



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., seis (6) de junio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO
Radicación: 63001-23-33-000-2014-00053-01 (22135)
Demandante: HERNANDO GALINDO PARRA
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Cuentas por cobrar como parte del activo. Procedencia de la pérdida por venta de activo en el caso de las personas naturales.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado del señor Hernando Galindo Parra, parte demandante, contra la sentencia del 6 de agosto de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, que dispuso:

Primero: Deniéguense las pretensiones de la demanda, por lo atrás expuesto.

Segundo: Condenar en costas a la parte accionante. La liquidación de las mismas se debe cumplir por la Secretaría de la Corporación, al tenor del artículo 366 del C.G.P. Para esos efectos, se fijan las agencias en derecho de esta instancia en cuatro millones novecientos cuarenta y siete mil quinientos setenta pesos (\$4.947.570).

Tercero: Desde ahora se autoriza la expedición de copias de la presente providencia con destino a las partes y a su costa, las que serán entregadas a los apoderados judiciales que han venido actuando.

Cuarto: En firme la sentencia, por Secretaría devuélvase a la parte actora el remanente de los gastos del proceso, si a ello hubiere lugar,

previa anotación en el programa informático “Justicia Siglo XXI”. Se dejarán las constancias de entrega que se realicen.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, el señor Hernando Galindo Parra, solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

1. Solicito que previo los trámites correspondientes, se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 012412012000008 del 20 de abril de 2012, por medio del cual se modificó la declaración de renta del año gravable 2008; de la Resolución No. 900-047 del 11 de septiembre del 2012¹ proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la DIAN, que repone y admite el recurso de reconsideración; y la Resolución No. 900-254 del 22 de mayo de 2013, de la Subdirectora de gestión de recursos jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN de Armenia-Quindío, por medio de la cual se decide un recurso de reconsideración y se confirma la Liquidación Oficial No. 012412012000008 del 20 de abril de 2012.

2. Así mismo, solicito en concordancia con lo señalado en el artículo 138 del CPACA, el restablecimiento del derecho quebrantado con los actos administrativos objeto de esta demanda, dejando en firme la declaración privada de declaración del impuesto de renta del año gravable 2008 del contribuyente Hernando Galindo Parra y se le exonere de las sanciones impuestas.

3. Que se condene en costas a la demandada.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. El señor Hernando Galindo Parra realiza la actividad económica de rentista de capital y de cría especializada de ganado vacuno.

1.2.2. El 3 de agosto de 2009, el señor Galindo Parra presentó la declaración de renta del año 2008, en la que registró un patrimonio líquido de \$2.315.221.000, ingresos netos por \$203.554.000, deducciones por \$154.426.000, lo que generó un impuesto de \$13.305.000.

1.2.3. La Administración modificó la declaración privada en el sentido de:

(i) *Adicionar*:

- Patrimonio/activo: con cuentas por cobrar por concepto de un premio de lotería, por valor de \$398.400.000, que fueron reportadas por la Lotería de Córdoba. Lo que llevo a que se *adicionara la renta líquida* con ese valor.

- Ingresos por venta de vehículo por la suma de \$37.120.000, informado por la Alcaldía de Bogotá.

(ii) *Desconocer* gastos por pagos a terceros por \$12.874.000, por tratarse de una compra de ganado a una persona natural no registrada en el RUT.

¹ Este acto no se incluyó en la fijación del litigio fl. 621 vto c.p.

(iii) *Determinar* el impuesto en la suma de \$147.246.000 y la sanción por inexactitud en \$214.306.000.

1.2.4. El contribuyente discutió la adición del patrimonio y de la renta líquida, con el argumento de que no está obligado a llevar contabilidad, por lo que le aplica el sistema de caja, que solo reconoce el derecho al premio de lotería cuando efectivamente sea recibido. En todo caso, solicitó que se le incluya en el pasivo, unas deudas que adquirió con particulares por la expectativa de recibir el premio.

Aceptó la adición de ingresos por la venta del vehículo. Pero solicitó que se le reconociera una deducción por pérdidas de activos, toda vez que esa operación se hizo por un menor precio, en tanto el auto sufrió un siniestro como se puede corroborar con la empresa de seguro.

No controvertió el desconocimiento de pagos a terceros.

1.2.5. La DIAN confirmó la actuación recurrida, por considerar que el contribuyente, dada su condición de comerciante, debe llevar contabilidad por causación y registrar las cuentas por cobrar en el patrimonio. No procede la solicitud de pasivos que no fueron declarados en la oportunidad legal.

No hay lugar al reconocimiento de la deducción por pérdidas de activos, porque no fue declarada y ese gasto solo puede ser solicitado por las sociedades, como se verifica en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. Violación de los artículos 6 y 29 de la Constitución Política, por violación al debido proceso y al derecho de defensa

Se presenta una violación al debido proceso y al derecho de defensa, porque la DIAN omitió emitir un pronunciamiento sobre las solicitudes del contribuyente, relativas al decreto de pruebas y a la inclusión de pasivos por deudas a particulares no declaradas.

En particular, la DIAN se abstuvo de requerir a la empresa de seguros para que certificara la ocurrencia del siniestro del automóvil, y al liquidador de la Lotería de Córdoba, sobre el no pago de la lotería.

1.3.2. Violación de los artículos 27, 28, 178, 236, 299, 304, 306 y 402 del Estatuto Tributario; por la adición del patrimonio y la renta líquida

El señor Galindo Parra no estaba obligado a registrar cuentas por cobrar por el premio de lotería, toda vez que no está obligado a llevar libros de contabilidad, en tanto su actividad económica consistía en ser "rentista de capital" y, de forma complementaria, se dedicaba a la ganadería. Además, el premio de lotería no tiene la naturaleza de una cuenta por cobrar porque no proviene de un préstamo.

El contribuyente lleva la contabilidad por el sistema de caja, en la que solo se contabiliza los hechos consumados, y no los derechos, como es el caso del premio de la lotería que no fue pagado.

De modo que, ese premio solo genera la expectativa de pagar el impuesto de ganancia ocasional cuando sea efectivamente pagado. Si se permitiera la inclusión de cuentas por cobrar en el patrimonio del contribuyente, se generaría una renta por comparación patrimonial, es decir, un incremento injustificado, que traería perjuicios al contribuyente.

En todo caso, debe reconocerse pasivos por valor de \$400.000.000, por las deudas que adquirió el señor Galindo Parra con particulares, ante la expectativa del pago

del premio. Esas deudas están soportadas en letras de cambio, pero esa prueba no fue tenida en cuenta por la DIAN.

1.3.3. Violación de los artículos 6 y 29 de la Constitución Política, 69, 90, y 149 al 156 del Estatuto Tributario, por no reconocer la deducción de pérdidas en la venta de automóvil

El contribuyente enajenó un vehículo de su propiedad, que había sufrido un siniestro, como se puede corroborar con la compañía de seguros. Lo que generó que la venta se hiciera por un menor precio.

Si bien se aceptaron las modificaciones por no haber declarado la venta, debe aceptarse la solicitud del reconocimiento de la deducción por pérdida de activo, en tanto concierne a un bien utilizado en la actividad productora de renta del contribuyente.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Procede la adición del patrimonio y de la renta líquida porque el contribuyente omitió declarar en el activo cuentas por cobrar por concepto de un premio de lotería, el cual constituye un derecho adquirido, así no se hubiere hecho efectivo el pago.

El contribuyente estaba obligado a llevar contabilidad toda vez que en el RUT aparece como responsable del régimen común, en tanto realizaba actividades mercantiles. Por tanto, debió registrar las cuentas por cobrar y declararlas en el impuesto de renta.

Esa omisión del contribuyente llevó a adicionar la renta líquida con el valor del activo, conforme lo dispuesto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario.

Sobre el reconocimiento de pasivos por \$400.000.0000, que según el señor Galindo Parra no fueron declarados, se precisa que no hay lugar a aceptarlos porque iniciado el proceso de revisión, el contribuyente pierde la posibilidad de solicitar adicionar o corregir la liquidación privada.

No es procedente aceptar pérdidas por la venta del vehículo no declarada por el contribuyente, porque ese gasto no está previsto para las personas naturales sino para sociedades.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 6 de agosto de 2015, el Tribunal Administrativo del Quindío, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la accionante.

Para el Tribunal, procede la adición del patrimonio y de la renta líquida, porque el contribuyente debió declarar las cuentas por cobrar por concepto del premio de lotería. Lo anterior, dado que estaba obligado a llevar contabilidad, pues como lo reconoce el actor, desarrolló actividades mercantiles como rentista de capital.

Conforme con el artículo 147 del Estatuto Tributario, la deducción por pérdidas de activos no procede para las personas naturales, sino respecto de las sociedades.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud toda vez que está demostrado que el contribuyente no declaró datos ajustados a su realidad económica.

Se condena en costas a la demandante, por ser la parte vencida en el proceso.

4. Recurso de apelación

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos de la demanda y agregó, que es procedente modificar la declaración para adicionar la deducción de pérdidas fiscales, porque en esos casos su firmeza se extiende por cinco años, conforme con el artículo 705 del Estatuto.

El hecho de que el contribuyente hubiere recibido intereses por ciertas actividades, no significa que de forma permanente tenga la condición de rentista de capital.

5. Alegatos de conclusión

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En concreto, la Sala debe determinar si es procedente:

- (i) El cargo de la violación al debido proceso por el no decreto de pruebas y el rechazo de la solicitud de pasivos por parte de la DIAN.
- (ii) La adición del patrimonio y de la renta líquida por la omisión en la declaración de cuentas por cobrar por concepto de un premio de lotería.
- (iii) La inclusión en el patrimonio de pasivos –no declarados- por deudas adquiridas con particulares.
- (iv) La deducción por pérdidas en la venta de activos, relacionada con la adición de ingresos por la enajenación de un vehículo.
- (v) La sanción por inexactitud.

2. Violación al debido proceso

2.1. Se discute una supuesta violación al debido proceso y al derecho de defensa por la falta de pronunciamiento de la entidad fiscal sobre la solicitud de incorporación de pasivos y de pruebas realizada por el contribuyente.

2.2. Para resolver la controversia, debe tenerse en cuenta que el debido proceso es el conjunto de etapas, exigencias o condiciones establecidas por la ley, que deben concatenarse al adelantar todo proceso judicial o administrativo. Entre esas garantías, se presenta el ejercicio del derecho de defensa, y la posibilidad de aportar y controvertir las pruebas.

En el Título VI del Estatuto Tributario se regula de manera especial el régimen probatorio de las actuaciones tributarias, bajo la premisa de que las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente, por los medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos².

² Artículo 742 del Estatuto Tributario.

Significa lo anterior que, en materia tributaria, la actividad de decreto –de oficio o a petición de parte- y valoración de las pruebas se debe manifestar en las decisiones que se expidan dentro de la actuación administrativa, debiéndose plasmar las razones en que se sustenta la decisión.

En todo caso, no toda irregularidad en el decreto y valoración de la prueba trae consigo la nulidad de los actos demandados, siempre que no se trate de una prueba esencial para desvirtuar las glosas planteadas en los actos administrativos, y en tanto la decisión administrativa se encuentre soportada en pruebas idóneas que el contribuyente hubiere tenido la oportunidad de controvertir.

Todo, porque en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia Administración, o entenderse saneadas, sino fueron alegadas. Esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

2.3. En el caso concreto, se observa que el contribuyente solicitó a la DIAN en el requerimiento especial, el reconocimiento de pasivos por deudas a particulares³, y en el recurso de reconsideración, que se requiriera a la compañía Suramericana de Seguros para que certificara el siniestro del automóvil⁴.

2.4. *En cuanto a la solicitud de reconocimiento de pasivos*, la DIAN no dio respuesta en la liquidación oficial, pero sí en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de rechazarla por tratarse de deudas que no fueron declaradas.

El hecho de que esa solicitud se negara en esa oportunidad legal, no vulnera los derechos al debido proceso y de defensa, en tanto esa decisión fue motivada y notificada al contribuyente; lo que permitió que el señor Galindo Parra acudiera a la jurisdicción y expusiera las inconformidades frente al rechazo de la solicitud.

2.5. *En relación a la solicitud de oficiar a la compañía de seguros*, se advierte que la DIAN no emitió pronunciamiento expreso, pero de la lectura de los actos demandados se entiende que no accedió a su decreto porque la prueba del siniestro no era determinante en el proceso.

Y ello es así, porque la glosa que rechaza la deducción por la pérdida en la venta del vehículo, no discute la ocurrencia del siniestro ni el valor de la venta del vehículo, sino el hecho de que ese tipo de gasto no procede para el caso de las personas naturales.

En tal sentido, la prueba era inconducente para demostrar los hechos discutidos y, por ende, la Administración podía negarse a decretarla.

Si bien, la DIAN incurrió en una omisión al no declarar de forma expresa la improcedencia de la prueba, la misma no tiene la virtualidad de viciar de nulidad los actos demandados, porque como se expuso, la prueba solicitada no era relevante en el proceso.

En otras palabras, no se puede endilgar violación del debido proceso cuando las pruebas solicitadas incumplen los requisitos de pertinencia, conducencia y necesidad.

2.6. Finalmente, se encuentra que en la demanda, el actor afirma que solicitó a la DIAN oficiar al Liquidador de la Lotería de Córdoba para que certificara el no pago del premio de lotería. Sin embargo, esa solicitud no obra en las actuaciones del contribuyente realizadas en la vía gubernativa.

³ FI 211 c.a.2

⁴ Fls 366 y 418 c.a.2

No obstante lo anterior, se precisa que esa prueba no se requería en el proceso, porque las partes no discuten el hecho de que el premio de lotería no se pagó en el 2008. Por el contrario, a partir de ese hecho, la DIAN adicionó el patrimonio con cuentas por cobrar por concepto del premio y, el contribuyente afirmó que esas sumas no hacen parte de sus bienes.

2.7. En todo caso, la Sala⁵ enfatiza que la falta de práctica de las pruebas solicitadas en sede administrativa no conlleva *per se* a la violación del debido proceso, dado que aún en dicho evento, el demandante puede solicitar nuevamente las pruebas que estime convenientes para demostrar los hechos de la demanda, así como aportar al proceso judicial aquellas que desvirtúen la legalidad de los actos.

2.8. Por las razones expuestas, no se configura la violación al debido proceso y al derecho de defensa alegada por el demandante. No procede el cargo para el apelante.

3. Procedencia de la adición del patrimonio y de la renta líquida

3.1. La DIAN modificó la declaración de renta del año 2008, para adicionar el patrimonio del contribuyente con *activos por valor de \$398.400.000*, consistentes en “cuentas por cobrar” por concepto de un premio de lotería que no había sido pagado.

Y, adicionó *el valor de esos activos omitidos a la renta líquida gravable* del año 2008, de acuerdo con lo previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario.

3.2. El contribuyente discute esa decisión, con el argumento que no debe registrar en el patrimonio las cuentas por cobrar, en tanto no está obligado a llevar contabilidad por causación, sino por el sistema de caja, en el que solo se contabilizan los hechos consumados, y no derechos, como el premio de lotería.

Además, el premio de lotería no tiene la naturaleza de una cuenta por cobrar porque no proviene de un préstamo.

3.3. La Sala encuentra que es procedente la adición en el patrimonio del contribuyente, de las cuentas por cobrar por el premio no pagado; por las siguientes razones:

3.3.1. En el expediente está demostrado que **el señor Hernando Galindo Parra estaba obligado a llevar contabilidad**, debido a que es comerciante, por dedicarse a la actividad de rentista de capital, como lo acepta el mismo contribuyente⁶. Y, en el RUT se constata que pertenece al régimen común⁷.

Esto se desprende del hecho de que la actividad de rentista de capital es catalogada por el artículo 20 del Código de Comercio como un acto mercantil, y conforme con el numeral 3º del artículo 19 *ibídem*, es obligación de todo comerciante *llevar contabilidad regular de sus negocios conforme con las prescripciones legales*.

Ahora, si bien el contribuyente, de forma complementaria, se dedicaba a la ganadería⁸ -actividad catalogada no comercial cuando los productos se vendan en

⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 15001-23-33-000-2013-00685-01 (21089). Sentencia del 20 de febrero de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Proceso 15001-23-33-000-2013-00884-01 (21373). Sentencia del 11 de mayo de 2017. C.P. Milton Chaves García; Proceso 13001-23-33-000-2012-00051-01 (20558). Sentencia del 31 de mayo de 2018. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶ En el recurso de reconsideración y en la demanda, el señor Hernando Galindo Parra afirmó: “mi actividad económica es rentista de capital y complemento con actividades ganaderas”. Fls 541 c.p. y 340 c.a.2.

⁷ Fl 3 c.a.1.

⁸ Cfr. Fls 541 c.p. y 340 c.a.2.

estado natural⁹-, lo cierto es que el artículo 10 del Código de Comercio, le asigna la calidad de comerciante a las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantil, como es el caso del rentista de capital.

Por consiguiente, aunque el contribuyente realice actividades mixtas –mercantiles y no mercantiles-, le corresponde llevar contabilidad sobre todas las operaciones económicas.

3.3.2. La obligación de llevar contabilidad, implica que debe aplicar el principio de “causación”, en virtud del cual los hechos económicos se deben reconocer en la contabilidad cuando estos se “realicen”, esto es, *al comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un resultado económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en todo caso cuantificables*¹⁰.

3.3.3. Significa esto que el contribuyente tenía que reconocer en su contabilidad el premio de lotería en el momento en que surgió el derecho a obtener el mismo.

Pero, dado que el premio de lotería no fue pagado por la imposibilidad económica de la empresa de lotería de entregar el premio –situación que está probada en el proceso¹¹- le correspondía al contribuyente registrar unas cuentas por cobrar, que *representan derechos a reclamar efectivo u otros bienes y servicios, como consecuencia de préstamos y otras operaciones de crédito*¹², **esto es, de cualquier situación económica que faculte a una persona o entidad para obtener de otra un beneficio futuro.**

En este último caso, encuadra el hecho económico analizado, porque una vez adquirido el derecho al premio y postergada su entrega, se constituyó a favor del contribuyente una obligación exigible de reclamar un dinero en un tiempo futuro y, como tal se debe reconocer en una cuenta por cobrar.

El registro de la cuenta por cobrar no genera un enriquecimiento sin causa, como lo sostiene el actor, toda vez que aunque el premio no le fue pagado en el año 2008, éste tenía un derecho de crédito que incrementaba su patrimonio. Y ello es así, porque el patrimonio no solo está conformado por bienes sino también por derechos apreciables en dinero¹³, como ocurre en este caso.

Por esas razones, era obligación del contribuyente registrar en su contabilidad, en lo referente al patrimonio/activo, las cuentas por cobrar por concepto del premio de lotería.

3.4. En consecuencia, se encuentra demostrada la omisión de activos, que hace procedente la adición de la renta líquida ordenada en los actos demandados, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario¹⁴.

No prospera el cargo, para el demandante.

⁹ Artículo 23, numeral 4. Actos no mercantiles.

¹⁰ Decreto 2649 de 1993. Artículo 12.

¹¹ Al expediente fueron allegados derechos de petición, demanda civil, tutela y denuncia penal interpuestos en contra de la empresa de lotería por el no pago del premio. También se aportó respuesta de la empresa de lotería, acuerdos de pago y, certificaciones de pago, en los que se verifica que dicha entidad no contaba con recursos para pagar el premio y, que el mismo solo fue pagado en los años 2013 y 2014. Fls 692-729 c.p. y 222-272 c.a.2.

¹² Decreto 2649 de 1993. Artículo 62.

¹³ Estatuto Tributario. Artículo 261.

¹⁴ Estatuto Tributario. Artículo 239-1. Renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes. [...] Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

4. Procedencia de pasivos no declarados

4.1. El actor solicita el reconocimiento de pasivos no declarados, por concepto de deudas por valor de \$400.000.000, que según éste adquirió con particulares ante la expectativa del pago del premio.

4.2. A fin de soportar la existencia de las deudas, el señor Galindo Parra allegó letras de cambio, que la Sala advierte, fueron suscritas en el año 2010¹⁵.

4.3. Para la Sala, no es procedente analizar la inclusión de los pasivos porque los mismos no se causaron en la vigencia gravable discutida –año 2008-, sino en una posterior -2010-.

Lo anterior, en virtud del principio de causación estudiado en líneas atrás¹⁶, que lleva a que los hechos económicos se reconozcan **en el período contable en que se constituya la obligación** o el derecho exigible. Principio que no se cumple en este caso, porque en el año gravable 2008, está claro que el contribuyente no había adquirido las deudas.

4.4. En todo caso, se pone de presente que una vez agotada la oportunidad procesal que la ley tributaria le otorga a los contribuyentes para presentar y corregir voluntariamente la liquidación privada, **no hay lugar a la inclusión de conceptos no declarados cuando los mismos se deriven de una omisión del contribuyente.**

Solo procede el análisis de los conceptos no declarados que sean producto del proceso de fiscalización que adelante la Administración o que se encuentren asociados a esas modificaciones, como ocurre en el caso de los ingresos adicionados, que en aplicación del principio de asociación, lleva al reconocimiento de los costos y gastos incurridos para producirlos que no fueron declarados, siempre que se encuentren debidamente soportados en el proceso.

4.5. Ninguna de esas situaciones se presenta en este caso, toda vez que la solicitud de inclusión de pasivos se deriva de una omisión del contribuyente, que para la Sala encuentra explicación en que esas deudas no correspondían ser declaradas en la vigencia gravable discutida.

En consecuencia, no prospera el cargo para el demandante.

5. Procedencia de la deducción de la pérdida en la venta de activos

5.1. Este cargo se deriva de la adición de ingresos por venta de vehículo por valor de \$37.120.000, ordenada por la DIAN y aceptada por el señor Hernando Galindo Parra.

5.1.1. Con fundamento en esa adición de ingresos, *el contribuyente* solicita que se le permita llevar el costo fiscal del automóvil de \$96.357.000, a fin que se reconozca la pérdida generada en la venta del activo. Lo anterior, debido a que el bien se vendió por un precio menor que el adquirido, por la ocurrencia de un siniestro.

En efecto, de aceptarse llevar los ingresos por la venta del vehículo de \$37.120.000 y el costo fiscal del activo por \$96.357.000, *se reconocería una pérdida de \$59.237.000.*

5.1.2. Pero *la DIAN* considera que esa solicitud no es procedente, porque la pérdida en la venta de activos, no está permitida para las personas naturales, sino

¹⁵ Fls 289-293 c.a.2.

¹⁶ Cfr. numeral 3.3.2. de esta providencia.

únicamente para las sociedades, conforme con lo dispuesto en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

No obstante lo anterior, en aplicación del principio de justicia, la Administración adicionó el renglón “otras deducciones” con el precio de venta de \$37.120.000¹⁷: ingresos: \$37.120.000 (-) costo fiscal de \$37.120.000, caso en el cual el registro de la operación no genera pérdida ni utilidad.

5.2. La Sala precisa que, en este caso, se parte de la existencia de una pérdida en la venta del vehículo, toda vez que las partes no discuten el costo fiscal ni el precio de venta del activo, como tampoco la existencia de siniestro¹⁸.

Por lo que corresponde determinar: si la pérdida en la venta de activo procede para el caso de las personas naturales, como el contribuyente.

5.3. Esta pérdida se genera cuando a consecuencia de la enajenación de un activo, el valor del costo excede el monto del precio de venta. Se encuentra regulada en los artículos 90 y 149 de Estatuto Tributario:

ARTICULO 90. DETERMINACIÓN DE LA RENTA BRUTA EN LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS. La renta bruta o **la pérdida proveniente de la enajenación de activos** a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.

[...]

ARTICULO 149. PÉRDIDAS EN LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS. Modificado por el artículo 6 de la Ley 1111 de 2006. El valor de los ajustes efectuados sobre los activos fijos a que se refieren los artículos 73¹⁹, 90-2²⁰ y 868²¹ de este Estatuto y el artículo 65 de la Ley 75 de 1986²², no se tendrá en cuenta para determinar el valor de la pérdida en la enajenación de activos. Para este propósito, forman parte del costo los ajustes por inflación calculados, de acuerdo con las normas vigentes al respecto hasta el año gravable 2006.

Así *por regla general*, el tratamiento fiscal que el Estatuto Tributario da a las pérdidas en la enajenación de activo, **se hace sin distinguir la condición de la persona que las sufre**, es decir, que son aplicables tanto a las personas naturales como a las jurídicas.

La normativa tributaria solo exige que esta *pérdida* resulte de sustraer del ingreso, el costo fiscal del activo fijo enajenado; detrayéndose de este último –costo fiscal– ciertos ajustes del valor del bien.

Lo dicho está de acuerdo, además, en que los ajustes fiscales del activo que la norma sustrae de la determinación del valor de la pérdida, se refieren a los aplicados sobre bienes de las sociedades y de las personas naturales (artículo 73. Ajustes bienes raíces personas naturales y 90-2. Saneamiento de bienes raíces); lo que ratifica que la norma no diferencia entre personas naturales y jurídicas.

¹⁷ Fls 301 y 306 c.a.2

¹⁸ Por el contrario, en el expediente obra la certificación de retención en la fuente expedido por la Secretaría de Hacienda de Bogotá en el que reporta el valor de la compra del bien y, los anexos de la declaración de renta de los años 2007 y 2008 en los que se verifica el costo fiscal del bien. Fls. 152, 155-158 y 169 c.a.1.

¹⁹ Artículo 73. Ajuste de bienes raíces, acciones y aportes que sean activos fijos de personas naturales.

²⁰ Artículo 90-2. Saneamiento fiscal bienes raíces.

²¹ Artículo 868. Unidad de Valor Tributario.

²² Artículo 65. Ajuste al valor comercial del costo de los activos poseídos a 31 de diciembre de 1986.

A *excepción* de los casos que expresamente prohíbe la ley, como la pérdida resultante en la venta de activo que se realice: de una sociedad a un vinculado económico (artículo 151 E.T.), de sociedad a socios (artículo 152 E.T.), sobre acciones o cuotas de interés social (artículo 153 E.T.), de bonos de financiamiento presupuestal y especial (artículo 154 y 155 E.T.); y las rentas de trabajo no pueden afectarse con pérdidas cualquiera que sea su origen (artículo 156 E.T).

5.4. De modo que, es procedente que una persona natural solicite una pérdida en la venta de activo fijo, siempre y cuando no se origine en una de las operaciones prohibida expresamente, como ocurren en los casos anteriormente señalados.

Por esas razones, el señor Galindo Parra, en condición de persona natural, tiene derecho a llevar la pérdida en la venta de activo; además, porque la venta del vehículo que realizó el contribuyente no encuadra dentro de las operaciones que la ley prohíbe que puede solicitarse ese gasto.

5.5. Adicionalmente, la Sala pone de presente que no era procedente que la DIAN rechazara la pérdida en la venta de activo fijo con fundamento en lo dispuesto en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Y ello es así, porque el artículo 147 *ibidem* se refiere a la *compensación de pérdidas* que es una figura diferente a la *deducción por pérdida en la venta de activo*.

La compensación de pérdidas hace referencia a tomar el monto total o parcial de las pérdidas de períodos fiscales anteriores, para restarlas de las utilidades de un período gravable posterior.

En cambio, la deducción por pérdida en la venta de un activo se encuentra regulada en el artículo 149 del Estatuto Tributario, se genera por la diferencia entre precio de venta y costo fiscal del activo fijo, y se solicita en el mismo período gravable en que se realiza el gasto -la venta del activo- con relación a las rentas del mismo período fiscal.

Este último caso corresponde al discutido en este proceso, en tanto el contribuyente solicita llevar en la declaración del año 2008, la deducción proveniente de la venta de un activo realizada en esa anualidad. Pérdida que como se expuso procede en el caso de las personas naturales y no recae en ninguno de los eventos prohibidos por la ley, razón por la cual hay lugar a declarar su procedencia.

5.6. En consecuencia, la Sala accede a la deducción por pérdida en la venta de activo, solicitada por el contribuyente.

6. Sanción por inexactitud

6.1. Respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud sobre los valores rechazados en esta providencia, se hacen las siguientes precisiones:

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

6.2. La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la omisión de ingresos gravados, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto. También omitió activos en su patrimonio, que implica que el mayor valor del impuesto a cargo determinado por ese concepto genere sanción por inexactitud, por disposición expresa del artículo 239-1 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no se presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, el contribuyente aceptó que incurrió en la omisión de ingresos y está demostrado que el contribuyente no incluyó la totalidad de sus activos en su patrimonio.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

6.3. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²³, 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”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario²⁴, 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.

6.4. 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.

7. Sobre la condena en costas

7.1. Ante la prosperidad de uno de los cargos de la demanda, se levantará la condena en costas impuesta por el Tribunal.

7.2. En segunda instancia, no se condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

8. Decisión

Por lo anteriormente expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada. En su lugar, se declara la nulidad parcial de los actos demandados, en el sentido de aceptar la deducción por pérdida en la venta de activo y modificar el valor de la sanción por inexactitud.

Adicionalmente, se ordenará no condenar en costas en ninguna de las instancias.

²³ 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.

²⁴ Estatuto Tributario. 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.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación de la declaración de renta del año 2008.

CONCEPTO	Liq Privada	L.O.R.	C de E
Total patrimonio Bruto	\$ 2.716.665.000	\$ 3.115.065.000	\$ 3.115.065.000
Deudas	\$ 401.444.000	\$ 401.444.000	\$ 401.444.000
Total patrimonio Liquido	\$ 2.315.221.000	\$ 2.713.621.000	\$ 2.713.621.000
Ingresos brutos operacionales	\$ 74.071.000	\$ 74.071.000	\$ 74.071.000
Ingresos brutos no operacionales	\$ 96.558.000	\$ 133.678.000	\$ 133.678.000 ²⁵
Intereses y rendimientos financieros	\$ 86.429.000	\$ 86.429.000	\$ 86.429.000
Total ingresos brutos	\$ 257.058.000	\$ 294.178.000	\$ 294.178.000
Ingresos no constitutivos renta ni G.O.	\$ 53.504.000	\$ 53.504.000	\$ 53.504.000
Total ingresos netos	\$ 203.554.000	\$ 240.674.000	\$ 240.674.000
Gastos operacionales de administración	\$ 57.868.000	\$ 44.994.000	\$ 44.994.000
Otras deducciones	\$ 96.558.000	\$ 133.678.000	\$ 192.915.000 ²⁶
Total deducciones	\$ 154.426.000	\$ 178.672.000	\$ 237.909.000
Renta líquida del ejercicio	\$ 49.128.000	\$ 62.002.000	\$ 2.765.000
Renta líquida	\$ 49.128.000	\$ 62.002.000	\$ 2.765.000
Renta presuntiva	\$ 75.873.000	\$ 75.873.000	\$ 75.873.000
Rentas gravables	\$ -	\$ 398.400.000	\$ 398.400.000 ²⁷
Renta líquida gravable	\$ 75.873.000	\$ 474.273.000	\$ 474.273.000
Ingresos por ganancias ocasionales	\$ 107.085.000	\$ 107.085.000	\$ 107.085.000
Costos y deducciones ganancias ocasionales	\$ 105.097.000	\$ 105.097.000	\$ 105.097.000
Ganancia ocasional gravable	\$ 1.988.000	\$ 1.988.000	\$ 1.988.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$ 13.305.000	\$ 147.246.000	\$ 144.049.000
Impuesto neto de renta	\$ 13.305.000	\$ 147.246.000	\$ 144.049.000
Total impuesto a cargo	\$ 13.305.000	\$ 147.246.000	\$ 144.049.000
Anticipo por el año gravable	\$ 10.138.000	\$ 10.138.000	\$ 10.138.000
Saldo a favor año anterior	\$ 1.519.000	\$ 1.519.000	\$ 1.519.000
Otros conceptos de retenciones	\$ 8.362.000	\$ 8.362.000	\$ 8.362.000
Total retenciones año gravable	\$ 8.362.000	\$ 8.362.000	\$ 8.362.000
Anticipo año por el gravable siguiente	\$ 4.163.000	\$ 4.163.000	\$ 4.163.000
Saldo a pagar por impuesto	\$ -	\$ 131.390.000	\$ 128.193.000
Sanciones	\$ -	\$ 214.306.000	\$ 130.744.000
Total saldo a pagar		\$ 345.696.000	\$ 258.937.000
o Total saldo a favor	\$ 2.551.000		
CALCULO DE LA SANCION POR INEXACTITUD			
Saldo a favor declarado por el contribuyente	\$ 2.551.000		
Saldo a pagar según C. de E.	\$ 128.193.000		
Base sanción por inexactitud		\$ 130.744.000	
Tarifa de sanción por inexactitud		100%	
Sanción por inexactitud		\$ 130.744.000	

²⁵Se confirma la adición de ingresos por \$37.120.000 por la venta de vehículo

²⁶ Se acepta costo fiscal del vehículo por valor de \$96.357.000.

²⁷ Adición de renta líquida por omisión de activos –cuentas por cobrar- en la suma de \$398.400.000.

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

1. Revocar la sentencia apelada.

2. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No.012412012000008 del 20 de abril de 2012, y de la Resolución 900.254 del 22 de mayo de 2013, expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Armenia, que modificaron la declaración de renta del año 2008, presentada por el señor Hernando Galindo Parra.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que el impuesto a cargo del señor Hernando Galindo Parra corresponde al liquidado en la parte motiva de esta providencia.

3. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

4. Se reconoce personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Mauricio Alexander Dávila Valenzuela, de conformidad con el poder que obra en el folio 848 del expediente.

5. Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

MILTON CHAVES GARCÍA