto, inicialmente, la inversión pactada para el año 2013 fue de \$320.192.000.000, siendo el monto total de inversión \$1.922.578.000.000. Luego, como se prueba con la comunicación del año 2012 remitida por EMGESA al Ministerio de Minas y Energía, y en el informe de auditoría del año 2014, se reprogramó la inversión, modificando la asignada para el año 2013 de \$320.192.000.000 a la suma de \$724.727.000.000; de la cual solo pudo ejecutarse \$536.837.242.885, como lo corrobora el revisor fiscal de la sociedad que da cuenta de la inversión efectiva solicitada en deducción y declarada en el año 2013<sup>27</sup>.

Así que se encuentra demostrado que la inversión del año 2013 estaba amparada en el contrato. El mayor valor versus el inicialmente programado por ese ejercicio fiscal, se deriva de una reprogramación que fue informada a la autoridad competente, *Ministerio de Minas y Energía*, y hacía parte del compromiso total de inversión equivalente a \$1.922.578.000.000, misma por la cual había pagado la parte actora la correspondiente prima en cuantía de \$9.612.890.717.

Y esa es la razón por la que no debía pagar una prima adicional, en tanto solo se modificó el valor de la inversión del año 2013, pero no el monto total de la inversión pactada por el que ya se había satisfecho el pago de la prima. Fue hasta el año 2014 y 2015 en que el contribuyente realizó una inversión adicional a la acordada, y está probado que esa modificación fue informada y autorizada por el Ministerio de Minas y Energía, así como el pago del mayor valor de la prima.

<sup>26</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 16 de octubre de 2019, exp. 22566, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>27</sup> La cifra que reporta el informe de auditoría de EY fue de \$526.513.000.000; sin embargo este aspecto no es objeto de debate, y el beneficio fue tomado sobre una suma inferior (\$495.601.136.667).



Amén de lo anterior, se advierte que los antecedentes no dan cuenta de que la reprogramación de los montos de inversión efectuada en el año 2013, hubieren derivado en un incumplimiento del Contrato EJ018 de 2010.

Por todo lo expuesto, encuentra la Sala procedente la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, que fue solicitada por la apelante en la declaración de renta del período gravable 2013. Prospera la apelación.

### 3. Sanción por inexactitud

Considerando que la totalidad de las glosas fueron desvirtuadas, resulta atípica la conducta de la parte actora respecto de la sanción por inexactitud, en consecuencia, no procede su imposición.

### 4. Decisión

Por todo lo expuesto, se revocará la sentencia de primera instancia, y en su lugar, se declara la nulidad de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de renta del año 2013 presentada por la demandante.

No habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) puesto que en el expediente no se encuentra acreditada su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 *ibidem*.

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. **Revocar** la sentencia apelada.
2. **Declarar** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412016000122 del 26 de diciembre de 2016, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – DIAN, y la Resolución Nro. 009934 del 14 de diciembre de 2017, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales se modificó la declaración de renta del año gravable 2013 a cargo del demandante.

A título de restablecimiento del derecho se declara la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 presentada por la actora.

3. Sin condena en costas.

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



Radicado: 25000-23-37-000-2018-00232-01 (25760)  
Demandante: Emgesa S.A. E.S.P.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

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

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**