SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., quince (15) de noviembre de dos mil dieciocho (2018)

Referencia:	Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación:	25000-23-37-000-2013-00850-01 (22209)
Demandante:	INTERBAHÍA INVESTMENT S.A.
Demandado:	U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN
Temas :	Impuesto sobre la renta. Base gravable- Enajenación de cuotas sociales- Sanción por extemporaneidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de 9 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección A, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados[1].

ANTECEDENTES

En el acta suscrita el 20 de diciembre de 2005, la sociedad panameña Interbahía Investment S.A. ofreció enajenar su participación en la sociedad colombiana C.I. Inducaribe Internacional Ltda. a una de sus socias. Los demás socios renunciaron a su derecho de preferencia, y aceptaron dicha negociación[2].

La enajenación de cuotas sociales fue protocolizada mediante Escritura Pública 2863 del 28 de octubre de 2008 de la Notaría Novena del Círculo de Barranquilla[3]. La escritura fue inscrita en el registro mercantil el 30 de octubre de 2008.

La declaración tributaria del acto de enajenación fue presentada el 27 de marzo de 2009, en la que se liquidó una sanción por extemporaneidad por cuatro meses, y se tomó como valor de la operación, el valor de las cuotas

[1] Folios 107 a 128 c. p.
[2] Folios 104 a 106 c.a. 1.
[3] Folios 32 a 35 c.a. 1.

en el año 2008[4]. El 24 de noviembre de 2010 la declaración fue corregida, modificando el renglón 82 (sanciones) a la suma de $6.000.000[5].

La DIAN profirió el Requerimiento Especial nro. 900009 del 29 de diciembre de 2010[6], en el que propuso modificar la declaración privada, y reliquidar la sanción por extemporaneidad, tomando como fecha de enajenación de las cuotas sociales el 20 de diciembre de 2005 (fecha del acta del acuerdo entre los socios), en lugar de la fecha en que se otorgó la escritura pública (28 de octubre de 2008).

El 22 de junio de 2011, la DIAN profirió una ampliación al requerimiento, en el cual recalculó la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración, elevándola a $77.610.000[7].

Posteriormente, la DIAN expidió la **Liquidación Oficial de Revisión 90004 del 20 de marzo de 2012**[8], en la cual modificó la declaración privada, e impuso sanción por extemporaneidad por $76.260.000[9].

Mediante la **Resolución 900.149 del 3 de abril de 2013**, la Administración resolvió el recurso de reconsideración presentado por la demandante, confirmando en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión 90004 del 20 de marzo de 2012.

DEMANDA

1. Pretensiones

INTERBAHÍA INVESTMENT S.A., en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicitó a esta jurisdicción la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 90004 del 20 de marzo de 2012 y de la Resolución 900.149 del 3 de abril de 2013.

A título de restablecimiento del derecho solicita que se declare en firme la declaración privada[10].

2. Normas violadas y concepto de violación

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 y 229 de la Constitución Política; artículos 366 y 897 del Código de Comercio; artículos 27, 28, 58, 59, 89, 326, 588, 712 ord. g), 703 y 708 del Estatuto Tributario, y los artículos 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo.

---

[4] Folio 44 c.a. 1
[5] Folio 162 c.a. 1.
[6] Folios 131 a 146 c. a. 1.
[7] Folios 197 a 208, c.a. 2.
[8] Folios 19 a 31 c.p.
[9] Folios 215 a 227 c.a. 2.
[10] Folio 2 c.p.

El concepto de la violación se sintetiza así:

2.1 Error en la estimación de la fecha de la operación de venta de las cuotas sociales por parte de Interbahía Investment S.A.

Según lo dispuesto en los artículos 366 y 897 del Código de Comercio, para que la cesión de cuotas o partes de interés de sociedades limitadas produzca efectos, debe efectuarse mediante escritura pública inscrita en el registro mercantil. Así, la DIAN se equivocó al asumir que la fecha de venta de las cuotas sociales efectuada por Interbahía Investment S.A. corresponde a la fecha del acta en que la junta de socios autorizó tal operación, y no la fecha en que se otorgó la escritura pública, dado que constituye un acto solemne. Se confunde indebidamente el acto de autorización de la enajenación, con la enajenación misma.

Dice que como consecuencia de este error, se estimó erróneamente el valor de la transacción, pues se toma como referencia un año (2005) que no corresponde al de la transacción real (2008), por lo que no se toma como base de la estimación el valor del patrimonio líquido de la sociedad limitada (Inducaribe) en el año en que se realizó la transacción. Además, se cobran intereses de mora improcedentes, y se liquida la sobretasa sobre el impuesto de renta en 2008 sin ser procedente, pues solo estuvo vigente hasta el año 2006.

2.2 Violación del artículo 641 ET- Error en la estimación de la sanción por extemporaneidad

Se violó el artículo 641 ET, ya que al tomar erróneamente como fecha de la venta el año 2005, se calculó la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración por cambio en el titular de la inversión extranjera (art. 326 ET) desde el mes siguiente a la fecha del acta de autorización, y no desde el mes siguiente a la fecha de la escritura pública de venta de enajenación.

2.3 Violación de los artículos 692 y 708 ET

La DIAN no examinó los argumentos planteados en la respuesta al requerimiento especial al expedir la liquidación oficial. Sin este análisis, la liquidación oficial carece de efectos, por lo que la declaración privada adquiere firmeza.

La ampliación al requerimiento expedida no tuvo en cuenta la última declaración presentada por la demandante. Tampoco incluyó hechos nuevos a los planteados en el requerimiento, por lo que constituye un segundo requerimiento especial, que no está contemplado en la ley. Al ser

un segundo requerimiento, la liquidación carece de efectos, por aplicar el artículo 708 ET sin ser aplicable.

Además, el término de seis meses para expedir la liquidación oficial debe contarse desde el vencimiento del término para responder el primer requerimiento (29 de marzo de 2011); esto es, hasta el 29 de diciembre de 2010. Dado que la liquidación fue expedida el 20 de marzo de 2012, la liquidación privada había adquirido firmeza, por lo que la DIAN no podía expedirla.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN **se opuso a las pretensiones de la demanda** en los siguientes términos[11]:

La cesión de las cuotas de la demandante tuvo lugar el 20 de diciembre de 2005, acto que solo fue protocolizado el 28 de octubre de 2008. Por lo tanto, la fecha a partir de la cual se generan obligaciones entre los socios y para con la Administración tributaria, es la fecha del acta de la transacción, y no la fecha de la escritura pública.

La cesión de las cuotas sociales efectuada por la demandante se produjo en el momento en que las partes acordaron el objeto y el precio de la cesión, pues es un acto consensual entre comerciantes, para el que solo se requiere la solemnidad para para la modificación de los estatutos de la sociedad.

Como la Administración no puede tomarse como un tercero, y dado que el hecho económico de la transacción tuvo lugar en el momento en que se vendió la participación, la protocolización del acto mediante escritura pública no tiene los efectos tributarios que aduce la demandante.

Por lo anterior, la fecha para presentar la declaración del impuesto de renta por cambio de titular de inversión extranjera vencía el día 20 de enero de 2006, y solo a partir de ese día comienza a contarse el término para la notificación del requerimiento especial, su ampliación, y la de la liquidación de revisión. Tales términos fueron debidamente observados por la Administración.

Según el artículo 588 ET, las correcciones a las declaraciones tributarias de los contribuyentes que aumenten el impuesto o disminuyan el saldo a favor deben presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar. En este caso, la corrección de la declaración solo podía presentarse hasta el día 20 de enero de 2008. Como la corrección de la declaración se presentó el 24 de noviembre de 2010, no

[11] Folios 76 a 81 c.p.

es admisible, y por lo tanto no puede ser tenida en cuenta por la Administración.

La ampliación al requerimiento especial se refirió a la corrección de la sanción, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 641 ET, por lo que se encuentra ajustado a derecho.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados,** y a título de restablecimiento del derecho, recalculó el monto de la sanción por extemporaneidad, fijándola en $13.593.000.

Las razones de la decisión se resumen así[12]:

Si bien el art. 158 del Código de Comercio establece que las reformas al contrato social surten efectos entre las partes desde el momento en que estas llegan a un acuerdo, y frente a terceros desde el momento en que se eleva a escritura pública y se consigna en el registro mercantil, en este caso lo relevante es la venta, y no la modificación a los estatutos de la sociedad, por lo que la fecha de la transacción que debe tomarse es la de la escritura pública, y no la del acta de socios. Por tanto, la demandante declaró correctamente en el año 2008, y no en el año 2005, como pretende la Administración.

En cuanto a la cuantificación de la operación, si bien la DIAN erró al modificar el periodo fiscal, no lo hizo en cuanto a la actualización del valor de las cuotas sociales a noviembre de 2005, según lo dispuesto en los numerales 3 y 5 del artículo 3 del Decreto 1242 de 2003. Como no se cuestionó el método utilizado por la DIAN para esta modificación, se mantienen las modificaciones a los renglones 48 (otros ingresos brutos) y 59 (otras deducciones) del requerimiento especial.

No se presenta firmeza de la declaración privada, puesto que tanto el requerimiento especial como su ampliación, y la respuesta a los mismos se presentó dentro del término legal establecido para ello. El objeto de la ampliación al requerimiento es legal, en la medida en que se ocupa de recalcular la sanción, para lo cual la Administración estaba habilitada, por lo que no se violó el procedimiento administrativo.

La corrección a la declaración sí debía tenerse en cuenta, pues la demandante podía corregir su declaración en el límite de dos años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar; esto es, hasta el 28 de noviembre de 2010. Como la corrección se presentó el día 24 de noviembre de 2010, debió ser tenida en cuenta por la liquidación oficial, particularmente en la cuantificación de la sanción por extemporaneidad.

[12] Folios 107 a 128 c.p.

Así, se recalcula la sanción por extemporaneidad, correspondiente a cuatro meses de extemporaneidad, más un incremento del 30% por liquidación errónea por parte del contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 701 ET. Para ello, se toma como base el saldo a pagar por impuesto señalado por la Administración en el requerimiento especial.

No se condenó en costas, por tratarse de un asunto de carácter tributario, y por ende, de interés público.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en los siguientes argumentos[13]:

La cuantificación de la sanción por extemporaneidad efectuada por el Tribunal fue equivocada, pues debió tomar como fecha para la imposición de la sanción el 20 de diciembre de 2005, fecha de negociación de las cuotas sociales por parte de la demandante, como consta en el acta nro. 23, que obra en los antecedentes. Además, la cesión fue registrada en la misma fecha ante la Cámara de Comercio y en el libro de socios, por lo que esa es la fecha que debe tomarse para que el cedente presentara su declaración de renta por la venta de las cuotas de participación.

Para el 20 de diciembre de 2005 ya existía un acuerdo de voluntades, y para alterar la composición accionaria de la sociedad. La solemnidad establecida en el artículo 150 del Código de Comercio y en los estatutos sociales tiene efectos comerciales mas no tributarios. Además, esta solemnidad no le es aplicable a la Administración tributaria, por cuanto ya existía posesión de las acciones en cabeza de la adquirente, según lo dispuesto en el artículo 263 ET.

La **demandante**[14] solicita que se reconsidere el cálculo de la sanción por extemporaneidad, pues el resultado de la operación de enajenación de las cuotas sociales arroja un resultado negativo, informado en la declaración tributaria de la cesión, y que no se tuvo en cuenta por parte del Tribunal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda[15].

La **demandada** insistió, en términos generales, en los argumentos de la contestación de la demanda[16].

[13] Folios 135 a 139 c.p.
[14] Folios 147 a 149 c.p.
[15] Folio 163 c.p.
[16] Folios 160 a 162 c.p.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión Preliminar

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, en providencia del 28 de septiembre de 2018, manifestó que estaba impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

En esta instancia la Sala estudiará la manifestación de impedimento previa resolución del asunto de fondo.

Con el propósito de asegurar la imparcialidad e independencia en la administración de justicia, la ley ha establecido ciertas circunstancias de orden subjetivo y objetivo que impiden a los funcionarios judiciales conocer de determinados asuntos.

Al respecto, ha sostenido esta Corporación que: "[...] *como quiera que la función jurisdiccional desempeñada por los jueces, supone una gran responsabilidad en materia del ejercicio del poder público, entonces, la ley consagra una serie de causales que permiten al propio operador judicial o a las partes de un proceso, solicitar la separación del conocimiento del mismo por razones que pueden llegar a afectar la imparcialidad que lo determina*"[17].

Se advierte que las causales de impedimento o recusación son taxativas y, por consiguiente, su aplicación e interpretación debe efectuarse de manera restrictiva, con respeto a los postulados de independencia y autonomía del funcionario judicial.

En el presente asunto, la causal de impedimento invocada, es la consagrada en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del proceso, que establece:

> ARTÍCULO 141. CAUSALES DE RECUSACIÓN. Son causales de recusación las siguientes:
> (...)
> 2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente.
> (...).

Esta causal tiene como finalidad garantizar la imparcialidad del funcionario judicial, comoquiera que permite al servidor público desprenderse del conocimiento de un asunto determinado, en el cual ha conocido en instancia anterior. De esta manera se respetan las condiciones necesarias

[17] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Radicación número: 25000-23-27- 000-2001-00029-01

para evitar cualquier tipo de mediación de los ánimos subjetivos y personales del operador judicial.

La Sala considera que en este caso se encuentra acreditada la configuración de la causal invocada por la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, toda vez que como magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca conoció del proceso en primera instancia, al haber suscrito la sentencia de primera instancia, tal como se observa a folio 128 del expediente.

Así las cosas, la Sala encuentra fundada la solicitud de impedimento, motivo por el cual, la acepta y, en consecuencia, se le separa del conocimiento del presente proceso.

Problema jurídico

La Sala decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 90004 del 20 de marzo de 2012 y de la Resolución 900.149 del 3 de abril de 2013, actos por medio de los cuales la Administración modificó la declaración privada por cambio de titular de inversión extranjera presentada por la sociedad demandante.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala determinará:

1. Si para determinar la fecha de enajenación de las cuotas sociales que dio lugar a la declaración por cambio de titular de inversión extranjera, debe tomarse la fecha del acta en la que consta la decisión de los socios de efectuar la operación, o la fecha de la escritura pública en la que dicha acta fue formalizada, y

2. Si la liquidación de la sanción por extemporaneidad realizada por el Tribunal se ajustó a las normas jurídicas aplicables en este caso.

1. Enajenación de cuotas sociales

Los actos demandados objetan la declaración privada presentada por la sociedad demandante el 27 de marzo de 2009, con ocasión del cambio de titular de la inversión extranjera, como lo ordena el artículo 326 del Estatuto Tributario:

> "Art. 326. *Requisitos para la autorización de cambio de titular de inversión extranjera.* Para autorizar el cambio de titular de una inversión extranjera, el organismo nacional competente deberá exigir que se haya acreditado, ante la Dirección General de Impuestos Nacionales, el pago de los impuestos correspondientes a la respectiva transacción o se haya otorgado garantía del pago de dicho impuesto.
>
> Parágrafo. Para acreditar el pago de los impuestos correspondientes a la respectiva transacción, el titular de la inversión extranjera que realiza la

transacción deberá presentar declaración de renta y complementarios con la liquidación y pago del impuesto que se genere por la respectiva operación, en los bancos autorizados, para lo cual podrá utilizar el formulario señalado para la vigencia gravable inmediatamente anterior, de lo contrario no se podrá registrar el cambio de titular de la inversión".

La declaración de renta para el cambio de titular de inversión extranjera debe presentarse dentro del mes siguiente a la fecha de la transacción, según lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto 1242 de 2003[18].

Según las disposiciones que gobiernan la cesión de cuotas sociales de sociedades limitadas- como era el caso de C.I. Inducaribe Internacional Ltda. -por parte de uno de los socios contenidas en el Código de Comercio, esta operación supone una reforma a los estatutos de la sociedad, y debe efectuarse mediante escritura pública, y registrarse en el registro mercantil. Así dicen los artículos 362 y 158 del Código de Comercio:

"Art. 362. *Cesión de cuotas*. Los socios tendrán derecho a ceder sus cuotas.

Cualquier estipulación que impida este derecho, se tendrá por no escrita.

La cesión de cuotas implicará una reforma estatutaria. La correspondiente escritura pública será otorgada por el representante legal de la compañía, el cedente y el cesionario."

"Art. 158. *Requisitos para la reforma del contrato de sociedad*. Toda reforma del contrato de sociedad comercial **deberá reducirse a escritura pública** que se registrará como se dispone para la escritura de constitución de la sociedad, en la cámara de comercio correspondiente al domicilio social al tiempo de la reforma.

Sin los requisitos anteriores la reforma no producirá efecto alguno respecto de terceros. Las reformas tendrán efectos entre los asociados desde cuando se acuerden o pacten conforme a los estatutos".

(Negrillas de la Sala)

En el caso de la cesión de cuotas poseídas en una sociedad de responsabilidad limitada, la ley comercial establece una regla especial, según la cual dicha cesión debe efectuarse mediante escritura pública, y anotarse en el registro mercantil como una condición necesaria de la

[18] Artículo 1°. *Obligación de presentar declaración de renta y complementarios*. Para efectos de lo previsto en el artículo 326 del Estatuto Tributario, los titulares de la inversión extranjera que enajenen su inversión deberán presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios con pago del impuesto a cargo generado por cada operación o transacción, directamente o a través de su representante, agente o apoderado, en los bancos y demás entidades autorizadas, ubicados en la jurisdicción de la Administración de Impuestos Nacionales o de Impuestos y Aduanas Nacionales que corresponda a la dirección del representante, agente o apoderado del inversionista según el caso.

La declaración de renta y complementarios se deberá presentar dentro del mes siguiente a la fecha de la transacción o venta, para lo cual se podrá utilizar el formulario prescrito por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para el año gravable inmediatamente anterior o el que esta misma entidad autorice para el efecto.

La presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por cada operación será obligatoria, aún en el evento en que no se genere impuesto a cargo por la respectiva transacción.

validez del acto jurídico (*ad substantiam actus*) para que pueda surtir efectos jurídicos tanto frente a terceros como frente a la misma sociedad.

Dice el artículo 366 del estatuto mercantil:

> "Art. 366. *Formalidades para la cesión de cuotas*. La cesión de las cuotas deberá hacerse por escritura pública, so pena de ineficacia, **pero no producirá efectos respecto de terceros ni de la sociedad sino a partir de la fecha en que sea inscrita en el registro mercantil**".
>
> (Negrillas de la Sala)

En este caso, la sociedad demandante presentó su declaración de renta como consecuencia de la enajenación de unas cutas sociales poseídas en una sociedad de responsabilidad limitada (C.I. Inducaribe Internacional Ltda.), por lo que es necesario concluir que dicha transacción solo tendría plenos efectos jurídicos a partir de la fecha en que la cesión se elevara a escritura pública, y se anotara en el registro mercantil, según el mandato expreso del artículo 366 del Código de Comercio. Por tanto, la cesión solo se entiende efectuada en la fecha de la escritura pública, y no a partir de la fecha del acta en que consta el acuerdo entre los socios.

Cabe señalar que esta Sala ya había tenido oportunidad de pronunciarse sobre la transacción que dio lugar a la declaración privada. Dijo el Consejo de Estado en sentencia del 2 de marzo de 2017[19]:

> "Por escritura pública 2.093 de 28 de septiembre de 2001, inscrita en el registro mercantil el 28 de septiembre de 2001, INTERBAHÍA INVESTMENT S.A., sociedad extranjera, adquirió 300.000 cuotas sociales de C.I. INDUCARIBE DE ALIMENTOS LIMITADA, resultantes del aumento de capital social efectuado en el mismo acto.
>
> ...
>
> - Por acta 23 de 20 de diciembre de 2005, la junta de socios de C.I. INDUCARIBE DE ALIMENTOS LIMITADA aprobó la cesión de las cuotas sociales de INTERBAHÍA INVESTMENT S.A. a María Nancy Tello.
>
> - La reforma estatutaria de cesión de cuotas se elevó a escritura pública (2863) el 28 de octubre de 2008 y se inscribió en el registro mercantil el 30 de octubre de 2008
>
> De acuerdo con el artículo 366 del Código de Comercio, la cesión de las cuotas se hace por escritura pública y produce efectos respecto de terceros y de la sociedad a partir de la fecha de inscripción en el registro mercantil.
>
> En consecuencia, en el caso de la cesión de cuotas, la inscripción en el registro mercantil tiene carácter constitutivo, pues solo a partir de ese momento surte efectos la cesión frente a la sociedad y frente a terceros".

Por tanto, en caso de que la ley establezca requisitos o solemnidades

[19] CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 2 de marzo de 2017, exp. 21867, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

necesarias para la validez de un acto, no le es dable a la Administración Tributaria darle otro carácter a tales formalidades, ni restringir su alcance frente al ámbito tributario, sin desconocer la norma misma que establece el requisito. La norma es clara al establecer la condición para la validez y eficacia del acto de cesión de cuotas sociales poseídas en sociedades de responsabilidad limitada, por lo que no cabe acudir a distinciones no contenidas en la ley.

En la medida en que la propia ley estableció que la cesión de cuotas sociales solo se entiende legalmente realizada desde el momento de su protocolización, se concluye que el acto que dio lugar a la presentación de la declaración de renta por cambio en el titular de la inversión extranjera se efectuó el día 28 de octubre de 2008, fecha de la escritura pública en la que se consignó la transacción, y no desde la fecha del acta en que se acordó entre los socios la cesión de cuotas mencionada.

No prospera el cargo.

2. Cálculo de la sanción por extemporaneidad

Según se concluyó en el acápite anterior, la declaración de renta que ordena el artículo 326 ET debía presentarse dentro del mes siguiente a la realización de la operación de cesión de las cuotas sociales; esto es, dentro del mes siguiente, contado a partir del día 28 de octubre de 2008, fecha de la escritura pública de cesión.

Por tanto, el plazo para presentar dicha declaración venció el 28 de noviembre de 2008. Comoquiera que la declaración fue presentada el 27 de marzo de 2009, la sanción correspondiente equivalía a tres meses y fracción de extemporaneidad (contados desde la fecha de la escritura pública de la transacción). La declaración inicial fue corregida, modificando el renglón 82 (sanciones) a la suma de $6.000.000[20].

El artículo 641 ET consagra la forma de calcular la sanción por extemporaneidad en la presentación de declaraciones tributarias. Dice esta norma:

> "Art. 641. Extemporaneidad en la presentación.
> Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.
>
> [...]

[20] Folio 162 c.a. 1.

> Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5%) a dichos ingresos, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 2.500 UVT cuando no existiere saldo a favor. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) al mismo, o del doble del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 2.500 UVT cuando no existiere saldo a favor".

La suma pagada por la demandante por concepto de sanción por extemporaneidad en la declaración de corrección parte del supuesto de que la transacción no generó ningún impuesto a cargo, lo que lleva a calcular la sanción por extemporaneidad sobre los ingresos brutos percibidos. La Administración en cambio, considera que existe sí hay una renta en la operación, calculada sobre la ganancia derivada de la diferencia entre el ingreso ajustado por la enajenación de las cuotas sociales ($545.825.250), y el costo ajustado al año 2005 ($390.759.078)[21]. De lo anterior surge un impuesto a cargo de $54.273.000, sobre el cual debe calcularse la sanción por extemporaneidad[22].

Sobre el cálculo de la sanción, dice el escrito de apelación de la demandante[23]:

> "5. Con respecto al resultado de la cesión, en sus páginas 11 y 12 la sentencia da cuenta de la escritura de la transferencia y de certificado contable del registro de lo estipulado en ella, elementos probatorios que indican que el precio de la operación o ingreso de la cedente ascendió a trescientos millones de pesos ($300.000.000), y que el costo de enajenación que tuvo cada cuota fue de dos mil cuatrocientos veinticinco pesos con ochenta y nueve centavos ($2.425.89), factores que arrojan, pues, resultado negativo, que equivale precisamente al informado en la declaración tributaria de la cesión y que la sentencia no tuvo en cuenta en la liquidación inserta en su página 21, yerro que corresponde al superior rectificar, como comedidamente lo solicito."

La sociedad apelante no cuestionó la glosa administrativa en relación con la determinación del valor de la operación, ni el resultado del mismo como una operación que arroja un impuesto a cargo de la sociedad. Por otra parte, tampoco cuestionó en el escrito de apelación el cálculo oficial, retomado en la sentencia apelada, relativo al valor de la operación.

Así, en tanto que el Tribunal acertó en la procedencia del cargo relativo a la determinación de la fecha de la operación cuestionada por la Administración, así como en el recálculo de la sanción por extemporaneidad, sobre bases no cuestionadas en el recurso de apelación, la Sala confirmará en su integridad la sentencia apelada.

---

[21] Folios 137 a 140 c.a.1.
[22] Folio 19 c.p.
[23] Folio 149 c.p.

Condena en costas

De acuerdo con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

> "1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.
>
> (...)
>
> 2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.
>
> **3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.**
>
> (...)
>
> **"8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación."**
>
> (Destaca la Sala)

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente[24]:

> "La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365[25]. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366[26], se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, **siempre que exista**

[24] Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el parágrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

[25] Se transcribe el artículo 365 del CGP.

[26] Se transcribe el artículo 366 del CGP.

> **prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley.** De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra".
>
> (Destaca la Sala)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), por cuanto se confirma la sentencia de primera instancia. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala[27], estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que "***Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación".***

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por lo tanto, no se condena en costas en esta instancia.

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

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: SIN CONDENA EN COSTAS en esta instancia.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ **JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÌREZ**

[27] Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.