



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

**Bogotá D.C., junio veintisiete (27) de dos mil dieciocho
(2018)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 05001-23-33-000-2013-01041-01 (21603)

Demandante: INGOMON S.A.S.

Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Determinación del costo fiscal en la enajenación de acciones que constituyen activos fijos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante y demandada contra la sentencia del 3 de octubre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. La sentencia dispuso:

“Primero. Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 11241201200008 del 19 de enero de 2012, expedida por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- y la nulidad de la Resolución No. 900.089 del 20 de febrero de 2013, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- en cuanto impuso la sanción por inexactitud.

Segundo: Niéguese las demás pretensiones.

Tercero: No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte motiva”.

I) ANTECEDENTES

La sociedad INGOMON S.A.S. era titular de unas acciones en la sociedad HIDROELÉCTRICA PESCADERO ITUANGO, adquiridas en diferentes épocas.

En cumplimiento de sus obligaciones tributarias, presentó la declaración del impuesto de renta del año 2008, en la que registró un impuesto neto de renta de \$129.791.000 y, por el complementario de ganancias ocasionales la suma de \$1.604.000, donde registró la venta de dichas acciones, sobre la base del costo fiscal de las mismas ajustado, según valor que fue corregido mediante declaración referida al año gravable 2007.

Mediante requerimiento especial, la Administración propuso la modificación del impuesto de renta y el de ganancia ocasionales, en el sentido de adicionar ingresos y rechazar costos derivados de la venta de acciones de diferentes valores poseídas en la HIDROELÉTRICA PESCADERO ITUANGO, ya que el contribuyente no podía determinar el costo fiscal de las acciones, sobre la base del valor histórico, que corresponde al año gravable 2007, sino que debía acudir al artículo 76 del Estatuto Tributario, esto es, tomando el valor original de adquisición, con los ajustes de ley, para cada momento de compra, y promediando de manera simple para obtener el resultado.

La sociedad contestó el requerimiento, afirmando que el costo fiscal de las acciones debe establecerse con *el costo declarado en el año inmediatamente anterior*, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69 del Estatuto Tributario.

Mediante los actos administrativos que se demandan, la DIAN modificó la liquidación privada correspondiente al año gravable 2008.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, INGOMON S.A.S. solicitó:

"Que previo el trámite respectivo se declare.

1. La nulidad de los actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que a continuación se describen:

a) Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900.089 del 20 de febrero de 2013, proferida por Luz Dary Celis Vargas, Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos, en la cual se resuelve el recurso de reconsideración y se confirma la Liquidación Oficial de Revisión No. 11241201200008 del 19 de enero de 2012.

b) Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 11241201200008 del 19 de enero de 2012

2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la sociedad INGOMON S.A.S., antes Alberto

Gómez Montoya S.A., declarando que sí procede la declaración presentada el 19 de abril de 2009 por el período gravable 2008.

3. Declarada la nulidad de la actuación demanda descrita y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación”.

Para la sociedad se violan los artículos 29, 95 y 363 de la Constitución Política; 2 y 3 del C.C.A.(SIC); 69, 73, 76, 82, 90, 683, 694, 712, 742 y 745 del Estatuto Tributario, toda vez que conforme con lo dispuesto en el artículo 272 del Estatuto Tributario, el valor patrimonial de la acciones debe fijarse con el costo fiscal, esto es, el previsto en el artículo 69 del Estatuto Tributario, que permite que el costo del bien se establezca con el valor declarado en el año inmediatamente anterior, que no es otro que el informado en la corrección de la declaración de renta del 2007, que se encuentra en firme.

La DIAN rechazó que el contribuyente llevara como costo del bien el valor declarado en el 2007, con fundamento en que dicha posibilidad no estaba contemplada en el artículo 2 del Decreto 2591 de 1993, que reglamentó el artículo 69 del Estatuto Tributario, ignorando que aquella disposición solo reguló el costo fiscal referido al precio de adquisición, y no al declarado en el año anterior.

Agrega que determinar el costo con el valor declarado en el año anterior, afecta a dos períodos distintos, lo que desconoce que cada año gravable constituye una obligación individual e independiente, amén de que el artículo 76 no es aplicable al caso, pues la hipótesis no se refiere a la venta de la totalidad de las acciones.

Debe tenerse en cuenta que el costo promedio "debe calcularse sobre el total del costo unitario de las acciones adquiridas dividido por el número de ítems de las adquisiciones, lo cual da un costo unitario promedio de las acciones poseídas".

"Tal y como se pasa a explicar los dos procedimientos utilizados bajo los siguientes hechos:

Promedio utilizado por el contribuyente			Promedio utilizado por la DIAN		
No. acciones	Costo unitario/acción	Costo total	No. acciones	Costo unitario/acción	Costo total
56.395	1.000	56.395.000	56.395	1.000	56.395.000
7.760	2.750	21.340.000	7.760	2.750	21.340.000
27.932	36.679.94	1.024.544.084	27.932	1.594,73	44.543.998
Suma de todos los costos: (\$1.000 + \$2.750 + \$36.679,94/3=\$13.477 por acción			Suma de todos los costos: \$122.279.000/92.087= 1.327,86		

Violación artículo 647 del Estatuto Tributario. Sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud porque lo que se presenta es una diferencia de criterios en relación con las normas que establecen la forma de determinación del costo de los activos enajenados.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Verificados los estados financieros de la sociedad, se determinó que INGOMON S.A.S. en el año 2007 poseía 27.932 acciones en la HIDROELÉCTRICA PESCADERO ITUANGO S.A. E.S.P. y, durante la vigencia 2008 adquirió 64.155 más.

Pero, luego de la venta de esas acciones, lo que ocurrió en el año gravable 2008, la sociedad corrigió la declaración de renta del 2007, aumentando el valor de esos bienes sin justificación alguna.

Si bien el artículo 69 del Estatuto Tributario prevé que el costo fiscal puede estar determinado por el valor de adquisición o el costo declarado en el año anterior, no puede perderse de vista que el decreto reglamentario de esa norma, precisa que para el caso de las acciones, el costo fiscal es el valor de adquisición más los ajustes.

En todo caso, no es cierto que el contribuyente estableció el costo de las acciones enajenadas con fundamento en el artículo 69 del Estatuto Tributario, sino con el artículo 76 *ibídem*, como se evidencia en el certificado del revisor fiscal de la sociedad.

Si bien el citado artículo 76, esto es, *el costo promedio*, debe aplicarse en este caso, por tratarse de acciones de una misma empresa con valores diferentes; la forma como fue determinado por el contribuyente no es admisible, en tanto se calcula con el incremento del valor de las acciones no justificado.

Ese cálculo debió realizarse aplicando el promedio simple que resulta de "dividir la sumatoria de todos los valores observados por el número de acciones".

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque no se configura una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia mediante providencia del 3 octubre de 2014, declaró la nulidad parcial de los actos demandados en cuanto a la sanción por inexactitud y, negó las demás pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

No es aplicable el artículo 69 del Estatuto Tributario sino el artículo 76 *ibídem*, porque esta última norma regula de forma especial el costo de las acciones enajenadas poseídas en una misma empresa y a diferentes precios, que es la situación fáctica que se presenta en este caso.

De acuerdo con el citado artículo 76, el costo de enajenación se determina con *el costo promedio* de las acciones enajenadas en relación con el valor unitario de esos activos en la fecha de enajenación.

Por esas razones, no es procedente que la sociedad hubiere determinado el costo de las acciones con el precio de enajenación y con un incremento de valor no justificado.

No existen fundamentos jurídicos para imponer la sanción por inexactitud, puesto que "el valor del impuesto no es el resultado de algunas de las conductas que determina el artículo 647 del Estatuto Tributario, por lo que debe declarar la nulidad de la sanción por existir diferencias de criterios sobre el derecho aplicable".

Conforme con el artículo 188 del CPACA no se condena en costas, toda vez que el resultado del proceso fue parcialmente favorable a la parte demandante.

V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

La parte demandante y demandada apelaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Parte demandante

En virtud del artículo 69 del Estatuto Tributario, la sociedad podía llevar como costo fiscal del activo enajenado el valor patrimonial

informado en la declaración de corrección de renta del año 2007, que se encuentra en firme.

Esa situación -el costo fiscal declarado en el año anterior- no está contemplada en el decreto reglamentario del artículo 69 *ibídem*, porque este solo desarrolló la opción referida al precio de adquisición.

El artículo 76 del Estatuto Tributario no aplica cuando la venta recae sobre todas las acciones que posee la sociedad, como ocurrió en este caso. Todo, porque esa norma solo procede en los eventos de enajenaciones parciales.

Por tanto, el costo fiscal de las acciones enajenadas podía determinarse con el citado artículo 69.

El Tribunal omitió pronunciarse sobre la aseveración equivocada de la DIAN referida a que el costo declarado en el año anterior no era aplicable por no estar contemplado en el decreto reglamentario del artículo 69 del Estatuto Tributario. Tampoco se pronunció sobre los supuestos de aplicación del artículo 76 *ibídem* ni el tipo de promedio que debía utilizarse en dicha norma (simple o ponderado).

Debe condenarse en costas a la DIAN "en virtud de su actuación".

Parte demandada

No hay lugar a levantar la sanción por inexactitud toda vez que está demostrado que el contribuyente incluyó datos equivocados, que le generaron un mayor saldo a favor.

En este caso, no se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento de la norma aplicable, esto es, el artículo 76 del Estatuto Tributario.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** rindió concepto en el sentido de denegar las pretensiones de la demanda.

Es inapropiado que la actora hubiere aumentado el valor de las acciones en la declaración de corrección del año 2007, después de la venta de esos activos.

En este caso, la norma aplicable es el artículo 76 del Estatuto Tributario, debido a que las acciones enajenadas fueron poseídas en una misma empresa con precios diferentes.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque no se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante y demandada contra la sentencia del 3 de octubre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que declaró la nulidad parcial de los actos que modificaron la declaración de renta presentada por INGOMON S.A.S. por el año

gravable 2008, en cuanto a la sanción por inexactitud y, denegó las demás pretensiones de la demanda.

1. Problema jurídico

1.1. En concreto, se discute:

i) El rechazo de costos en el impuesto de renta y en el complementario de ganancias ocasionales del año 2008, como consecuencia de la determinación del costo fiscal de las acciones que poseía la sociedad INGOMON S.A.S. en la HIDROELÉCTRICA PESCADERO ITUANGO S.A. E.S.P.

ii) La imposición de la sanción por inexactitud.

iii) La procedencia de condena en costas a la parte demandada.

La Sala advierte que los actos demandados también adicionaron ingresos en los impuestos de renta y ganancia ocasional¹, pero ese

¹ La DIAN adicionó ingresos por renta ordinaria (\$29.000) y por ganancia ocasional (\$14.000) bajo el argumento de que el contribuyente había omitido declarar como precio de venta el valor de 0.50 por acción. Fls 175-177 c.p.

cargo no fue discutido por el contribuyente en este proceso². Por esas razones, en esta providencia no se emitirá pronunciamiento de fondo sobre la adición de ingresos.

2. Determinación del costo de enajenación de activos

2.1. Dice la sociedad que los actos demandados desconocieron costos en el impuesto de renta y en el complementario de ganancias ocasionales que registró la sociedad INGOMON S.A.S. por la enajenación de las acciones que tenía en la HIDROELÉCTRICA PESCADERO ITUANGO S.A. E.S.P.

En ese escenario, se debe establecer si *el costo fiscal* de las acciones enajenadas debe determinarse conforme con el artículo 69 del Estatuto Tributario, esto es, *con el valor del bien declarado en el año inmediatamente anterior*, como lo ha sostenido la actora; o por el contrario, como lo advierte la DIAN, con el artículo 76 ibídem que dispone *el costo promedio*.

2.2. La Sala precisa que la venta de un activo fijo puede tener implicaciones en el impuesto de renta o en el complementario de

² Fls 12-20 c.p. demanda. Adicionalmente se advierte que en el requerimiento especial, el contribuyente aceptó el cargo aduciendo "un error involuntario". Fl 195 c.p.

ganancias ocasionales, dependiendo del tiempo que este hizo parte del patrimonio del contribuyente.

Se regirá por el impuesto de renta cuando el activo sea poseído por menos de dos años, y por el de ganancia ocasional, si el bien hizo parte del activo fijo por un término de dos años o más.

En el primero -impuesto de renta-, la utilidad en la venta de esos bienes constituye renta líquida, y en el segundo -impuesto complementario- se considera ganancia ocasional³.

En ambos gravámenes se establece que esa **utilidad resulta de la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal** del activo.

2.3. Para efectos de establecer **el costo fiscal**, los artículos 69 y 76 del Estatuto tributario consagran lo siguiente:

(i) El artículo 69 del Estatuto Tributario establece como regla general, que el costo fiscal de los activos fijos está constituido por:

³ Artículos 179 y 300 del Estatuto Tributario.

a) el precio de adquisición o, b) **el costo declarado en el año inmediatamente anterior**⁴.

El artículo 69 fue reglamentado parcialmente en el artículo 2 del Decreto 2591 de 1993⁵. La Sala⁶ ha precisado que este decreto solo reglamentó el artículo 69 en relación con el costo de adquisición de los activos enajenados y, por esa razón, no contradice lo dispuesto en la norma superior.

(ii) El artículo 76 del Estatuto Tributario, regula el costo fiscal de las acciones poseídas en una misma empresa cuyos costos sean diferentes.

Para esos efectos, ***se debe tomar como costo de enajenación el promedio de tales costos.***

⁴ Adicionalmente, se debe tener en cuenta el valor de los ajustes del artículo 70 del Estatuto Tributario, el costo de las adiciones y mejoras de los bienes muebles, y las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y la contribución de valorización en los bienes inmuebles. Luego, se resta, cuando fuere el caso, la depreciación y otras disminuciones fiscales.

⁵ Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario.

⁶ Sentencia del 16 de noviembre de 2016 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E), expediente No.21983 y del 29 de junio de 2017, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez, expediente No. 20838. En esas providencias se dijo que el legislador no consideró necesario reglamentar el artículo 69 del Estatuto Tributario para determinar cuál es el costo declarado en el año anterior. Para la Sala, tal falta de reglamentación no implica que los contribuyentes no puedan determinar el costo fiscal teniendo en cuenta el costo declarado en el año gravable anterior, pues, precisamente, el artículo 69 del Estatuto Tributario lo permite.

2.4. En el caso concreto, se advierte que la norma aplicable es el artículo 76 del Estatuto Tributario, toda vez que las acciones enajenadas por el contribuyente eran de una misma empresa y tenían diferentes costos. Veamos:

2.4.1. **A 31 de diciembre del año 2007**, el contribuyente poseía en su patrimonio **27.932 acciones en ITUANGO, por valor de \$1.594 c/u⁷**, que en total ascendían a la suma de \$44.523.000.

Esos valores fueron registrados en la declaración inicial de renta del año 2007.

2.4.2. **En el año 2008**, el contribuyente **corrigió la declaración de renta del año 2007, para aumentar el valor de las 27.932 acciones** poseídas a 2007, **con una prima en colocación de acciones** de \$980.000.000⁸.

⁷ Fls 90 y 96, y 178-180 c.p.

⁸ Fls 93, 97 y 191 c.p.

2.4.3. En esa misma anualidad -2008-, INGOMÓN compró a ITUANGO **64.155 acciones más, con costos diferentes:** 56.395 a \$1.000 c/u y, 7.760 a \$2.750 c/u⁹.

2.4.4. Luego, **INGOMON vendió las acciones** poseídas en el año 2007 (27.932) y 2008 (64.155), así¹⁰:

Comprador	No. Acciones	Valor unitario
IDEA	84.587	\$36.854.50
Rafael I. Molina Arango	7.500	\$5.500

2.4.5. **La contribuyente presentó la declaración del año 2008, en la que registró el costo fiscal de las acciones enajenadas:**

a. En el impuesto de renta. El costo fiscal de las **acciones adquiridas en el año 2008** (64.155) fue determinado con el **costo promedio** de \$13.477 c/u:

⁹ Fls 188-193 y 221 c.p. Estos datos fueron verificados por la DIAN en las instalaciones de la sociedad y se encuentran consignados en el acta de investigación tributaria.

¹⁰ Fls 81-85 y 196 c.p.

Se declararon costos por valor de \$864.617.000, resultado de multiplicar 64.155 acciones –poseídas y vendidas en el año 2008- **por la suma de \$13.477.**

La revisora fiscal de INGOMON¹¹ explicó que el “costo promedio” fue calculado con la sumatoria de los **precios diferentes de las acciones** (\$40.429.94¹²) entre **el número de operaciones** (3).

b. En el impuesto de ganancia ocasional. El contribuyente afirma que el costo fiscal de las acciones **poseídas desde el año 2007** (27.932), fue determinado con **el valor patrimonial del año anterior** –declaración de corrección año 2007-, que corresponde a \$36.679.94 c/u¹³.

Se declararon costos por \$1.024.544.000, resultado de multiplicar 27.932 acciones –poseídas a 31/12/07 y vendidas en el 2008- **por la suma de \$36.679.94.**

2.4.6. La DIAN modificó el costo fiscal declarado, **para determinarlo en ambos tributos con el costo promedio de**

¹¹ Fls 179 y 191 c.p. Así consta en el requerimiento especial y en el acta de investigación tributaria.

¹² $1.000 \text{ (cada } 56.395 \text{ acciones)} + 2.750 + 36.679.94 = 40.429.94$

¹³ Fl 196. Respuesta requerimiento especial.

\$1.327.86 c/u, que resulta de dividir **el costo total de la operación** (\$122.279.000) **entre el total de acciones** (92.087)¹⁴.

2.5. A continuación se presenta un cuadro comparativo del cálculo del costo fiscal realizado por el contribuyente y, por la Administración:

No. Acciones	CONTRIBUYENTE		DIAN	
	Costo unitario (\$/Acción)	Costo Total	Costo unitario (\$/Acción)	Costo Total
56.395	1.000	\$56.395.000	1.000	\$56.395.000
7.760	2.750	\$21.340.000	2.750	\$21.340.000
27.932	36.679.94	\$1.024.544.000	1.594.73	\$44.544.000
Total: 92.087	\$40.429.94	\$1.102.279.000	\$5.344	\$122.279.000
	COSTO FISCAL 64.155 acciones:		COSTO FISCAL 92.087 acciones:	
	Costo promedio		COSTO PROMEDIO	
	Valor unitario costo diferencial \$40.429.94			

¹⁴ Fls 179-180 y 209-210 c.p.

	/ 3 operaciones = 13.477 c/u	Valor total operación \$122.279.000 / total acciones 92.087 = \$1.327.86 c/u.
	COSTO FISCAL 27.932 acciones: Valor patrimonial año anterior =36.679.94 c/u	

Como se observa el desacuerdo entre las partes radica principalmente en el costo determinado de las 27.932 acciones poseídas en el año 2007. Según **el contribuyente corresponde al registrado en la declaración de corrección** del año 2007 (\$36.679.94), pero para **la Administración, es el precio de adquisición inicialmente declarado** (\$1.594.73).

También se advierten diferencias en la forma como se calculó el costo promedio: El contribuyente solo tuvo en cuenta los diferentes precios de las acciones; en cambio la DIAN sí lo liquidó con la totalidad de los costos de las acciones, lo que permitió establecer un valor promedio de cada una de las 92.087 acciones.

2.6. Para la Sala **le asiste razón a la DIAN al determinar el costo fiscal de las acciones enajenadas conforme con el**

artículo 76 del Estatuto Tributario, por las razones que pasan a explicarse.

2.6.1. **Procedencia de la aplicación del costo promedio.** Las acciones vendidas por el contribuyente encuadran en el supuesto regulado de forma especial en el artículo 76, en tanto estas fueron poseídas en una misma empresa y con costos diferentes.

Es contradictorio que INGOMON S.A.S. desconozca la aplicación de esta norma, cuando **la revisora fiscal de esa sociedad certificó que el costo fiscal de las acciones enajenadas se determinó con el costo promedio**¹⁵. Es más, en la demanda, la sociedad explicó el procedimiento que utilizó para establecer “el costo promedio”¹⁶.

Súmese a ello que dicha circunstancia –aplicación del artículo 76 por parte del contribuyente-, se ratifica en la declaración del año 2008, porque registra en el impuesto de renta el costo fiscal de las 64.155 acciones poseídas en el año 2008 en la suma de \$864.617.000, que se obtiene con el valor promedio informado por la revisora fiscal (\$13.477)¹⁷.

¹⁵ Fls 179 y 191 c.p.

¹⁶ FI 19 c.p. A pesar de que en la demanda se niega haber aplicado el artículo 76 del E.T., en el citado folio se explica el procedimiento utilizado por el contribuyente para determinar el costo promedio de las acciones.

¹⁷ FI 98 c.p.

Por esos motivos, en este caso no resulta aplicable el artículo 69 del Estatuto Tributario –valor declarado en el año anterior-, si no el costo promedio previsto en el artículo 76 *ibídem*.

2.6.2. **Cálculo del costo promedio.** El costo promedio se determina como el resultado de dividir **los costos de cada una de las acciones con el número de acciones**¹⁸, conceptos que se explican a continuación:

(i) Costo unitario de las acciones. Se refiere al costo fiscal de cada acción, el cual puede ser determinado con el precio de adquisición o el declarado en el año anterior¹⁹.

En este caso, el valor propio de cada acción corresponde **al precio de adquisición.**

No puede tomarse como costo unitario de las acciones el registrado en la declaración de corrección del año 2007, tal afirmación se funda en el hecho de que la potestad de fiscalización de la DIAN,

¹⁸ Sentencia del 29 de junio de 2017, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez, expediente No. 20838.

¹⁹ Recuérdese que el artículo 69 establece que el costo fiscal de los activos fijos puede determinarse con el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior.

para el año gravable 2008, no puede verse afectada por la corrección para un período gravable anterior; más cuando esta fue presentada con posterioridad a la venta de esas inversiones, sin que el aumento del valor, que incide en el año 2008, fuera justificado por la actora.

Entre otras razones, porque la ley no previó que la prima en colocación de acciones hiciera parte del costo fiscal, como se observa en las normas del Estatuto Tributario que regulan el costo de los activos fijos en la época de los hechos (artículos 36, 69 al 76-1).

Finalmente, se precisa que esta posición de no tomar como costo unitario de los bienes el corregido en el 2007, **no afecta a dicho período gravable -2007-, ni la firmeza de la declaración de corrección.** Todo, porque el desconocimiento de dicho costo fiscal, **solo tiene efectos fiscales en la declaración de renta del año gravable 2008 –aquí discutida–**, y no en el denuncia rentístico del año 2007.

Súmese a ello que, el precio de adquisición que aquí se toma como costo unitario, corresponde a una de las forma de determinar el costo fiscal de los activos y su valor se encuentra probado en este proceso.

(ii) Número de acciones: El costo promedio debe determinarse sobre las **92.087 acciones**.

El costo promedio se obtiene a partir del costo de **todas las acciones** enajenadas para establecer sobre estas un valor intermedio, es decir, que el valor de cada título se tiene en cuenta para establecer el promedio liquidado.

Por tal razón, no es procedente que el contribuyente pretenda establecer el costo fiscal de una parte de las acciones (64.155) con el costo promedio y, la otra (27.932) con el artículo 69 del Estatuto Tributario –precio de adquisición o costo declarado en el año inmediatamente anterior-.

Lo anterior constituye una inconsistencia porque el costo fiscal de la totalidad de las 92.087 acciones enajenadas se debía liquidar con el artículo 76 del Estatuto Tributario, precisamente, porque **la norma tiene por objeto establecer un valor promedio de las acciones para efectos de poder determinar el costo de enajenación respecto de cada una.**

Como argumento adicional el actor sostiene que el artículo 76 del Estatuto Tributario no aplica cuando se vende la totalidad de las

acciones poseídas en una empresa, y que esa situación se presentó en este caso.

Sobre el particular, debe precisarse que no es cierto que la norma no sea aplicable en el supuesto señalado por el actor, porque esa limitación no fue dispuesta en la norma. Además, el contribuyente no probó el hecho de que las acciones enajenadas correspondían a la totalidad de los bienes poseídos en ITUANGO.

2.6.3. Por las razones expuestas, se concluye que la forma correcta de determinar el costo promedio consiste en dividir los precios de adquisición de las acciones (\$122.279.000) entre el número de las acciones (92.087), lo que genera un promedio de \$1.327,86 c/acción.

De ese valor, debió llevarse como costo en el impuesto de renta la suma de \$85.189.000 (64.155 acciones poseídas por menos de dos años x 1.327,86 costo promedio), y en el impuesto complementario de ganancia ocasional de \$37.090.000 (27.932 acciones poseídas por más de dos años x \$1.327,86 costo promedio.)

Ese procedimiento fue el utilizado por la DIAN en los actos acusados²⁰ y, en tal sentido, se encuentran ajustados a derecho.

2.7. En consecuencia, no prospera el cargo para el demandante.

3. Sanción por inexactitud

3.1. La actora sostiene que debe levantarse la sanción por inexactitud porque se presenta una diferencia de criterios en relación con las normas que establecen la forma de determinación del costo de los activos enajenados.

3.2. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

²⁰Cfr. numeral 2.4.6. de esta providencia.

3.3. La Sala considera que debe mantenerse la sanción por inexactitud porque la sociedad declaró de forma equivocada el costo fiscal de las acciones enajenadas, lo que generó que determinara un menor impuesto de renta y de ganancia ocasional.

3.4. En este caso no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, sino el desconocimiento del actor de las normas que establecen el tratamiento tributario del costo fiscal de las acciones enajenadas que constituyen activos fijos en el patrimonio de los contribuyentes.

En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora a apreciarlas de manera errónea, hay lugar a la sanción por inexactitud.

3.5. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²¹, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

²¹ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario²², con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

3.6. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

4. Condena en costas

²² **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

4.1. El Tribunal ordenó no condenar en costas a la parte demandada. Esa decisión fue apelada por la parte demandante, bajo el argumento de que debe condenarse en costas a la DIAN “en virtud de su actuación”.

Para la Sala, en este caso no procede la solicitud de la actora porque la DIAN no fue la parte vencida en el proceso.

4.2. Ahora bien, en segunda instancia, la Sala no condenará en costas por cuanto no obra elemento de prueba que demuestre su causación.

Todo, porque de conformidad con el artículo 365 del CGP aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA –num.8-, para que proceda la condena se requiere que la causación de las costas sea probada en el juicio.

5. Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

6. En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de renta del año 2008, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud en la suma de **\$583.086.000** establecer el saldo a pagar en la suma de **\$1.280.864.000**.

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Saldo a pagar por impuesto generado	114.692.000	697.778.000	697.778.000
Sanciones	0	932.938.000	583.086.000
Total saldo a pagar	114.692.000	1.630.716.000 0	1.280.864.000 0
Total saldo a favor	0	0	0

**Liquidación
Sanción por
inexactitud**

DIAN

CE

Saldo a pagar por impuesto sin sanciones	697.778.000	697.778.000
Menos: Saldo a pagar declarado	114.692.000	114.692.000

Diferencia	583.086.000	583.086.000
Base sanción	583.086.000	583.086.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	932.938.000	583.086.000

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

FALLA

PRIMERO. MODIFÍCASE la sentencia apelada, la cual quedará así:

1. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412012000008 del 19 de enero de 2012 y de la Resolución No. 900.089 del 20 de febrero de 2013, por medio de las cuales la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Medellín modificó la declaración del impuesto de renta del año 2008, presentada por Alberto Gómez Montoya S.A. hoy, INGOMON S.A.S., pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

2. A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sanción por inexactitud y el saldo a pagar a cargo de la sociedad INGOMON S.A.S. corresponde a los liquidados en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. Sin condena en costas

TERCERO. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, de conformidad con el poder que obra en el folio 259 del expediente.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente

Aclaro voto

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ