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

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., Dieciocho (18) de junio de dos mil quince (2015)

Radicación: 250002327000201100306-01
No. Interno: 19919
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Fiduciaria La Previsora S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN
Renta 2006

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 23 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las siguientes pretensiones de la demanda:

“PRIMERO.- Que son nulos los siguientes actos administrativos:

1º La liquidación oficial de revisión No. 312412010000026 del 21 de mayo de 2010, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se determinó el impuesto de renta a cargo del BANCO DEL ESTADO, por el año gravable 2006.

2º La resolución No. 900090 del 13 de junio de 2011, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se resolvió, en forma adversa al contribuyente, el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión a que se refiere el punto anterior.

SEGUNDO.- Que, como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la liquidación privada presentada por el BANCO DEL ESTADO correspondiente al impuesto de renta por el año gravable de 2006.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 10 de mayo de 2007, el Banco del Estado en liquidación presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 con un saldo a favor de \$1.608.388.000.
- El 21 de mayo de 2010, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de revisión 1312412010000026, que modificó la declaración privada del impuesto de renta del año 2006 e impuso sanción por inexactitud.
- La liquidación oficial de revisión fue confirmada por la Resolución 900090 del 13 de junio de 2011, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la sociedad demandante formuló las pretensiones transcritas anteriormente.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones legales y constitucionales:

- Artículos 338 y 363 de la Constitución Política;
- Artículo 28 de la Ley 153 de 1887;
- Artículos 147, 191, 351 y 647 del Estatuto Tributario y,
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995

2.1.2. Concepto de la violación

- **Rechazo de la compensación por la diferencia entre la renta presuntiva y la renta líquida de \$36.049.279.000**

La demandante precisó que conforme con el párrafo del artículo 19 de la Ley 788 de 2002, que adicionó el artículo 191 del Estatuto Tributario, el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse dentro de los cinco años siguientes con las rentas líquidas ordinarias.

Según la parte actora, el párrafo del artículo 19 de la Ley 788 de 2002 no prohíbe compensar el exceso de renta presuntiva que se haya producido antes de la vigencia de la Ley 788 de 2002 con las rentas líquidas ordinarias que se determine dentro de los cinco (5) años siguientes. Que hacer esa compensación no violaba los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, en cuanto regulan el principio de irretroactividad de la ley tributaria.

Sostuvo que el período de cinco años que indica el artículo 19 de la Ley 788 de 2002 se refiere a la renta líquida ordinaria que soporta la compensación y no al exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida.

Precisó que en el caso se aplica el Concepto de la DIAN 21750 del 19 de abril de 2005, según el cual, respecto del año 2002 procedía la compensación del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria determinada por el contribuyente dentro de los cinco años siguientes. Esta tesis, dijo, estuvo vigente durante el año 2006 hasta que fue revocada el 18 de septiembre de 2007, por el Concepto 73915. Agregó que este concepto es vinculante de acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 de 2005.

- **Rechazo de la compensación por pérdidas fiscales de años anteriores de \$25.574.542.000**

La demandante dijo que en el caso no se aplica el artículo 147 del Estatuto Tributario, que limita la compensación de pérdidas fiscales al 25% del valor de la pérdida fiscal, sino el artículo 351 del mismo estatuto, teniendo en cuenta que el Banco del Estado es un contribuyente sujeto a los ajustes integrales por inflación en el año 2006.

Indicó que los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario, vigentes en el año 2006, no tienen la misma especialidad, pues el primero es una norma general, en tanto que la segunda es una norma especial que se aplica a los contribuyentes sometidos al régimen especial de ajustes por inflación.

Sostuvo que no es válida la afirmación de la DIAN en el sentido de que el artículo 351 E.T. fue derogado tácitamente por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que reformó el artículo 147 E.T.

- **Sanción por inexactitud**

La demandante resaltó que los hechos y cifras que declaró, referentes a las compensaciones por exceso de renta presuntiva y pérdidas fiscales, fueron completos y verdaderos, razón por la que no procede la sanción del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, dijo que existió diferencia de criterios con la DIAN frente al derecho aplicable al caso.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La U.A.E. DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

- **Rechazo de la compensación por la diferencia entre la renta presuntiva y la renta líquida por \$36.049.279.000**

La DIAN explicó que el artículo 15 de la Ley 633 de 2000, que modificó el párrafo 4 del artículo 188 del E.T., disponía que la deducción del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podía restarse de la renta bruta determinada dentro de los tres años siguientes, ajustada por inflación. Que, luego, esta disposición fue subrogada por el artículo 19 de la Ley 788 de 2002, que, a su vez, amplió el término a cinco años.

Advirtió que como el impuesto de renta es un impuesto de período, la modificación introducida por el artículo 19 de la Ley 788 de 2002 se aplica a partir del año 2003.

Sostuvo que como la compensación rechazada correspondía a la generada en el año 2002, la norma que se aplicaba era el artículo 15 de la Ley 633 de 2000; es decir, que la demandante podía compensar hasta el año 2005. No hasta el año 2006, como en efecto lo hizo.

Explicó que la Ley 788 de 2002, que modificó el parágrafo 4 del artículo 188 del E.T., amplió el término para la compensación en un período de cinco años, disposición que, conforme con el artículo 338 de la Constitución Política, rige para vigencias futuras, de tal forma que se aplica a los excesos que se produzcan a partir del año 2003 y no del 2002.

Adujo que si bien el Concepto 21750 del 19 de abril de 2005 contiene un criterio auxiliar de interpretación, este no es obligatorio, pues para la época de los hechos (2006) ese concepto había sido revocado por el concepto 77445 del 11 de septiembre de 2006, ratificado por el concepto 73915 de 2007.

- **Rechazo de la compensación por pérdidas fiscales por \$25.574.542.000**

La DIAN afirmó que tanto el artículo 147 como el 351 del E.T. son normas que regulan hechos y situaciones referidas al impuesto de renta, específicamente a las compensaciones por pérdidas fiscales que inciden en el cálculo del impuesto.

Explicó que, pese a lo anterior, si bien los dos artículos nacieron con el Decreto 624 de 1989, el artículo 147 fue modificado por el artículo 24 de la

Ley 788 de 2002, al incluir una limitación al 25% del valor de la pérdida, norma que, en su entender, se aplica al caso.

- **Sanción por inexactitud**

La DIAN aclaró que la sanción por inexactitud es procedente, pues la demandante incluyó deducciones inexistentes en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006.

Advirtió que no existió la diferencia de criterios alegada, pues la demandante desconoció el derecho aplicable a las compensaciones cuya deducción fue rechazada.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda.

- **Compensación por la diferencia entre la renta presuntiva y la renta líquida**

Consideró que la opción de compensar el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco años siguientes se aplica a los excesos originados a partir del año 2003 y no 2002, como lo sugirió la demandante, pues ello violaría los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.

Advirtió que los excesos de renta presuntiva obtenidos antes de la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002 se deben compensar dentro de los tres años siguientes al de su generación, de acuerdo con el artículo 15 de la Ley 633 de 2000, que modificó el parágrafo 4 del artículo 188 del Estatuto Tributario. De tal manera que los excesos generados en el año 2002 podían compensarse, a más tardar, en la declaración del año 2005.

En cuanto a la aplicación del Concepto 21750 de 2005, el Tribunal dio la razón a la DIAN en cuanto a que este no estaba llamado a producir efectos pues no fue publicado. Adicionalmente, consideró que tampoco podía aplicarse, toda vez que, para la fecha de presentación de la declaración de renta, ya había sido derogado por el Concepto 77445 de 2006.

- **Compensación de pérdidas fiscales**

El Tribunal consideró que las pérdidas fiscales de los años 2003 hasta el 2006, en aplicación del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 147 del Estatuto Tributario, podían amortizarse en los ocho años siguientes contra rentas líquidas ordinarias, con la limitación del 25% del valor de compensación en la anualidad. En tanto que las pérdidas causadas a partir del año 2007 podían compensarse sin limitación alguna, por aplicación del artículo 5 de la Ley 1111 de 2006.

En el caso, el Tribunal advirtió que la pérdida cuya deducción solicitó la demandante, correspondiente al año 2003, se encuentra condicionada por los límites temporales y cuantitativos previstos en la Ley 788 de 2002.

Sostuvo que el artículo 147 del E.T., con la modificación introducida por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, es norma especial que se aplica a la compensación de las pérdidas fiscales, requisitos y condicionamientos para las sociedades obligadas a reflejar su patrimonio, sus activos y pasivos no monetarios ajustados conforme el PAAG. En tanto que el artículo 351 del E.T. es norma especial de armonización del sistema de ajustes con el resto de instituciones del Estatuto Tributario, y regulatoria de las condiciones para realizar la compensación.

Indicó que frente a las disposiciones relativas a la compensación de pérdidas no hay lugar a predicar aplicación preferente del artículo 351 citado, cuando las pérdidas son generadas por personas sujetas al régimen de ajustes integrales por inflación.

Agregó que si bien era cierto que los artículos 147 y 351 prevén, en apariencia, dos formas de compensación diferentes, el artículo 147, modificado por la Ley 788 de 2002, es ley posterior al 351 y, por tanto, de aplicación preferente. De tal forma que, a partir del año 2003, el término para hacer efectiva la compensación de pérdidas fiscales ajustadas por inflación era de ocho años siguientes y con la limitación del 25% del valor de la pérdida como máximo deducible en cada año, entendiendo el mismo plazo y condicionamiento porcentual para el artículo 351.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la parte actora recurrió la decisión del Tribunal.

- **Rechazo de la compensación entre la renta presuntiva y la renta líquida por \$36.049.279.000**

Advirtió que el párrafo del artículo 19 de la Ley 788 de 2002 no restringe los excedentes susceptibles de compensación a los que se produzcan con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, esto es, a partir del año 2003.

Indicó que la compensación, a partir del año 2003, de los excedentes producidos antes de la expedición de la Ley 788 de 2002, no implica la aplicación retroactiva de la ley, pues el efecto propio de la norma consiste en compensar una renta líquida con un determinado excedente.

Insistió en que el exceso de renta presuntiva sobre renta ordinaria, configurado en el año 2002, puede compensarse con rentas líquidas producidas dentro de los cinco años siguientes, sin que ello implique la violación de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.

Aclaró que lo que está pidiendo es que se aplique el artículo 19 de la Ley 788 de 2002 a períodos gravables posteriores al año 2002.

Advirtió que el derecho a la compensación se califica como un derecho real, que no se pierde por la modificación del término para efectuar la compensación, que pasó de tres a cinco años.

Precisó que, al presentarse una diferencia en el año 2002, entre la renta presuntiva y la renta líquida, el Banco adquirió el derecho a la compensación con rentas líquidas futuras, y lo relativo al tiempo durante el que podía hacer la compensación es un aspecto propio del ejercicio del derecho y de la extinción del mismo.

Sostuvo que de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, la Ley 788 de 2002 debe aplicarse favorablemente al banco, de tal manera que la diferencia entre la renta presuntiva y la renta ordinaria puede ser compensada dentro de los cinco años siguientes al 2002, esto es, hasta el año 2007.

Indicó que el Concepto 21750 del 19 de abril de 2005 estuvo vigente durante el año 2006 y para el momento en que se presentó la declaración de renta del mismo año, pues sólo fue revocada hasta el 18 de septiembre de 2007 por el Concepto 73915 del 26 de septiembre de 2007.

- **Rechazo de la compensación por pérdidas fiscales de años anteriores por \$25.574.542.000**

El apelante insistió en que al Banco del Estado, como contribuyente sujeto a los ajustes integrales por inflación en el año 2006, no se le aplica el artículo 147 del E.T., por ser una norma general, sino el artículo 351 del mismo estatuto, que es una norma especial que se aplica a los contribuyentes sometidos a ajustes integrales por inflación, y que no contiene la limitación del 25% de la pérdida.

Dijo que no es válida la sugerencia de que el artículo 351 del Estatuto Tributario fue derogado tácitamente por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que reformó el artículo 147 citado, pues la derogatoria tácita supone que la nueva ley contenga disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior. Agregó que en el caso era posible conciliar las dos disposiciones.

Insistió en que el banco tenía derecho a la deducción solicitada, sin la limitación del 25% que prevé el artículo 147 E.T., y por aplicación del artículo 351 E.T., vigente para el año 2006.

- **Sanción por inexactitud de \$37.960.274.000**

La demandante reiteró que no procede la sanción porque no se dieron los supuestos del artículo 647 E.T. Además, insistió en que se presentó diferencia de criterio con la DIAN sobre la interpretación del derecho aplicable a las deducciones rechazadas.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **UAE DIAN** insistió en lo dicho en el escrito de contestación de la demanda.

La **demandante** insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del **Ministerio Público** pidió que se revoque, parcialmente, la sentencia apelada con base en las siguientes razones:

En cuanto al exceso de renta presuntiva, destacó que, independientemente del año gravable que origina el exceso, el contribuyente debe examinar si el año gravable en que produjo rentas que va a afectar con dicho exceso, están dentro del plazo fijado en la Ley 633 de 2000 (3 años) o la Ley 788 de 2002 (5 años).

Observó que el plazo fijado en la Ley 633 de 2000 implicaba que a partir del año 2001, los contribuyentes que pretendieran afectar la renta bruta producida en los siguientes períodos, con el exceso de renta presuntiva, sólo tenían 3 años para ello. No obstante, agregó, al estar en curso el plazo de 3 años, la Ley 788 de 2002 aumentó a cinco.

Precisó que como la Ley 788 no condicionó el plazo a excesos posteriores al año de vigencia de la ley (2002), no puede afirmarse que su aplicación a los excesos surgidos con anterioridad equivalga a una aplicación retroactiva, pues ese plazo está relacionado directamente con la producción de la renta líquida que se puede afectar con dicho exceso en el plazo previsto por la ley, y no con el año en que se origine.

Sostuvo que el hecho de que al inicio del año 2002, un contribuyente tuviera tres años para que pudiera afectar las rentas producidas con dicho exceso, y luego contara con cinco años, constituye un cambio que no se puede desconocer, porque lo favorece, y se debe aplicar como lo ha reconocido la Corte Constitucional.

Frente a la compensación por pérdidas, precisó que, conforme con el artículo 329 del E.T., los sistemas de ajustes por inflación se aplicaban a los contribuyentes de renta obligados a llevar libros de contabilidad, lo que incluía a las sociedades, y respecto de ellos operaba por igual la compensación de pérdidas que arrojaran en un año gravable determinado, ajustadas por inflación, de acuerdo con los artículos 147 y 351 del E.T.

Para el Ministerio Público, no surge ninguna regulación general del artículo 147, ni una especial del artículo 351, para el caso de la compensación de pérdidas, pues sistemáticamente se refieren al mismo asunto.

En cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que debía mantenerse pues no existe ninguna diferencia de criterios sobre la interpretación de los artículos 147 y 351 del E.T., pues esas normas establecen que, para la época de los hechos, las pérdidas en un año determinado debían ajustarse por inflación.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la pretensión de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412010000026 de 2010 y la Resolución 9000089 de 2011, que modificaron la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2006.

Las modificaciones que hizo la DIAN atañen a: (i) el rechazo de la compensación por diferencia entre la renta presuntiva y la renta líquida ordinaria y (ii) el rechazo de la compensación por pérdidas fiscales de años anteriores.

- **Rechazo de la compensación por diferencia entre renta presuntiva y renta líquida (\$36.049.279.000)**

Sobre el primer asunto, la demandante pidió que se anularan los actos administrativos demandados por violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y del parágrafo del artículo 191 del E.T. adicionado por el artículo 19 de la Ley 788 de 2002, por falta de aplicación.

Alegó que se violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 porque la DIAN, mediante el oficio 21750 del 19 de abril de 2005, interpretó que el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria que los contribuyentes hayan generado en el año 2002 se podía compensar con las rentas líquidas ordinarias determinadas en el año 2006. En otras palabras, según la demandante, el oficio 21750 del 19 de abril de 2005 interpretó que al exceso de renta presuntiva generado en el año 2002 le era aplicable el parágrafo del artículo 191 del E.T. adicionado por el artículo 19 de la Ley 788 del 27 de diciembre 2002, según el que *“El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, ajustado por inflación.”* Para el demandante, esta interpretación no viola el principio de irretroactividad de la Ley tributaria.

La DIAN, de su parte, alegó que al exceso de renta presuntiva generado en el año 2002 le era aplicable el parágrafo 4 del artículo 188 del E.T. [artículo 15 de la Ley 633 de 2000] según el que *“la deducción del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá restarse de la renta bruta determinada dentro de los tres (3) años siguientes, ajustada por inflación”*.

Para la DIAN, el oficio 21750 del 19 de abril de 2005 solo contiene un criterio auxiliar de interpretación que fue modificado por el concepto 77445 del 11 de septiembre de 2006 y ratificado por el oficio 73915 de 2007.

La litis se concreta, entonces, en precisar qué norma era aplicable al exceso de renta presuntiva generado en el año 2002, para efectos de poder restarla de la renta bruta o compensarla con las rentas líquidas que se determinen con posterioridad a la causación del exceso de la renta presuntiva, en un período determinado que puede ser de 3 o de 5 años, según la norma que se decida aplicar.

Para resolver la litis, lo primero que corresponde definir es si se violó el artículo 264 del Ley 223 de 1995 por falta de aplicación, pues, independientemente de qué norma era aplicable al caso concreto, es menester establecer si la demandante actuó conforme con la doctrina vigente de la DIAN que decía que la norma aplicable a casos como el analizado era el párrafo del artículo 191 del E.T., adicionado por el artículo 19 de la Ley 788 de 2002. Demostrado ese hecho, resulta irrelevante analizar si la norma aplicable era el artículo 15 de la Ley 633 de 2000. Además, porque en el caso concreto no está en discusión que el exceso de renta presuntiva que glosó la DIAN se generó en el año 2002.

Pues bien, el artículo 264 de la citada Ley 223 dispone:

“ARTICULO 264. *Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la*

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.”

Como se puede apreciar, con fundamento en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes pueden fundamentar sus actuaciones tributarias en la doctrina jurídica de la propia DIAN, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional.

La Sala también había precisado¹ que el contribuyente debe fundamentar sus actuaciones tributarias en los conceptos de la DIAN que se encuentren vigentes en la fecha en que ejecutó la actuación, para que esa actuación, precisamente, no pueda ser objetada por las autoridades tributarias. De ahí que, cuando se presentaba una declaración tributaria, los conceptos que podía acoger el contribuyente eran aquellos que estuvieran vigentes “... a la fecha en que se presentó la respectiva declaración tributaria, pues es en ese momento en que se instrumenta su actuación, con la declaración de los valores que consigna en su denuncia privado.”²

Sin embargo, mediante sentencia del 31 de julio de 2009³, la Sala rectificó su criterio y concluyó que cuando el contribuyente presentara la declaración de renta, lo propio era que tuviera en cuenta la doctrina de la DIAN vigente a la fecha en que concluyó el periodo gravable que fue objeto de la liquidación oficial de revisión, en aplicación de los principios de buena fe y de confianza legítima, pues se entiende que al 31 de diciembre de cada año fiscal ya están fijadas las reglas para que se presente la declaración de renta

¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA. Bogotá D.C., octubre veintisiete (27) de dos mil cinco (2005). Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00288-01(14699).Actor: BBVA SEGUROS GANADERO COMPAÑIA DE SEGUROS S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-

² Sentencia del 19 de julio de 2007, expediente 250002327000200300067-01 (14772), consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié.

³ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de julio de dos mil nueve (2009).

correspondiente, y que es a esas reglas a las que debe atenerse el contribuyente.

En esta oportunidad, la Sala precisa que ante la revocatoria del concepto que hubiera estado vigente al 31 de diciembre, no se debe descartar *ipso facto* el análisis del concepto que revoca por el mero hecho de haberse expedido con posterioridad al 31 de diciembre, puesto que el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 exige que este concepto se publique, precisamente para garantizar su conocimiento y, por supuesto, su acatamiento. Adicionalmente, ese análisis servirá para verificar que el concepto que revoca aluda a los mismos presupuestos de derecho que el contribuyente aplicó con fundamento en el concepto revocado, y en los que, por supuesto, se subsumirían los hechos que pretende demostrar. También precisa que si la DIAN no ha proferido ningún concepto al 31 de diciembre del año fiscal que se investiga, pero lo expide posteriormente y antes de que el contribuyente presente la declaración de renta, es válido que invoque su aplicación.

Precisado lo anterior, se pasa a analizar el contenido del oficio 21750 del 19 de abril de 2005, que invocó la demandante, y que habría interpretado que es procedente compensar el exceso de renta presuntiva del año 2002 con las rentas líquidas determinadas dentro de los cinco años siguientes. Posteriormente, se analizará el contenido del Concepto 077445 del 11 de septiembre de 2006, ratificado por el Oficio 073915 del 17 de septiembre de 2007, que invocó la DIAN, y que habrían revocado el oficio 21750 del 19 de abril de 2005 para decir que el exceso de renta presuntiva del año 2002 solo se puede compensar con las rentas brutas determinadas dentro de los 3 años siguientes. Precisado lo anterior, se determinará si la DIAN vulneró el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Pues bien, en el **Oficio 21750 del 19 de abril de 2005**, la DIAN sostuvo lo siguiente:

“Oficio N° 021750 del 19 de Abril de 2005

Ref: Consulta radicada bajo el número 463 de 04/01/2005

En respuesta a su comunicación de la referencia (SIC), en la cual plantea algunas inquietudes en relación con la deducción del exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria, atentamente le aclaro:

De conformidad con lo dispuesto en el párrafo 4° del artículo 188 del Estatuto Tributario, vigente para el año gravable 2000, el exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria generado en el año 2000 puede deducirse de la renta bruta determinada dentro de los cinco (5) años siguientes, ajustada por inflación.

En relación con el exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria generado en el año 2001. es preciso tener en cuenta la modificación del párrafo 4° del artículo 188 del Estatuto Tributario introducida por la Ley 633 de 2000 que limitó el término de la deducción a tres (3) años.

Con respecto a los años gravables 2002 y 2003, de conformidad con el párrafo del artículo 191 del Estatuto Tributario, procede la compensación del exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria, con las rentas líquidas ordinarias determinadas por el contribuyente dentro de los cinco (5) años siguientes, hasta concurrencia del valor de la renta líquida ordinaria del ejercicio en el cual se efectúe la respectiva compensación. No existe en este caso la limitación del 25% establecida en el artículo 147 del Estatuto Tributario para la compensación de pérdidas fiscales.

El término de firmeza de las declaraciones tributarias es, por regla general, el señalado en el artículo 714 del Estatuto Tributario y no varía por efecto de la compensación del exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria.

Finalmente, con respecto a los activos fijos que dan derecho a la deducción especial del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, le informo que este despacho se pronunció sobre el tema mediante Concepto No 068191 de octubre de 2004, el cual adjunto para su conocimiento... (firmas)”

En concreto, el oficio transcrito se refirió a los excesos de renta presuntiva

generados en los años 2000, 2001, 2002 y 2003. Para lo que interesa al caso concreto [cuarto párrafo], la DIAN afirmó que el exceso de renta presuntiva generado en los años 2002 y 2003 se podía compensar con las rentas líquidas ordinarias determinadas por el contribuyente dentro de los cinco años siguientes, de conformidad con el párrafo del artículo 191 del Estatuto Tributario, que fue adicionado por el artículo 19 de la Ley 788 de 2002.

La Sala aprecia que el oficio 21750 del 19 de abril de 2005 sí se aplica al caso concreto porque alude al exceso de renta presuntiva generado en el año 2002 y al párrafo del artículo 191 del E.T. que adicionó el artículo 19 de la Ley 788 de 2002, norma que para la DIAN era la aplicable al exceso de renta presuntiva generado en el año 2002.

La DIAN refutó lo dicho por la demandante e informó que el oficio 21750 de 2005 había sido revocado por el Concepto 077445 del 11 de septiembre de 2006, en el que sostuvo que *“El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria **generada en el año gravable 2001**, ajustado por inflación, puede restarse de la renta bruta determinada dentro de los tres (3) años siguientes, de conformidad con lo que establecía el derogado párrafo 4° del artículo 188 del Estatuto Tributario.”*

Se dijo en el concepto lo siguiente:

**“Concepto N° 077445
11-09-2006
DIAN**

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10 de la Resolución 1618 del 22 de febrero de 2006, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen

sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

TEMA: Impuesto sobre la Renta y Complementarios

DESCRIPTORES: DEDUCCIÓN DEL EXCESO DE RENTA PRESUNTIVA SOBRE LA RENTA LIQUIDA GRAVABLE

FUENTES FORMALES: CONSTITUCIÓN POLÍTICA, ARTS. 338 Y 363 ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTS. 188 Y 191 LEY 633 DE 2000, ART. 15 LEY 788 DE 2002, ARTS. 19 Y 118

PROBLEMA JURÍDICO:

¿Es posible compensar con la renta líquida del año gravable 2005 el exceso de renta presuntiva sobre renta líquida ordinaria generada en el año gravable 2001?

TESIS JURÍDICA:

El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria generada en el año gravable 2001, ajustado por inflación, puede restarse de la renta bruta determinada dentro de los tres (3) años siguientes, de conformidad con lo que establecía el derogado párrafo 4° del artículo 188 del Estatuto Tributario.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

El consultante solicita que para resolver, se tenga en cuenta que por ausencia de rentas líquidas ordinarias en los años gravables 2002 y siguientes, no pudo hacer uso de este beneficio y que sólo a partir del año gravable 2005 la empresa superó la renta líquida ordinaria sobre la renta presuntiva.

Se hace necesario entonces distinguir entre el tratamiento que estableció la Ley 788 de 2002 y el que prescribía la Ley 633 de 2000.

En efecto el párrafo 4° del artículo 188 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 15 de la Ley 633 de 2000, establecía:

"Párrafo 4°. La deducción del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá restarse de la renta bruta determinada dentro de los tres (3) años siguientes, ajustada por inflación." (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la Ley 788 de 2002, mediante el artículo 118 derogó expresamente el citado párrafo, al paso que mediante el artículo 19 adicionó un párrafo al artículo 191, del siguiente tenor:

"Parágrafo. El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes, ajustado por inflación." (subrayado fuera de texto).

Acorde, con el principio de "irretroactividad de la ley tributaria" elevado a rango constitucional mediante los artículos 338 y 363 de la Carta Fundamental, es claro que la Ley 788 de 2002, no puede cobijar hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia, máxime si se considera que la disposición no hace referencia alguna a los excesos de renta presuntiva originados antes de su promulgación.

Consecuente con lo anterior, en el caso planteado, teniendo en cuenta que el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria se produjo en el año gravable 2001, la norma aplicable para ese periodo es la Ley 633 de 2000, conforme con la cual, podía restarse de la renta bruta de los tres años siguientes el valor del exceso de la renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, para lo cual no era necesario, desde luego, la obtención de renta líquida ordinaria.

Así las cosas, la Ley 788 de 2002, antes mencionada y actualmente vigente no es aplicable al caso en cuestión, toda vez que comenzó a regir a partir del período gravable 2003, es decir, con posterioridad al momento en que surgió el exceso de renta presuntiva, año gravable 2001, por lo que no es viable con fundamento en ella solicitar la compensación del exceso de renta presuntiva, mecanismo para el cual si se requiere que exista renta líquida ordinaria... (firmas)."

Como se puede apreciar, el Concepto 077445 del 11 de septiembre de 2006 alude al exceso de renta presuntiva generado en el año 2001, exclusivamente. No alude al exceso de renta presuntiva generado en el año 2002. Ya por este hecho, para la Sala, el concepto 077445 no se aplica al caso concreto.

También dijo la DIAN que mediante el Oficio 073915 del 17 de septiembre de 2007, se precisó que la doctrina vigente para la deducción del exceso de renta presuntiva de que trata el parágrafo del artículo 191 del E.T. adicionado por el artículo 19 de la Ley 788 de 2002 era la contenida en el Concepto 077445 de 2006. El texto del oficio es el siguiente:

“Oficio N° 073915
18-09-2007
530001-485

*En atención a su oficio de la referencia, acerca de la deducción del exceso de renta presuntiva de que trata el artículo 19 de la Ley 788 de 2002, comedidamente le informamos que la doctrina vigente es la consignada en el Concepto número 077445 del 11 de septiembre de 2006, **por lo cual se ordena su publicación y se revocan los pronunciamientos que le sean contrarios, en especial el Oficio con número de radicado 021750 del 19 de abril de 2005.... firmas**”*

Se aprecia, entonces, que solo hasta el 18 de septiembre del año 2007, la DIAN decidió revocar el oficio 21750 del 19 de abril de 2005, y mandar a publicar el Concepto 077445 del 11 de septiembre 2006⁴.

Entonces, la decisión de revocar el oficio 21750 de 2005 y de publicar el Concepto 077445 del año 2006 no tuvo ninguna incidencia en el caso concreto porque estos hechos [la revocatoria y la publicación] ocurrieron el 18 y el 26 de septiembre de 2007, respectivamente, esto es, con posterioridad a la fecha en que el demandante presentó la declaración tributaria [10 de mayo de 2007]. Está probado, entonces, que la demandante actuó con fundamento en el oficio 21750 del 19 de abril de 2005. Y como se precisó que este oficio aludió al exceso de renta presuntiva generado en el año 2002 y a las normas aplicables a ese exceso, situación en la que se subsume el caso concreto de la demandante, la DIAN no debió oponerse a su propia doctrina para desconocer la deducción que hizo la demandante.

En consecuencia, está probada la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

⁴ Se publicó en el Diario Oficial 46763 del 26 de septiembre 2007.

- **Rechazo de la compensación de pérdidas fiscales [\$25.574.542.000]**

Sobre esta glosa, la demandante alegó que la DIAN violó el artículo 351 del E.T. por falta de aplicación y el artículo 147 del E.T. [adicionado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002] por aplicación indebida.

Los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario disponen:

Artículo 147. Modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002	Artículo 351
<p>“Artículo 24. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.”</p>	<p>“Compensación de pérdidas. Las pérdidas registradas al finalizar un ejercicio gravable, se podrán compensar con las utilidades de los cinco (5) años siguientes. Para tal efecto, en el año en que se compensen dichas pérdidas se tomarán ajustadas por inflación, de acuerdo con el PAAG. En este caso, deberán efectuarse los ajustes correspondientes a la cuenta de revalorización del patrimonio.”</p>

A efectos de delimitar la litis, es menester precisar que las partes no controvierten que las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, que fueron objeto de la glosa, corresponden a las generadas a partir del año gravable 2003.

La controversia se concreta en dirimir qué norma era la aplicable al caso concreto, pues la demandante alega que el artículo 351 del E.T. es la norma

aplicable por ser una norma especial que rige para los contribuyentes sometidos a los ajustes por inflación. Y que como esa norma no establece ninguna limitante respecto del porcentaje de pérdida fiscal que puede ser compensado, la demandante podía compensar toda la pérdida fiscal.

La DIAN es del criterio de que se debe aplicar el artículo 147 del E.T. modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002. Que aunque el artículo 351 del E.T., cuyo texto original viene del Decreto 624 de 1989, también es norma especial, la norma que se debe aplicar al caso concreto es la posterior en el tiempo, esto es, el artículo 147 del E.T. modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que sí establece una limitante sobre el porcentaje que se puede compensar de pérdidas fiscales ajustadas por inflación.

En síntesis, las partes parten de considerar que se presenta una antinomia jurídica.⁵

La Sala considera que no se presenta ninguna antinomia jurídica. En realidad, las dos normas ofrecen una solución jurídica, o mejor, regulan un mismo beneficio: la compensación de pérdidas fiscales, sin que sean relevantes las condiciones del sujeto beneficiario.

En efecto, como se puede apreciar de la lectura de los artículos 147 y 351 del E.T., las dos normas regulan la compensación de las pérdidas fiscales, ajustadas por inflación. Es irrelevante que el contribuyente haya estado sometido a los ajustes por inflación. Este referente de los ajustes está previsto para que se cuantifique la pérdida. No está previsto para condicionar el beneficio. Por lo tanto, basta que el contribuyente arroje una pérdida para

⁵ "...existe una verdadera antinomia cuando una misma codificación consagra soluciones diferentes para un mismo caso." "Para que haya antinomia jurídica es indispensable que el juez encuentre que ambas normas son aplicables al caso concreto, es decir, que las dos tengan el mismo ámbito de validez material, temporal y espacial ^[166] pues de lo contrario será una antinomia solo aparente". Manual de Hermenéutica Jurídica. Javier Tamayo Jaramillo. Biblioteca jurídica Dike. Bogotá. 2013

que surja el derecho a compensarla. Además, no existe ninguna razón que justifique un trato discriminatorio entre los contribuyentes que se sometían a los ajustes por inflación y los que no. La finalidad de la reforma que introdujo el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 indica que el beneficio se quería limitar en cierto porcentaje [al 25% del valor de la pérdida anual], pero ampliar en cuanto al período previsto para compensar la pérdida [pasó de 5 a 8 años o períodos gravables siguientes al período en que se originó la pérdida].

De acuerdo con lo anterior, se concluye que las sociedades que estaban sujetas a llevar ajustes integrales por inflación, en vigencia del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, podían compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año 2003, con las rentas líquidas ordinarias obtenidas dentro de los 8 períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del 25% del valor de las pérdidas fiscales.

De allí que resulte procedente el rechazo de la compensación de la pérdida fiscal que la demandante registró en la declaración de renta del año 2006, por valor de \$25.574.542.000, pues de conformidad con los artículos 147 y 351 citados, sólo podía compensar el 25% del valor total de la pérdida.

No prospera el cargo de apelación.

- **Sanción por inexactitud**

La demandante sostuvo que no era procedente la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues no están probados los supuestos allí fijados. Agregó que la información que declaró en el denunció de renta

del año 2006 fueron completos y verdaderos. Alegó la existencia de una diferencia de criterios sobre la normativa aplicable a las glosas discutidas.

Para la Sala, la sanción se debe mantener, pues la demandante registró en la declaración cuestionada deducciones improcedentes, como fue el caso de las compensaciones por pérdidas fiscales.

Finalmente, se considera que no es procedente exonerar de la sanción por inexactitud a la demandante, porque la presunta antinomia jurídica que propuso la entre los artículos 147 y 351 del E.T. no se fundamentó en criterios razonables.

No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, propondrá la siguiente liquidación del impuesto de renta por el año 2006:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
Compensaciones	\$ 110.131.086.000	\$ 48.507.265.000	\$ 84.556.544.000
Renta líquida	-	\$ 61.623.821.000	\$ 25.574.542.000
Renta líquida gravable	-	\$ 61.623.821.000	\$ 25.574.542.000
Impuesto sobre la renta gravable	-	\$ 21.568.337.000	\$ 8.951.090.000
Impuesto neto de renta	-	\$ 21.568.337.000	\$ 8.951.090.000
Sobretasa impuesto a la renta	-	\$ 2.156.834.000	\$ 895.109.000
Total impuesto a cargo	-	\$ 23.725.171.000	\$ 9.846.199.000
Auto retenciones	\$ 1.096.147.000	\$ 1.096.147.000	\$ 1.096.147.000
Otros conceptos	\$ 512.241.000	\$ 512.241.000	\$ 512.241.000
Total retenciones año gravable	\$ 1.608.388.000	\$ 1.608.388.000	\$ 1.608.388.000
Saldo a pagar por impuesto	-	\$ 22.116.783.000	\$ 8.237.811.000
Sanciones	-	\$ 37.960.274.000	\$ 15.753.918.000
Total saldo a pagar	-	\$ 60.077.057.000	\$ 23.991.729.000
O Total saldo a favor	\$ 1.608.388.000		\$ -

SANCIÓN POR INEXACTITUD

Total impuesto a cargo propuesto	\$ 9.846.199.000,00
Menos: Total impuesto a cargo Liq. Privada	-
Mayor saldo a pagar propuesto	\$ 9.846.199.000,00
Sanción 160%	\$ 15.753.918.000,00
Total sanción por inexactitud	\$ 15.753.918.000,00

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

REVÓCASE la sentencia del 23 de agosto de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, proferida en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciada por

Fiduciaria la Previsora S.A. contra la U.A.E. DIAN., por las razones expuestas en la parte considerativa de este proveído.

En su lugar:

PRIMERO. ANÚLANSE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión 312412010000026 del 21 de mayo de 2010 y su confirmatoria, Resolución 900089 del 13 de junio de 2011, mediante las que la U.A.E. DIAN modificó la liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006, a cargo del Banco del Estado en liquidación (Fiduciaria la Previsora S.A.).

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que el impuesto sobre la renta del año gravable 2006, a cargo del Banco del Estado (Fiduciaria la Previsora S.A.), es el que corresponde a la liquidación hecha en la página 21 de esta sentencia, en la que se determinó un saldo a pagar de veintitrés mil novecientos noventa y un millones setecientos veintinueve mil pesos moneda legal (\$23.991.729.000.00 m/l).

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ